

АНАЛІЗ АКТУАЛЬНИХ ПРОБЛЕМ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ТРАНСПОРТУ

ANALYSIS OF ISSUES OF THE DAY OF ACCOUNTING FOR TRANSPORT OPERATIONS

У статті досліджено системи обліку паливно-мастильних матеріалів, автомобільних шин з метою визначення їх рівня у процесі формування реальної собівартості послуг та створення достатнього обсягу інформаційних ресурсів для прийняття ефективних управлінських рішень. Для організації ефективного обліку та контролю за рухом палива, автомобільних шин, правильного нарахування зарплати водіям та підтвердження податкових витрат, пов'язаних з експлуатацією вантажного транспорту, особливу увагу приділено нормативно-правовому забезпеченню та організації облікового процесу транспортних операцій.

Ключові слова: транспорт, нормативно-правова база, бухгалтерський облік, податковий облік, оцінка, первинний документ, паливно-мастильні матеріали, автомобільні шини, собівартість перевезень, оренда автомобіля, звітність.

В статье исследованы системы учета горюче-смазочных материалов, автомобильных шин с целью определения их уровня в процессе формирования реальной себестоимости услуг и создание достаточного объема информационных ресурсов для принятия эффективных управленческих решений. Для организации эффективно учета и контроля за движением топлива, автомо-

бильных шин, правильного начисления заработной платы водителям и подтверждения налоговых расходов, связанных с эксплуатацией грузового транспорта особое внимание уделено нормативно-правовому обеспечению и организации учетного процесса и транспортных операций.

Ключевые слова: транспорт, нормативно-правовая база, бухгалтерский учет, налоговый учет, оценка, первичный документ, горюче-смазочные материалы, автомобильные шины, себестоимость перевозок, аренда автомобиля, отчетность.

The article investigates systems of accounting of fuel and lubricants, automobile tires in order to determine their level in the process of formation of the real cost of services and creation of sufficient amount of information resources for making effective managerial decisions. For the organization of efficient accounting and control of the movement of fuel, automobile tires, the correct charging of wages to drivers, and the confirmation of tax costs associated with the operation of freight transport, a special attention is paid to regulatory support and organization of the accounting process of transport operations.

Key words: transport, legal and regulatory framework, accounting, fiscal accounting, estimation, primary document, fuel and lubrication materials, automobile tires, prime cost of transportations, car leasing, financial reporting.

УДК 657.656

Фурса В.П.

старший викладач кафедри економіки, фінансів, обліку і аудиту
Черкаська філія
«Європейський університет»

Постановка проблеми. Найважливішою інфраструктурною складовою економіки є транспорт, який забезпечує стабільне функціонування і підвищення ефективності суспільного виробництва, створює умови для раціонального розміщення продуктивних сил, сприяє виникненню та формуванню нових підприємств і населених пунктів, а також дозволяє гармонійно розвивати всі галузі господарського комплексу країни. Автомобільний транспорт є складовою транспортної галузі. Експлуатація автотранспорту потребує постійного планово-обов'язкового виконання робіт з утримання об'єктів у працездатному стані (це, зокрема, профілактичне технічне обслуговування і поточний ремонт). З метою продовження терміну експлуатації автомобілів періодично проводять капітальний ремонт їх, а для підвищення експлуатаційних якостей здійснюють модернізацію (поліпшення) об'єктів. Використання та утримання автомобілів у діяльності підприємств породжує проблеми. Особливо багато їх виникає у бухгалтерів, що насамперед продиктовано податковими наслідками неправильного оформлення бухгалтерських операцій з транспортними засобами. Дослідження системи обліку паливно-мастильних матеріалів, автомобільних шин з метою визначення їх рівня в процесі формування реальної собівартості послуг та створення достатнього обсягу інформаційних ресурсів

для прийняття ефективних управлінських рішень є актуальним для транспорту. Для організації ефективного обліку та контролю за рухом палива, правильного нарахування зарплати водіям та підтвердження податкових витрат, пов'язаних з експлуатацією вантажного транспорту особливу увагу слід приділяти оформленню первинних документів та нормативно-правовому забезпеченню транспортних операцій.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання методології та організації обліку і контролю транспортних операцій досліджували багато відомих вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, зокрема: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлук, Г.М. Давидов З.В. Задорожний, В.Б. Івашкевич, Є.В. Калюга, Я.Д. Крупка, М.Б. Кулинич, В.О. Ластовецький, Л.В. Нападівська, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, І.Д. Фаріон, Дж. Фостер, Є.С. Хендріксен, Ч.Т. Хорнгрен та інші. Подібні дослідження у сфері залізничних перевезень у різні часи проводили: А.П. Абрамов, Н.Г. Вінніченко, В.Г. Галабурда, А.І. Журавель, А.П. Красов, А.Ф. Лapidус, Л.А. Мазо, Є.В. Міхальцев, В.Н. Орлов, П.П. Собко, Н.П. Терьошина, А.Н. Фролов, А.С. Чудов, А.І. Чупров, А.М. Шульга. У сучасній економічній літературі висвітлення проблем транспортного забезпечення має вкрай обмежений характер,

що свідчить про недостатній рівень їх наукових досліджень. Разом з цим, багатоаспектність дослідження зумовлена складністю і різноманітністю суб'єктів та об'єктів розрахунково-платіжних відносин, що вплинуло на суперечливий характер нормативних документів, а також на рівень розробок окремих теоретичних і практичних аспектів методології бухгалтерського обліку та аналізу транспортних операцій.

Постановка завдання. З позиції бухгалтерського та податкового обліку, керуючись нормативно-правовою базою проаналізовано елементи собівартості автомобільних перевезень: варіанти заміни автомобільних шин на власних та орендованих автомобілях, відображення витрат демонтажу автомобільних шин, видачу зимових шин і повернення літніх шин на склад. Обґрунтовано нестандартні ситуації з обліку паливно-мастильних матеріалів (ПММ): як списувати ПММ, якщо нормативними документами не встановлено норми списання ПММ для певної марки автомобіля, які норми витрати палива застосовувати для списання ПММ на автомобілях, що працюють при різних кліматичних і технологічних умовах роботи, як розрахувати норми витрати палива для правильного його списання тощо.

Виклад основного матеріалу дослідження. Особливе місце у складі виробничих запасів автотранспортних підприємств належить автомобільним шинам у запасі й обороті. У листопаді, коли настають перші заморозки, на автотранспорті проводиться заміна літньої «гуми» на зимову. Непридатні для подальшої експлуатації літні шини списують, а придатні здають на склад до весни. Аналіз нормативно-правової бази операцій із шинами та акумуляторами (від установки до вибуття) дасть можливість підприємствам усе правильно документально оформити та відобразити в обліку.

При оприбуткуванні шин покупець зазвичай отримує товаросупровідний документ постачальника (товарну, товарно-транспортну накладну). Ця накладна і буде первинним документом для оприбуткування шин у бухгалтерському обліку. І лише у випадках, коли шини, що надійшли, мають розбіжності за кількістю та/або якістю або надійшли взагалі без документів, потрібно скласти акт приймання матеріалів. Такий акт складається комісією за участю матеріально відповідальної особи: за типовою формою № М-7, затвердженою наказом Мінстату від 21.06.96 р. № 193 [9], або в довільній формі. Потрібно сказати, що типові форми, затверджені Наказом № 193 [9], не є обов'язковими для застосування суб'єктами господарювання всіх форм власності. Тому підприємства самі затверджують перелік форм первинних документів (куди зазвичай входять і затверджені міністерствами типові форми), які використовують для фіксації своїх господарських операцій.

Шини, що надійшли, відправляються або на склад, або одразу встановлюються на автотранспортний засіб. Якщо шини надходять на склад, таке надходження можна оформити прибутковим ордером за типовою формою № М-4, затвердженою Наказом № 193 [1] (якщо це передбачено документообігом підприємства). Прибутковий ордер складається матеріально відповідальною особою при отриманні шин і використовується для ведення оперативного складського обліку.

Зі складу шини відпускаються, як правило, безпосередньо для установки на автомобіль. Надалі вони не раз можуть повернутися на склад (при сезонній заміні, для передачі на відновлення протектора або просто для зберігання перед здачею на утилізацію). Рух шин усередині підприємства оформляється первинним документом. Держкомстатом рекомендована для цього «накладна вимога на відпускання (внутрішнє переміщення) матеріалів» за типовою формою № М-11, затвердженою Наказом № 193 [1]. Облік роботи шини відображається в «Картці обліку пробігу (наробітку) пневматичної шини». Картка ведеться за кожною шиною (у т. ч. запасною), зарахованою на баланс підприємства, крім спеціально сконструйованих запасних шин, які призначено тільки для доставки легковиків до місця ремонту (п. 4 Додатка 5; п. 7.5 Експлуатаційних норм, затверджених наказом Мінтрансу та зв'язку від 20.05.06 р. № 488 [12]). Якщо потрібно замінити шину на звичайну запасну, водій зобов'язаний надати обліковцеві всю необхідну інформацію для відображення в картках. В інтересах підприємства необхідно вести картки і на ті шини, які знаходяться на балансі підприємства у складі автомобіля. За орендованими автомобілями картки обліку заповнюються в загальному порядку, але при їх заповненні доцільно зробити позначку «оренований». Щоб правильно вести облік, потрібно мати підтверджені документально дані про пробіг шин на момент передачі автомобіля орендареві.

Якщо придбано автомобіль (шини з пробігом), що був в експлуатації, до договору купівлі-продажу необхідно включити умову про те, що продавець зобов'язаний надати інформацію про пробіг шин на дату оформлення акта приймання-передачі автомобіля. Якщо шини виводять з експлуатації для відновлення малюнка протектора, ця операція оформляється актом списання (за затвердженою підприємством формою) з додаванням картки обліку. Такий же порядок застосовується і для списання пошкоджених шин (п. 7.4, 7.5, 8 Додатка 5) Експлуатаційних норм № 488 [12], для відновлення шин заводять нові картки.

Видачу зимових шин зі складу і повернення літніх шин на склад оформляють Накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11, затвердженої наказом

Мінстату від 21.06.96 р. № 193 [9]. Також інформацію про демонтаж і здачу шин на склад або видачу її зі складу відображають у картці обліку шини. Подальша доля літніх шин залежить від ступеня їх зношеності. Придатні для подальшої експлуатації чекають наступного сезону, а непридатні до експлуатації списуються. Облік автомобільних шин ведеться на субрахунку 207 «Запасні частини». Заміна шин відображається в бухгалтерському обліку залежно від того, яким чином організовано облік шин на підприємстві, а саме:

- шини, передані до експлуатації, числяться на субрахунку 207 «Запасні частини». До витрат їх вартість потрапить у момент виключення зі складу активів, тобто при списанні. Для обліку шин до субрахунку 207 «Запасні частини» необхідно передбачити в робочому плані рахунків бухгалтерського обліку субрахунки таких порядків, наприклад: 2071 «Шини літні в експлуатації», 2072 «Шини літні на зберіганні», 2073 «Шини зимові в експлуатації», 2074 «Шини зимові на зберіганні» тощо;

- вартість шин списується одразу на витрати при їх передачі в експлуатацію. Тобто, у момент установлення зимової (літньої) шини на автомобіль її вартість списується на витрати залежно від характеру використання автомобіля (виробничі, загальновиробничі, адміністративні або збутові витрати). Після цього облік шин, у тому числі і при сезонній заміні, ведеться тільки в кількісному виразі за матеріально відповідальними особами.

Якщо при встановленні зимових шин підприємство несе додаткові витрати, наприклад, на їх балансування тощо, такі витрати включаються до витрат поточного періоду як витрати на експлуатацію транспортного засобу.

У податковому обліку вартість придбаних шин потрапить до витрат підприємства як це встановлено у бухгалтерському обліку (тобто, залежно від обраного варіанта обліку): відразу при введенні шини в експлуатацію (при передачі зі складу для встановлення на автомобіль) або при її списанні. При цьому витрати відобразяться залежно від напрямку використання цього транспортного засобу (як загальновиробничі, адміністративні або збутові витрати). Коли літні шини повертаються на склад, операція в податковому обліку не відображається (у цьому випадку експлуатація шин не припиняється, адже вони зняті з автомобіля тимчасово). Якщо шини списуються у зв'язку із закінченням нормативного строку їх експлуатації, якщо їх вартість не була включена до витрат при введенні в експлуатацію, то у момент списання витрати на їх придбання включаються до складу податкових витрат. Понесені додаткові витрати на заміну шин слід відносити до складу податкових у періоді їх виникнення як витрати на технічне обслуговування автомобіля (пп. 138.8.5, п. 138.10 ПК) [1]. Перелік робіт із техобслуговування автомобілів наведено

в Положенні, затвердженому наказом Мінтрансу від 30.03.98 р. № 102 [5] і прямо в цьому переліку роботи із сезонної заміни шин не вказано. Проте, цей перелік не є вичерпним.

Підприємства досить часто орендують транспортні засоби. Взаємовідношення за договорами оренди регулюються ст. 759–786 Цивільного кодексу і ст. 283–291 Господарського кодексу [3]. Про оренду автомобілів ідеться в ст. 798–805 Цивільного кодексу [2]. Коли договір оренди укладено, автомобіль передається орендареві. При цьому оформляється акт приймання-передачі. У такому акті бажано відобразити технічний стан об'єкта, що передається. У цьому перш за все зацікавлений орендар, оскільки потім саме йому доведеться відповідати за недоліки майна, не зафіксовані при укладенні угоди. Зокрема, необхідно відобразити в акті ступінь зносу шин (дані про пробіг), установлені на автомобіль, і запасної шини в комплекті при автомобілі (за наявності). Разом з автотранспортним засобом орендареві передається свідоцтво про реєстрацію автомобіля (технічний паспорт), що зазначається в акті приймання-передачі.

При купівлі шин для орендованого автомобіля орендар має право на податковий кредит без подальшого нарахування податкових зобов'язань за дотримання двох умов: якщо він використовує цей автомобіль у своїй господарській діяльності в оподатковуваних операціях, якщо в договорі оренди обов'язок із заміни шин не покладено на орендодавця. Підставою для відображення податкового кредиту буде отримана від продавця шин податкова накладна, зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Суму ПДВ орендар включає до складу податкового кредиту на дату першої події в операції-незалежно від того, будуть використані шини в його господарській діяльності чи ні, видані автошини в експлуатацію або ще ні. Це загальне правило для придбань (п. 198.3, 198.6 Податкового кодексу) [1].

Зношені шини входять до переліку відходів як вторинна сировина, збір і заготівля якої підлягають ліцензуванню. Тому утилізацією (переробкою) відпрацьованих автомобільних шин займаються спеціалізовані підприємства, що мають ліцензію. Вони видають здавальному підприємству документи для органів екологічного контролю. Для обліку відходів з 01.01.09 р. запроваджено типову форму первинного обліку № 1-ВТ, затверджену наказом Міністерства охорони навколишнього середовища від 07.07.08 р. № 342 [11]. Облік за цією формою повинні вести всі підприємства, а також приватні підприємці. Тобто, після визнання відпрацьованої шини непридатною до експлуатації (закриття картки обліку) подальший її рух – від утворення відходу до здачі в утиль – відображається у цій формі.

З урахуванням викладеного, операції із заміни зимових шин відповідно до норм експлуатаційного

пробігу належать до техобслуговування автомобільного транспорту, і витрати, пов'язані з їх придбанням, є витратами з утримання основних засобів, які згідно з нормами ст. 138 Податкового кодексу України [1] зі змінами та доповненнями враховуються у складі: загальновиробничих витрат, які відбиваються на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, якщо транспортні засоби належать до основних засобів загальновиробничого призначення; адміністративних витрат, якщо транспортні засоби належать до основних засобів загальногосподарського призначення; витрат на збут, якщо транспортні засоби, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг. Одночасно слід врахувати, що операції з заміни шин, пробіг яких не відповідає нормам експлуатаційного пробігу, не належать до техобслуговування, а відносяться до ремонту (поліпшень) основних засобів, і тому витрати на придбання таких шин враховуються відповідно до норм п. 146.11, 146.12 ст. 146 Податкового Кодексу [1], а саме: первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення (п. 146.11 Кодексу) [1]; сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені (п. 146.12 Кодексу) [1].

Одним із основних елементів витрат автотранспорту є вартість паливно-мастильних матеріалів для надання автотранспортних послуг. Дорожній транспорт є найбільшим споживачем моторних палив, що переважно імпортуються в Україну. Питання економії енергетичних ресурсів дорожнім транспортом – важлива складова національної енергетичної безпеки. Крім того, зменшення питомого споживання енергії та викидів парникових газів дорожнім транспортом є однією з ключових складових виконання міжнародних зобов'язань України у сфері зміни клімату.

Нормування витрати палива – це встановлення допустимої міри його споживання в певних умовах експлуатації автомобіля. Для такого нормування

застосовуються базові лінійні норми, установлені залежно від моделі автомобіля, а також розроблені нормативи та поправні коефіцієнти, що дозволяють урахувати особливі умови, у яких експлуатується транспортний засіб. Ці норми затверджено наказом Мінтрансу від 10.02.98 р. № 43 [7]. Згідно з положеннями Норм, суб'єкти господарювання самостійно встановлюють нормативні витрати палива відповідно до конкретних умов експлуатації, виходячи з внутрішньої політики підприємства та на підставі визначеної ними фактичної потреби в рамках єдиної прозорої системи нормування. Фактична витрата палива коливається в широких межах залежно від багатьох чинників зі змінами умов експлуатації тощо. Ці коливання мають враховуватися застосуванням додаткових норм витрат палива та коригуючих коефіцієнтів, передбачених Нормами, під час розрахунків підприємством нормативних витрат палива.

Якщо фактична витрата палива суттєво відрізняється від нормативної, це може служити приводом для перевірки врахування всіх причетних чинників і, в разі потреби, змін у застосуванні коригувальних коефіцієнтів і значень норм додаткового споживання палива, щоб привести їх перелік і значення у відповідність із реальними умовами експлуатації (наприклад, експлуатація автомобіля переважно в умовах численних та тривалих заторів у місті тощо).

Такі розбіжності, однак, можуть вказувати і на наявність інших причин підвищеного споживання палива, наприклад: перевищення встановлених Правилами дорожнього руху обмежень швидкості, агресивний стиль водіння, низький тиск повітря в шинах, різноманітні технічні несправності, вибір нераціонального маршруту руху та/або часу роботи, що призводить до суттєвих простоїв у заторах, або нецільове використання палива.

Норми дають власникові змогу оперативно прийняти рішення щодо усунення чинників, які призводять до підвищеної витрати палива, та впровадження практики дотримання водіями економічних методів керування транспортними засобами, більш ефективного й енергоощадного планування поїздок, проведення вчасного технічного обслуговування чи ремонту транспортних засобів тощо. Система нормування витрат палива в експлуатації є також дійовим інструментом фіксації базового рівня споживання палива для реалізації програм навчання методів економічного водіння та наступного постійного підтримання водіями отриманих навичок, а також економії коштів, витрачених на програму такого навчання. Добре відомо, що навички економічного водіння водіїв із часом швидко втрачаються, тому система нормування є ефективним інструментом подальшого підтримання набутих навичок.

Слід зазначити, що необхідність розроблення Норм виникла внаслідок того, що суб'єкти госпо-

дарювання списували паливо і мастильні матеріали на підставі довільно взятих даних. Відповідні звіти затверджували власні комісії підприємств, що не забезпечувало можливість об'єктивного підходу до нормування витрат нафтопродуктів, призводило до завищення норм (часто у декілька разів) та численних зловживань.

Установлення підприємствами об'єктивних нормативних витрат палива відповідно до методології, що надається Нормами, є, безумовно, важливим для обґрунтованого визначення собівартості перевезень та загалом собівартості продукції, що постачається споживачам автомобільним транспортом, собівартості послуг з перевезення пасажирів, аргументованого визначення бази оподаткування суб'єктів господарювання тощо, найважливіше те, що Норми є інструментом економії витрат енергетичних ресурсів в Україні. Чинна система нормування забезпечує єдині методичні підходи до визначення нормативних витрат палива і мастильних матеріалів, дає змогу суб'єктам господарювання самостійно встановлювати їх нормативні витрати у певних межах залежно від умов експлуатації і водночас сприяє встановленню прозорих, справедливих і рівних відносин між власниками та водіями транспортних засобів.

У цілому Норми широко застосовуються організаціями та підприємствами України всіх форм власності, а також податковими органами й органами регулювання у відносинах із юридичними особами. На їх основі здійснюється встановлення тарифів на пасажирські перевезення, а також розподіл державних бюджетів, планування та розподіл організаціями своїх витрат на паливо для автомобілів. ПКУ не містить вимог щодо обов'язковості застосування Норм № 43 [7] для їх списання у податкових цілях. У бухгалтерському обліку списання ПММ зі складу проводиться із кредиту субрахунку 203 «Паливо» у дебет відповідних рахунків витрати: 15, 20, 23, 28, 91, 92, 93, 94 та інші. Вартість перевитрати ПММ відображається на субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Визнана сума перевитрати ПММ підлягає відшкодуванню винними особами. В обліку ця операція відображається проведенням: Дт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» – Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності». У податковому обліку при розрахунку оподаткованого прибутку витрати на придбання ПММ включаються до собівартості готової продукції, товарів (робіт, послуг) і потрапляють до податкових витрат у періоді їх реалізації (п. 138.4 Податкового кодексу) [1]. Якщо ПММ списується на адміністративні, збутові та інші операційні витрати, то до податкових витрат вартість ПММ включається в періоді списання їх на ці витрати (п. 138.10 ПК). Перевитрата ПММ до податкових витрат не потрапить, оскільки вико-

ристана вона не в господарській діяльності. За її відшкодування винною особою підприємство не відображає доходи в періоді відшкодування суми перевитрати (пп. 136.1.5 ПК). За визнання в обліку перевитрати ПММ на суму перевитрати нараховуються податкові зобов'язання з ПДВ виходячи зі звичайних цін (абзац «г» п. 198.5 ПК) [1].

Висновки з проведеного дослідження. Собівартість перевезень – це виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення. Від правильного формування собівартості залежить точність визначення результатів фінансово-господарської діяльності підприємства і суми оподаткованого прибутку. Найбільшу питому вагу в собівартості перевезень займають вартість усіх видів пально-мастильних та інших матеріалів (включаючи ТЗВ), у т. ч. використані на технологічні операції для підготовки рухомого складу до експлуатації та витрати на автомобільні шини, акумулятори. Останнім дослідженням за проектом Clima East «Розвиток потенціалу у розробці Національної політики щодо регулювання викидів CO₂ та споживання енергії дорожнім транспортом в Україні», виконаним на замовлення Міністерства інфраструктури міжнародною групою експертів під керівництвом компанії Ricardo Energy & Environment (Великобританія) за підтримки Європейської Комісії, визначено, що державна система нормування споживання палива автомобільним транспортом в Україні виявилася ефективним засобом контролю та зниження витрат на паливо. За результатами дослідження рекомендовано забезпечити подальший розвиток чинної в Україні системи нормування споживання палива в експлуатації та її поширення на всі підприємства, які експлуатують автомобільний транспорт, як інструменту, що застосовується для контролю та зменшення надмірного використання палива автомобільним транспортом.

Підприємствам, які використовують автотранспорт у своїй діяльності в холодну пору року, необхідно: видати наказ про застосування поправочних коефіцієнтів, у якому затвердити порядок їх застосування і призначити відповідального за фіксацію температури навколишнього середовища (якщо заміри проводяться підприємством самостійно). В обліку слід відображати заміну шин залежно від варіанта організації обліку, якщо підприємство орендує автомобільний транспорт (орендар) та має витрати на заміну шин, воно відображає на податковий кредит із ПДВ без нарахування зобов'язань за виконання двох умов: орендований автомобіль використовується орендарем у господарській діяльності в оподатковуваних операціях; у договорі обов'язок із заміни шин не покладений на орендодавця.

Отже, враховуючи наведене, слід зазначити, що списання палива і мастильних матеріалів, автомобільних шин дорожнім транспортом суб'єктів господарювання незалежно від відомчої підпорядкованості, форми власності або форми оподаткування доцільно здійснювати відповідно до Норм за єдиною прозорою системою. Застосування підприємством нормативних витрат палива, що перевищують гранично допустимі значення, встановлені Нормами, або безконтрольне списання палива і мастильних матеріалів за «фактичними витратами» є неприйнятним в Україні, оскільки це створює умови для зловживань. Невикористання таких норм матиме серйозні негативні наслідки для економіки країни, зокрема: підвищення собівартості транспортних послуг і загалом продукції, що перевозиться автомобільним транспортом, ухилення суб'єктів господарювання від сплати податків, нецільове використання палива, загалом надмірне та неефективне споживання Україною енергетичних ресурсів тощо.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. ПКУ – Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
2. ЦКУ – Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.
3. ГКУ – Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV.
4. Закон про автотранспорт – Закон України «Про автомобільний транспорт» від 05.04.2001 р. № 2344-III.
5. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Міністерства транспорту України від 30.03.98 р. № 102.
6. Правила надання послуг з технічного обслуговування і ремонту автомобільних транспортних засобів, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 11.11.2002 р. № 792.
7. Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 10.02.98 р. № 43.
8. Норми експлуатаційного пробігу автомобільних шин, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 08.12.97 р. № 420.
9. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.96 р. № 193.
10. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження типової форми первинного обліку роботи службового легкового автомобіля та Інструкції про порядок її застосування» від 17.02.98 р. № 74.
11. Наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища України «Про затвердження типової форми первинної облікової документації № 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари» та Інструкції щодо її заповнення від 07.07.08 р. № 342.
12. Експлуатаційні норми середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі, затверджені наказом Міністерства транспорту та зв'язку України від 20.05.2006 р. № 488.
13. Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України, затверджена наказом Міністерства палива та енергетики України, Міністерства економіки України, Міністерства транспорту та зв'язку України, Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 20.05.2008 р. № 281/171/578/155.

REFERENCES:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine «Tax code of Ukraine», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 02 December 2010).
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine «The civil code of Ukraine», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (Accessed 16 January 2003).
3. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine «Commercial code of Ukraine», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Accessed 16 January 2003).
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2001), The Law of Ukraine «About road transport», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2344-14> (Accessed 05 April 2001).
5. The Ministry of transport of Ukraine (1998), «The regulations on technical maintenance and repair of road vehicles road transport», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98> (Accessed 30 March 1998).
6. The Ministry of transport of Ukraine (2002), «Terms of service for maintenance and repair of motor vehicles», available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1609-14> (Accessed 11 November 2002).
7. The Ministry of transport of Ukraine (1998), «Allowance fuel and lubricants on motor transport», available at: http://www.moz.gov.ua/ua/portall/dn_19980210_tran.html (Accessed 17 February 1998).
8. The Ministry of transport of Ukraine (1997), «Standards of operational mileage of tires», available at: http://www.infocar.com.ua/law_ukr/law_58.html (Accessed 08 December 1997).
9. The Ministry of statistics of Ukraine (1996), «On approval of standard forms of primary accounting records of raw materials», available at: <http://zakon.kadrovik01.com.ua/regulations/2341/8392/8393/465261/> (Accessed 21 June 1996).
10. The state statistics Committee of Ukraine (1998), «On approval of standard forms of primary accounting of work of the service passenger car and Instruction on the procedure of its application», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0149-98> (Accessed 10 February 1998).
11. The Ministry of environmental protection of Ukraine (2008), «On approval of standard forms of primary registration documentation No. 1 of W «Account-

ing of waste and packing materials and containers», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0824-08> (Accessed 07 July 2008).

12. The Ministry of transport of Ukraine (2006), «Performance standards secondary resource of pneumatic tires of wheeled vehicles and the special machines executed on wheel chassis», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0712-06> (Accessed 20 May 2006).

13. The Ministry of fuel and energy of Ukraine, The Ministry of economy of Ukraine, The Ministry of transport and communications of Ukraine, State Committee of Ukraine for technical services and consumer policy (2008), «The instruction about the procedure for acceptance, transportation, storage, leave and accounting of oil and oil products at the enterprises and organizations of Ukraine», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0805-08> (Accessed 20 May 2008).

Fursa V.P.

Senior Instructor at Department of Economics,
Finance, Accounting and Auditing,
Cherkasy Branch of Private Higher Educational Institution «European University»

ANALYSIS OF ISSUES OF THE DAY OF ACCOUNTING FOR TRANSPORT OPERATIONS

The cost of transportation is expressed in the monetary form, current expenditures of transport enterprises directly related to the preparation and implementation process of transport of goods and execution of works and services, providing transportation. The correct formation of the cost depends on the accuracy of the results of financial-economic activity of the enterprise and the amount of taxable profits. The largest share in the transportation cost is the cost of all types of fuel and lubricants and other materials (including EMM), including used technological operations for the preparation of rolling stock for the operation and the cost of tires, batteries. The results of the study recommended further development of the existing in Ukraine system of rationing of fuel consumption, operation, and distribution of all the companies, which operate road transport as a tool that is used to control and reduce excessive fuel usage by road.

For enterprises that use motor transport in their activities in the cold season, it is necessary: to issue an order on the application of correction coefficients, in which to approve the order of their application and assign responsible for fixing the temperature of the environment (if the measure is carried out by the enterprise on its own). Tire changeover should be recorded, depending on the variant of the organization of accounting, if the enterprise leases car transport (lessee) and has tire replacement costs, it reflects on a tax credit with VAT without obligation for the fulfilment of two conditions: the leased vehicle is used by the lessee in the economic activities in taxable transactions; in the contract, the obligation to replace the tires is not assigned to the lessor.

Therefore, given the above, it should be noted that the write-off of fuel and lubricants, tires by road transport of business entities regardless of departmental subordination, ownership or form of taxation is expedient to carry out in accordance with the Standards under a single transparent system. The use by the enterprise of the standard cost of fuel exceeding the maximum allowable values established by Standards or uncontrolled disposal of fuels and lubricants for the «actual costs» is unacceptable in Ukraine, because it creates the conditions for abuse. Failure to use such standards can have serious negative consequences for the economy, in particular: the increase in the cost of transport services and overall products transported by motor transport, evasion of economic entities from paying taxes, misuse of fuel, and in general, excessive and inefficient consumption of energy resources of Ukraine, and the like.