

Куцик Петро, Марценюк Роман. Облік і оподаткування транспортно-експедиторської діяльності: теоретико-методичні аспекти. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Випуск 2. С. 49-60.

DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2020.02.049>

УДК 657

JEL Classification M41

Куцик Петро

к.е.н., ректор, професор кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

E-mail: kutsyketro@gmail.com

ORCID ID: 0000-0001-5795-9704

Марценюк Роман

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

E-mail: romanmarcenyuk1@gmail.com

ORCID: 0000-0002-0968-7334

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ТРАНСПОРТНО-ЕКСПЕДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ

Анотація

Вступ. Сучасні умови господарювання спонукають до системного вдосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення керівного персоналу підприємств транспортно-експедиторської діяльності для прийняття управлінських рішень. Важливим аспектом успішного функціонування досліджуваних суб'єктів господарювання є налагоджений механізм менеджменту, інформаційним забезпеченням якого виступає система обліку.

Методи. У дослідженні застосовано загальнонаукові методи і специфічні прийоми. Методологічною основою є системний підхід, що дав змогу визначити місце системи обліку в управлінні підприємствами транспортно-експедиторської діяльності. В дослідженні використано історичний та логічний аналіз – для розгляду теоретичних основ обліку; методи індукції та дедукції – для дослідження загальних тенденцій розвитку обліку транспортно-експедиторської діяльності; методи теоретичного узагальнення та спостереження – для вивчення нормативно-правового забезпечення функціонування транспортно-експедиторської діяльності в Україні.

Результати. У статті розглянуто порядок документального оформлення операцій з надання транспортно-експедиторської діяльності. Розкрито систему обліку розрахункових операцій між учасниками даного процесу. Охарактеризовано систему витрат транспортно-експедиторської діяльності та запропоновано системне вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту про понесені витрати, які є важливою складовою прийняття управлінських рішень. Досліджено порядок формування доходів та їх визнання в бухгалтерському обліку. Розкрито порядок оподаткування транспортно-експедиторської діяльності в Україні.

Перспективи. Система обліку транспортно-експедиторської діяльності потребує проведення подальших наукових досліджень з позиції системного вивчення методики та організації як інформаційно-аналітичної складової менеджменту, що дасть змогу покращити результати діяльності досліджуваних підприємств.

Ключові слова: Облік, оподаткування, доходи, витрати, результати діяльності, розрахункові операції, транспортно-експедиторська діяльність, послуга.

Вступ.

Одним із пріоритетних напрямів розвитку національної економіки є необхідність створення передумов для ефективного функціонування сфери послуг, де важливу нішу займає транспортно-експедиторська діяльність, яка виступає важливою ланкою торговельного процесу, що забезпечує безперебійне постачання товарів від виробника до закладів оптової торгівлі та є рушійною силою в процесі глобалізації й інтеграції України до світового економічного простору.

У сучасній теорії та практиці існує багато дискусійних аспектів обліку діяльності транспортно-експедиційних послуг їх доходів та витрат з метою формування належного інформаційного забезпечення для потреб управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблемні аспекти загальнотеоретичних, методичних і методологічних засад обліку і оподаткування з надання транспортних послуг їх доходів та витрат у своїх працях розглядали В. І. Бачинський, М. І. Бондар, В. А. Дерій, Р. О. Костирко, М. В. Корягін, Я. Д. Крупка, Л. Г. Медвідь, В. О. Озеран, А. А. Пилипенко, К. І. Редченко, І. Б. Садовська, Л. В. Чижевська, І. Й. Яремко та ін.

Певні аспекти обліку транспортно-експедиторської діяльності суб'єктів господарювання у своїх працях досліджували: А. Лічман – облікові аспекти транспортно-експедиторської діяльності як складової системи послуг [6]; Ю. Рудяк та О. Пироженко – організацію обліку транспортно-експедиційної діяльності [16]; М. Войнаренко, Н. Єсієва – особливості обліку доходів і витрат при наданні послуг вантажних перевезень автомобільним транспортом [2]; Ю. Граковський – організацію бухгалтерського та податкового обліку послуг з міжнародних перевезень [3]; А. Свіріденко – особливості обліку операцій транспортного експедирування при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності [17]. Однак, низка проблемних аспектів обліку діяльності з надання послуг транспортного експедирування в сучасних інтеграційних умовах національної економіки засвідчують недостатність системних фундаментальних досліджень проблемних аспектів бухгалтерського обліку та оподаткування діяльності транспортно-експедиторських послуг й особливостей надання таких послуг, зокрема не вирішеними залишається питання формування достовірної аналітичної інформації.

Мета.

Мета дослідження – поглиблення теоретико-методологічних положень та розробка науково-практичних рекомендацій із удосконалення обліку в системі управління діяльністю транспортно-експедиційних підприємств та особливостей надання ними послуг.

Методологія дослідження.

У дослідженні застосовано загальнонаукові методи і специфічні прийоми. Методологічною основою є системний підхід, що дав змогу визначити місце системи обліку в управлінні підприємствами транспортно-експедиторської діяльності. В дослідженні використано історичний та логічний аналіз – для розгляду теоретичних основ обліку; методи індукції та дедукції – для дослідження загальних тенденцій розвитку обліку транспортно-експедиторської діяльності; методи теоретичного узагальнення та спостереження – для вивчення нормативно-правового забезпечення функціонування транспортно-експедиторської діяльності в Україні.

Результати.

Теоретичні аспекти транспортно-експедиторської діяльності

У сучасних умовах господарювання транспортно-експедиторська діяльність є необхідною складовою сучасного бізнесу, представляє важливу складову торговельного посередництва та є важливим сегментом національної економіки, що пов'язана з діяльністю суб'єктів підприємництва, які пропонують на комерційній основі власні послуги з організації та здійснення перевезення

вантажів.

Згідно чинного законодавства, транспортно-експедиторська діяльність визначена, як підприємницька діяльність із надання транспортно-експедиторських послуг, що полягає в організації та забезпеченні перевезень експортних, імпорتنих, транзитних або інших вантажів [15].

Результати дослідження засвідчують, що транспортно-експедиторська послуга – комплекс робіт, що пов'язані з організацією та забезпеченням перевезень вантажів у митному режимі експорту, імпорту, транзиту (в тому числі і внутрішнього перевезення вантажу на митній території України) за договором транспортного експедирування.

А. Лічман стверджує, що транспортно-експедиційне обслуговування включає в себе виконання транспортно-експедиційних операцій та послуг і тісно пов'язане з перевізними процесами і тими технологіями, які використовуються для доставки вантажу [6].

Учасниками транспортно-експедиторської діяльності виступають: клієнти (замовники послуг), перевізники, експедитори, транспортні агенти, порти, залізничні станції, об'єднання та спеціалізовані підприємства залізничного, авіаційного, автомобільного, річкового та морського транспорту, митні брокери та інші особи, що виконують роботи (надають послуги) при перевезенні вантажів [15].

Експедитор (транспортний експедитор) - суб'єкт підприємництва, який за дорученням клієнта та за його рахунок виконує або організовує виконання транспортно-експедиторської послуги, визначених договором транспортного експедирування [17].

Видами транспортно-експедиторських послуг є: забезпечення оптимального транспортного обслуговування; організація перевезень вантажів різними видами транспорту; фрахтування суден; залучення інших транспортних засобів; здійснення робіт з приймання, накопичення, подрібнення, доробки, сортування, складування, зберігання, перевезення вантажів; організація охорони та експертизи вантажів тощо [19].

Договірні відносини транспортно-експедиторської діяльності

Виконання транспортно-експедиційної послуги, в першу чергу пов'язано з організацією та забезпеченням перевезень за договором транспортного експедирування, відповідно до якого одна сторона (експедитор) за дорученням зобов'язується за плату і за рахунок другої сторони (клієнта) виконати або організувати виконання визначених договором послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу.

У випадку залучення експедитором іншої особи (для виконання зобов'язань передбаченими умовами договору) у відносинах з нею експедитор виступає від свого імені або від імені клієнта. Особливістю даного договору є те, що вони містять у собі елементи декількох видів договорів: доручення, комісії, підряду, зберігання, перевезення тощо [8].

Відповідно до Цивільного кодексу України за договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента. У визначенні «комісія» експедитор виступає комісіонером, клієнт – комітентом. Якщо на підставі договору транспортного експедирування, який міститиме елементи договору комісії, експедитор укладає договір з перевізником, то стороною такого договору з боку замовника буде експедитор, а не клієнт. Останній у договорі експедитора з перевізником може не зазначатися [20].

Відповідно до Цивільного кодексу України за договором доручення одна сторона (повірений) зобов'язується вчинити від імені та за рахунок другої сторони (довірителя) певні юридичні дії. Правочин, вчинений повіреним, створює, змінює, припиняє цивільні права та обов'язки довірителя. Згідно з Цивільним кодексом України клієнт повинен видати експедиторові довіреність, якщо вона є необхідною для виконання його обов'язків. Така довіреність потрібна тільки тоді, коли договір транспортного експедирування містить елементи договору доручення, а не комісії. Якщо на підставі договору транспортного експедирування, який міститиме елементи договору доручення, експедитор укладатиме договір з перевізником, то стороною такого договору з боку замовника буде клієнт, а не експедитор. Останній у такому договорі виступатиме довіреною особою клієнта [20].

Результати дослідження засвідчують, що договір транспортного експедирування може бути змішаним, оскільки він може містити одночасно ознаки різних договорів: з надання послуг, комісії, доручення тощо. Причому експедитор на підставі договору транспортного експедирування може укласти декілька договорів з різними третіми особами. Таким чином, договір транспортного експедирування може містити одночасно як ознаки договорів комісії (щодо укладення договорів з третіми особами, за якими експедитор виступає від свого імені), так і доручення (експедитор виступає від імені клієнта). При цьому, такий договір міститиме елементи договору комісії чи доручення лише в тому випадку, якщо в ньому міститиметься доручення клієнта укласти договори з третіми особами [4]. Якщо ж такого доручення немає, то договір транспортного експедирування буде звичайним договором з надання послуг. Проте, за своєю сутністю така діяльність є посередницькою, оскільки експедитор діє за дорученням замовника (вантажовідправника або вантажоодержувача).

Відповідно до чинного законодавства виконавець повинен надати послугу особисто [20]. У випадках, встановлених договором про транспортне експедирування, виконавець має право покласти надання послуг на іншу особу, залишаючись відповідальним в повному обсязі перед замовником за його порушення. Тобто якщо експедитор укладе з клієнтом договір транспортного експедирування, у якому не передбачено доручення експедитору укласти договори з третіми особами, то відповідальність перед клієнтом за порушення договору покладається на експедитора. Водночас усі отримані кошти за таким договором – плата за послуги експедитора.

Якщо у договорі транспортного експедирування зазначається доручення експедитору укласти договори з третіми особами і експедитор укладе такі договори, то витрати на оплату послуг третіх осіб не включатимуться до плати за послуги експедитора [1].

Документування транспортно-експедиторських послуг

Відповідно до Закону України «Про транспортно-експедиторську діяльність» підтвердженням витрат експедитора є документи (рахунки, чеки, квитанції, акти виконаних робіт (наданих послуг), накладні тощо), видані суб'єктами господарювання, що залучалися до виконання договору транспортного експедирування, або органами влади.

Даним нормативним документом передбачено, що факт надання послуги експедитора при перевезенні підтверджується єдиним транспортним документом або комплектом документів (залізничних, автомобільних, авіаційних накладних, коносаментів тощо), які підтверджують прямування вантажу від місця відвантаження до місця вивантаження. Перевезення вантажів супроводжується товарно-транспортними супровідними документами, складеними мовою міжнародного спілкування залежно від обраного виду транспорту або державною мовою, якщо вантажі перевозяться в Україні. Такими документами можуть бути: авіаційна вантажна накладна (Air Waybill); міжнародна автомобільна накладна (CMR); накладна СМГС (накладна УМВС); коносамент (Bill of Lading); накладна ЦІМ (CIM); вантажна відомість (Cargo Manifest); товарно-транспортна накладна (перевезення вантажів по Україні); інші документи, визначені законами України [15].

Основним документом, що підтверджує факт надання транспортно-експедиторських послуг, є Акт виконаних послуг (робіт) [8]. До акту також додається звіт (якщо передбачено умовами договору укладеного між експедитором і клієнтом) про надані послуги із документальним підтвердженням вартості складових наданих послуг [18]. Чинним законодавством не встановлено єдиної форми акта, тому на практиці застосовують різні форми, які є придатними для використання у бухгалтерському обліку.

Розрахункові операції з надання транспортно-експедиторських послуг

В. І. Матюха та Г. В. Мисака стверджують, що при здійсненні діяльності суб'єктів господарювання виникає необхідність організації обліку розрахункових операцій, що передбачає систему рахунків, яка у повній мірі відображає та характеризує всю господарську діяльність суб'єкта господарювання з розкриттям усієї необхідної для користувачів інформації [9].

П. О. Куцик відзначає, що важливою передумовою ефективного здійснення управління за

розрахунковими операціями є впровадження на підприємстві системи обліку на основі виділення центрів відповідальності, що дозволяє делегувати повноваження та відповідальність за результати діяльності, а також оперативно управляти розрахунками підприємства [5].

Грошові кошти, отримані експедитором від клієнта за виконання транспортно-експедиторського договору, складаються з двох частин:

- плати за послуги експедитора (власні кошти експедитора – винагорода (плата) за надання послуг транспортної експедиції);

- витрат на оплату послуг (робіт) третіх осіб (транзитні суми – компенсація витрат експедитора, пов'язаних з виконанням договору, яка передбачає відшкодування вартості послуг третіх осіб), з якими укладено окремі договори з надання деяких видів транспортно-експедиторських послуг.

Відповідно до ПСБО 16 «Витрати» сума понесених витрат на оплату послуг (робіт) третіх осіб не включається до складу витрат експедитора, оскільки клієнт (замовник) компенсує суму таких коштів при виконанні договору транспортного експедирування [13].

ПСБО 15 «Дохід» передбачає, що надходження транзитних коштів від клієнта експедитору не визнаються доходами, оскільки таке надходження здійснюється за договором транспортного експедирування (що прівнюється згідно ЦКУ до договору комісії, агентським та іншим аналогічним договором) на користь перевізника (комітента, принципала) або іншої третьої особи [12].

Для обліку розрахункових операцій експедитора з клієнтом, що стосується розрахунків третіх осіб, слід використовувати субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». У свою чергу, розрахункові операції експедитора з перевізником та іншими особами, залученими для виконання договору транспортного експедирування, слід відображати на субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». Для формування аналітичної інформації щодо розрахунків за транзитними коштами з виконання договору транспортного експедирування до вищезазначених субрахунків відкрити аналітичні рахунки у розрізі кожного клієнта (замовника), перевізника та інших осіб, залучених до виконання договору, що дасть змогу здійснити деталізацію обліку за кожним учасником.

Облік доходів та витрат транспортно-експедиторської діяльності

Доходом експедитора є лише плата за послугу транспортного експедирування (винагорода за надані послуги), яка відображається на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». У випадку, коли при виконанні договору транспортного експедирування надають декілька послуг, пропонуємо відкрити аналітичні рахунки – за видами послуг, що надаються ними. Це дасть змогу сформуванню аналітичну інформацію за видами послуг, що надаються суб'єктом підприємництва [10]. Дохід визнають виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо можна достовірно оцінити результат операції [12]. Оцінити ступінь завершеності операції з надання послуг можна, зокрема, шляхом вивчення виконаної роботи [12].

На дату складання акту (звіту або іншого документа, що підтверджує надання послуг) експедитор визнає не лише доходи, а формує витрати, пов'язані з наданими послугами [7]. Акумуляування витрат, пов'язаних з наданням транспортно-експедиторських послуг здійснюється на рахунку 23 «Виробництво». До них відносять: оплата праці менеджерів транспортно-експедиторської діяльності, нарахування соціальних внесків, матеріальні витрати, амортизація. Склад та характеристика витрат транспортно-експедиторських послуг систематизовано у табл. 1.

У випадку виконання договору транспортного експедирування за рахунок власного транспорту (транспортного відділу), експедитору слід розмежовувати прямі витрати на організацію перевезення (субрахунок 231 «Витрати на надання транспортно-експедиторських послуг» та прямі витрати на перевезення вантажу (субрахунок 232 «Витрати на надання транспортних послуг»). Формування витрат за пропозиціями автора дасть змогу для системі менеджменту визначати достовірну інформацію про фактичну собівартість у розрізі структурних підрозділів за видами

наданих послуг. З однієї сторони, це є важливим при формуванні оперативних даних з системи обліку для прийняття управлінських рішень про суми понесених витрат за відповідний період.

Таблиця 1. Склад і характеристика витрат з надання транспортно-експедиторських послуг¹

Стаття витрат	Характеристика
якщо експедитор працює за посередницьким договором	
Витрати на оплату праці	основна та додаткова заробітна плата менеджерів транспортно-експедиторської діяльності, що безпосередньо задіяні при виконанні експедиторських операцій, інші заохочувальні та компенсаційні виплати; оплата відпусток; інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	відрахування на соціальні заходи, базою для розрахунку яких є фактичні витрати на оплату праці менеджерів транспортно-експедиторської діяльності згідно з чинним законодавством
Амортизація	суми нарахованої амортизації основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів, що використовуються при наданні транспортно-експедиторських послуг
Витрати на оплату послуг сторонніх організацій	витрати на опалення, освітлення, водопостачання та каналізацію, телефонний зв'язок, технічне обслуговування охоронної сигналізації, ремонт та обслуговування необоротних активів
Інші витрати	витрати на оренду приміщень, що безпосередньо використовуються транспортно-експедиторським відділом; інші витрати, пов'язані з забезпечення оптимального транспортного обслуговування; здійснення робіт з приймання, накопичення, подрібнення, доробки, сортування, складування, зберігання, перевезення вантажів; організація охорони та експертизи вантажів тощо
якщо експедитор залучає сторонніх організацій від свого імені та за свій рахунок	
Витрати на оплату послуг сторонніх організацій	вартість послуг з перевезення вантажів перевізником та інші витрати, пов'язані з здійснення робіт з приймання, накопичення, подрібнення, доробки, сортування, складування, зберігання, перевезення вантажів; організація охорони та експертизи вантажів для виконання договору транспортного експедирування
Матеріальні витрати	вартість палива та інших запасів, використаних для виконання транспортно-експедиторських операцій
якщо експедитор має власний транспортний відділ	
Витрати на оплату праці	основна та додаткова заробітна плата водіїв, що безпосередньо задіяні при виконанні транспортного замовлення, інші заохочувальні та компенсаційні виплати; оплата відпусток; інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	відрахування на соціальні заходи, базою для розрахунку яких є фактичні витрати на оплату праці персоналу згідно з чинним законодавством
Матеріальні витрати	вартість палива та інших запасів, використаних для перевезення вантажів клієнта
Амортизація	амортизація транспорту та інших основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, які використовуються при наданні транспортної послуги і перевезення вантажів клієнту
Інші витрати	вартість дозволів на перетин митного кордону, вартість платних доріг (автобанів), сплачених за кордоном, добові для водіїв, витрати на зберігання та навантаження-розвантаження вантажу тощо

¹Примітка. Запропоновано за результатами проведеного дослідження

Клієнтом (замовником) послуг транспортного експедирування можуть бути резиденти та нерезиденти. У свою чергу, винагорода експедитора, отримана в іноземній валюті, в системі обліку відображається з дотримання принципу єдиного грошового вимірника та здійснюється в єдиній грошовій одиниці – валюті України, шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на день здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

У випадку отримання авансу (передоплати) в іноземній валюті, отриману суму включають до складу доходу звітного періоду із застосуванням валютного курсу на дату отримання авансу. У свою чергу, суму транспортно-експедиторської винагороди, що раніше не була сплачена авансом, включають до складу доходу із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (тобто на дату оформлення акта наданих послуг). Якщо передоплата та надання послуг відбуваються частинами, то дохід від реалізації визначають за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності отримання авансових платежів [14].

Схему обліку операцій транспортно-експедиторської діяльності відображено на рис. 1.

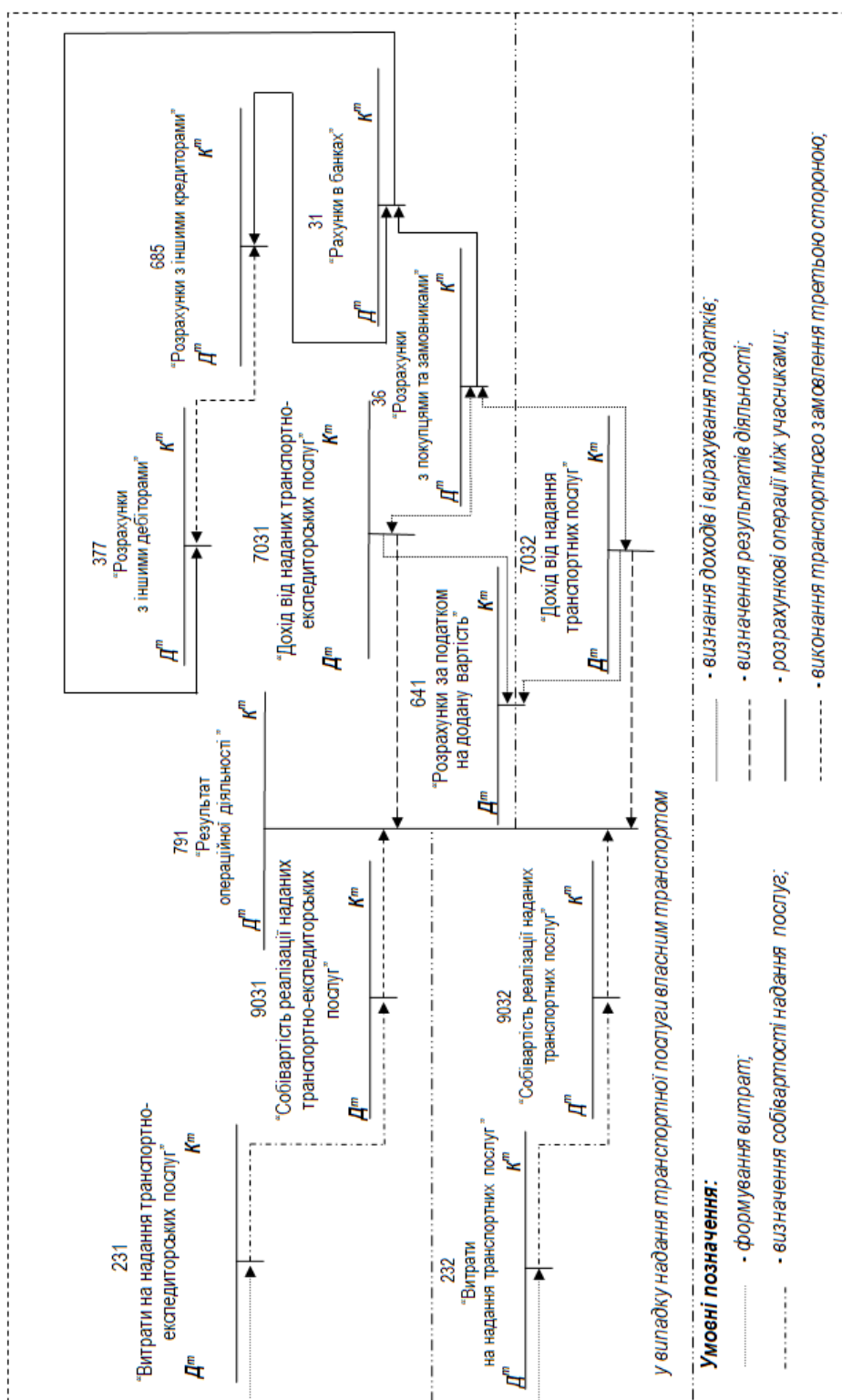


Рис. 1. Схема обліку операцій транспортно-експедиторської діяльності (розроблено автором)

Оподаткування транспортно-експедиторської діяльності

Об'єктом оподаткування з податку на прибуток підприємств, що здійснюють транспортно-експедиторську діяльність є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (див. розділ облік доходів та витрат транспортно-експедиторської діяльності), на різниці, які виникають відповідно до положень Податкового кодексу України.

Важливим аспектом при визначенні об'єкта оподаткування з податку на додану вартість при наданні транспортно-експедиторських послуг є місце постачання послуг.

Результати дослідження засвідчують, що транспортно-експедиторська діяльність включає в себе різнопланові послуги такі як: послуги перевезення, експедиторські, навантаження, розвантаження, перевантаження, складська обробка товарів та інші подібні види послуг. Відповідно для кожного з них передбачені свої особливості визначення місця постачання послуг ст. 186 Податкового кодексу України. Важливим чинником для оподаткування – форма перевезення (внутрішні, міжнародні, транзитні перевезення).

Місце постачання послуг внутрішнього перевезення визначається на підставі п. 186.4 Податкового кодексу України – за місцем реєстрації постачальника. Якщо перевізник – резидент, то послуга з перевезення є оподаткованою операцією за ставкою 20%, якщо нерезидент – послуга не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Послуга міжнародного перевезення підтверджується єдиним міжнародним перевізним документом (ч. «а» пп. 195.1.3 Податкового кодексу України). У разі якщо перевізником є резидент, то перевезення оподатковується за ставкою 0% на всій території (і на території України, і поза митною територією України, ч. «е» пп. 185.1 Податкового кодексу України, ч. «а» пп. 195.1.3 Податкового кодексу України). Якщо ж перевізником є нерезидент, то сума перевезення не підпадає під об'єкт оподаткування ПДВ.

Послуга транзитного перевезення відповідно до п. 197.8 Податкового кодексу України передбачає звільнення від ПДВ до всього транзитного перевезення загалом (без розбиття на певні відрізки), так і до супутніх послуг та експедиторської винагороди.

Місцем постачання транспортно-експедиторських послуг відповідно до Податкового кодексу України вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або – у разі відсутності такого місця – місце постійного чи переважного його проживання [11].

Якщо замовник послуг внутрішніх та міжнародних перевезень є резидентом, то експедиторська винагорода оподатковується за загальною ставкою ПДВ 20%; якщо замовник – нерезидент, то сума експедиторської винагороди не оподатковується ПДВ.

У випадку виконання транзитних перевезень, а клієнтом (замовником) і експедитором є резидентами, то сума експедиторської винагороди звільняється від оподаткування ПДВ на підставі п. 197.8 Податкового кодексу України як постачання послуг, пов'язаних із транзитним перевезенням (переміщенням). якщо замовником таких послуг є нерезидент, то місце поставки послуг – за межами України, відповідно такі операції не є об'єктом оподаткування ПДВ. У разі коли замовник транзитних перевезень – резидент, а надавач таких послуг – нерезидент, то така операція не оподатковується ПДВ.

Щодо допоміжних послуг місце постачання визначається за місцем їх фактичного надання (ч. «а», «в» пп. 186.2.1 Податкового кодексу України). У разі коли постачальником послуг є резидент і місце надання послуг визначено на території України, така послуга оподатковується ПДВ за загальними підставами. Якщо місце надання послуги є поза територією України, така послуга ПДВ не оподатковується. Якщо послуги надаються нерезидентом на території України, вони підлягають оподаткуванню і покупець таких послуг повинен нарахувати податкове зобов'язання з ПДВ на підставі самостійно виписаної податкової накладної за ставкою 20%.

Якщо експедитор залучає третіх осіб до виконання договору транспортного експедирування, його послуги слід класифікувати як суто посередницькі з відповідним оподаткуванням у межах дії п. 189.4 Податкового кодексу України. В даному випадку, слід враховувати статус третьої особи, яку залучено. В такому випадку, базою оподаткування ПДВ у експедитора є вартість наданих транспортно-експедиторських послуг (винагорода експедитора) та вартість послуг з перевезення (коли перевізник є платником ПДВ). При отриманні коштів від замовника чи за датою оформлення документів, що підтверджують факт здійснення перевезення для замовника, залежно від того, яка з цих подій відбулася раніше, в експедитора виникає податкове зобов'язання з ПДВ на суму перевезення та на суму наданих такому замовнику експедиторських послуг (це правило діє й у разі, якщо експедитор сам надає послуги з перевезення, й у разі, якщо експедитор залучає перевізника – платника ПДВ).

Винагорода другого транспортного експедитора (якого залучено як третю особу) в даному випадку в базі оподаткування участі не бере (чужу винагороду до бази оподаткування включати не треба, адже в цьому разі йдеться про транспортно-експедиторські послуги, що набувають ознак посередницького договору). Тому в первинних документах між експедитором та замовником слід показувати послуги залучених осіб до виконання транспортно-експедиторських послуг. У ситуації, коли перевізник – неплатник ПДВ, податкові зобов'язання в експедитора на вартість послуг з перевезення не виникають.

Експедитори, що працюють з перевізниками-нерезидентами, повинні враховувати особливості оподаткування фрахту. Фрахтом називається винагорода (компенсація), що сплачується в межах договорів перевезення, найму чи найму судна або його частини для перевезень вантажу та пасажирів морськими чи повітряними судами, перевезення вантажу залізничним чи автомобільним транспортом. У цьому разі фрахт є доходом нерезидента із джерелом виникнення із України (ч. «г» пп. 141.4.1 Податкового кодексу України).

Винагорода, сплачена нерезиденту за надані резиденту транспортно-експедиторські послуги відповідно до договору транспортного експедирування, не є об'єктом оподаткування в межах дії пп. 141.4.1 Податкового кодексу України.

Незалежно від системи оподаткування замовнику слід оподаткувати фрахт (утримати податок) за його рахунок за базовою ставкою – 6 %, а базою для оподаткування є базова ставка такого фрахту (пп. 141.4.4 Податкового кодексу України). Але перед утриманням податку слід перевірити, чи є з країною резидентства іноземного контрагента міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування. Якщо такий договір є, то дохід оподаткуватиметься в країні резидентства такого іноземного партнера.

Висновки і перспективи.

Висвітлено організаційні аспекти транспортно-експедиторської діяльності суб'єктів підприємництва в сучасних умовах господарювання, що дає змогу здійснити побудову системи обліку при наданні відповідних послуг за виділеними статтями витрат і центрами відповідальності. Запропоновані автором напрями вдосконалення системи обліку транспортно-експедиторських операцій забезпечать системний підхід для визначення та відображення у звітності деталізованої інформації щодо показників діяльності за кожним видом послуг, що розширить можливості її використання для прийняття відповідних управлінських рішень. Розроблений підхід формує методичку обліку, розширює можливості для відображення належної інформації за доходами і витратами, що виступатиме основою для прийняття ефективних управлінських рішень.

Список використаних джерел

1. Аспекти обліку транспортно-експедиторської діяльності. Б24 – Інформаційний Бізнес Портал. URL: <https://www.buh24.com.ua/aspekti-obliku-transportno-ekspeditorskoyi-diyalnosti/> (дата звернення: 15.04.2020 р.)
2. Войнаренко М., Єсієва Н. Автомобільні вантажні перевезення як об'єкт обліку та аудиту діяльності

підприємств-перевізників. *Економічний аналіз*. 2013. Вип. 12. Ч. 4. С. 204-207.

3. Граковський Ю. Міжнародні автоперевезення: організація діяльності, бухгалтерський і податковий облік. URL: [http://cons.parus.ua/_d.asp?r=06MDNea3ede875bf627e45879c424c5dd4598_\(дата_звернення:02.04.2020_p.\)](http://cons.parus.ua/_d.asp?r=06MDNea3ede875bf627e45879c424c5dd4598_(дата_звернення:02.04.2020_p.))

4. Господарський кодекс України : від 16.01.2003 №436-IV зі змінами та доповненнями. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15_\(дата_звернення:02.04.2020_p.\)](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15_(дата_звернення:02.04.2020_p.))

5. Куцик П. О. Внутрішній контроль розрахункових операцій в системі управління будівельним підприємством. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна*. 2013. Вип. 42. С. 116-122.

6. Лічман А. А. Транспортно-експедиторська діяльність як складова системи послуг: облікові аспекти. URL: [file:///C:/Users/user/Downloads/7385-14863-1-SM%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/7385-14863-1-SM%20(1).pdf)

7. Марценюк Р. А. Визнання та оцінка доходів від надання послуг: теоретико-практичний аспект. *Актуальні проблеми економіки і торгівлі в сучасних умовах*. матеріали всеукраїнської щорічної наукової конференції вчених Львівського торговельно-економічного університету (м. Львів, ЛПТЕУ, 15-17 травня 2019 р.). Львів: Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2019. С. 106-108.

8. Марценюк Р. А. Облік транспортно-експедиторських послуг: теоретичний аспект. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства*. матеріали IV міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, НУ «ЛП», 24-26 жовтня 2019 р.), Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2019. С. 138-139.

9. Матюха В. І., Мисака Г.В. Бухгалтерський облік розрахунків підприємства за товарними операціями. *Молодий вчений*. № 1 (53), 2018. С. 935.

10. Медвідь Л. Левкович А. Організація обліку логістичних витрат за центрами відповідальності. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. Вип. 4. С. 50-60.

11. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями. URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17_\(дата_звернення:02.03.2020_p.\)](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17_(дата_звернення:02.03.2020_p.))

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 зі змінами та доповненнями. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99_\(дата_звернення:30.03.2020_p.\)](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99_(дата_звернення:30.03.2020_p.))

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 зі змінами та доповненнями. URL: [http://zakon.rada.gov.ua_\(дата_звернення:30.03.2020_p.\)](http://zakon.rada.gov.ua_(дата_звернення:30.03.2020_p.))

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" : наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 N 193 зі змінами та доповненнями. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00_\(дата_звернення:29.03.2020_p.\)](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00_(дата_звернення:29.03.2020_p.))

15. Закон України «Про транспортно-експедиторську діяльність» : від 01.07.2004 р. №1955 зі змінами та доповненнями. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1955-15_\(дата_звернення:01.03.2020_p.\)](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1955-15_(дата_звернення:01.03.2020_p.))

16. Рудяк Ю., Пирожено О. Усе про облік та організацію транспортно-експедиційної діяльності. Х. : Фактор, 2005. 392 с.

17. Свіріденко А. Надаємо експедиторські послуги: особливості обліку. *Податки & Бухоблік*, 2016, № 38. URL: [https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/may/issue-38/article-17764.html_\(дата_звернення:15.03.2020_p.\)](https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/may/issue-38/article-17764.html_(дата_звернення:15.03.2020_p.))

18. Транспортно-експедиторські послуги в Україні. *Вісник. Офіційно про податки*. URL: [http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6738_\(дата_звернення:02.03.2020_p.\)](http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6738_(дата_звернення:02.03.2020_p.))

19. Транспортно-експедиційні послуги в обліку. URL: [https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ007948_\(дата_звернення:04.03.2020_p.\)](https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ007948_(дата_звернення:04.03.2020_p.))

20. Цивільний кодекс України : від 16.01.2003 №436-IV зі змінами та доповненнями. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15_\(дата_звернення:02.04.2020_p.\)](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15_(дата_звернення:02.04.2020_p.))

Статтю отримано: 05.04.2020 / Рецензування 27.05.2020 / Прийнято до друку: 20.06.2020

Petro Kutsyk

Ph.D. (in Economics), Rector, Professor, Department of Accounting
Lviv University of Trade and Economics
Lviv, Ukraine

E-mail: kutsykpetro@gmail.com
ORCID ID: 0000-0001-5795-9704

Roman Martsenyuk

Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Department of Accounting
Lviv University of Trade and Economics
Lviv, Ukraine

E-mail: romanmarcenyuk1@gmail.com

ORCID: 0000-0002-0968-7334

ACCOUNTING AND TAXATION OF TRANSPORT AND FORWARDING ACTIVITY: THEORETICAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS

Abstract

Introduction. The current economic conditions encourage the systematic improvement of information and analytical support of the enterprises top management of transport and forwarding activity for making management decision. An important aspect of the successful functioning of the entities is the established mechanism of management, the information support of which is the accounting system.

Methods. The general scientific methods and specific techniques are used in the study. The study methodological basis is a comprehensive approach that made it possible to determine the accounting system placement in the management of enterprises of transport and forwarding activity. The historical and logical analysis is used to consider the theoretical basis of accounting; methods of induction and deduction are used to study the general trends of transport and forwarding activity accounting; methods of theoretical generalization and observations are used to study the regulatory support for transport and forwarding activity in Ukraine.

Results. The article deals with the procedure of documenting the transactions for providing the transport and forwarding activity. The system of accounting the settlement transactions between the participants of this process is revealed. The cost system of transport and forwarding activity is characterized and the systematic improvement of accounting and analytical support of the system of management of incurred expenses, which are the important component of managerial decision making, is proposed. The procedure of income generation and their recognition in accounting is investigated. The taxation of transport and forwarding activity in Ukraine is revealed.

Discussions. The system of accounting of transport and forwarding activity requires further scientific researches on the position of methodology and organization systematic study as an information and analytical component of management, which will allow improving the results of studied enterprises activity.

Keywords: Accounting, taxation, income, expenses, results of activity, settlement transactions, transport and forwarding activity, service.

References

1. Aspekty obliku transportno-ekspedytors'koi diial'nosti [Aspects of accounting for transport and forwarding activities]. *B24 – Informatsijnyj Biznes Portal*. Retrieved from <https://www.buh24.com.ua/aspekty-obliku-transportno-ekspedytorskoyi-diyalnosti>.
2. Vojnarenko, M., & Yesieva, N. (2013). Avtomobil'ni vantazhni perevezennia iak ob'iekt obliku ta audytu diial'nosti pidpriemstv-pereviznykiv [Freight transportations as an object of accounting and auditing of the activity of the enterprises-carriers]. *Ekonomichnyj analiz [Economic Analysis]*, 12, P. 4, 204-207. [in Ukr.]
3. Hrakov's'kyj, Yu. Mizhnarodni avtoperevezennia: orhanizatsiia diial'nosti, bukhhaltens'kyj i podatkovyj oblik [International road transport: organization of activity, accounting and tax accounting]. Retrieved from http://cons.parus.ua/_d.asp?r=06MDNea3ede875bf627e45879c424c5dd4598.
4. Hospodars'kyj kodeks Ukrainy. (n.d.). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
5. Kutsyk, P. O. (2013). Vnutrishnij kontrol' rozrakhunkovykh operatsij v systemi upravlinnia budivel'nym pidpriemstvom [Internal control payment transactions in the management of building enterprise]. *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii. Seriia ekonomichna [Bulletin of the Lviv Commercial Academy]*, 42, 116-122. [in Ukr.]
6. Lichman, A. A. (2016). Transportno-ekspedytors'ka diial'nist' iak skladova systemy posluh: oblikovi aspekty [Freight forwarding activity as a service system: accounting aspect]. Retrieved from file:///C:/Users/user/Downloads/7385-14863-1-SM%20(1).pdf
7. Martseniuk, R. A. (2019). Vyznannia ta otsinka dokhodiv vid nadannia posluh: teoretyko-praktychnyj aspekt [Recognition and evaluation of income from the provision of services: theoretical and practical aspect]. *Aktual'ni problemy ekonomiky i torhivli v suchasnykh umovakh: vseukrains'ka schorichna naukova konferentsija vchenykh*. L'viv: Vyd-vo L'vivs'koho torhovel'no-ekonomichnoho universytetu, 106-108.

8. Martseniuk, R. A. (2019). Oblik transportno-ekspedytors'kykh posluh: teoretychnyj aspekt [Accounting for freight forwarding services: a theoretical aspect]. *Oblikovo-analitychne zabezpechennia systemy menedzhmentu pidpryemstva. materialy IV mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii, L'viv: Vyd-vo L'vivs'koi politekhniki*, 138-139.
9. Matiukha, V. I. & Mysaka, H.V. (2018). Bukhhalters'kyj oblik rozrakhunkiv pidpryemstva za tovarnymy operatsiyamy [Accounting of calculations of the enterprise for commodity operations]. *Molodyj vchenyj [Young Scientist]*, 1 (53), 935. [in Ukr.]
10. Medvid', L. & Levkovich, A. (2016). Orhanizatsiia obliku lohistychnykh vytrat za tsentramy vidpovidal'nosti [Accounting logistics costs liability for tanks]. *Instytut bukhhalters'koho obliku, kontrol' ta analiz v umovakh hlobalizatsii [The institute of accounting, control and analysis in the globalization circumstances]*, 4, 50-60. [in Ukr.]
11. Podatkovyy kodeks Ukrainy. (n.d.). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
12. Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 15 "Dokhid". (n.d.). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
13. Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 16 "Vytraty". (n.d.). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua>
14. Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 21 "Vplyv zmin valiutnykh kursiv". (n.d.). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>
15. Zakon Ukrainy «Pro transportno-ekspedytors'ku diial'nist'». (n.d.). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1955-15>.
16. Rudiak, Yu., & Pyrozhenko, O. (2005). *Use pro oblik ta orhanizatsiiu transpomo-ekspedytsijnoi diial'nosti [All about accounting and organization of transport and forwarding activities]*. Kharkiv : Faktor.
17. Sviridenko, A. (2016). Nadaiemo ekspedytors'ki posluhy: osoblyvosti obliku [We provide forwarding services: accounting features]. *Podatky & Bukhoblik*, 38. Retrieved from <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/may/issue-38/article-17764.html>
18. Transportno-ekspedytors'ki posluhy v Ukraini [Freight forwarding services in Ukraine]. *Visnyk. Ofitsijno pro podatky*. Retrieved from <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6738>
19. Transportno-ekspedytsijni posluhy v obliku [Freight forwarding services in accounting]. Retrieved from https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ007948
20. Tsyvil'nyj kodeks Ukrainy. (n.d.). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

Received: 04.05.2020 / Review 05.27.2020 / Accepted 06.20.2020

