

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Запорізький національний технічний університет

Конспект лекцій

з дисципліни

“Облік автотранспорту та автоперевезень”

для студентів напряму підготовки 7.03050901 «Облік і аудит» денної та заочної форми навчання

2014

Конспект лекцій з дисципліни "Облік автотранспорту та автоперевезень" для студентів напряму підготовки 7.03050901 «Облік і аудит» денної та заочної форми навчання /Укл.: Помулева В.М - Запоріжжя: ЗНТУ, - 2014. – 94 с.

Укладач: В.М. Помулева ст. викладач кафедри «Облік і аудит»

Рецензент д. держ. упр., професор, зав. каф. “Облік і аудит”
Левченко Н.М.

Відповідальний за випуск: д. держ. упр., професор, зав. каф. “Облік і аудит” Левченко Н.М.

Затверджено
на засіданні кафедри
„Облік і аудит”
Протокол № 1
від „19” серпня 2014 р.

Затверджено на засіданні
ФЕУ
Протокол № 1
від „18” вересня 2014 р.

ЗМІСТ

ТЕМА 1. ВИДИ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ, ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ЛІЦЕНЗУВАННЯ АВТОПЕРЕВЕЗЕНЬ	5
1.1. Види автотранспортних послуг	5
1.2. Організація пасажирських автоперевезень	6
1.3. Ліцензування автотранспортних послуг та їх облік	10
ТЕМА 2. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА РУХОМОГО СКЛАДУ	11
2.1. Документальне оформлення державної реєстрації транспортних засобів	11
2.2. Податки і збори під час реєстрації транспортних засобів	12
2.3. Облік придбання автотранспортних засобів	13
2.4. Облік вибуття автомобіля з підприємства	21
2.5. Відображення транспортних засобів у регістрах обліку та формах звітності	24
2.6. Розрахунок та облік амортизації транспортних засобів	27
ТЕМА 3. ОБЛІК ПАЛИВА І МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ	32
3.1. Придбання паливо-мастильних матеріалів	32
3.2. Списання паливо-мастильних матеріалів	37
3.3. Податковий облік паливо-мастильних матеріалів	44
ТЕМА 4. ОБЛІК ЗАПАСНИХ ЧАСТИН	45
4.1. Первинний облік придбання та списання запчастин	46
4.2. Відображення результатів ліквідації запчастин	48
4.3. Облік шин та акумуляторів	49
4.4. Відображення операцій у регістрах обліку та формах звітності	52
4.5. Податковий облік запчастин	52
ТЕМА 5. ОБЛІК ТЕХНІЧНОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ, РЕМОНТІВ І МОДЕРНІЗАЦІЙ АВТОМОБІЛІВ	53
5.1. Види техобслуговування та склад витрат	53
5.2. Первинний та аналітичний облік робіт	56
5.3. Синтетичний облік і звітність	58
5.4. Податковий облік ремонту та поліпшень транспортних засобів	60
ТЕМА 6. ОПЛАТА ПРАЦІ ВОДІЇВ ТА ЇЇ ОБЛІК	61

6.1. Нормативна база обліку. Склад оплати праці водіїв	61
6.2. Графіки робочого часу та первинний облік	64
6.3. Облік оплати праці та звітність	65
ТЕМА 7. ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ АВТОПЕРЕВЕЗЕНЬ	67
7.1. Завдання та варіанти обліку витрат	67
7.2. Групування витрат за статтями та елементами	68
7.3. Регістри та методика фінансового обліку витрат	69
7.4. Одиниці та методи калькулювання автопослуг	71
7.5. Розрахунок собівартості, її зв'язок із ціною послуг	72
7.6. Методика розподілу загальноновиробничих витрат	73
7.7. Калькуляція пасажироперевезень позамавним методом	74
7.8. Порядок розрахунку та застосування тарифів на автоперевезення	76
7.9. Відображення витрат у формах фінансової звітності	77
7.10. Податковий облік витрат діяльності підприємства	77
ТЕМА 8. ОБЛІК ДОХОДІВ	79
8.1. Договірні відносини перевізника й замовника та їх вплив на методику обліку доходів	79
8.2. Загальні положення фінансового обліку доходів АТП	81
8.3. Первинний облік доходів автостанції	82
8.4. Податковий облік доходів	83
ТЕМА 9. ОБЛІК БЮДЖЕТНИХ ДОТАЦІЙ НА ТРАНСПОРТНІ ПОСЛУГИ	85
9.1. Порядок розрахунку дотацій	85
9.2. Синтетичний та аналітичний облік дотацій	87
9.3. Особливості податкового обліку дотацій	88
9.4. Відображення дотацій у формах звітності	89
ТЕМА 10. ЗВІТНІСТЬ З АВТОПОСЛУГ	90
10.1. Склад звітності	90
10.2. Специфічні показники статистичної та відомчої звітності	91
Рекомендована література	93

ТЕМА 1. ВИДИ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ, ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ЛІЦЕНЗУВАННЯ АВТОПЕРЕВЕЗЕНЬ

- 1.1. Види автотранспортних послуг
- 1.2. Організація пасажирських автоперевезень
- 1.3. Ліцензування автотранспортних послуг та їх облік

Література: 1,2,10,12,21

1.1. Види автотранспортних послуг

Згідно з Законом "Про автомобільний транспорт" № 2344 (далі - закон № 2344), автотранспортні послуги поділяються на:

- пасажирські;
- вантажні;
- вантажно-пасажирські.

Послуги пасажирського автотранспорту загального користування поділяються на *автобусні й таксі*.

Автобусні перевезення - це переміщення людей і багажу за допомогою автомобільного транспортного засобу, в якому посадкових місць **більше дев'яти** (враховуючи місце водія). Здійснюються у звичайному режимі (з усіма передбаченими розкладом зупинками) та експрес - режимі (зі скороченням кількості зупинок і часу перевезення).

Перевезення таксі - це перевезення пасажирів та їхнього багажу в індивідуальному порядку на легковому автомобілі, кількість місць для сидіння в якому **менше дев'яти**. **Маршрутні таксі** належать до автобусних перевезень (кількість місць для сидіння - дев'ять і більше, пасажирів перевозять наміченими маршрутами і не в індивідуальному порядку).

Вантажні перевезення автомобільним транспортом спеціального призначення здійснюють перевізники за замовленням власників вантажу чи уповноважених ними осіб.

Вантажно-пасажирські - це перевезення пасажирів з вантажем вантажно - пасажирськими автомобілями.

За місцем надання автопослуги можна розподілити на:

- внутрішні;

- міжнародні.

Внутрішні перевезення пасажирів на автобусних маршрутах загального користування поділяються на:

- міські - за маршрутами в межах території населеного пункту;
- приміські - за маршрутами протяжністю до 50 км, незалежно від адміністративно-територіального поділу маршрутів;
- міжміські (усередині області і міжобласні) - маршрути, протяжність яких перевищує 50 км.

Є ще перевезення, які здійснюються на замовлення, і туристські.

Перевезення на замовлення - це перевезення на погоджених перевізником і замовником умовах за визначеним маршрутом.

Туристські перевезення - це нерегулярні перевезення пасажирів за визначеними маршрутами з туристською метою.

Міжнародні перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом здійснюються між пунктами відправлення й призначення, один із яких чи обидва розташовані за межами території України.

Правила міжнародних перевезень вантажів автомобільним транспортом по території України затверджує центральний орган виконавчої влади в галузі транспорту (Міністерство транспорту та зв'язку - далі Мінтрансзв'язку) - Постанова КМУ "Про затвердження Правил надання послуг пасажирського автомобільного транспорту" за № 176 (далі - Постанова № 176).

1.2. Організація пасажирських автоперевезень

Організацію перевезень пасажирів на автобусних маршрутах загального користування здійснює держуправління автомобільного транспорту Мінінфраструктури України, а також органи місцевого самоврядування в порядку, визначеному Постановою № 176, і в межах повноважень, делегованих Законом № 2344.

Туристські перевезення і перевезення на замовлення організовують перевізники відповідно до вимог Закону № 2344 і Постанови № 176, виходячи з попиту на такі послуги.

Місцеві ради та їхні виконавчі органи організовують перевезення пасажирів на території відповідного населеного пункту.

Соціально значимими послугами автомобільного транспорту громадського користування є послуги з перевезення пасажирів

автобусними маршрутами громадського користування за встановленими тарифами, і на пільгових умовах (Постанова КМУ № 176). Збитки, яких зазнає пасажирський перевізник від пільгових перевезень (наприклад, студентів, пенсіонерів та інших пільгових категорій громадян) і від перевезень за регулярними збитковими тарифами (наприклад, внутрішньоміських автобусних маршрутів) цілком компенсуються за рахунок коштів відповідних бюджетів.

Правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту затверджені КМУ (Постанова № 176). При наданні послуг з **перевезення пасажирів** автомобільним транспортом необхідно мати такі документи:

- для перевізника - ліцензію, ліцензійну картку, договір із замовником на перевезення пасажирів, паспорт маршруту, документ, який засвідчує використання автотранспорту на законних підставах;
- для водія автотранспортного засобу - посвідчення водія, реєстраційні документи на транспортний засіб, схему маршруту, розклад руху, таблицю вартості проїзду, завірену керівником АТП (крім міських перевезень), дозвіл замовника на перевезення.

Пасажирським перевізником може бути СПД, який на підставі отриманої ліцензії, надає послуги за договором перевезення пасажирів *лише автомобільним транспортним засобом загального користування*, якщо він його використовує на законних підставах.

Під час перевезення пасажирів автобусами **на замовлення** і в разі **туристських перевезень** потрібні такі документи:

- для перевізника - ліцензія, документ, який засвідчує використання автобуса на законних підставах;
- для водія автобуса - посвідчення водія, реєстраційні документи на транспортний засіб.

Для перевезення пасажирів **на таксі** необхідно мати такі документи:

- для перевізника - ліцензію на право надання послуг із перевезення пасажирів та їхнього багажу;
- для водія таксі - посвідчення водія, свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу.

Під час організації перевезень пасажирів основні господарські відносини складаються між перевізником та автостанцією (автовокзалом). Їхні відносини регулюються договорами (типи

договорів - тема 8). Основним завданням перевізника є надання транспортного засобу. До завдань автостанції належать складання розкладу руху автобусів, прийом-відправлення пасажирів і автобусів, продаж квитків, диспетчеризація руху тощо. Таким чином, законодавством чітко диференційовані функції автостанції, перевізника та організатора перевезень.

Автостанції та автовокзали не є юридичними особами і працюють, зазвичай, на правах філій обласних підприємств автомобільного транспорту. Наприклад, у Житомирській області працює ТзОВ "Житомироблавтотранс", у Запорізькій – ПАТ «Запоріжавтоотранс», і т.ін.

У їхній власності перебувають усі автостанції та автовокзали, розміщені на відповідній території.

Діють приватні компанії, які об'єднали фізичних осіб-підприємців - власників автобусів малого класу. Особливістю їх діяльності таких перевізників є те, що більшість із них не користується послугами мережі автостанцій України. А відтак вони перебувають поза розкладом руху, затвердженим "Укравтотрансом" (департамент Мінінфраструктури) та поза межами затвердженого тарифу. Здійснюють "нерегулярні перевезення" або "на замовлення". Насправді такі приватні перевізники мають свої внутрішні тарифи, розклади руху, власні диспетчерські служби, служби замовлень. Гроші за проїзд приймають безпосередньо водії автобусів. Касових апаратів немає. Спрощена система обліку і оподаткування дає їм можливість уникати складнощів із фінансовим та податковим обліком та у відносинах із податковою службою.

Договори на перевезення пасажирів та вплив їхніх умов на організацію обліку. На автотранспортних перевезеннях застосовується декілька типів договорів.

Договір на перевезення *між перевізником і пасажиром* - фізичними особами в письмовій формі, як правило, не укладається. Своєрідним договором у цьому випадку є квиток на проїзд, що є підставою для наступних правових дій, гарантій здоров'я і життя, а також кількістю і якістю послуг для пасажирів.

З другого боку, письмовий договір на перевезення пасажирів укладається *між перевізником і автовокзалом*. Функції замовника

(автовокзалу) виконує, зазвичай, обласне підприємство автомобільного транспорту, у віданні якого перебуває автовокзал. Також договорами на перевезення можуть бути:

- довгострокові договори щодо перевезення організованих груп дітей, договори разового перевезення організованих груп дітей у формі замовлення, а також дозвіл на перевезення організованих груп дітей;
- зовнішньоекономічні договори про спільну діяльність, пов'язану з міжнародним регулярним перевезенням пасажирів;
- довгострокові договори на перевезення туристів (зразок затверджено Наказом № 433/5) і договори разового перевезення туристів;
- інші.

Характер і умови договорів слід урахувати у випадку організації обліку та оподаткування, зокрема під час визначення:

- порядку оформлення підсумкових документів на доходи і витрати автостанції та перевізника;
- статусу платника податків (повірений чи довіритель);
- порядку розрахунку податків (від основної суми доходу чи від винагороди).

У сфері міжнародних договорів важливими є визначення валюти виручки та порядку розрахунків з нерезидентом, а також на порядок страхування пасажирів та сплати податків.

1.3. Ліцензування автотранспортних послуг та їх облік

Автотранспортні засоби, які використовуються для надання послуг з перевезення пасажирів, повинні мати *ліцензійну картку*, а підприємство (фізична особа), що здійснює автоперевезення, - *ліцензію*.

Для одержання ліцензії на автоперевезення подається заява до Державного департаменту Мінінфраструктури України.

До заяви додаються такі документи:

- завірена нотаріально копія свідоцтва про державну реєстрацію СПД чи копія довідки про внесення до ЄДРПОУ;

- зведення про наявність матеріально-технічної бази, необхідної для підтримки належного технічного стану і техогляду транспортних засобів, чи копії договорів на проведення цих робіт.

Крім того юридичні особи, які мають на балансі *не менше ніж 10 автомобілів*, додатково надають:

- копію документа про необхідний рівень освіти посадової особи, яка відповідає за експлуатацію і технічний стан транспортних засобів, завірену нотаріально;
- список власних чи орендованих транспортних засобів;
- копії документів водіїв про наявність необхідної кваліфікації і своєчасного проходження медичного обстеження, завірені СПД;
- копії страхових документів, завірені нотаріально про наявність у перевізника обов'язкових видів страхування.

Перевізникам, які здійснюють міжнародні перевезення, необхідно додати копію документа *про закінчення водіями курсів міжнародних перевізників і курсів водіїв, допущених до перевезень небезпечних вантажів* спеціалізованим рухомим складом.

Відображення витрат, пов'язаних із придбанням ліцензії, надано в табл. 1.1.

Таблиця 1.1 - Облік витрат, пов'язаних з придбанням ліцензії

Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. Перерахування коштів на оплату вартості ліцензії	39	311
2. Частина вартості ліцензії, що припадає на звітний період (місяць, квартал), списується в собівартість реалізованих послуг	903	39

Витрати на придбанням ліцензії: в податковому обліку включаються до складу витрат СПД, у фінансовому - до витрат майбутніх періодів і враховуються за дебетом рахунка 39 "Витрати майбутніх періодів". Протягом строку дії ліцензії її вартість рівномірно амортизується (списується) на витрати періоду.

ТЕМА 2. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА РУХОМОГО СКЛАДУ

- 2.1. Документальне оформлення державної реєстрації транспортних засобів
- 2.2. Податки і збори під час реєстрації транспортних засобів
- 2.3. Облік придбання автотранспортних засобів
- 2.4. Облік вибуття автомобіля з підприємства
- 2.5. Відображення транспортних засобів в регістрах обліку та формах звітності
- 2.6. Розрахунок та облік амортизації автотранспортних засобів

Література: 1,2,9,15,21,22

Основним об'єктом обліку в системі АТП є автомобіль або інший транспортний засіб (автобус, таксубус).

Забороняється експлуатувати автотранспортний засіб без його реєстрації в органах ДАІ. Тому без держреєстрації і видачі реєстраційних номерів не можна ввести автомобіль в експлуатацію.

2.1. Документальне оформлення державної реєстрації транспортних засобів

Державній реєстрації й обліку підлягають призначені для експлуатації на вулично-дорожній мережі загального користування *автомобілі, автобуси, самохідні машини, сконструйовані на шасі автомобілів, мотоцикли всіх типів, марок і моделей, причепи, напівпричепи і мотоколяски* (ст. 34 Закону № 3353).

Правила державної реєстрації й обліку затверджені постановою КМУ від 07.09.1998 р. за № 1388 (далі - Правила реєстрації).

Реєстрації підлягають автомобілі (придбані в Україні, завезені з-за кордону) протягом 10 діб після придбання чи митного оформлення (п. 7 Правил реєстрації) власником чи відповідальним працівником юр/особи. *Для реєстрації необхідні:*

- заява (для юросіб обов'язкове узгодження реєстрації в райвійськкоматі);
- документ, що засвідчує особу власника чи відповідальну особу (як правило, паспорт);

- документи на придбання транспортного засобу (довідка-рахунок; договір; копія рішення суду; довідка органу соцзахисту населення (для інвалідів); акт прийому-передачі.

У випадку *ввезення авто з-за кордону* додатково надається:

- посвідчення митного органу про реєстрацію транспортного засобу в підрозділах ДАІ або довідка-рахунок - для фізичних осіб;
- вантажна митна декларація - для юридичних осіб.
- документ про оцінку вартості транспортного засобу (ціна вказується в довідці-рахунку і товарній накладній постачальника).
- акт технічного огляду і звірення номерів агрегатів.

Якщо купуються автотранспортні засоби, *які були в експлуатації*, надається Свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу (технічний паспорт) з поміткою підрозділу ДАІ *про зняття транспортного засобу з обліку* за попереднім місцем реєстрації.

Реєстрація проводиться тільки після сплати податків, а також платежів за огляд транспортних засобів, реєстрацію, перереєстрацію і зняття їх з обліку, відшкодування вартості бланків реєстраційних документів і номерних знаків (п. 8 Правил реєстрації).

2.2. Податки і збори під час реєстрації транспортних засобів

Пенсійний збір. При зміні власника автомобіля сплачується збір з операцій відчуження легкових автомобілів.

Органи Державтоінспекції реєструють **легкові автомобілі** винятково після сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що має бути підтверджено документом про сплату цього збору (Постанова КМУ № 1740).

Розмір збору - 3% вартості легкового автомобіля, визначеної договорами купівлі-продажу, довідкою-рахунком торгових організацій, договорами міні, довідкою органів митної служби, актами експертної оцінки вартості автомобіля, іншими документами.

Визначається СПД самостійно, сплата збору за місцем реєстрації легкового автомобіля - до подачі документів на реєстрацію автомобіля в ДАІ. Звітність до Пенсійного фонду про сплату цього збору під час купівлі автомобіля заповнюють платники-покупці.

На рахунках фінансового обліку сплата пенсійного збору відображається, як показано в табл. 2.1.

Збір за першу реєстрацію транспортного засобу. Сплачується фізичними та юридичними особами перед проведенням першої реєстрації в Україні транспортних засобів за місцем реєстрації транспортних засобів за ставками, які діють на день сплати.

У бухгалтерському (фінансовому) обліку на суму разового збору при реєстрації відображається збільшення первісної вартості придбаного транспортного засобу (табл. 2.1).

Таким чином, до переліку документів, необхідних для реєстрації, додають платіжні доручення чи квитанції, які підтверджують оплату збору до Пенсійного фонду і збору за першу реєстрацію транспортного засобу.

Інші витрати. В процесі реєстрації транспортного засобу власники повинні внести плату за номерні знаки, техогляд, талон техогляду, свідоцтво про реєстрацію, комп'ютерні послуги.

Усі ці витрати у фінансовому обліку підприємство включає до початкової (первісної) вартості автомобіля і враховує на субрахунок 105 "Транспортні засоби".

2.3. Облік придбання автотранспортних засобів

Первинний облік. Первинними документами для обліку є договір, акт прийому-передачі, товарна (видавкова) накладна на автомобіль, податкова накладна (якщо продавець зареєстрований як платник ПДВ) для врахування податкового кредиту у покупця.

Незалежно від каналу отримання, на придбання авто оформлюються або типові форми первинних документів з обліку основних засобів - **Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ОЗ-1)**, або власно утворений документ, який має містити мінімум необхідних реквізитів.

Нормативним документом, який регулює методику відображення в бухобліку операцій з основними засобами є П(С)БО 7 "Основні засоби".

Операції з придбання і сам автомобіль, який отримується, можна класифікувати за наступними ознаками:

- форма оплати за автотранспорт: купівля за кошти; безоплатне одержання; внесок до статутного капіталу; за бартером.

- термін експлуатації: новий автомобіль; автомобіль, що був у використанні;

- мета використання: для виробничих цілей; для адміністративних цілей; для використання на запчастини.

Одиниця обліку. Незалежно від того, як автотранспорт отримувався, чи має він знос і для яких цілей призначений, одиницею обліку автотранспорту у фінобліку є *об'єкт основних засобів, тобто саме авто*. Будь-яке *начіпне і додаткове* устаткування, що не входить, відповідно до паспортних даних, до конструкції автомобіля і може бути демонтоване з автомобіля без порушення його функціональних можливостей і технічних характеристик, прибуткується як *окремий об'єкт* основних засобів чи матеріалів (запасів). Зокрема, навісне обладнання, наприклад, автомагнітола оприбутковується залежно від її вартості на рахунок 10 "Основні засоби" (понад 1000 грн.) або рахунок 11 "Інші необоротні активи" (менше ніж 1000 грн.), набір інструментів - на субрахунок 209 "Інші матеріали".

Придбання за кошти. Фінансовий облік. Основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, що складається з:

- суми, сплаченої покупцем продавцю за автомобіль. При цьому вартість матеріальних цінностей, які виділені в документах постачальника окремими позиціями (шини, кондиціонер, автомагнітола, акумулятор, ПММ, інше) не враховуються в початковій вартості авто, а відображаються на окремих рахунках бухобліку;

- вартості послуг з реєстрації автомобіля (держмити і платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням автомобіля);

- суми ввізного мита (у разі імпорту автотранспорту);

- витрат зі страхування ризиків;

- суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;

- інших витрат, пов'язаних з доведенням основних засобів до придатного для використання стану (на ремонт, регулювання авто, заміну деталей, вузлів, агрегатів тощо).

Відображення у фінансовому обліку господарських операцій, пов'язаних із придбанням автомобіля за кошти, наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 - Відображення у фінансовому обліку господарських операцій, пов'язаних із придбанням автомобіля за кошти

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано легковий автомобіль від постачальника	152	631
2	Відображено суму "вхідного" ПДВ відповідно до товарної та податкової накладних	641	631
3	Відображено одержані разом з авто: А) запчастини	207	631
	Б) дизельне паливе	203	631
4	Оплачено постачальникові вартість автомобіля	631	311
5	Сплачено витрати з доставки	377	311
6	Відображено суму податкового кредиту	641	644
7	Здійснено доставку, і її вартість включено в початкову вартість автомобіля	152	377
	Відображено суму податкового кредиту у вартості отриманих послуг з доставки	644	377
8	Включено в початкову вартість суму страхових платежів зі страхування ризиків доставки	152	655
9	Перераховано страховий платіж	655	311
10	Оплачено вартість реєстрації автомобіля	152	311
11	Нараховано збір за реєстрацію транспортних засобів	152	641
12	Нараховано пенсійний збір	152	651
13	Перерахування збору до Пенсійного фонду з поточного рахунка (оплата готівкою через підзвітну особу)	651	311 (372)
14	Перераховано до бюджету збір за реєстрацію тр/засобів	641	311
15	Введено автомобіль в експлуатацію і визначено його первісну вартість	105	152

Примітка. А. Відображення автошин та пального окремими позиціями в аналітичному обліку (операція 3) можливе, якщо таке виділення зроблено у видатковій накладній постачальника.

Введення автомобіля в експлуатацію (операція 17) відображується в тому місяці, у якому складено акт на введення в

експлуатацію. Ця сума і буде його початковою вартістю. Амортизацію в фінансовому обліку починають нараховувати з наступного місяця.

Витрати, пов'язані зі сплатою відсотків за користування позикою для придбання авто можуть бути віднесені до витрат періоду як фінансові витрати і не включатися в початкову вартість об'єкта, а за наявності умов для капіталізації сума відсотків може бути, відповідно до ПБО 31 "Фінансові витрати", віднесена до первісної вартості.

Таким чином, *зібрані витрати на придбання авто* на підставі товарних документів постачальника відображаються за дебетом субрахунка 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" за датою надходження таких документів до бухгалтерії (в місяці надходження документів).

Безоплатне одержання автомобілів. Згідно з п. 10 П(С)БО 7 "Основні засоби", початкова вартість безоплатно отриманих основних засобів у бух/обліку дорівнює їх справедливій вартості на дату одержання з урахуванням витрат з доставки, установки, монтажу, що присутні при грошовій формі оплати. При цьому виключаються суми непрямих податків (вхідний ПДВ). З іншого боку, безоплатно отримані основні засоби - це додатковий капітал, який відображається на субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи". Відображення у фінансовому обліку безоплатного одержання автомобіля наведено в табл. 2.2.

Внесок авто до статутного капіталу (СК). Первісною вартістю є справедлива вартість, погоджена із засновниками підприємства, плюс витрати по сплаті обов'язкових платежів під час реєстрації, доставці і страхуванню ризиків, доведенню до придатного стану.

Фінансовий облік таких операцій представлений у табл. 2.2.

Таблиця 2.2 - Відображення у фінансовому обліку одержання автомобіля

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Безоплатне одержання автомобіля			
1	Оприбутковано безоплатно отриманий автомобіль за	152	424

	справедливою вартістю з урахуванням пенсійного збору (з одночасним збільшенням додаткового капіталу)		
2	Оприбутковано шини та пальне	207, 203	718
3	Відображено витрати з доставки	152	377
4	Автомобіль введено в експлуатацію за початковою вартості з урахуванням інших витрат з доставки	105	152
Одержання тр/засобу як внеску до СК			
1	Отримано легковий автомобіль від засновника як внесок до статутного капіталу	152	46
2	Вартість доставки включена до первісної вартості	152	377
3	Нараховано податковий кредит за послугами доставки	641	377
4	Включена в первісну вартість сума страхових платежів зі страхування ризиків доставки	152	655
5	Оплачено вартість реєстрації автомобіля	152	311 (372)
6	Нараховано збір за першу реєстрацію тр/засобів	23 (92)	641
7	Нараховано пенсійний збір	23 (92)	651
8	Введено автомобіль в експлуатацію	105	152

Придбання автотранспорту за бартером. Бартерні операції можуть здійснюватися як подібними, так і неподібними об'єктами.

Подібні об'єкти. Оскільки, відповідно до П(С)БО 7, *подібні об'єкти - це об'єкти, що мають однакове функціональне призначення й однакову справедливую вартість*, то при обміні подібними об'єктами не визначається доход, а отже, не визначається і фінансовий результат.

На практиці такий обмін майже неможливий, тому розглянемо облік неподібними об'єктами.

Неподібні об'єкти. Згідно з п. 13 П(С)БО 7, первісна вартість об'єкта, придбаного в обмін на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, **збільшеної (зменшеної)** на суму коштів чи їхніх еквівалентів, що була **передана (отримана)** під час обміну. Сума доходу визначається за справедливою вартістю запасів, що одержані чи підлягають одержанню, зменшеної (збільшеної) на суму відповідно переданих чи отриманих засобів та їхніх еквівалентів.

Таблиця 2.3 - Відображення придбання автомобіля за бартерною операцією не подібними об'єктами

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відвантажена продукція (відображена дебіторська заборгованість з одночасним збільшенням доходів)	361	712
2	Відображено податкові зобов'язання відносно ПДВ	712	641
3	Списано балансову вартість відвантаженої продукції на витрати	943	201
4	Списано чистий дохід на рахунок фінансових результатів	712	791
5	Списано собівартість реалізації	791	943
6	Оприбутковано автомобіль	152	631
7	Відображено податковий кредит	641	631
8	Відображено доплату торговим підприємством	311	361
9	Відображено податковий кредит	641	361
10	Відображено залік заборгованостей	631	361
11	Введено автомобіль в експлуатацію	105	152

Придбання автомобіля, що був в експлуатації

Фінансовий облік придбання автомобіля, що був в експлуатації, нічим не відрізняється від придбання нового авто за кошти, безоплатно чи за бартером. Відповідно до П(С)БО 7, первісна вартість об'єкта в фінансовому обліку формується незалежно від наявності суми зносу на дату одержання об'єкта. Це, як правило, справедлива вартість на дату купівлі, зазначена в накладній (акті прийому-передачі) на придбання автомобіля або іншого об'єкта. Вона може бути більшою або й меншою від балансової (залишкової) вартості об'єкта продавця.

Купівля автомобіля на запасні частини

У деяких випадках стає більш вигідним, у фінансовому плані, купувати замість нових запасних частин, автомобілі на запчастини. Як правило - це порівняно нові автомобілі, які побували в аварії, не підлягають відновленню і подальшому використанню.

Однією з особливостей такого придбання авто є те, що немає потреби реєструвати такий автомобіль в органах ДАІ (ст. 34 Закону № 3353), а також сплачувати збір за першу реєстрацію транспортного засобу. Пенсійний збір сплачувати доведеться, оскільки придбається все-таки автомобіль, а не запчастини.

Для фінобліку такий автомобіль *не є об'єктом основних засобів*. Не дивлячись на те, що в усіх документах об'єкт, зазначений як автомобіль, у бухобліку авто слід відображати на рахунку 20 "Виробничі запаси" субрахунок 209 "Інші матеріали".

У нашому прикладі (табл. 2.4) виділено аналітичний рахунок 2091 "Автомобіль К на запчастини". Сплата пенсійного збору в розмірі 3%, від ринкової вартості такого авто враховується на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" або 92 "Адміністративні витрати" (у разі купівлі легкового автомобіля).

У процесі розбирання автомобіля:

а) усі витрати, пов'язані з розбиранням, відділенням придатних запчастин від металобрухту і, якщо необхідно, дрібного ремонту (відновлення) запчастин і приведення їх до стану, придатного для подальшого використання, слід враховувати окремо;

б) після закінчення робіт з розбирання авто спеціальною комісією, призначеною керівником, потрібно скласти акт виконаних робіт, оприбуткувати й оцінити (виходячи з ринкових цін на аналогічні запчастини, які були в експлуатації, і розцінок контор по прийманню брухту чорних і кольорових металів) всі отримані запчастини і металобрухт за чистою вартістю реалізації, після чого передати їх матеріально відповідальній особі;

в) бухгалтерії підприємства слід визначити первісну вартість запчастин і металобрухту і зарахувати їх на баланс з одночасним списанням автомобіля.

Розглянемо приклад, що стосується придбання авто на запчастини (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 - Відображення придбання авто на запчастини

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отриманий від підприємства "Б" легковий автомобіль "К", що не підлягає відновленню і призначений на запчастини	2091	631

2	Відображено суму ПДВ відповідно до товарної накладної	641	631
3	Оплачено підприємству "Б" вартість автомобіля	631	311
4	Зроблено передоплату сторонній організації за доставку авто	371	311
5	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
6	Здійснено доставку і її вартість віднесено на вартість запчастин	2091	631
7	Відображено податковий кредит у вартості послуг по доставці	644	631
8	Раніше перерахований аванс, переведено в оплату виконаних зобов'язань по доставці авто	631	371
9	Нараховано пенсійний збір у розмірі 3% вартості (у т.ч. ПДВ)	91	651
10	Перераховано до бюджету суму пенсійного збору	651	311
11	Віднесено на вартість запчастин суму страхових платежів	2091	655
12	Перераховано страховий платіж	655	311
13	Нараховано зарплату працівникам за розбирання авто	231	661
14	Зроблено відрахування на заробітну плату	231	65
15	Списано матеріали використані при розбиранні авто	231	201
16	До вартості придбаних запчастин включено витрат з розбирання авто і приведенням запчастин до придатного стану	2091	231
17	Оприбутковано запчастини, придатні для подальшого використання	207	2091
18	Оприбутковано металобрухт чорного та кольорового металу	2092	2091
19	Списання перевищення первісної вартості над чистою вартістю реалізації	946	2091
20	Доходи від здачі цінностей, що залишилися, на металобрухт	361	712
21	ПДВ у сумі доходів	712	641

2.4. Облік вибуття автомобіля з підприємства

Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) в разі його вибуття внаслідок *продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям* визнання активом (п. 33 П(С)БО 7). Вибуття може відбуватися також внаслідок *форс-мажорних обставин, стихійних лих, крадіжок* тощо.

Фінансовий результат від продажу автомобіля визначається вирахуванням з доходу від продажу його залишкової вартості і

непрямих податків і витрат, пов'язаних з таким вибуттям (п. 34 П(С)БО 7):

$$\text{ФР} = \text{Дв} - \text{ПДВ} - \text{АП} - \text{Зв} - \text{Вп}, \quad (2.1)$$

де ФР - фінансовий результат (прибуток або збиток);

Дв - доходи від вибуття активу;

ПДВ - сума податку на додану вартість;

АП - акцизний податок з легкових автомобілів;

Зв - залишкова вартість автомобіля;

Вп - витрати з продажу (передпродажні, комісійні тощо).

Продаж автомобіля. Підготовка до продажу. У фінобліку сума передпродажних витрат відображається в складі собівартості реалізації основних засобів, тобто на субрахунку 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів" (якщо підприємство для обліку витрат використовує клас 9 рахунків) або на рахунку 85 "Інші затрати" (якщо підприємство для обліку витрат використовує клас 8 рахунків або 8-й та 9-й класи одночасно).

Відображення операцій наведено в табл. 2.5.

Облік продажу автомобілів. Доходи від продажу автотранспорту відображають на субрахунку 742 "Доходи від реалізації необоротних активів", витрати з продажу та залишкову вартість - на субрахунку 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів". Фінансовий результат - на субрахунку 793 "Результат іншої звичайної діяльності".

Якщо продається автомобіль, який раніше був переоцінений, то перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу (пункт 21 П(С)БО 7).

Документальне оформлення продажу автомобіля. Продаж може бути оформлено як типовим, так і нетиповим документом. До останнього належать форми товарних накладних. Типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів

затверджені наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. за № 352 (далі - Наказ № 352). Цим Наказом передбачено, що при передачі автотр/засобу іншому підприємству за плату складається *акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № 03-1)*, який складається в 3-х примірниках: перші два залишаються на підприємстві, яке продає автомобіль, а третій передається особі, що купує такий автомобіль.

У підприємства-покупця на підставі акта за формою № 03-1 (товарної накладної) в одному примірнику заповнюється *Інвентарна картка обліку основних засобів* (форма № 03-6) (ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів як в ручному, так і електронному варіантах).

Крім того, на підставі відміток про вибуття автотранспорту (продажу), що зроблені в акті приймання-передачі основних засобів, робиться запис в *Інвентарний список основних засобів* (форма № 03-9). Потім на підставі інвентарних карток відповідних груп (видів) основних засобів проводиться запис про вибуття до *Картки обліку руху основних засобів* (форма № 03-8).

Відповідно до наказу Держкомстату № 352, названі реєстри аналітичного обліку основних засобів, що вибули (форми № 03-6, 03-8, 03-9), додаються до акту, яким оформлено вибуття основних засобів (03-1).

Отже, документальне оформлення вибуття авто в разі використання типових форм документації не можна назвати простим. В іншому варіанті, якщо підприємство-покупець не вимагає оформлення типових документів, можна скласти лише *акт при-йому-передачі* довільної форми із зазначенням необхідних реквізитів. Такий варіант оформлення документів дозволяється наказом Мінфіну України від 1995 р., за № 88, у якому зазначено, що підприємства мають право застосовувати нетипові документи із дотриманням вимог щодо обов'язкових реквізитів.

Під час продажу автомобіля його знімають з реєстрації в органах ДАІ і оформлюють на нового власника. В окремих випадках продавець має передати покупцеві гарантійний талон або сервісну книжку (за наявності).

У випадку ліквідації автотранспортного засобу рекомендується складати документ спецпризначення за типовою формою № 03-4 "Акт

на списання автотранспортних засобів, який містить усі необхідні реквізити для такого роду операції.

Таблиця 2.5 - Відображення в обліку продажу автомобіля

№ п/ п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Передано автомобіль покупцеві	361	742
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	742	641
3	Списано суму зносу реалізованого автомобіля	131	105
4	Списано залишкову вартість реалізованого автомобіля	972	105
5	Відображено суму передпродажних витрат	972	631
6	Списано на фінансовий результат суму доходу від реалізації	742	793
7	Списано на фінансовий результат залишкову вартість автомобіля та передпродажні витрати	793 793	972 972
8	Одержані кошти за проданий автомобіль	311	361

Вибуття автомобіля внаслідок крадіжки. Бухгалтерський облік вибуття автомобіля регулюється п. 34 П(С)БО 7.

Аналогічно випадку продажу, фінансовий результат від крадіжки автомобіля визначається вирахуванням з доходу від відшкодування (найчастіше - страховою організацією) його залишкової вартості та інших витрат і відображається на субрахунку 793.

Відображення операцій наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6 - Відображення операцій з крадіжки автомобіля

№ п/п	Зміст господарської операції	Фінансовий облік	
		Дт	Кт
Операції з крадіжки автомобіля із відшкодуванням			
1	Списано суму зношення викраденого автомобіля	131	105
2	Списано залишкову вартість автомобіля внаслідок крадіжки	976	105
3	Страхова організація погодилася виплатити відшкодування	374	746
4	Отримано суму страхового відшкодування	311	374

5	Віднесено на фінансовий результат вартість вкраденого автомобіля та суму страхового відшкодування	793 746	976 793
Операції з крадіжки автомобіля без відшкодування			
1	Відображено списання суми зносу	131	105
2	Віднесено на витрати залишкову вартість викраденого автомобіля	976	105
3	Списано суму витрат на фінансовий результат	793	976

Податкові зобов'язання з ПДВ не нараховуються, адже операція списання автомобіля внаслідок крадіжки не належить до оподатковуваних операцій. Факт крадіжки має бути підтверджений документами з ДАІ.

За умови *відсутності компенсації за крадіжку* підприємство несе лише збитки в розмірі залишкової вартості автомобіля.

2.5. Відображення транспортних засобів у регістрах обліку та формах звітності

Регістри бухгалтерського (фінансового) обліку. Перелік регістрів бухгалтерського обліку та їхню форму підприємства обирають самостійно. В умовах ручних форм та автоматизації облікових робіт бухгалтерії АТП застосовують різні за формою облікові регістри - журнали, відомості.

Якщо підприємство вирішило дотримуватися типових форм регістрів, то слід застосувати регістри обліку відповідно до Методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом МФУ від 29.12.2000 р. за № 356 (далі – Наказ № 356). Для ручного ведення обліку найпоширенішою є журнальна форма, основними реєстрами якою є накопичувальні відомості, відомості (регістри аналітичного обліку), журнали і головна книга (регістри синтетичного обліку).

У *регістрах аналітичного обліку* наводиться детальна інформація про придбання, рух та вибуття транспортних засобів. В *синтетичних регістрах* аналітичні дані по дебету й кредиту узагальнюються до рівня субрахунків синтетичних рахунків, на яких враховуються автотранспортні засоби - 10 "Основні засоби"

(субрахунок 105 "Транспортні засоби"), 11 "Інші необоротні активи", 15 "Капітальні вкладення".

В умовах автоматизації облікових робіт розробники програмного забезпечення пропонують підприємствам різні набори регістрів. Зокрема, в типовій конфігурації програми 1 С Бухгалтерія 8.0 пропонується застосовувати такі регістри.

Регістри синтетичного обліку:

- Обігово-сальдова відомість по рахунку;
- Обіг по рахунку;
- Аналіз рахунка;
- Головна книга.

Регістри аналітичного обліку:

- Картка рахунка;
- Аналіз субконто;
- Картка субконто;
- Обігово-сальдова відомість по субрахунку (аналітичному рахунку).

Поряд з тим, в обліку основних засобів АТП традиційно заповнюються такі регістри аналітичного обліку, які рекомендовані Мінстатом України:

- ОЗ-6 "Інвентарна карта обліку основних засобів";
- ОЗ-7 "Опис інвентарних карток з обліку основних засобів";
- ОЗ-8 "Картка обліку руху основних засобів";
- ОЗ-9 "Інвентарний список основних засобів";
- ОЗ-16 "Розрахунок амортизації автотранспорту".

Регістр за формою № 6 "Інвентарна карта обліку основних засобів" використовується для аналітичного (пооб'єктного) обліку тр/засобів. Картку відкривають на кожний інвентарний об'єкт (групу). Якщо до інвентарного об'єкта належать окремі пристрої та прилади, що становлять із ним одне ціле, то в картці наводять перелік цих частин. Наприклад, до картки, що стосується вантажного автомобіля, можуть бути занесені дані про кількість запасних автошин, дисків, навісного обладнання тощо (якщо такі об'єкти не враховані як малоцінні предмети або запчастини).

Дані інвентарних карток узагальнюються в Опису інвентарних карток з обліку основних засобів (форма № ОЗ-7).

Форма № ОЗ-8 "Картка обліку руху основних засобів" узагальнює операції, пов'язані з оприбуткуванням, вибуттям об'єктів, у тому числі й автомобілів.

Інвентарний список основних засобів за формою № ОЗ-9 відображає автотранспортні та інші об'єкти за місцем їх експлуатації (цехами, філіями).

Кількісні дані пооб'єктного обліку в усіх аналітичних реєстрах мають бути тотожні. Одночасно сумарні дані карток мають збігатися з даними синтетичного обліку.

Форма № ОЗ-16 "Розрахунок амортизації автотранспорту" використовують для нарахувань суми амортизації (зносу) по автотранспортних засобах в разі ручних форм обліку.

В умовах автоматизованих форм обліку розглянуті реєстри аналітичного обліку застосовують на розсуд підприємства. Конкретні варіанти аналітичного обліку передбачаються в наказі про облікову політику підприємства.

Загальна схема заповнення регістрів обліку автотранспортних засобів показана на рис. 1.

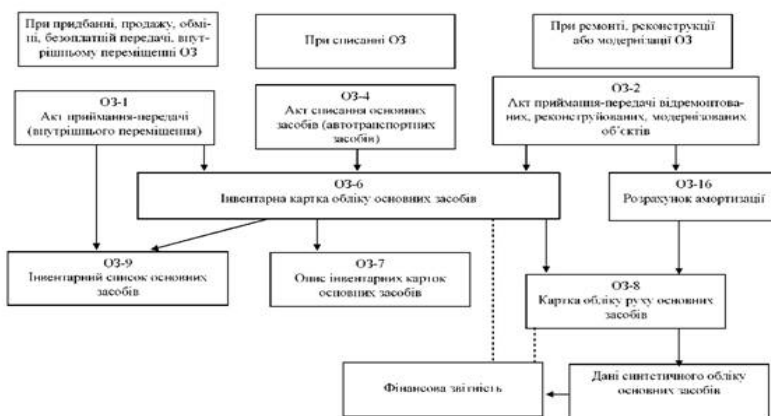


Рисунок 1.1 - Схема процесу заповнення реєстра обліку автотранспортних засобів

Фінансова звітність. Дані про залишок автотранспорту в складі основних засобів відображають у ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) (далі – Баланс), по рядках: 1010 - залишкова вартість, 1011 -

первісна вартість, 1012 - знос засобів. Вартість не введених в експлуатацію автомобілів на кінець звітного періоду показують у складі незавершених капітальних вкладень у рядку 1005.

2.6. Розрахунок та облік амортизації транспортних засобів

Відображення амортизації у фінансовому обліку. П(С)БО 7 надає можливість розраховувати амортизацію об'єкта основних засобів п'ятьма варіантами (методами): 1) прямолінійним; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивним; 5) виробничим.

Підприємство обирає метод самостійно. На практиці здебільшого віддають перевагу прямолінійному методу. Для рухомого складу, обсяг робіт якого коливається за періодами року (вантажний транспорт, автобуси), доцільніше використовувати *виробничий метод*.

Змінювати метод для діючих об'єктів доцільно на початку року.

Амортизація нововведеного автомобіля в бухгалтерію починається з місяця, наступного за місяцем введення в експлуатацію.

Якщо об'єкт амортизації в будь-якому місяці не експлуатувався, то амортизація не нараховується.

Проведення в обліку. На суму нарахованої амортизації (зносу) на автомобілі щомісяця кредитується субрахунок 131 і дебетується відповідний рахунок витрат. У спеціалізованих АТП - за субрахунками видів виробництв. Наприклад, 231 "Вантажні перевезення", 232 "Автобусні перевезення", в т.ч.: 2321 "Автобуси", 2322 "Маршрутні таксобуси" і т.ін.

Надалі в складі фактичної собівартості перевезень амортизація відноситься в дебет рахунка 90 "Собівартість реалізації". В інших підприємствах, що не спеціалізуються на автоперевезеннях, амортизація транспорту списується на рахунки 23 - по автотранспорту, що обслуговує основне виробництво; 91 - по автотранспорту, що обслуговує начальника цеху, по внутрішньоцеховому транспорту; 92 - по легковому транспорту для адмінперсоналу підприємства; 93 - по транспорту відділу збуту; 94 - при використанні транспорту для святкових, ювілейних дат тощо.

Регістри бухгалтерського обліку. У Наказі № 356 для аналітичного обліку амортизаційних відрахувань не передбачено будь-яких відомостей. Лише в розділі 1 журналу 4 можна відобразити синтетичні дані оборотів по кредиту рахунка 13. Тому підприємства можуть скористатися типовою формою затвердженою Держкомстатом "Розрахунок амортизації" (ф. № ОЗ-16) або використовувати пропозиції розробників програмного забезпечення.

Податковий облік основних засобів та амортизації

Класифікація основних засобів. До основних засобів з метою оподаткування належать матеріальні активи, вартість яких перевищує 2500 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк використання становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Основні засоби платника податку класифікують у відповідні групи, до яких встановлено *мінімально допустимі строки їхньої амортизації*. Наприклад, транспортні засоби віднесено до групи 5, для яких встановлено мінімальний термін амортизації у 5 років. У той же час у фінансовому обліку не встановлено обмежень у термінах амортизації об'єктів.

Об'єкти амортизації. Об'єктом амортизації є окремий об'єкт основних засобів та нематеріальних активів. Відповідно до статті 144 Податкового кодексу (ПКУ) в АТП амортизації підлягають:

- витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності та довгострокові біологічні активи;
- витрати на самостійне виготовлення основних засобів для використання в господарській діяльності;
- витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ, що підлягають амортизації, на початок звітного року;
- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання, створення об'єкта інвестування за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту;
- сума переоцінки основних засобів.

Не підлягають амортизації та повністю належать до складу витрат за звітний період витрати платника податку на:

- утримання основних засобів, що перебувають на консервації;
- ліквідацію основних засобів.

Не підлягають амортизації та проводяться *за рахунок відповідних джерел фінансування*:

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання (самостійне виготовлення) та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення *невиробничих основних засобів*. Невиробничі основні засоби - активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Строки амортизації. Нарахування амортизації на АТП здійснюється протягом строку корисного використання об'єкта, який установлюється *наказом по підприємству* при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), *але не менше, ніж мінімально встановлений Кодексом*. Амортизація призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації об'єктів.

Амортизація основних засобів проводиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості. Надалі об'єкт не амортизується. Ліквідаційна вартість визначається підприємством самостійно на початку амортизаційного періоду. Така вартість включатиме, як правило, суму відшкодувань від реалізації або ліквідації об'єкта, яку підприємство, ймовірно, отримає від вибуття такого об'єкта. Тобто сума ліквідаційної вартості є плановим (прогнозовим) показником.

Визначення вартості об'єктів амортизації. У пункті 146.1 ПКУ визначено об'єкти обліку вартості основних засобів, яка підлягає амортизації. З метою оподаткування платник податку відкриває аналітичні рахунки за такими позиціями обліку:

- кожен об'єкт, що входить до складу окремої групи;
- об'єкт з вартості ремонту та поліпшень основних засобів;
- об'єкт, отриманий безоплатно;
- об'єкт, наданий в оперативний лізинг (оренду).

Групи слід відкривати відповідно до галузевої специфіки підприємства.

Період нарахування амортизації. Амортизація об'єкта основних засобів, як і в фінансовому обліку, нараховується щомісяця протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта. Проте в декларації з податку на прибуток зазначаються амортизаційні відрахування за квартал (сума амортизаційних відрахувань за три місяці розрахункового кварталу).

Витрати на ремонт та поліпшення. Ремонтом називають витрати платника податку, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та отримання первісно визначеної суми майбутньої економічної вигоди від його використання.

До поліпшень відносять витрати платника податку, що повинні приводити до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів (не відрізняються від тих, які застосовуються відповідно до П(С)БО 7).

У Кодексі застосовано однакову методику щодо напрямків віднесення витрат з ремонтів та поліпшень об'єкта основних засобів: якщо сукупна сума витрат з поточного, капітального ремонтів та поліпшень (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція) *перевищує встановлену базу - 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітного податкового року, то таке перевищення включається до первісної вартості об'єкта, якого здійснено ремонт та поліпшення.*

Якщо ж сукупна сума зазначених витрат *не перевищує встановлену базу у 10 відсотків*, то вона *включається до витрат* того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені.

Отже, платникові податку щорічно слід розраховувати зазначений ліміт, виходячи із сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року. *При цьому за базу розрахунку приймають балансову (залишкову) вартість об'єктів згідно з даними податкового обліку.* З метою бухгалтерського (фінансового) обліку такий ліміт не застосовується, оскільки не передбачений нормами П(С)БО 7.

Відображення витрат з ремонту і поліпшень в обліку. Джерелом податкового обліку і розрахунків з метою декларації є дані бухгалтерського обліку.

Витрати з ремонтів і поліпшень. В податковому обліку і декларації суми закінчених ремонтів та поліпшень у межах 10% ліміту відображаються в складі *інших витрат*.

Оскільки витрати з модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції об'єктів носять капітальний характер і приводять до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів, у бухгалтерському обліку такі витрати накопичують, як правило, на рахунку 15 "Капітальні інвестиції". Діючим планом рахунків не передбачено окремого субрахунка для накопичення зазначених витрат. Тому з метою оподаткування доцільно відкрити додатковий субрахунок 156 "Витрати з поліпшень основних засобів".

Кодексом не заборонено віднесення усієї суми витрат з ремонтів і модернізації до первісної вартості об'єкта з наступною його амортизацією.

Методи нарахування амортизації. Амортизація основних засобів у податковому обліку нараховується із застосуванням тих самих методів, що рекомендовані в ПСБО 7. Конкретний метод амортизації для кожної з груп визначається *наказом про облікову політику* підприємства та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. По транспортних засобах передбачено використання *прямолінійного та виробничого методів амортизації*.

Операції щодо продажу об'єктів. У податковому обліку до оподаткованого доходу включається сума *перевищення доходів* від продажу або іншого відчуження над балансовою (залишковою) вартістю окремих об'єктів основних засобів, тобто *сума прибутку*. Сума перевищення балансової вартості над доходами (сума збитку) від продажу (відчуження), *включається до витрат* платника податку.

Доход визначається не нижче від звичайної ціни такого об'єкта (активу).

Ліквідація основних засобів. Окремо відображають у податковому обліку амортизацію в разі ліквідації основних засобів за рішенням платника податку або якщо з незалежних від платника податку обставин основні засоби (їх частина) зруйновані, викрадені чи підлягають ліквідації. Зокрема, платник податку в звітному періоді, в якому виникають такі обставини, збільшує витрати на суму вартості,

яка амортизується, за вирахуванням суми накопиченої амортизації окремого об'єкта основних засобів.

Регістри обліку. У податковому кодексі або в інших нормативних документах не визначено переліку або форм реєстрів податкового обліку амортизації. Виходячи з практики, платники податку самостійно розробляють форми відомостей, або є частиною програмного забезпечення автоматизованого оброблення даних.

ТЕМА 3. ОБЛІК ПАЛИВА І МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ

- 3.1. Придбання паливо-мастильних матеріалів
- 3.2. Списання паливо-мастильних матеріалів
- 3.3. Податковий облік паливо-мастильних матеріалів

Література: 1,2,4,5,16,23

3.1. Придбання паливо-мастильних матеріалів

Придбання паливо-мастильних матеріалів (ПММ) може здійснюватися шляхом:

- безготівкового розрахунку:
 - перерахування суми передоплати з рахунка автотранспортного підприємства (АТП) на рахунок роздрібного продавця - визначеної автозаправної станції (АЗС):
 - без придбання талонів;
 - з придбанням талонів;
 - використання електронних карток;
 - купівля палива в оптових постачальників за наявності власних чи орендованих ємностей та устаткування для його збереження і заправлення автомобілів;
- розрахунку готівкою:
 - а) купівля палива водієм АТП в дорозі на різних АЗС за рахунок виданих йому під звіт коштів;
 - б) купівля палива (як правило, гуртового) підзвітною особою підприємства за наявності власних чи орендованих ємностей і устаткування для його збереження і заправлення автомобілів.

Первинний облік

1. Безготівковий розрахунок. Підставою для придбання палива в постачальника таким шляхом є договір, укладений між АТП і АЗС чи оптовим постачальником. Винятком є використання електронних карток при розрахунках. На сьогодні передбачений типовий договір за формою № 23-нп (додаток 23 до Інструкції № 81).

У цьому випадку можливі два варіанти купівлі нафтопродуктів на АЗС: без придбання талонів і з придбанням талонів.

При отриманні ПММ по безготівковому розрахунку *без використання талонів*, АТП зобов'язане використовувати відомість за ф. № 24-нп, яка призначена для обліку на одноразовий відпуск однорідних ПММ.

Заповнення відомості за ф. № 24-нп здійснюється в декілька етапів. *Першим етапом* є первинне заповнення відомості на АТП (проставляння штампа), після чого вони передаються на АЗС. Кількість таких відомостей не обмежена.

Другим етапом є заповнення вже на АЗС усіх граф відомості, що залишилися. Відомість заповнюється в двох примірниках.

Оператор АЗС при відпуску ПММ по відомості зобов'язаний поставити штамп про кількість відпущеного палива також *і в дорожній лист водія*.

Відомість можна заповнювати на кілька автомобілів, але тільки за умови, що вони прибули на АЗС одночасно.

Наприкінці місяця АЗС зобов'язана передати другі примірники відомостей на АТП. Крім того, бухгалтерія АЗС виписує *видаткову накладну на загальну вартість виданого палива за місяць*, у якій зазначає найменування, кількість і вартість за марками ПММ.

Дані зазначеної відомості бухгалтерія АТП використовує для відображення надходження ПММ у баки транспортних засобів.

У разі заправлення за талонами підприємство-покупець закупає певну кількість талонів в АЗС, які потім видають водіям. Для обліку талонів Інструкцією № 81 не передбачено окремого документа. В АТП можуть вести відомість з обліку виданих талонів.

Дані зазначених відомостей з обліку виданих талонів менеджери АТП використовують для зустрічного контролю за кількістю палива, отриманого від постачальника за місяць. При цьому порівнюють окремо в акті підсумки про видачу ПММ у літрах з *підсумковою*

товарною накладною за місяць, отриманою від постачальника. У випадку розбіжностей складається акт, який підписують представники АТП та АЗС. В обліку проводиться та кількість талонів і пального, які підтверджені актом звірення.

Використання електронних карток. АТП може при купівлі ПММ використовувати електронні картки (дебетові чи кредитові). У цьому випадку для:

1) АЗС - необхідно вести спеціальну відомість за формою № 25-нп (ведеться тільки АЗС і не має ніякого відношення до АТП);

2) АТП - необхідно вести спеціальну відомість з обліку виданих електронних карток, форма якої законодавством не передбачена.

Ці відомості з обліку електронних карток також використовуються для звірки витрачених коштів з даними, вказаними у виписках банку по картрахунку. Виходячи з даних відомості, бухгалтерія або матеріально відповідальна особа) повинна зробити вибірку використаних коштів по кожному з водіїв і по кожній з карток. Дані зазначеної відомості бухгалтерія АТП використовує для відображення надходження ПММ у баки транспортних засобів. Відомість залежно від потреб АТП може вестися за видом робіт, за гаражами, водіями і т.д.

Придбання ПММ в оптових постачальників

Основним документом на придбання є **товарна (видаткова) накладна** постачальника.

Особливістю обліку придбання в цьому випадку є те, що паливо, яке надходить від оптових постачальників у цистернах, виражається у вагових одиницях (тоннах).

Оскільки облік відпуску та використання палива в автомобілях ведеться в літрах (об'ємний показник), то виникає необхідність перераховувати кількість отриманих тонн придбання в літри. Для цього використовують спеціальні коефіцієнти перерахування, які затверджені Мінавтотрансом і є індивідуальними для кожного найменування палива (наприклад, бензини А-76, А-80, А-92, А-95 тощо). При цьому ваговий показник (кілограми) в об'ємний (літри) переводять за допомогою показника питомої ваги (густини) нафтопродуктів. Такий перерахунок проводить бухгалтерія АТП або відділ постачання.

Заправка паливом ведеться на власних АЗС чи роздавальних колонках АТП. Заправник чи інша матеріально відповідальна особа веде накопичувальний документ - відомість за ф. № 24-*нп* або *лімітно-забірні картки*, де під час кожного заправлення фіксують кількість виданого палива на автомобіль (автобус). При цьому керівник або головний інженер АТП затверджує ліміт відпуску бензину (дизпалива) на кожен автомобіль (автобус) на день (місяць). Тобто одиницею обліку на цій ділянці є транспортний засіб, а не водій.

Якщо водій на транспортному засобі не міняється, то кількість відпущеного палива прямо ідентифікується з прізвиськом закріпленого за транспортним засобом водія. У разі заміни водіїв або роботи позмінно слід отримане паливо розподіляти окремо за кожним із водіїв. Це необхідно робити у випадках перевитрати ліміту пального або економії його, оскільки нарахування премій чи утримання із зарплати проводиться строго індивідуально для кожного з водіїв.

По закінченні місяця або кожного разу, коли при надходить товарна накладна, бухгалтерія АТП повинна одержати від постачальника податкову накладну. *Податкова накладна є підставою для відображення в податковому обліку АТП податкового кредиту з ПДВ на суму отриманих ПММ.*

2. Розрахунок готівкою. Купівля ПММ водіями. Первинними документами обліку ПММ, придбаних водіями за готівку, є *чеки РРО продавця (АЗС) і авансовий звіт водія.*

Водій не пізніше наступного дня після отримання готівки під звіт зобов'язаний надати авансовий звіт про її використання і повернути невикористаний залишок готівки (пп. 2.15 Положення № 72).

Під час перевірки авансових звітів водіїв необхідно переконатися в наявності і дійсності доданих документів, що підтверджують придбання ПММ і зв'язок цих придбань із завданням водію:

- касовий чек (один чи декілька);
- податкові накладні (якщо сума в чеку перевищує 200 грн);
- товарні накладні на перевезений вантаж (у випадку вантажних перевезень) чи дорожній лист (легковий автомобіль, автобус).

При цьому звертають увагу, чи не відхилявся водій від маршруту руху, зазначеного в дорожньому листі. Це видно з адрес АЗС, що вказані в чеках РРО. Особливо це актуально в разі

міжміських (міжнародних) перевезень. За наявності вищезазначених документів, оформлених належним чином, бухгалтер має право оприбуткувати його на рахунку 20 (фінансовий облік).

Купівля підзвітною особою. Цей варіант придбання ПММ відображається в такому самому порядку, що й придбання ПММ водіями. ПММ від підзвітної особи оприбутковує комірник і потім видає їх водіям у загальноновстановленому порядку.

Синтетичний та аналітичний облік

Наявність і рух палива в бухгалтерському (фінансовому) обліку відображається на субрахунку 203 "Паливо". Оскільки АТП використовують у діяльності різні види палива і, як правило, мають спеціально обладнані місця для його зберігання, то необхідно по субрахунку 203 відкрити субрахунки другого і навіть третього порядку. Наприклад, субрахунок 2031 "Бензин А-95", 2032 - "Дизельне паливо" і далі за видами палива.

Для обліку палива в місцях збереження субрахунки третього порядку розширюються до четвертого та п'ятого знаків: субрахунок 20311 "Бензин А-95 на складі", субрахунок 20312 "Бензин А-95 в автозаправниках", субрахунок 20313 "Бензин А-95 у баках автомобілів" і далі за всіма наявними місцями збереження палива. Аналогічні субрахунки можуть бути відкриті за всіма видами палива, якщо це відповідає вимогам облікової політики підприємства. Більш доцільним є ведення розвинутої структури аналітичних рахунків у системі управлінського обліку. На таке рішення впливає специфіка АТП, кількість автомобілів, обсяги послуг, що надаються, тощо.

Таблиця 3.1 - Відображення надходження палива від оптового постачальника

№ п/п	Зміст господарської операції	Фінансовий облік	
		Дт	Кт
1	Надійшло на склад від постачальника дизпаливо	20321	631
2	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ відповідно до податкової накладної постачальника	641	631
3	Перераховано кошти постачальникові в оплату отриманого від нього дизпалива	631	311

4	Працівникові підприємства (водію) видано кошти в підзвіт на придбання бензину в процесі здійснення перевезення вантажу	372	301
5	На підставі авансового звіту водія оприбутковано бензин, придбаний ним за готівку	20313	372
6	Відображено податковий кредит за чеками, доданими до авансового звіту водія на суму 200 грн.	641	372

3.2. Списання паливо-мастильних матеріалів

Списання фактично витрачених ПММ для транспортних засобів ведеться на підставі дорожніх листів (постанова КМУ від 25.02.2009 р. N 207, Лист Мінінфраструктури України від 23.04.2013 р. N 4492/25/10-13) з урахуванням Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затверджених наказом Мінтрансу України від 10.02.98 р. N 43 (далі - норми № 43). Суб'єкти господарювання можуть застосовувати самостійно виготовлені бланки первинних документів, у т.ч. дорожніх листів, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм (п.2.7 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом МФУ від 24.05.95 р. N 88).

Види норм витрати пального та їх застосування. На сьогодні існують норми витрати автомобільного палива, наведені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 - Перелік норм витрачання палива

Вид норм витрат палива	Примітки
Базова лінійна норма	Установлюється на пробіг автомобіля (на 100 км): для вантажних автомобілів (за винятком самоскидів) - у спорядженому стані; для легкових автомобілів і автобусів (повна маса яких не перевищує 3,5 т) і самоскидів - з половинним навантаженням; для автобусів (повна маса яких перевищує 3,5 т) - з повним навантаженням; для вантажопасажирських автомобілів - у спорядженому стані з половиною маси пасажирів
Норма на виконання транспортної роботи	Враховує додаткові витрати палива при русі автомобіля з вантажем - на 100 тонно-кілометрів (т-км). Застосовується для бортових вантажних автомобілів і сидельних тягачів у складі автопоїздів, автомобілів-фургонів і вантажопасажирських автомобілів, що виконують роботу, яка враховується в тонно-кілометрах
Норма на одну тону	Враховує додаткові витрати палива при зміні спорядженої маси автомобіля, чи причепа, напівпричепа. Застосовується при

спорядженої маси	розрахунках лінійної норми витрати палива при зміні спорядженої маси автомобіля щодо спорядженої маси базового автомобіля, при розрахунках лінійної норми автопоїздів і т. ін.
Норма на поїздку з вантажем	Застосовується для автомобілів - самоскидів і автопоїздів із самоскидними кузовами і враховує збільшення витрат палива, пов'язаних з маневруванням і виконанням операцій навантаження і розвантаження (на одну поїздку)
Норма на пробіг при виконанні спецроботи	Установлюється на пробіг автомобіля (на 100 км). Застосовується для спеціальних і спеціалізованих, автомобілів, що виконують спеціальні роботи під час руху (снігоочисники, поливальні і мийні і т.ін.)
Норма на роботу спецустаткування	Застосовується для спеціальних і спеціалізованих автомобілів, що виконують спеціальні роботи під час стоянки (автокрани, компресорні, бурильні установки і т.ін.) у літрах на годину роботи чи устаткування в літрах на одну технологічну операцію
Норма на роботу незалежного обігрівача	Установлюється на одну годину роботи незалежного обігрівача у %%-х від базової норми залежно від фактичної температури повітря навколишнього середовища в холодну пору року: нижче ніж +15° С та до +5° С включно — до 20%; ...; нижче ніж -25° С — до 100%.

Нормування витрат палива - це встановлення допустимої міри його споживання у визначених умовах експлуатації автомобіля.

Для цього застосовуються *базові лінійні норми*, установлені за моделями (модифікаціями) автомобілів, і *система нормативів та коригувальних коефіцієнтів*, що дають змогу враховувати виконувану транспортну роботу, кліматичні, дорожні й інші умови експлуатації.

Норми № 43 застосовуються до всіх видів автотранспортних машин (вантажних, легкових, автобусів).

Облік дорожніх, кліматичних та інших експлуатаційних факторів проводиться за допомогою ряду поправочних коефіцієнтів, приведених у формі відсотків підвищення чи зниження базового значення норми. Право встановлення конкретних величин коефіцієнтів у регламентованих межах і термін їхньої дії надається керівникам підприємств і затверджується наказом по підприємству.

Норми витрати пального підвищуються (табл. 3.3) чи знижуються (табл. 3.4) у певних умовах.

Таблиця 3.3 - Умови підвищення норм палива

Умова	Примітки
У зимових умовах	Залежно від фактичної температури: від 0°C до -5°C - до 2% надбавка; нижче -5°C до -10°C - до 4%; нижче -10°C до -15°C - до 6%; ...нижче ніж -25°C - до 12%
Робота в гірській місцевості	Залежно від висоти над рівнем моря: від 300-800 м до 5%; від 801-2000 м до 10%; від 2001-3000 м до 15%; від 3001 м – до 20%
Робота зі складним дорожнім планом	До 10% до планової витрати
Робота в умовах міста	в межах міст, а поселеннях міського типу та ін. населених пунктах за наявності світлофорів — до 5%; міст Дніпропетровськ, Донецьк, Запоріжжя, Київ, Львів, Одеса, Харків — до 15%; ін. міст – до 10%
Робота, що потребує частих технологічних зупинок	Роботи, пов'язані з навантаженням і розвантаженням, посадкою і висаджуванням пасажирів і т. ін. (у середньому більше ніж одна зупинка на один кілометр пробігу - маршрутні автобуси, обслуговування поштових скриньок, інкасація грошей, обслуговування хворих, інвалідів і т. ін.) - до 10%
Погодинна робота	Для вантажних автомобілів (крім самоскидів) і вантажопасажирських, або якщо вони працюють постійно як технологічний транспорт, чи вантажні таксомотори - до 10%
Продовження табл. 3.3	
Під час виконання робіт, що потребують знижених швидкостей	При зниженні швидкості до 20 км/год у задовільних дорожніх умовах (перевезення великогабаритних, вибухонебезпечних, скляних, крихких і т.ін. вантажів, при виконанні сільськогосподарських робіт, руху в колонах і т.ін.) - до 10%
Робота в надважких дорожніх умовах	У період сезонного бездоріжжя, снігових чи піщаних заметів, паводків та інших стихійних лих - 35%
Пробіг першої тисячі кілометрів	Це стосується нових автомобілів і тих, які вийшли з капітального ремонту, - до 10%
Навчальна їзда	в межах міста - до 15%; поза межами міста - до 5%
Для автомобілів, що експлуатуються понад	5 років із загальним пробігом понад 100 тис. км - до 3%; 8 років або із загальним пробігом понад 150 тис. км - до 5%; більше 14 років або із загальним пробігом понад 400 тис. км - до 9%.

Таблиця 3.4 - Умови зменшення норм палива

Умова	Примітки
Робота за межами міст	У разі руху зі швидкістю не більше 90 км/год., залежно від швидкості та фактичних потреб: для легкових автомобілів - від -15% до -30%; для всіх інших автомобілів - від -5% до -20%; ін.
Експлуатація міських автобусів не на постійних маршрутах	Ті що працюють у режимі на "замовлення" чи з іншою метою – від -5% до -10%

У разі застосування одночасно декількох коригувальних коефіцієнтів розраховується сумарний коефіцієнт коригування, що дорівнює сумі цих надбавок (зменшувальні коригувальні коефіцієнти віднімаються): $K_c = K_1 + K_2 + K_3 + \dots + K_n$.

Наприклад, автомобілю за роботу в гірській місцевості збільшили витрату палива на 5% (надбавка K_1 дорівнює 5%), а за роботу в зимовий час - ще на 13% (надбавка K_2 дорівнює 13%). Виходячи з цього $K_c = 5\% + 13\% = 18\%$.

Крім нормативних витрат палива, дозволяється додаткове його споживання:

- на міжгаражні роз'їзди і технічні потреби (технічні огляди, регульовальні роботи, прироблення деталей двигунів і автомобіля після ремонту і т.ін.) - не більше ніж 1% загальної кількості палива, спожитого підприємством;

- не більше ніж 10 л палива на місяць на один газобалонний (газодизельний) автомобіль для його запуску в холодний період року (температура навколишнього середовища нижче від 0°C). Зазначена надбавка не застосовується при експлуатації газобалонних (газодизельних) автомобілів на рідкому паливі;

- при тривалих простоях автомобілів під навантаженням/розвантаженням у пунктах, де за умовами пожежної безпеки заборонено виключати двигун (нафтобази, спеціальні склади і т. ін.), а також при тривалих простоях у зимовий і холодний час року з працюючим двигуном (чекання хворих, інвалідів, клієнтів, нічліг у дорожніх умовах і т. ін.) чи під час перевезення спеціальних вантажів, що мають потребу в постійному обігріві салону (кузова) автомобіля, дозволяється додаткова витрата палива з розрахунку: одна година

простою відповідає витраті палива за лінійною нормою на 5 км пробігу автомобіля.

Для легкових автомобілів і автобусів нормативну витрату палива розраховують за формулою:

$$O_n = 0,01 \times H_e \times B \times (1 + 0,01 \times K_c), \quad (3.1)$$

де O_n - нормативна витрата палива, літри (м куб.);

H_e - базова лінійна норма витрати палива, л/100 км;

B - пробіг автомобіля, км;

K_c - сумарний коригувальний коефіцієнт, %;

0,01 - число для переведення коефіцієнтів, зазначених у відсотках, у цифрові показники.

У разі використання в автомобілях (у т. ч. автобусах) автономних обігрівачів нормативна витрата палива на роботу обігрівача додається до загальних нормативних витрат і її максимально можливе значення розраховується таким чином:

$$Q_n = H_{он} \times 0,01 \times K_T \times t_{он}, \quad (3.2)$$

де $H_{он}$ – базова норма витрати палива на роботу обігрівача л/год.; K_T — % використання потужності обігрівача залежно від температури повітря в холодну пору року;

$t_{он}$ – тривалість роботи обігрівача.

Нормативи витрати палива доцільно закріпити *наказом по підприємству* і використовувати для контролю за його витратою. Податковий орган приймає до бази оподаткування прибутку витрати в межах типових норм.

Якщо для якогось автомобіля базова норма не встановлена, то, за заявою підприємств, інститут Міністерства транспорту України Державтотранс НДІпроект на договірних умовах може розробити тимчасові індивідуальні базові лінійні норми витрати палива (пп. 2.1.5 Норм № 43).

Поряд з рідким паливом автомобілі використовують і газове паливо. Лінійна норма витрати газового палива визначається шляхом коригування розрахованої лінійної норми витрати рідкого палива із застосуванням перевідних коефіцієнтів: бензин - зріджений природний газ - 1:1; бензин - зріджений нафтовий газ - 1:1,25.

Первинний, аналітичний та синтетичний облік. Визначення нормативної та фактичної витрати ПММ, зокрема пального, здійснюється на підставі даних дорожнього листа автомобіля. З дорожнього листа бухгалтерія отримує таку інформацію:

- наявність пального в баку автомобіля на початок зміни (рейсу) за даними вимірювальних приладів автомобіля;
- кількість залитого пального (на автозаправній станції (АЗС) чи з автозаправника автотранспортного підприємства, за безготівковим розрахунком, у тому числі по картках чи за готівку на АЗС сторонніх підприємств та ін.) під час зміни (виконання рейсу);
- пробіг автомобіля за час зміни (рейсу).

Маючи дані про залишок пального в баку автомобіля на початок зміни (рейсу), кількість залитого пального в бак протягом зміни (рейсу) і витрату пального за нормою, можна визначити залишок пального на момент закінчення зміни (рейсу), виконавши нескладні розрахунки.

Для визначення фактичної витрати пального необхідно по закінченню зміни (рейсу) визначити залишок пального в баку автомобіля. Його можна визначити двома способами:

- за даними вимірювальних приладів автомобіля;
- за фактичною наявністю пального в баку.

Другий спосіб використовується у виняткових випадках, наприклад при інвентаризації.

Аналітичний облік. Нагромадження даних про витрату пального за нормою і фактично на пробіг проводиться у відомостях аналітичного обліку, які можуть мати різні форми побудови. Один з варіантів - *"Щомісячна відомість обліку витрат пального"* (у натуральних показниках – літри)

Фінансовий облік списання ПММ може здійснюватися із застосуванням одного з методів обліку вибуття запасів, передбачених у п. 16 П(С)БУ 9:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- ФІФО;
- нормативних витрат;
- ціни продажу.

Підприємство обирає один з методів для списання ПММ, фіксує його в наказі про облікову політику та застосовує в обліку вибуття палива і матеріалів (в операціях по кредиту субрахунка 203).

Процес переведення натуральних показників у вартісні називається **таксування**. Величина ціни може бути різною залежно від обраного методу списання запасів. Технічно ціну списання розраховують за кожним найменуванням палива.

Операція списання пального на роботу автобусів, вантажних автомобілів АТП відображається в бухгалтерському фінансовому обліку за кредитом субрахунка 203 і дебетом рахунка 23 "Виробництво". В автотранспортних підприємствах, як правило, цей рахунок розбитий на субрахунки, наприклад: 231 "Автобусні перевезення", 232 "Перевезення мікроавтобусами", 233 "Вантажні перевезення" і т.ін.

Вартість витраченого пального легковими авто включається, як правило, до складу адміністративних або загальновиробничих витрат - у дебет рахунків 92, 91.

На інших підприємствах (неспеціалізованих) бухгалтерія обирає дебет того рахунка, який найбільш доречний у конкретних умовах використання автотранспорту: 23, 91, 92, 93, 94, 99.

Облік мастильних матеріалів. ПММ - це не лише пальне, а й мастильні матеріали. Нормативи витрат мастильних матеріалів наведені в додатку "В" Норм № 43, і вони встановлюються на 100 л (100 м³ розріджені природні гази (РПГ)) нормативних витрат пального (Гн), розрахованих для кожного конкретного автомобіля:

- 1) нормативи витрат моторного мастила - у літрах на 100 л нормативної витрати пального (Гн) або в літрах на 100 м³ РПГ - (Гн);
- 2) нормативи витрат мастильних речовин (змазки) - у кг/100 або літрах у кг/100 м³ РПГ (Гн).

Проте на практиці списання моторних мастил проводиться не тільки за нормою витрат пального, а від фактичного пробігу автомобіля (автобуса) відповідно до вимог сервісної книжки виробника. Наприклад, для автомобіля "ЛАДА-Калина" після пробігу 8 тис. км необхідно замінити моторне мастило в кількості 4,5 л. Документальною підставою для списання мастил є товарна накладна продавця або акт виконаних робіт СТО.

Відображення операцій у регістрах обліку та формах звітності

Аналітичний облік руху ПММ здійснюється в таких регістрах - *звіт комірника* (завідувача складу), *картка рахунка*, *обігова відомість по рахунку*. Залишки ПММ узагальнюють у *сальдових відомостях*, які ведуть у розрізі матеріально відповідальних осіб та за субрахунком 203 в цілому. В якості регістрів синтетичного обліку при ручних формах може бути застосовано журнал № 5 А та головна книга. У разі автоматизованого обліку використовується обігово-сальдова відомість та головна книга.

Узагальнені дані про сальдо за рахунком 20 відображають у Балансі (ф. № 1) у рядку 1100 "Запаси". Вартість витрачених ПММ у складі собівартості автопослуг підлягає віднесенню до рядка 2050 Звіту про фінансові результати (ф. № 2), а в складі адміністративних витрат - в рядку 2130.

3.3. Податковий облік паливо-мастильних матеріалів

Облік витрат палива. За нормами ПКУ до витрат включають не вартість придбаних від постачальника матеріалів, а ту суму, яка відображає витрати ПММ за даними бухгалтерського обліку платника податку на прибуток. Тобто за датою списання ПММ до витрат діяльності, що відображається записом з кредиту субрахунка 203 у дебет рахунків витрат 23, 91, 92, 93 тощо. Сума витрат ПММ включається до складу собівартості автопослуг або до інших витрат.

Облік податку на додану вартість

У бухгалтерському обліку операції з податкового кредиту відображають за дебетом субрахунка 641 та на субрахунку 644, а операції з податкового зобов'язання - за кредитом субрахунка 641 та на субрахунку 643. Підставою для записів є товарні та розрахункові документи - товарні накладні, рахунки-фактури тощо. По закінченні місяця проводиться звірка записів, які відбулися в податковому обліку (в реєстрі накладних) та в бухгалтерському обліку (журнал 3). При злягодженому документообігу підсумки дебетових та кредитових обігів різних реєстрів обліку повинні збігатися.

Внутрішні операції переміщення запасів у межах одного платника податку не є об'єктом оподаткування і, відповідно, не відображаються в податковому обліку.

ТЕМА 4. ОБЛІК ЗАПАСНИХ ЧАСТИН

- 4.1. Первинний облік придбання та списання запчастин
- 4.2. Відображення результатів ліквідації запчастин
- 4.3. Облік шин та акумуляторів
- 4.4. Відображення операцій у регістрах обліку та формах звітності
- 4.5. Податковий облік запчастин

Література: 1,2,3,11

Запасні частини підприємство може придбавати в постачальників як за готівковий, так і безготівковий розрахунки, а також виготовляти чи відновлювати в майстернях свого підприємства.

Придбанні запасні частини відображаються в бухгалтерському (фінансовому) обліку аналогічно придбанню інших запасів - *за первісною вартістю*.

Облік придбаних запасних частин, вузлів, агрегатів ведеться на *дебеті субрахунка 207 і в кредиті рахунка 63*. Виготовлені власними силами запчастини, готові деталі оприбутковують з кредиту рахунка 23. По дебету субрахунка 207 відображають залишок і надходження, по кредиту - витрати, реалізацію й інше вибуття запасних частин. Аналітичний облік ведеться в розрізі місць зберігання чи в розрізі матеріально відповідальних осіб за однорідними групами запчастин.

Списання запчастин та вузлів відбувається переважно на потреби ремонтів та обслуговування автомобілів.

4.1. Первинний облік придбання та списання запчастин

Документом на отримання запчастин від постачальників є *товарна (видаткова) накладна* постачальника. У ній зазначаються всі необхідні реквізити для оприбуткування матеріалів, запчастин. Зокрема, найменування, код позиції, кількість, ціна, сума. Паралельно постачальник, який зареєстрований платником ПДВ, виписує

податкову накладну. Проте цей документ використовується лише в податковому обліку для відображення вхідного ПДВ. Разом з тим за даними податкової накладної можна звірити обсяги придбання ресурсів, відображених в товарній накладній.

Первинним документом для видачі запчастин зі складу підприємства на виробничі потреби може бути забірна картка наступного виду.

Забірна картка № 3245
на відпуск запчастин зі складу № 1
на виробничі потреби
Номенклатурний номер 154
Найменування Скло лобове
Одиниця виміру — шт

Дата	Автомобіль		П.І.Б. того, хто отримав	Кількість	Сума, грн	Розписка в отриманні	Відпуск дозволів (підпис)	Кількість зданих старих зап. частин
	марка	номер						
24.02. XX	Шкода	210033	Івахник А.І.	1	2274,00	Підпис	Гол. інженер (підпис)	—

Цей внутрішній документ залишається на складі підприємства і є підставою для списання матеріально відповідальною особою запчастин на витрати.

Списання запчастин у процесі ремонту. Списанню підлягають як нові, так і реставровані, і зняті з інших автомобілів запчастини.

Списання будь-якого виду запчастин, отриманих зі складу здійснюється за *актами виконаних ремонтних робіт* чи за актами заміни (установки), складеними менеджером ремонтного підрозділу підприємства і затвердженими керівником підприємства.

Запчастини, зняті з автомобіля в результаті проведених ремонтних робіт чи їхньої заміни на нові, можуть бути в різному технічному стані, тому можливі такі варіанти їхнього використання.

1. Якщо запчастина не придатна до подальшого її використання чи відновлення, то її оприбутковують за дебетом субрахунка 209 із кредиту субрахунка 719 як металобрухт (за ціною чорного чи кольорового металобрухту).

2. Якщо запчастина придатна до подальшого використання тільки після її відновлення, то виникають ще два варіанти:

а) якщо запчастина знімається з автомобіля і передається на відновлення, а на автомобіль установлюють нову (чи раніше відновлену) запчастину, то зняту і таку, що підлягає відновленню, запчастину оприбутковують на окремому позабалансовому субрахунку 0221 як металобрухт (за ціною чорного чи кольорового металобрухту). Після виконання робіт з відновлення її працездатності вона списується з позабалансового субрахунка 0221, а всі витрати, пов'язані з роботами по відновленню, включаються в первісну вартість відновленої запасної частини, яка відображається на субрахунку 207. Потім облік відновленої запчастини здійснюється в тому самому порядку, як і будь-якої іншої. Таким чином, позабалансовий рахунок 02 є тимчасовим;

б) якщо запчастина знімається з автомобіля, передається на відновлення і після відновлення встановлюється на той самий автомобіль, і все це - в рамках одного ремонту, тобто автомобіль протягом усього часу проведення ремонту і відновлення запасних частин не експлуатувався, то знята і така, що підлягає відновленню, запчастина відображається на окремому забалансовому субрахунку 0221 як металобрухт (за ціною чорного чи кольорового металобрухту). Після виконання робіт з відновлення її працездатності й установки на автомобіль вона списується з позабалансового субрахунка 0221, а всі витрати, пов'язані з такими роботами, разом з усіма іншими витратами на ремонт включаються або в первісну вартість автомобіля, або списуються на витрати підприємства.

3. Якщо запчастина придатна до подальшого використання, то її оприбутковують за дебетом субрахунка 207 із кредиту субрахунка 719 за ціною чорного чи кольорового металобрухту, якщо вона не перевищує чистої вартості реалізації такої запасної частини. Потім облік такої запчастини здійснюється в такому самому порядку, як і будь-якої іншої.

Для списання непридатних для подальшого використання запасних частин складається акт довільної чи затвердженої підприємством форми. Дрібні деталі звичайно списуються за списком і відображаються в акті.

На вибракування великих вузлів і агрегатів складають окремий акт.

4.2. Відображення результатів ліквідації запчастин

Фінансовий облік. Зняті з автомобілів і *непридатні для експлуатації* запасні частини передаються в комору з метою подальшої здачі (продажу) як металобрухту.

Первісна вартість таких запчастин (металобрухту) дорівнює їхній справедливій вартості (можливій вартості реалізації).

Оприбутковують їх як *безкоштовно отримані запаси* (п. 12 П(З)БУ 9). Вартість таких запчастин включають до складу доходу підприємства по кредиту субрахунка 716 "Відшкодування раніше списаних активів" і одночасно як актив враховують по дебету субрахунка 209 "Інші матеріали" у складі виробничих запасів (металобрухту) призначених для продажу.

Внаслідок застосування такої методики обліку доходи фіксуються двічі. Перший раз - за датою оприбуткування запчастин (металобрухту). Другий - за датою реалізації металобрухту. При цьому витрати фіксуються один раз - за датою списання вартості брухту на собівартість реалізації.

Така методика не суперечить умовам стандартів бухгалтерського обліку.

Розглянемо порядок відображення в обліку операцій оприбуткування і реалізації запчастин, непридатних для подальшого використання (табл. 4.1).

Таблиця 4.1 - Відображення операцій оприбуткування та реалізації запчастин, непридатних для подальшого використання

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Оприбутковані зношені запчастини для здачі як металобрухт за ціною можливого продажу	209	716
2	Реалізовано оприбуткований металобрухт	361	712
3	Відображено ПДВ на суму реалізації	712	641
4	Списано собівартість реалізованого металобрухту	943	209
5	Отримано оплату за металобрухт	311	361

4.3. Облік шин та акумуляторів

Операції по заміні шин і акумуляторних батарей не належать до реконструкції, модернізації, технічного переозброєння й інших видів поліпшення дорожньо-транспортних засобів. Ці операції не включені й до переліку операцій, які належать до технічного обслуговування.

Первинний облік акумуляторних батарей ведеться за типами і марками автомобілів, місцем їхнього збереження.

Акумулятору, що надійшов на склад, привласнюється порядковий гаражний номер, під яким на нього оформлюється картка. При відпуску акумулятора зі складу в обліковій картці вказується дата видачі, номер автомобіля, на який буде поставлена акумуляторна батарея, і номер документа, по якому здійснено відпуск.

Акумуляторна батарея для постановки на автомобіль відпускається *тільки в обмін на зняту* і за наявності акта, що підтверджує непридатність до подальшої експлуатації знятої. Акумулятор, установлений на автомобілі, виключається з обмінного фонду і обліковується в особовій картці автомобіля (у формулярі автомобіля). Замість нього в обмінному фонді під своїм номером обліковується акумулятор, знятий з автомобіля. Заміна акумуляторів здійснюється після закінчення встановленого на підприємстві терміну служби (2-5 років) чи до його закінчення, але тільки з дозволу головного інженера (чи спеціально створеної комісії).

У процесі експлуатації автомобілів в АТП проводять обслуговування акумуляторних кислотних батарей. При цьому виникають витрати: заробітної плати, матеріалів (дистильованої води, кислоти), електроенергія. Такі витрати списують на витрати виробництва або загальноновиробничі витрати (23,91).

Фінансовий облік. Нові акумуляторні батареї, що придбаваються для заміни, а також ті, що стали непридатними, обліковують на рахунку 207 "Запасні частини" субрахунок "Акумуляторні батареї". Установка акумуляторної батареї на автомобіль відображається записом: *Дт 23, Кт 207* за ціною придбання (первісної вартості). Повернення на склад акумуляторної батареї, яку можна буде згодом використати для експлуатації автомобіля, відображається записом: *Дт 207 Кт 716* за ціною можливої реалізації чи використання, якщо термін використання її

минул, чи ж шляхом сторнування проводки *Дт 23 Кт 207* - на суму недовикористаної вартості, якщо термін корисного використання її не минул.

Акумуляторні батареї списують з обліку після закінчення терміну служби. При цьому керуються Експлуатаційними нормами середнього ресурсу акумуляторних свинцевих стартерних батарей колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі, затв. наказом Мінтрансв'язку від 20 травня 2006 року N 489. Надходження на склад акумуляторної батареї, що не підлягає подальшій експлуатації, рекомендується відображати на забалансовому рахунку 023 "Матеріальні цінності на відповідальному збереженні".

Первинний та фінансовий облік автомобільних шин. На відміну від запасних частин, облік автошин має ряд особливостей. Автомобільні шини в комплекті (покришка, камера, обвідна стрічка), які знаходяться на колесах нового автомобіля і в запасі при автомобілі, що враховані в ціні автомобіля і включені в його інвентарну (первісну) вартість, відображають у складі об'єкта основного засобу. Облік автошин, що перебувають на складі, ведеться за видами (покришки, камери, обвідні стрічки), сортами, розмірами, а також роздільно: нові; що були у вжитку; що потребують ремонту; що підлягають ліквідації.

У великих автогосподарствах (у парках, що мають 10 і більше машин), щоб систематично спостерігати за правильним використанням автомобільних шин, на кожну шину, що перебуває в експлуатації чи в запасі, ведеться спеціальний оперативний облік. Він здійснюється за допомогою *Картки обліку використання автомобільних покришок (шин)*, яку веде, як правило, завідувач гаражу (майстер, диспетчер) або бухгалтер. Картка відкривається на кожну автомашину (автобус) відразу після одержання автошин і призначається для обліку використання кожної автошини, обліку її пробігу з моменту придбання до повного зносу. До картки записують кожну шину окремою позицією. Наприклад, по автобусу "Богдан" у картці числиться 6 автошин основних і 3-4 запасних.

Періодично (раз на місяць або квартал) до картки заносять дані про фактичний пробіг шин на колесах. По досягненні норми (наприклад, 60 тис. км) пробігу шину замінюють на нову (реставровану). Норми експлуатаційного пробігу автомобільних шин

за типами, викладено в нормативному документі - Норми № 420. Автошини, зняті з автомобіля для ремонту чи списання в металобрухт, прибуткують за *накладною з додатком*. Автошину для заміни знятої з автомобіля відпускають за вимогою-накладною.

Операції з придбання, заміни і списання автомобільних шин та акумуляторних батарей наведені в табл. 4.2.

Таблиця 4.2 - Відображення операції з придбання, заміни і списання автомобільних шин та акумуляторних батарей

Зміст операції	Дт	Кт
Придбання шин	2071	63
Придбання акумуляторів	2072	63
Відображено податковий кредит	641	631
Відпуск шин (акумуляторів) в експлуатацію	232 (вантажні перевезення), 92 (легковий автотранспорт)	2071, 2072
Надходження на склад з експлуатації шин (акумуляторів), придатних для відновлення (термін використання минув)	2075	716
Відновлення шин (акумуляторів) сторонніми організаціями	232, 92	631, 685
Відображення витрат на відновлення шин (акумуляторів)	232, 92	661, 201

Таким чином, в аналітичному обліку на субрахунок 207 відображають не тільки нові автошини, а й зняті з автомобіля, які були в експлуатації (придатні для відновлення). Операції відновлення шин не збільшують первісної вартості шин, оскільки такі належать не до основних засобів, а до групи запасів.

У той же час якщо підприємство витрачає досить багато коштів на відновлення шин, воно має право відокремити такі витрати для їхнього контролю і застосувати альтернативні способи обліку.

4.4. Відображення операцій у регістрах обліку та формах звітності

Відображення операцій у регістрах обліку та формах звітності. Фінансовий облік. Облік руху запчастин, вузлів, акумуляторів, автошин здійснюється в таких аналітичних регістрах:

звіт комірника (завідувача складу) про рух матеріальних цінностей, картка рахунка, обігова відомість по рахунку. Залишки запчастин узагальнюють у сальдових відомостях, які ведуть бухгалтерії в розрізі матеріально-відповідальних осіб та по субрахунку 207 в цілому. Регістром синтетичного обліку при ручних формах може бути *журнал № 5 А* та головна книга (за кредитом рахунка 20). У разі автоматизованого обліку використовується обігово-сальдова відомість та головна книга.

Узагальнені дані про сальдо запчастин за рахунком 207 відображають у Балансі (ф. № 1) в рядку 1100 "Запаси".

Вартість витрачених матеріалів у складі собівартості ремонтних робіт підлягає віднесенню до Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф. № 2 (далі – Звіт про фінансові результати, ф.2) у рядку 2050, а в складі адміністративних витрат - рядку 2130.

4.5. Податковий облік запчастин

Податок на прибуток. За нормами Податкового кодексу в податковому обліку відображають суму витрат запасних частин, вузлів, агрегатів за даними бухгалтерського обліку платника податку на прибуток. Тобто за датою списання запчастин та інших матеріалів до витрат діяльності з кредиту субрахунка 207 у дебет рахунків витрат 23, 91, 92, 93 тощо. Сума витрат з метою оподаткування включається до собівартості автопослуг або до інших витрат.

Ресстрами податкового обліку з податку на прибуток можуть бути ті відомості, які самостійно застосовує підприємство, - відомості аналітичного обліку витрат, розрахунок собівартості тощо.

Податок на додану вартість відображається за загальновстановленими правилами.

ТЕМА 5. ОБЛІК ТЕХНІЧНОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ, РЕМОНТІВ І МОДЕРНІЗАЦІЙ АВТОМОБІЛІВ

- 5.1. Види техобслуговування та склад витрат
- 5.2. Первинний та аналітичний облік робіт
- 5.3. Синтетичний облік і звітність

5.4. Податковий облік ремонту та поліпшень транспортних засобів

Література: 1,2,13

5.1. Види техобслуговування та склад витрат

Склад робіт з ремонтів і технічного обслуговування транспортних засобів (далі - ТЗ) викладений у "Положенні про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту", затверджені наказом Міністерства транспорту України від 30.03.1998 р. № 102 (далі - Положення № 102).

Технічне обслуговування транспортних засобів (ТЗ) - комплекс операцій чи операція **щодо підтримки працездатності** чи справності об'єкта під час його використання за призначенням, збереження і транспортування. До технічного обслуговування ТЗ належать: щоденне обслуговування (ЩО); перше технічне обслуговування (ТО-1); друге технічне обслуговування (ТО-2); сезонне технічне обслуговування (СО).

ЩО здійснюється після роботи з метою підготовки ТЗ до подальшої експлуатації.

ТО-1 проводиться після пробігу певної кількості кілометрів, наприклад, легкові автомобілі та автобуси - 5 тис. км.

ТО-2 проводиться після ТО-1 і певної кількості кілометрів пробігу, наприклад 20 тис км.

СО здійснюється два рази на рік (навесні і восени), разом з черговим ТО-2.

Положенням передбачена періодичність проведення технічного обслуговування ТЗ (табл. 5.1).

Таблиця 5.1 - Періодичність проведення технічного обслуговування ТЗ

Тип ТЗ	Періодичність видів технічного обслуговування, км		
	ЩО	ТО-1	ТО-2
Автомобілі легкові, автобуси	Один раз на робочу добу незалежно від	5000	20 000

	кількості робочих змін		
Автомобілі вантажні, автобуси на базі вантажних автомобілів або з використанням їхніх базових агрегатів, автомобілі повнопривідні, причепа й напівпричепа		4000	16 000

Ця періодичність орієнтовна і може бути змінена відповідно до вимог сервісних центрів. Недотримання періодичності не є тим порушенням, яке тягне за собою податкові або штрафні наслідки - у фінансовому обліку відображаються фактичні, а не нормативні витрати з техобслуговування.

Відповідно до пункту 3.8 Положення № 102, роботи в рамках ЦО, ТО і СО не належать до реконструкції, модернізації, технічного переозброєння й інших видів поліпшення ТЗ.

Ремонт - це комплекс операцій з відновлення справності чи працездатності, відновлення ресурсу автомобіля чи його складових частин.

Ремонти бувають поточні і капітальні:

а) поточний ремонт проводиться **для забезпечення чи відновлення працездатності** ТЗ і полягає в заміні і (чи) відновленні окремих частин. Заміна шин і акумуляторних батарей (п. 3.19 Положення № 102) до ремонту (поліпшення, модернізації) ТЗ не належить;

б) капітальний ремонт проводиться **для відновлення справності** і повного чи близького до повного **відновлення ресурсу ТЗ** із заміною чи відновленням будь-яких частин, у тому числі базових.

Отже, технічне обслуговування полягає в перевірці роботи вузлів автомобіля та їхньому регулюванню, налагодженню, а також заміні технічних рідин і мастил. Якщо ж проводиться заміна окремих частин (запчастин) автомобіля (за винятком шин і акумуляторів) - це вже ремонт.

У фінансовому обліку витрати на ремонти й інші поліпшення ТЗ відносять, згідно з П(С)БО 7, на збільшення балансової вартості ТЗ, якщо такі витрати приводять до збільшення майбутніх економічних вигод від його використання. Якщо ж зазначені витрати не сприяють збільшенню майбутніх економічних вигод - то на витрати періоду.

ТО і ремонт ТЗ можуть здійснюватися двома способами: підрядним, із залученням станції технічного обслуговування (далі - СТО), і господарським, тобто силами самого підприємства.

У разі підрядного способу ремонтів, відповідно до вимог статті 28 Закону № 2344, з СТО укладається договір. Фактично виконані роботи на СТО оформляються такими документами: *наряд-замовлення, акт виконаних робіт, квитанція про технічне обслуговування і ремонт ТЗ*. У договорі зі СТО бажано закласти вимогу щодо виписки рахунків (нарядів-замовлень, актів і т.ін.) з поділом витрат на технічне обслуговування і ремонти ТЗ. У такому випадку забезпечується роздільний первинний облік поточних витрат та витрат, які підлягають капіталізації.

У випадку господарського способу витрати на ТО і ремонти також доцільно диференціювати. Це забезпечується застосуванням різних аналітичних рахунків: 2311 "Витрати з техобслуговування", 2312 "Витрати з поточного та капітального ремонтів". У свою чергу, на кожному з них аналітичний облік може бути забезпечений групуванням прямих витрат на статті: вартість запчастин і матеріалів; зарплата робітників на ремонтах та обслуговуванні; відрахування ЄСВ; амортизація використовуваних засобів у процесі здійснення робіт з ТО і ремонту ТЗ; загальновиробничі витрати (змінні в повній сумі і постійні розподілені).

У разі підрядного способу робіт витрати сторонніх організацій групуються на тих самих аналітичних рахунках (2311, 2312) з виділенням окремої статті "Послуги сторонніх організацій".

5.2. Первинний та аналітичний облік робіт

А. Технічне обслуговування

Накопичення витрат здійснюється так. **Запчастини** для проведення робіт видаються за *лімітними картками*, що містять інформацію про кількість і вартість запчастин із зазначенням ліміту, виданих для ремонту і технічного обслуговування.

Лімітні картки можуть бути різних форм. Більш доцільною є така форма, в якій у розрізі видів техобслуговування (ТО-1, ТО-2, 3), видів ремонтів (поточний, капітальний) вказують видані запчастини, вузли, матеріали за кількістю та в *твердих облікових або нормативних (постійних) цінах* (див. Лімітну картку № 361). При цьому окрема

картка відкривається на кожен автомобіль, що ремонтується (обслуговується). Номер запчастини визначає комірник за відповідним каталогом.

Постійна облікова ціна формується на рівні прийнятої на певний період (місяць, квартал, рік) на підприємстві ціни (ціна каталогу, прайс-листа постачальника).

За такого даному варіанту організації обліку на рівні первинного й аналітичного обліку запчастин (субрахунок 207) застосовується постійна (нормативна) ціна. Паралельно на окремому аналітичному рахунку, наприклад 2071, формуються відхилення від твердих цін (норм). Ці відхилення можуть включати різницю між твердою ціною і фактичною ціною придбання, а також суму транспортно-заготівельних витрат, які не були включені в тверду ціну.

По закінченні місяця бухгалтерія визначає загальну суму відхилень (якщо така є за даними обліку) і здійснює розрахунок розподілу накопичених відхилень на залишок запчастин на складі і на запчастини, списані на зроблені роботи з ремонту ТЗ. Рахунок відхилень на кінець місяця або кварталу закривається і залишків у ньому немає.

Лімітна картка № 367
на відпуск матеріалів і запасних частин зі складу № 2 ВАТ АТТ 15927
(найменування організації)
за березень 20XX р.
Марка автомобіля — Данко гаражний номер СВ 20-04
Відпуск здійснюється через Гашкевича І. І.

Дата	№ ли- сту	Матеріал, деталі		Од- ино- вимо- жн	Обліко- ва норма- тивна ці- на	Тодішні обслугову- вання (ТО-2)		Поточний ремонт		Капітальний ремонт		Відпуск допо- вно	Фактично відпущено зі складу	
		Наймену- вання	Но- мер			Кіль	Сума	Кіль	Сума	Кіль	Сума		Кіль	Сума
13.03	1	Ресор передні	527974	шт.	75,75			1	75,75			Підпис	1	75,75
		Маясбург												
23.03	2	Підвішувач ТЗ-06	480725	шт.	10,30			2	20,60			Підпис	1	20,60
23.03	3	Висхідний	522674	шт.	29,42			1	29,42			Підпис	1	29,42
24.03	4	Рейл. Світло. цв. ліній	527685	шт.	350,0			2	500,00			Підпис	2	500,00
24.03	5	Голов. світло. цв. ліній	523005	шт.	145,03			1	145,03			Підпис	1	145,03
24.03	6	Гальмівна задня	512267	шт.	15,0	2	30,00					Підпис	2,0	30,00
24.03	7	Масляно насосне	528132	шт.	25,0	4	100,00					Підпис	2	100,00
24.03	8	Батарея	450947	шт.	10,0			1	10,0			Підпис	1	10,00
		Разом:					130,00		540,80					1077,00

Розподіл загальновиробничих витрат на об'єкти, що ремонтуються (об'єкти калькуляції), проводиться відповідно до П(С)БО 16. При цьому за базу розподілу таких витрат на конкретний

об'єкт у ремонтних виробництвах доцільно брати *витрати на оплату праці*. Це легко визначається за даними нарядів-замовлень на кожен об'єкт, що обслуговувався (відремонтований). Існує можливість використання іншої бази розподілу, наприклад, обсяг діяльності чи прямі витрати.

Б. Поліпшення автомобілів

До поліпшення автомобілів призводять операції, здійснювані в процесі їхньої модернізації, утім як і операції з реконструкції, модифікації, добудування, доукомплектування і т.ін. (далі - витрати на поліпшення). Це приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, очікуваних від експлуатації таких автотранспортних засобів. Це дає підставу відносити витрати на поліпшення до збільшення первісної (балансової) вартості автомобіля.

Первинними документами можуть бути: *наряд-замовлення; акти виконаних робіт; наряди на проведення ремонтних робіт; акти на списання запасних частин і ПММ при виконанні технічного обслуговування; лімітно-забірні карти чи вимоги на відпуск матеріалів зі складу.*

Оформлений належним чином документ, за підписом механіка (майстра, чи завідувача гаражем) і економіста з нормування праці, надходить до бухгалтерії для відображення в обліку.

5.3. Синтетичний облік і звітність

У бухобліку, згідно п. 15 П(С)БУ 7, заходи, спрямовані на підтримку об'єкта в робочому стані, включаються до складу витрат поточного періоду. Їхній облік ведеться згідно з П(С)БУ 16. Вибір рахунка, за дебетом якого повинні відображатися такі витрати, залежить від того, для яких цілей використовується автомобіль, а саме.

23 "Виробництво" використовується у виробничих процесах автотранспортного підприємства - перевезення пасажирів чи вантажів.

91 "Загальновиробничі витрати" використовується в процесі керування цехами, ділянками, відділеннями та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва. Наприклад, транспортне обслуговування керівників цехів, ділянок і т.ін.

92 "Адміністративні витрати" використовується в процесі керування підприємством у цілому. Транспортне обслуговування керівника, головного бухгалтера, касира і т.ін.

93 "Витрати на збут" використовується в процесі здійснення робіт зі збуту. Наприклад, транспортне обслуговування менеджера зі збуту, маркетингу тощо.

Усі ці рахунки при відображенні операцій з обліку техобслуговування можуть кореспондуватися з кредитом рахунків: 203 "Паливо", 207 "Запасні частини", 661 "Витрати по заробітній платі".

У випадку одержання послуг за ремонту підрядним способом використовується рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками".

Витрати на поліпшення автомобілів підприємство може враховувати на рахунок 15 "Капітальні інвестиції" з наступним віднесенням їх на рахунок 105 "Транспортні засоби". Такий напрям списання витрат варто вказати в згаданих вище первинних документах.

Таблиця 5.2 - Відображення поліпшень автомобіля

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Здійснено установку газового устаткування на автомобіль	152	631
2	Відображається податковий кредит по придбаному газобалонному устаткуванню	641	631
2	Оприбутковано автопокришки й акумулятор	207	631
3	Відображається податковий кредит по придбаних автопокришках і акумуляторі	641	631
3	Зроблено установку покришок і акумулятора на автомобіль	23	207
4	Відображаються витрати, пов'язані з установкою покришок і акумулятора	23	631
5	Відбито суму податкового кредиту за проведені роботи	641	631
6	Оплачено СТО за виконані роботи, газобалонне устаткування, покришки й акумулятор	631	311
7	Збільшено вартість автомобіля на суму поліпшень, що приводять до збільшення економічних вигод	105	152

У такому варіанті віддільні предмети (акумулятори, шини) списані на витрати по даті установки на автомобіль. Можливий і інший варіант обліку, коли підприємство бажає контролювати ці предмети до моменту їхнього повного зносу і списання. У цьому випадку з водіями укладаються договори про повну матеріальну відповідальність і зазначені цінності ставляться їм у підзвіт. Така передача відображається проводками усередині субрахунка 207 (наприклад, по дебету 2071 "Шини в підзвіті" і кредиту субрахунка 2072 "Шини на складі"). Списання на виробництво буде проведено по даті представлення в бухгалтерію акта на списання шин, акумуляторів через вихід з ладу (поломки) чи повного зносу.

Фінансова звітність. На підставі реєстрів бухгалтерського обліку дані про фактичні витрати з ремонтів підлягають відображенню у Звіті про фінансові результати (ф. № 2). Залежно від того, до якого виду витрат діяльності АТП належать ремонти, зазначається рядок

звіту. Якщо зазначені витрати списують на собівартість основного або допоміжного виробництва, то витрати з ремонтів знайдуть своє відображення у рядку 2050 форми № 2 як частина собівартості робіт. У випадку віднесення таких витрат до адміністративних витрат результат таких витрат знайде своє відображення в рядку 2130 форми № 2.

5.4. Податковий облік ремонту та поліпшень транспортних засобів

Податок на прибуток. За нормами Податкового кодексу, в податковому обліку відображають суму витрат з ремонту, техобслуговування автомобілів та їх поліпшень за даними бухгалтерського обліку платника податку на прибуток. Тобто за датою відображення таких витрат у складі собівартості авто послуг або інших витрат діяльності. При цьому ремонти і техобслуговування можуть проводитися за двома способами: підрядним та господарським.

За підрядного способу робіт дані для податкового обліку вибирають з проведення по кредиту рахунку 63 у дебет рахунків 23, 91, 92, 93 тощо.

За господарського способу робіт дані для податкового обліку вибирають з проведення по кредиту субрахунків 201, 207, 661, 65 тощо в дебет рахунків 23, 91, 92, 93 тощо. Найбільш доцільно на підприємстві організувати накопичення даних про статті витрат з ремонтів і техобслуговування на окремому субрахунку рахунка 23, а по закінченні місяця загальною сумою списувати на інші рахунки витрат. У цьому варіанті такі витрати локалізуються, їх легко контролювати та аналізувати.

Такий підхід доцільний з метою податкового обліку, оскільки, відповідно до норм податкового кодексу, на витрати діяльності може бути списана лише частина накопичених витрат з ремонтів, модернізацій основних засобів (у тому числі й автомобілів). Така частина встановлена на рівні 10% від вартості, яка амортизується, об'єкта основних засобів на початок звітного року в тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Решта витрат на ремонт об'єкта основних засобів збільшує первісну вартість такого об'єкта.

Первинним документом, який узагальнює дані про надані на сторону або отримані зі сторони послуги (в тому числі і з техобслуговування), відповідно до Податкового кодексу, є акт виконаних робіт (послуг).

ТЕМА 6. ОПЛАТА ПРАЦІ ВОДІЇВ ТА ЇЇ ОБЛІК

6.1. Нормативна база обліку. Склад оплати праці водіїв

6.2. Графіки робочого часу та первинний облік

6.3. Облік оплати праці та звітність

Література: 1,2,7,14

6.1. Нормативна база обліку. Склад оплати праці водіїв

Вимоги трудового законодавства містяться в Кодексі законів про працю України, на нормах якого базуються всі без винятку відносини між роботодавцями і найманими робітниками.

Нормативним документом, що визначає тривалість робочого часу і часу відпочинку водіїв автотранспортних підприємств, є Положення № 340 "Положення про робочий час і час відпочинку водіїв колісних транспортних засобів", затверджене наказом Мінтранспорту України від 07.06.2010 р. (далі - Положення № 340), що узагальнив у собі норми відносно тривалості робочого і вільного часу водіїв і його обліку, порядку складання графіків змінності.

Розклад і графіки руху автотранспортних засобів для всіх видів перевезень повинні розроблятися відповідно до вимог Положення № 340.

Відповідно до Положення № 340, робочий час водія - час, протягом якого водій зобов'язаний виконувати свої обов'язки, *визначені трудовим договором і правилами внутрішнього трудового розпорядку. До робочого часу водія* включається:

- а) змінний період керування;*
- б) підготовчо-заклучний період;*
- в) час простоїв не з вини водія;*
- г) час простоїв (у пунктах навантаження та розвантаження вантажів, у місцях посадки та висадки пасажирів);*

г) час проведення медичних оглядів водія перед виїздом на маршрут (у рейс) та після повернення;

д) час проведення робіт з усунення технічних несправностей ТЗ на маршруті (у рейсі);

е) час охорони ТЗ з вантажем або без під час стоянки на кінцевих, проміжних пунктах при здійсненні міжміських перевезень;

є) половина часу, передбаченого завданням на рейс міжміського сполучення, при роботі двох водіїв на ТЗ, обладнаному спальним місцем;

ж) інший час, передбачений законодавством України.

Тривалість щоденної роботи (зміни) визначається правилами внутрішнього трудового розпорядку, що затверджуються профкомітетом чи закріплюється в трудовому договорі. Якщо водії, за умовами роботи, не можуть дотриматися щоденної чи щотижневої тривалості робочого часу, допускається ведення підсумкового обліку робочого часу, як правило, за місяць. Якщо тривалість робочого часу водія перевищує 12 годин, то в рейс направляються два водії.

Нормальна тривалість на тиждень - не більше ніж 40 годин (не більше ніж 8 годин на день при 5-денному робочому тижні, 7 годин - при 6-денному).

При підсумковому обліку робочого часу водія нормальна тривалість робочого дня (зміни) не повинна перевищувати 10 годин.

Водіям автотранспортних засобів під час роботи в експедиції чи в польових умовах у разі потреби може встановлюватися ненормований робочий день, тобто понад нормальну тривалість робочого часу. Ця робота не вважається понаднормовою, і перероблений час не підлягає додатковій оплаті. Як компенсація за перероблений час водіям надається щорічна додаткова відпустка чи проводиться відповідна оплата за виконаний обсяг робіт.

Оплата праці водіїв складається із зарплати, нарахованої за годинними тарифними ставками за відпрацьований час, а також надбавок, доплат і премій. На підприємствах, що нараховують більше трьох одиниць транспорту, доцільно розробити "Положення з оплати праці і преміювання водіїв", який є внутрішнім нормативним

документом, що визначає розмір оплати праці водіїв. У ньому затверджуються:

- годинні тарифні ставки - годинні тарифні ставки водіям установлюються відповідно до Галузевої угоди на відповідний рік або на договірній основі. Перелік ставок - внутрішній документ підприємства; він може бути додатком до Положення з оплати праці;
- розміри надбавок і доплат - Галузевою Угодою визначений перелік доплат і надбавок до тарифних ставок і посадових окладів працівників підприємств, що здійснюють автотранспортні послуги.

Наприклад, установлення надбавки водіям за класність (у відсотках до тарифної ставки водія) в розмірах: водіям 2-го класу - 10%; водіям 1-го класу - 25%.

За роботу в понаднормовий час водіям автомобілів зарплата нараховується в подвійному розмірі.

Доплата за роботу в нічний час установлюється в розмірі 20% тарифної ставки. Нічним вважається час з 22.00 до 06.00 години;

- оплати за усунення незначних неполадок у дорозі – (як правило, входять до обов'язків водія і ніяких доплат за це немає;

- оплата за час виконання ремонтних робіт - у випадку переведення водіїв на роботу по ремонту і техобслуговуванню автомобілів; оплата їхньої праці здійснюється як ремонтникам, відповідно до присвоєних кожному водієві розрядів слюсаря;

- оплата за час простою - якщо простій не з вини водія, то оплата за час простою здійснюється в розмірі 2/3 установленної тарифної ставки;

- оплата за виконання обов'язків кондуктора - нараховується доплата в розмірі 5% суми зданого виторгу за продані квитки;

- нарахування премій - водіям міжміських перевезень нараховується премія за виконання плану здачі виторгу в розмірі 30% суми надпланового виторгу;

- надбавка за роз'їзний характер роботи - встановлюється в розмірі "добових" норм.

Граничні розміри надбавок працівникам за день не можуть перевищувати граничних норм витрат ("добових"), установлених КМУ для відряджень у межах України. У випадку коли робота постійно проводиться в дорозі чи має роз'їзний характер за межами України, граничні розміри надбавок працівникам за день не можуть

перевищувати 80 % граничних норм добових витрат, установлених КМУ для відряджень за кордон.

6.2. Графіки робочого часу та первинний облік

Для забезпечення безперебійної роботи підприємствами автотранспортного обслуговування розробляються графіки змінності. Середня тривалість робочого часу водіїв для складання графіків змінності визначається за формулою:

$$T_{зм} = (H_{г} \times K_{в}) / 3 \text{ (год.)}, \quad (6.1)$$

де $T_{зм}$ - середня тривалість робочої зміни водіїв;

$H_{г}$ - нормальна кількість робочих годин одного водія в місяці (за календарем);

$K_{в}$ - кількість водіїв у бригаді, за якою закріплені автотранспортні засоби;

3 - загальна кількість робочих змін, закріплених за водіями транспортних засобів у певному місяці.

Графіки роботи повинні розроблятися, виходячи з норми робочих годин за обліковий період, з дотриманням норм робочого часу, що встановлюються Положенням № 340.

Для водіїв автотранспортних засобів, що працюють у режимі шестиденного чи п'ятиденного робочого тижня із загальними вихідними днями, застосовуються графіки роботи, що встановлені для всіх працівників підприємства. Якщо автотранспортний засіб працює в дві зміни, то за ним закріплюються два водії. Час початку і закінчення зміни водія визначається із врахуванням установленого підготовчо-заклучного часу, часу виїзду на маршрут (у рейс) і повернення автотранспортного засобу, часу проведення передрейсового і післярейсового медичних оглядів. Перерва для відпочинку і харчування водіям надається тривалістю не менше ніж 45 хвилин, або замінена перервами тривалістю не менше 15 хвилин кожна. Ця перерва не включається в робочий час водія.

Первинний облік. Облік робочого часу водіїв здійснюється в дорожніх листах автомобіля, сумарний час за якими заноситься до табеля обліку робочого часу. У дорожньому листі є спеціальний розділ, у якому відображається час, витрачений водієм на виконану

роботу з розшифровкою за її видами. Норми щодо обов'язковості наявності дорожнього листа при перевезенні вантажів, передбачені Переліком документів, необхідних для здійснення перевезення вантажу автомобільним транспортом у внутрішньому сполученні, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 25.02.2009 р. № 207, є чинними.

Поряд з цим суб'єкти господарювання можуть застосовувати самостійно виготовлені бланки первинних документів, у тому числі дорожніх листів, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм, що передбачено пунктом 2.7 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мінфіну України від 24.05.95 р. N 88.

На підставі даних табеля розраховують загальну кількість відпрацьованих годин за місяць для подальшого нарахування зарплати за тарифами. Мінімальна оплата праці не може бути нижчою від законодавчо встановленого мінімуму в розрахунку на відпрацьований час.

У випадку, коли працівникові, який виконав місячну (часову) норму праці, нараховано зарплату нижчу від законодавчого мінімуму, підприємство повинне здійснити доплату до досягнення мінімального розміру оплати праці (ст. 95 КЗпП).

6.3. Облік оплати праці та звітність

Фінансовий облік. Оформлені дорожні листи разом з табелем обліку робочого часу по закінченні місяця здаються до бухгалтерії. Табелю може здаватися до бухгалтерії в готовому, протаксованому вигляді - із зазначеною сумою нарахованої оплати праці для кожного водія, яку бухгалтер заносить у розрахунково-платіжну відомість і здійснює встановлені утримання (ПДФО, ЄСВ тощо). Якщо бухгалтер одержує табель без сум оплати праці, то він виконує роботу таксувальника (нормувальника) і визначає суму оплати кожному водієві залежно від відпрацьованого часу й умов оплати праці. Останній варіант можливий на невеликих підприємствах, де немає посади економістів, нормувальників, диспетчерів.

На підставі розрахунково-платіжних відомостей визначається загальна сума нарахованої оплати праці водіїв, що відображається за кредитом рахунка 661. Така сума може бути розбита на ділянки, бригади, цехи - залежно від наявності структурних підрозділів (вантажні, пасажирські перевезення, легковий транспорт). У такому випадку суми за підрозділами відносять у дебет різних рахунків (субрахунків), наприклад: 231 "Вантажоперевезення", 232 "Пасажирські перевезення", 92 "Адміністративні витрати" (легковий транспорт). Нарахована оплата праці заноситься до регістрів аналітичного обліку (накопичувальна відомість, відомість обліку витрат) і синтетичного обліку (журнал, обігово-сальдова відомість). Утримання із заробітної плати проводиться за дебетом субрахунку 661 та кредитом рахунків: 64 - на суму ПДФО, 65 - на суму ЄСВ тощо. По закінченні місяця визначають сальдо заборгованості по зар/платі по кожному працівнику і в цілому по субрахунку 661. За підсумками за місяць загальна сума зарплати по підприємству включається до головної книги.

Фінансова звітність. Суми нарахованої зарплати за місяць включаються до складу витрат відповідного виду - собівартості послуг, адміністративних витрат, витрат на збут і т. ін., у складі зазначених видів витрат потрапляє до відповідних рядків Звіту про фінансові результати (форма № 2).

Сума заборгованості із заробітної плати на кінець кварталу та року відображається у складі короткострокових зобов'язань у рядку 1630 Балансу. Залишок нарахувань на заробітну плату на кінець кварталу та року у вигляді відрахувань на соціальні заходи включається в інший рядок пасиву Балансу - рядок 1625.

Податковий облік оплати праці.

Податок на доходи фізичних осіб і збори до соціальних фондів. Яких-небудь особливостей в АТП з утримання податку і ЄСВ із зарплати водіїв та інших працівників транспорту законодавчо не встановлено. Тому такі суми знаходять своє відображення в діючих формах податкової та соціальної звітності у загальноновстановленому порядку.

Податок на прибуток. Відповідно до норми статті 142, 143 ПКУ, суми нарахованої заробітної плати працівників АТП та суми

відрахувань на соціальні заходи (ЄСВ) від сум оплати праці та прирівняних до неї нарахувань, у разі використання робочої сили в господарській діяльності підприємства знаходять своє відображення в декларації з податку на прибуток. Зокрема, в складі собівартості перевезень або інших витрат. Джерелом податкового розрахунку є дані бухгалтерських проведення по кредиту субрахунка 661, 65 у дебет рахунків витрат.

Податок на додану вартість. Суми нарахувань або виплат оплати праці не є об'єктом оподаткування ПДВ.

ТЕМА 7. ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ АВТОПЕРЕВЕЗЕНЬ

- 7.1. Завдання та варіанти обліку витрат
- 7.2. Групування витрат за статтями та елементами
- 7.3. Регістри та методика фінансового обліку витрат
- 7.4. Одиниці та методи калькулювання авто послуг
- 7.5. Варіанти розрахунку собівартості та її зв'язок із ціною авто послуг
- 7.6. Методика розподілу загальновиробничих витрат
- 7.7. Калькуляція пасажирських перевезень позамовним методом
- 7.8. Порядок розрахунку та застосування тарифів на автоперевезення
- 7.9. Відображення витрат у формах фінансової звітності
- 7.10. Податковий облік витрат діяльності підприємства

Література: 1,2,6,8,16

7.1. Завдання та варіанти обліку витрат

Основне завдання обліку витрат полягає в формуванні сукупних витрат на експлуатацію автотранспорту.

Можливі два варіанти ведення обліку витрат. За першого варіанту в системі **фінансового** обліку, проводиться весь комплекс робіт, включаючи калькуляцію собівартості послуг.

При другому варіанті в системі рахунків фінансового обліку ведеться лише узагальнюючий облік витрат на рахунках синтетичного обліку і вирішується лише завдання зі складання фінзвітності. Решта

завдань (контроль, аналіз, прогноз витрат, калькуляція собівартості одиниці перевезень) вирішується в системі **управлінського** обліку.

Обраний варіант обліку зазначається в наказі про облікову політику АТП. Залежно від обраного варіанта ведення обліку бухгалтерія АТП заздалегідь обирає методику відображення витрат на рахунках.

Основним нормативним документом з методики обліку витрат є Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту та зв'язку України від 05.02.2001 р. № 65 (далі - Рекомендації № 65). Рекомендації спрямовані на другий варіант ведення обліку, - відсутність у них будь-якого згадування про рахунки бухгалтерського обліку та форми фінансової звітності.

7.2. Групування витрат за статтями та елементами

Згідно з Рекомендаціями № 65, Міністерство транспорту та зв'язку рекомендує витрати транспортного підприємства групувати за статтями та елементами витрат (табл. 7.1).

Таблиця 7.1 - Групування витрат за статтями та елементами

Статті витрат	Елементи витрат
1. Прямі матеріальні витрати	1. Матеріальні витрати
2. Прямі витрати на оплату праці	2. Витрати на оплату праці
3. Інші прямі витрати	3. Відрахування на соціальні заходи
4. Загальновиробничі витрати	4. Амортизація основних фондів та нематеріальних активів
	5. Інші операційні витрати

Групування за статтями збігається зі складом виробничої собівартості, яка наведена в п.11 П(С)БО 16. Тільки в цьому стандарті до складу загальновиробничих витрат включено змінні та постійні розподілені витрати. У Рекомендаціях № 65 такої диференціації немає. Це може бути пояснено відсутністю на транспорті незавершеного виробництва та готової продукції як об'єктів розподілу зазначених витрат.

До наведеної типової номенклатури *статей калькуляції* можуть вноситись зміни з урахуванням організаційної структури транспортних підприємств, характеру і рівня організації перевезень, питомої ваги витрат у собівартості окремих видів перевезень, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну, або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

Зокрема, для підприємств автомобільного транспорту - статтею "автомобільні шини".

З іншого боку, щоб визначити тарифи, Мінтрансу запропонував для перевізників Методику розрахунку тарифів на послуги пасажирського автомобільного транспорту (наказ Мінтранспорту України від 17.11.09 р. № 1175), яка визначає механізм формування тарифів на послуги з перевезення пасажирів на автобусних маршрутах загального користування, автобусних маршрутах спеціальних перевезень та автобусних маршрутах нерегулярних перевезень, а також тарифів на послуги з перевезення пасажирів у таксі та легковими автомобілями на замовлення і застосовується органами виконавчої влади, місцевого самоврядування та автомобільними перевізниками незалежно від їх відомчої підпорядкованості, форми власності та організаційно-правової форми господарювання.

Групування за статтями витрат потрібне для організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів перевезень, обчислення витрат у розрізі структурних підрозділів підприємства та розрахунку тарифів на перевезення.

Групування витрат за елементами забезпечується за допомогою 8-го класу рахунків. Втім основним для АТП є варіант обліку із застосуванням 9-го класу рахунків. Відповідно, групування витрат в бухобліку проводиться за статтями калькуляції.

7.3. Регістри та методика фінансового обліку витрат

Згідно з Рекомендаціями Міністерства фінансів, підприємства транспорту, як і інших галузей, мають можливість використовувати для синтетичного обліку витрат журнал 5 (без застосування 8-го класу рахунків) або журнал 5А (із застосуванням 8-го та 9-го класу рахунків). Закон про бухоблік та національні стандарти не обмежують також права підприємства в розробленні "своїх" форм регістрів, які будуть корисні для ведення обліку. Більше

того, застосування автоматизованих програм унеможливилює використання тільки типових форм реєстрів.

Тому підприємства самостійно вирішують, які аналітичні реєстри слід застосовувати в обліку.

Призначення аналітичної відомості обліку витрат (наприклад, за субрахунком 231 «Автобусні перевезення» до журналу 5) - групування аналітичних позицій витрат АТП за відповідними статтями в розрізі кореспондуючих рахунків (по кредиту різних рахунків в дебет рахунка 23) і визначати суму виробничої собівартості. Ця відомість заповнюється на підставі первинних документів та згрупованих аналітичних відомостей за відповідними статтями, які заповнюють у підрозділах підприємства.

Відомості аналогічних форм в АТП ведуть за всіма субрахунками рахунка 23. На підставі узагальнюючої форми зводяться суми кореспондуючих рахунків на рівні синтетичного рахунка для запису в журнал-ордер та головну книгу. Така послідовність обліку (від аналітики до синтетики) притаманна класичному варіанту бухгалтерського обліку.

Таким чином, за дебетом рахунка 23 "Виробництво" в АТП проводиться накопичення прямих витрат виробництва в кореспонденції з кредитом рахунків 20,22,23,63,64,65, 66, 68, 91. За кредитом цього рахунка витрати списуються на собівартість реалізації послуг - у дебет рахунка 90 з кредиту рахунка 23. Сальдо на кінець місяця, кварталу, року за рахунком відсутнє.

Облік загальновиробничих витрати та собівартості реалізації особливостей не має. Сальдо на кінець місяця, кварталу, року по рахунку відсутнє.

Отже, собівартість перевезень АТП формується послідовно на рахунках 23,91,90, 79 (за дебетом у частині прямих витрат).

Крім прямих виробничих витрат, АТП несуть і інші витрати діяльності, які враховують на відповідних рахунках: 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші операційні витрати", 95 "Фінансові витрати", 96 "Втрати від участі в капіталі", 97 "Інші витрати", 98 "Податки на прибуток". Дебетові обороти з цих рахунків по закінченні місяця закривають на рахунок 79, на дебеті якого формується загальна сума витрат діяльності АТП. При порівнянні з кредитовим оборотом (доходи) розраховують прибуток або збиток у діяльності підприємства.

7.4. Одиниці та методи калькулювання автопослуг

Кінцевою метою калькулювання є визначення фактичної собівартості одиниці транспортних робіт, послуг.

Собівартість перевезень (робіт, послуг) - це виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт, послуг, що забезпечують перевезення (п.3 Рекомендацій № 65).

Калькуляційна одиниця. Під калькуляційною одиницею розуміють те, собівартість чого розраховується. В Рекомендаціях № 65 стосовно автотранспорту не наведено, які саме калькуляційні одиниці слід використовувати. Але сказано про узагальнюючу калькуляційну одиницю транспортної роботи - показник *суми витрат, що припадає на 1 гривню отриманих підприємством доходів* (п. 46).

Методи калькулювання. На практиці переважають два методи: простий та позамовний. Рекомендації № 65 додають до цього ще нормативний метод, або стандарт-костінг.

Нормативний метод. Базовою є нормативна (планова) калькуляція одиниці та всього обсягу перевезень. Фактичну собівартість розраховують не за прямим методом, а за допомогою відхилень від норм. Суми відхилень можуть бути як позитивні, так і негативні. На практиці цей метод застосовують рідко.

Простий підрахунок витрат (не описаний у Рекомендаціях № 65) використовують переважно в дійсно простих умовах - на малих або вузькоспеціалізованих підприємствах, коли підприємство надає один-два види послуг і передбачає усіх витрат звітного періоду на кількість виконаних послуг (кілометри пробігу, тонно-кілометри, пасажиро-кілометри, години роботи).

Позамовний метод є найбільш поширений. Застосовується за умови, якщо:

- маршрути пасажирських або вантажних перевезень і тоннаж вантажу, що перевозиться, кожного разу різні;
- використовуються різні марки та модифікації автобусів, автомобілів під час надання платних послуг замовників;
- до різних замовників застосовується різний підхід щодо вартості пального, ступеня сервісу на маршрутах;

- інші індивідуальні ознаки послуг.

7.5. Розрахунок собівартості, її зв'язок із ціною послуг

За витратного підходу до ціноутворення послуг транспорту калькуляція собівартості виступає основою розрахунку ціни одиниці перевезень (1 тонни вантажу, 1 пасажир, 1 км пробігу, 1 послуги і т. ін.). Такий підхід є обов'язковим для застосування при встановленні регульованих тарифів, і рекомендований для вільних тарифів.

Окремі автопослуги регулює держава - ціни проїзду пасажирів у автобусах на міських, приміських та міжміських маршрутах та в маршрутних таксі. З цією метою застосовуються Граничні тарифи на проїзд пасажирів в автобусах. Інші послуги, що надаються автотранспортними підприємствами, не регулюються державою. Зокрема, ціни на вантажні перевезення, транспортно-експедиційні послуги тощо.

Вибір одиниці обсягу перевезення для встановлення ціни при укладенні договорів із замовниками залежить від особливостей вантажу та умов перевезення.

Незалежно від прийнятого на підприємстві методу калькуляції, собівартість за обхватом витрат, які до неї включаються, може бути:

- *виробничою*. Складається тільки з прямих виробничих витрат і розподілених ЗВВ, формується згідно з П(С)БО 16 і розраховується для відображення витрат у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а також у податковому обліку з податку на прибуток. За такого варіанту всі інші витрати, які входять до ціни послуг покриваються за рахунок рентабельності (прибутку) послуг;

- *повною*. До неї входять усі витрати підприємства: прямі витрати та ЗВВ, адміністративні, збутові та інші операційні витрати. Ця собівартість розраховується тільки в управлінському обліку для правильного ціноутворення.

Таким чином, ціна автопослуг за першим варіантом визначається за формулою:

$$Ц_{п} = C + P,$$

де $Ц_{п}$ — ціна послуг;
 C — собівартість;
 P — рентабельність.
 Ціна автопослуг за другим варіантом визначається за формулою:

$$Ц_{п} = ПВ + НЗВВ + ІОВ + P,$$

де $Ц_{п}$ — ціна послуг;
 $ПВ$ — прямі витрати;
 $НЗВВ$ — нерозподілені загальновиробничі витрати;
 $ІОВ$ — інші операційні витрати (адміністративні, збутові, інші операційні);
 P — рентабельність.

До розрахованої ціни додають податок на додану вартість у розмірі 20% (на операції не звільнені від ПДВ) і визначають остаточну ціну, яка виставляється замовникам автопослуг.

7.6. Методика розподілу загальновиробничих витрат

До важливих завдань обліку і калькуляції належить розподіл загальновиробничих витрат (ЗВВ).

Склад ЗВВ наведено в п. 35 Рекомендацій № 65.

Об'єкти розподілу. Фактичну суму загальновиробничих витрат згідно з п. 57 Рекомендації № 65, пропонують розподіляти між:

- 1) основним виробництвом з подальшим розподілом між видами перевезень;
- 2) допоміжним виробництвом у частині робіт, призначених для потреб власного капітального будівництва, непромислових господарств, а також реалізації;
- 3) обслуговуючими виробництвами;
- 4) капітальним будівництвом, що ведеться господарським способом.

При цьому по кожному каналу розподілу витрат **кредитується рахунок 91 "Загальновиробничі витрати"** і **дебетується рахунок 23** (за субрахунками). Сальдо рахунок 91 не має.

Методи розподілу. Згідно з п. 58 Рекомендацій № 65, залежно від видів виконуваних перевезень, технічного оснащення рухомого складу та інших умов загальновиробничі витрати, віднесені до

основного виробництва, розподіляються між окремими видами перевезень за одним з таких методів:

- пропорційно до заробітної плати основних працівників;
- відповідно до частки планової суми ЗВВ у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень;
- на одну гривню фактичних доходів по окремих видах перевезень;
- пропорційно до суми витрат по інших калькуляційних статтях;
- пропорційно до приведеної кількості автомобілів на АТП.

Кожне підприємство самостійно визначає метод розподілу ЗВВ, закріплюючи його в наказі про облікову політику.

7.7. Калькуляція пасажироперевезень позамовним методом

Для здійснення калькуляційних розрахунків автоперевезень важливо правильно обрати *об'єкти витрат* і *об'єкти калькуляції*.

Об'єкт витрат - виробничий або невиробничий підрозділ, напрям діяльності АТП, який надає послуги як у середині підприємства, так і на сторону. Наприклад, вантажні автомобілі, сідельні тягачі, автобуси малого класу, автобуси великого класу, таксі тощо. *Призначення об'єкта витрат* - групувати витрати діяльності підрозділу (напрямку) з метою їх узагальнення на рахунках фінансового обліку та проведення наступних розрахунків калькуляції. Таким чином, облік витрат виконує подвійне завдання.

У методичному плані об'єкти витрат відрізняються від об'єктів калькуляції. Окремий автобус (автомобіль), як правило, не є об'єктом витрат та доходів у бухгалтерському (фінансовому) обліку. Найбільш ефективно розрахунки собівартості, тарифу і прибутковості (збитковості) за кожним автобусом (автомобілем) здійснювати *в системі управлінського обліку*. Такий облік і аналіз здійснюють, як правило, економісти-аналітики, які займаються питаннями ціноутворення.

Метод обліку, за яким витрати групують у цілому по підприємству або його підрозділах, отримав назву "котловий".

Стосовно транспортних перевезень *під замовленням* може матися на увазі і кожне окреме замовлення на перевезення, і окремі

види перевезень у цілому, а також марки та модифікації транспортних засобів, що здійснюють перевезення протягом звітного періоду, тощо.

Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості передбачає відокремлений облік витрат по кожному з видів перевезень (робіт, послуг) у розрізі статей витрат.

Конкретний перелік і склад статей калькулювання собівартості перевезень визначається підприємством.

Об'єктами обліку та калькулювання при використанні цього методу є окремі види перевезень, а калькуляційними одиницями – відповідні одиниці їх зміни (1 година роботи автомобіля (автобуса), 1 км пробігу автомобіля (автобуса), 1 т·км, 1 пасажиро-кілометр).

Згідно з позамовним методом при розрахунку фактичної собівартості всі прямі основні затрати (матеріальні, на оплату праці, амортизацію тощо) ураховують у розрізі встановлених статей калькуляції за окремими виробничими замовленнями (видами перевезень), включаючи їх до складу витрат за кожним видом перевезень. Якщо прямо віднести такі витрати на собівартість кожного окремого виду перевезень важко, то вони повинні розподілятися між ними згідно з базою розподілу, зафіксованою в наказі про облікову політику підприємства.

Собівартість перевезень, тобто сума витрат, що припадає на калькуляційну одиницю, визначається шляхом ділення суми фактичних витрат по кожному об'єкту калькулювання на відповідний обсяг виконаних перевезень.

Калькуляція собівартості проводиться не тільки для планування рівня витрат підприємства, але й для ціноутворення. Ціна транспортних перевезень установлюється за одиницю обсягу перевезення.

Після додавання до собівартості норми рентабельності утворюється вартість послуг як основа ціни реалізації. Під час виставлення рахунка замовникові до планової ціни додається сума ПДВ. Розраховані показники розрахованого тарифу використовують як основу ціни при укладенні договору на надання автопослуг з перевезень, а також автотранспорту в операційну оренду або в разове користування стороннім замовникам.

За аналогічним форматом розрахунку визначають тариф на вантажні перевезення. У цьому випадку замість показника пасажиро-

кілометрів за базовий беруть показник тонно-кілометрів. Також враховують показник "години роботи автомобіля".

7.8. Порядок розрахунку та застосування тарифів на автоперевезення

У Методиці розрахунку тарифів № 1175 (р. 2) наведено порядок розрахунку тарифів на пасажирські перевезення. В них зазначено, що тарифи на послуги *транспорту загального користування* визначаються на:

- *перевезення одного пасажир* (міські перевезення на автобусних маршрутах у звичайному режимі руху та у режимах експресного та маршрутного таксі);
- *виконання одного пасажиро-кілометра* (приміські та міжміські перевезення, міжнародні автобусні маршрути загального користування та автобусні маршрути спеціальних перевезень).

Крім того, розробляються тарифи на:

- *одну послугу* (по автобусних маршрутах нерегулярних перевезень – р.3; послугах легкових автомобілів на замовлення – р.5);
- *один кілометр проїзду в таксі* (р.4).

Таким чином, тарифи можуть бути чотирьох типів.

Рівень тарифів повинен забезпечувати перевізникові відшкодування обґрунтованих поточних витрат, прибутковість роботи, можливість оновлення рухомого складу (інвестиційна складова).

Величина тарифу, наприклад, на послуги з перевезення пасажирів на приміських, міжміських, міжнародних автобусних маршрутах загального користування та автобусних маршрутах спеціальних перевезень розраховується за формулою:

$$T_{\text{пр,мм,мн,с}} = \frac{S_{\text{п}} + \Pi_{\text{п}}}{W_{\text{п}}}, \quad \text{грн/пкм}, \quad (7.1)$$

де $T_{\text{пр,мм,мн,с}}$ - тарифи на перевезення на приміських, міжміських, міжнародних маршрутах та спецперевезень (грн/пкм);

$S_{\text{п}}$ - планова річна собівартість Послуг, грн.;

$\Pi_{\text{п}}$ - плановий річний прибуток від надання Послуг, грн.;

$W_{\text{п}}$ - запланована на рік транспортна робота на маршруті, пкм.

Тарифи на послуги визначаються без урахування автостанційного збору за обов'язкові послуги, плати за попередній продаж квитків, страхового платежу за страхування пасажирів від нещасних випадків на транспорті та ПДВ (п.1.4 Методики 1175).

Зазначені платежі включаються додатково до вартості проїзду і зазначаються окремим рядком у пасажирських квитках. На підставі розробленого тарифу перевізники складають для кожного маршруту та за моделями автобусів документ під назвою "Таблиця вартості проїзду на маршруті". У кожного перевізника формується своя величина витрат і тарифу.

Таким чином, у сучасних умовах немає єдиної тарифної сітки на проїзд автотранспортом загального користування, оскільки кожний перевізник проводить розрахунок і погоджує його індивідуально.

7.9. Відображення витрат у формах фінансової звітності

Узагальнені дані про витрати діяльності транспортного підприємства наводяться у розділі I "Фінансові результати" Звіту про фінансові результати: собівартість послуг (рядок 2050), адміністративні витрати (2130), витрати на збут (2150), інші операційні витрати (2180), фінансові витрати (2250), інші витрати (2270).

У розділі III ф. № 2 відображають тільки операційні витрати з розмежуванням їх на елементи витрат: матеріальні (рядок 2500), на оплату праці (рядок 2505), на соціальні заходи (рядок 2510), амортизація (рядок 2515), інші операційні витрати (рядок 2520).

Інформація для розділу I звіту подається з рахунків класу 9-90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99. Для розділу III - з рахунків класу 8-80, 81, 82, 83, 84. Якщо АТП не веде обліку за класом 8 рахунків, тоді розділ III заповнюють шляхом вибірок елементів витрат з даних рахунків 9-го класу.

7.10. Податковий облік витрат діяльності підприємства

Види витрат. Відповідно до ст. 138 ПКУ, всі витрати, які враховуються під час обчислення об'єкта оподаткування, поділяються на:

- витрати операційної діяльності;

- інші витрати.

Документальне підтвердження витрат. Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку, а також інших документів, визначених у Кодексі. До таких належать загальноприйняті форми товарних накладних, актів виконаних робіт, виробничих звітів на списання витрат за статтями на виробництво послуг, авансових звітів тощо.

Датою визнання витрат з метою оподаткування є дата нарахування доходу, для отримання якого здійснені такі витрати, якщо інше не встановлено Кодексом. Тобто застосовується принцип нарахування і відповідності.

Витрати операційної діяльності включають:

- собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг;
- інші витрати, що беруться для визначення об'єкта оподаткування.

Витрати, що формують собівартість виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг визначається відповідно до обсягу їхньої реалізації протягом податкового періоду (кварталу).

Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Регістри обліку. Форми реєстрів податкового обліку в офіційному порядку не затверджено, тому підприємства обирають форму на власний розсуд.

Різниця між складом та оцінкою витрат в фінансовому обліку та в податковому обліку є податковою різницею.

Облік податкових різниць здійснюється за затвердженою МФУ методикою.

ТЕМА 8. ОБЛІК ДОХОДІВ

- 8.1. Договірні відносини перевізника й замовника та їх вплив на методику обліку доходів
- 8.2. Загальні положення фінансового обліку доходів АТП
- 8.3. Первинний облік доходів автостанцій
- 8.4. Податковий облік доходів

Література: 1,2,17

8.1. Договірні відносини перевізника й замовника та їх вплив на методику обліку доходів

На ринку автопослуг використовуються різні за змістом та формою договори. Єдиної типової форми договору не існує. Основною формою договірних відносин на перевезення пасажирів є *Договір на продаж квитків і надання автостанційних послуг* (договір на надання послуг).

За ст. 42 Закону про автомобільний транспорт умовою укладання зазначеного договору є наявність у Перевізника (АТП) договору із замовником (організатором) перевезень - з місцевими органами влади чи обласними автоуправліннями. Тобто такий договір є додатковим для АТП, яке здійснює перевезення.

Для Перевізника (АТП) форма та зміст договору має значення, оскільки впливає на методику визнання доходів та витрат в обліку. В одному варіанті доходом АТП є виторг від продажу квитків у межах тарифу на перевезення, в другому - в повній сумі виторгу за продаж квитків. В останньому випадку послуги автостанції для АТП є видом витрат, що відображаються на витратних рахунках фінансового й податкового обліку АТП.

Оскільки законодавством встановлено обов'язкове страхування життя і здоров'я пасажирів від нещасних випадків на транспорті, Перевізник зобов'язаний укласти договір на страхування від нещасних випадків на транспорті зі страховою компанією.

Виходячи з умов договору на перевезення, бухгалтерам АС і АТП достовірно відображати в обліку доходів такі моменти:

1) **за яким документом оприбутковують готівку від продажу квитків.** Основним первинним документом є відомча форма "**Відомість продажу квитків**" (ф. № 20-АСС). На підставі цієї відомості гроші видаються представникові Перевізника з каси АС або перераховуються на банківський рахунок Перевізника. Крім того, прихід грошей до каси АС оформлюють **прибутковим касовим ордером (ф.№ КО-1);**

2) **який розмір і порядок сплати комісійної винагороди на користь АС.** Як правило, розмір винагороди встановлюється в межах 8-12% суми валових надходжень від реалізації квитків на проїзд (без вартості провозу багажу). У договорі повинно бути зазначено, як відобразяться ці кошти: перевізник перераховує їх на банківський рахунок АС ("Облавтотранс") чи вони утримуються із загального виторгу від продажу квитків під час кожного перерахування коштів Перевізникові і лишаються на АС;

3) **у якому розмірі і порядку перераховуються суми страхових платежів.** Як правило, згідно з договором доручення, їх утримує і перераховує на користь страхової компанії "Облавтотранс" (власник автостанції) в розмірі 2% вартості проїзду за мінусом 10 % комісійної винагороди за посередницькі послуги зі збору страхових платежів;

4) **який розмір доходу від продажу багажних квитків.** На практиці застосовують варіант "50 на 50%", тобто ці доходи поділяються навпіл між АС і Перевізником;

5) **у якому порядку застосовуються штрафні санкції, яким документом вони оформлюються.** На практиці штрафи накладають на АТП найчастіше за невчасну подачу автобуса на посадку. На АС штраф може бути накладений, наприклад, за відсутність диспетчерського зв'язку або невчасне відправлення автобуса в рейс тощо.

6) **як часто звіряються взаєморозрахунки між АС і Перевізником і яким документом це оформлюється.** Звірняння розрахунків є важливою складовою відносин між АС і Перевізником. Як правило, такий факт оформлюється актом звірення. Один раз на квартал або рік.

Договір на страхування пасажирів. Сторонами договору на страхування пасажирів виступають "Принципал" (страхова компанія) і "Агент" (перевізник). Важливі умови договору на обов'язкове страхування від нещасних випадків на транспорті:

- на які маршрути поширюється договір ;
- розмір страхового платежу з пасажирів;
- розміри страхових сум. Ці платежі не надходять в АТП, не використовуються ним і, відповідно, не відображаються в його обліку.

За законодавством, усі розрахунки із застрахованими пасажирів проводить страхова компанія ("Принципал"). Для пасажирів важливим є положення договору про те, що страховик не несе зобов'язань за страховими випадками з пасажирів, які придбали квиток не через каси АС (у водія або їдять без квитків).

8.2. Загальні положення фінансового обліку доходів АТП

Доходи і витрати відображають на рахунках обліку за принципом нарахування.

Момент (дата) виникнення доходу від наданих автопослуг фіксується в первинних документах, які надходять до бухгалтерії, - актах виконаних робіт, товаротранспортних накладних, реєстрах проданих квитків і т.п. Факт і дата отримання коштів не мають значення для дати визначення доходу від автопослуг у бухобліку. Проте факт оплати свідчить про отримання економічних вигід від здійснення діяльності. У бухгалтерському обліку при цьому закриваються рахунки дебіторів.

Специфікою обліку доходів автотранспортних послуг є те, що за окремими видами послуг, таких як продаж квитків на автобуси, дати надання послуги та отримання коштів збігаються. Тому принцип (метод) нарахувань у часі збігається з методом касовим.

Основою достовірності оцінки доходу є затверджені тарифи на перевезення вантажів та пасажирів. Тарифи можуть бути договірними (вільними) та регульованими державою.

Відображаючи дохід від послуг, одночасно слід вказувати собівартість наданих послуг. Для автопослуг характерна відсутність незавершеного виробництва, тому всі витрати діяльності АТП одразу списують на фінансовий результат (рахунок 79).

Доходи від перевезень обліковують на субрахунку 703 "Доходи від реалізації робіт і послуг". Причому це не залежить від того, основним чи допоміжним видом діяльності підприємства є транспортні послуги. Додатково підприємства можуть відкривати аналітичні рахунки за видами послуг, наприклад, 7031 "Пасажирські перевезення", 7032 "Вантажні перевезення" і т.д.

8.3. Первинний облік доходів автостанції

Основним первинним документом на проїзд автотранспортом є квиток пасажира. Технологія оброблення даних квитка передбачає створення узагальнюючого первинного документа - Відомості продажу квитків (типова форма № 20-АСС). Така відомість складається на кожний рейс автобуса і "закривається" по його відправленню. Після "закриття" відомості групують за Перевізниками. Виторг, отриманий у касі АС від продажу квитків, касир здає до центральної каси АС з оформленням прибуткового касового ордера (ф. № КО-1). По закінченні кварталу розрахунки звіряють з перевізниками, і при цьому оформлюється акт звірення. Що стосується актів виконаних послуг, то вони також можуть бути оформлені за вимогою однією зі сторін.

На станційні послуги (обов'язкові і додаткові послуги АС) за кожним перевізником, як правило, складають у двох примірниках акт виконаних послуг.

Відомість продажу квитків (ф. № 20-АСС). Відомість відкривається на кожний рейс автобуса конкретного перевізника. У ній показники доходів (виторгу) можуть групуватися в такий спосіб: тариф (без ПДВ), ПДВ на тариф, збір за багаж, ПДВ на вартість багажу, страховий збір, станційний збір, ПДВ на вартість станційних послуг.

У відомості № 20-АСС до тарифу перевезення на маршруті включаються і автостанційні послуги – за певним відсотком від тарифу перевізника. З виторгу за тарифом АС належить певний % за договором. Додатково до вартості квитків включається страховий збір.

Крім того, наводяться дані про кількість та суму квитків поточного й попереднього продажу. Підсумок виторгу поділяється на дві частини: сума, яка належить перевізникові, і сума послуг

автостанції. За підсумками за місяць їхні дані групують у різні зведення аналітичного обліку АС.

8.4. Податковий облік доходів

Об'єкт оподаткування. Об'єктом оподаткування, відповідно до Податкового кодексу, є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається зменшенням суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

Кодексом визначено порядок визнання доходів та їхній склад.

Доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включаються до доходів звітного періоду за відповідною датою та на підставі відповідних документів.

Дата визнання доходу. Датою доходів від надання послуг та виконання робіт визнається дата складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог діючого законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Документальне підтвердження доходів. З метою оподаткування відповідно до умов перевезень первинними документами є:

- *акт прийому-передачі виконаних робіт (для вантажних перевезень);*
- *відомість продажу квитків (ф. № 20-АСС) (для пасажирських перевезень з метою визначення загальної виручки підприємств транспортного комплексу);*
- *акт прийому-передачі виконаних транспортних пасажирських послуг (для перевізника - АТП);*
- *акт прийому-передачі виконаних автостанційних послуг (для автостанцій, вокзалів);*
- *акт прийому-передачі виконаних послуг зі збирання страхових внесків (для страхової компанії).*

Види доходів. Доходи будь-якого підприємства з метою оподаткування складаються з:

- доходу від операційної діяльності;
- інших доходів.

До складу оподатковуваних доходів не включаються окремі їхні види, прямо зазначені в ПКУ, зокрема:

- сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

- суми податку на додану вартість, отримані (нараховані) платником податку на додану вартість, нарахованого на вартість продажу товарів, виконаних робіт, наданих послуг, за винятком випадків, коли підприємство-продавець не є платником податку на додану вартість, тощо.

Дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань, та включає дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди та компенсації комісіонера (повіреного, агента тощо).

Джерела податкової інформації. Суми доходів *від операційної діяльності* формують на базі даних бухгалтерського рахунка 70, зокрема субрахунка 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг". При цьому аналізується склад і походження таких доходів і вибираються ті з них, які відповідають критеріям норми відповідної статті Кодексу. Більшість доходів визначається за методом нарахувань, що знаходить відображення по дебету рахунків дебіторів (замовників) - 36,37 і кредиту субрахунка 703. Дата та сума оплати за послуги не мають значення.

З іншого боку, в автотранспортних підприємствах, які отримують асигнування з бюджету (дотації, компенсації) цільового характеру, по-особливому визнається дохід у частині бюджетного фінансування - за датою фактичного отримання такої компенсації з бюджету. Тобто за касовим методом. Обов'язковою умовою такого методу є цільовий характер отриманих коштів з бюджетів та фондів соціального страхування відповідно до норми п. 137.2 статті 137 ПКУ. Тому дані рахунка 70 в АТП не завжди збігатимуться з даними податкового обліку доходів.

Датою відображення *інших доходів* є дата їх виникнення згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, якщо інше не передбачено нормами Кодексу. Суми дотацій відносяться до інших доходів.

Зазначені доходи враховують в АТП на бухгалтерських рахунках 71, 72, 73, 74, 75. З метою податкового обліку суми таких доходів аналізують за аналітичними позиціями і, відповідно, включають (не включають) до бази оподаткування.

Регістри обліку. З метою податкового обліку ПКУ не регламентує ведення реєстрів податкового обліку. Різниця між складом та оцінкою доходів у фінансовому і податковому обліку становить податкові різниці. Облік податкових різниць здійснюється за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України.

ТЕМА 9. ОБЛІК БЮДЖЕТНИХ ДОТАЦІЙ НА ТРАНСПОРТНІ ПОСЛУГИ

9.1. Порядок розрахунку дотацій

9.2. Синтетичний та аналітичний облік дотацій

9.3. Особливості податкового обліку дотацій

9.4. Відображення дотацій в формах звітності

Література: 1,2,8

9.1. Порядок розрахунку дотацій

На відміну від вантажних перевезень, у пасажирських перевезеннях поширена практика пільгових перевезень окремих категорій пасажирів. На сьогодні статус "пільговиків" (у тому числі і на безкоштовний проїзд в автотранспорті загального користування) встановлено відповідними законами, наприклад, "Про соціальний захист учасників ВВВ", "Про міліцію", "Про прокуратуру" та ін. Сума недоотриманих доходів від перевезень пільгових пасажирів для конкретного АТП досить значна.

Пільговий режим доходів застосовується до перевізників і не поширюється на інших учасників перевезень - автостанції, страхові компанії, посередників. "Пільгові перевезення" компенсують з бюджету тільки на міських та приміських маршрутах.

Дотації спрямовані на покриття планових збитків автотранспортних підприємств від перевезення пільгових категорій пасажирів.

Для отримання компенсацій в АТП готується форма "Розрахунок граничного тарифу на перевезення пасажирів автомобільним транспортом загального користування в приміському (міському) сполученні".

Зазначений розрахунок складає або економіст АТП-перевізника, або фахівці обласних автоуправлінь. Розрахунок за кожним перевізником затверджується начальником обласного автоуправління (в областях) або керівництвом відповідного відділу міської ради і подається до відповідного управління обласного (міського) державного казначейства. Період розрахунку: за плановими показниками - рік, за фактичними - квартал. Компенсацію з бюджету АТП мають отримувати щомісяця. Але на практиці така хронологія порушується.

Основним методичним підґрунтям розрахунків на сьогодні є наказ Мінтрансу від 17.11.09 р. № 1175 «Про затвердження Методики розрахунку тарифів на послуги пасажирського автомобільного транспорту» (далі - Методика № 1175).

Мета розрахунку - визначити граничний тариф на перевезення пасажирів (вартість одного пасажиро-кілометра за звітний квартал).

Кількість "безоплатних" пасажиро-кілометрів визначається на підставі звітних даних АТП, які ґрунтуються на даних Відомостей продажу квитків (ф. № 20-АСС). Цей варіант застосовують за наявності кас для продажу квитків. У разі продажу білетів водіями автобусів (маршрутних таксі) застосовують середньостатистичні дані по місту (району) про відсоток "пільгових" пасажирів.

У документі за ф. № 20-АСС кожний пільговий пасажир позначається окремою літерою. В процесі оброблення даних такі дані групуються в окремий розділ і використовуються для складання статистичної звітності за ф. № 2-тр "Звіт про роботу автотранспорту" (рядок 1052 "Перевезено безоплатних пасажирів").

Методика розрахунку компенсацій. Вона полягає в такому. Доходи за звітний квартал (рік) вказують за даними бухгалтерського обліку (кредит субрахунка 703). На відміну від доходів, *витрати в розрахунок дотацій визначають розрахунковим шляхом, а не за*

даними бухобліку. Це пов'язано з тим, що звітні дані конкретного перевізника можуть відображати рівень безгосподарності перевізника та (або) бути завищеними (заниженими). Тому статті витрат у Розрахунку ґрунтуються на нормативах витрачання ресурсів, затверджених Мінтрансом. Зокрема, заробітна плата визначається на рівні мінімальної зарплати, паливо - на типових нормах витрачання за марками автобусів і т.д.

До підсумку витрат по АТП за IV квартал додається норма рентабельності, і визначається сума розрахункових доходів на I квартал наступного року (без ПДВ). Останнім визначається розрахунковий тариф на 1 тис. пас. - км, для чого «усього розрахункових доходів, без ПДВ» ділиться на «усього пасажиро-кілометрів».

Цей показник тарифу використовується для розрахунку суми дотацій на фактично виконані показники перевезень "пільгових" пасажирів на I квартал наступного року:

9.2. Синтетичний та аналітичний облік дотацій

Компенсації понесених витрат з бюджету для АТП носять характер цільових надходжень, тому мають відображатися на рахунок 48 "Цільове фінансування і цільові надходження". На підставі затвердженого та поданого до фінансового органу Розрахунку бухгалтерія АТП проводить нарахування суми дотацій.

Згідно з п.19 П(С)БО 15 "Дохід", сума цільового фінансування з метою компенсації витрат (збитків), які понесло підприємство, визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу. Така операція в аналітичному обліку відображається в проведенні: дебет 481 "Дотації від Держказначейства за пільговий проїзд пасажирів" і кредит 71 чи 74 субрахунку.

Отримані з бюджету кошти в обліку АТП відображаються: дебет 311 і кредит 481. В бухгалтерському (фінансовому) обліку АТП дохід від дотацій має бути визнаний одночасно з визнанням дебіторської заборгованості. Такою датою на практиці є, зазвичай, дата прийняття Розрахунку Держказначейством до виконання, що відповідає п. 16 П(С)БО 15: дохід від цільового фінансування не визнається доти, доки не буде підтверджено, що воно отримане, і підприємство виконає умови по такому фінансуванню.

На практиці бухгалтери АТП часто не впевнені у своєчасності надходжень виплат з бюджету і тому вказані проведення по дебету і кредиту рахунка 48 здебільшого робляться в одному місяці. В результаті такого рішення бухгалтерій, якщо запланована сума фінансування за звітний рік фактично не отримана до 31 грудня цього року, в річній фінансовій звітності має місце недоврахування доходів (проведення на нарахування доходів не зроблено).

Аналітичний облік дотацій ведеться за видами перевезень, за які нараховано дотацію, - у приміському, міському сполученні; за марками автобусів тощо.

9.3. Особливості податкового обліку дотацій

Облік податку на прибуток. Згідно зі ст. 153 ПКУ, суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, *отримані* платником податку, належать до складу *інших доходів*. Аналогічно в бухгалтерському (фінансовому) обліку, згідно з Інструкцією із застосування плану рахунків № 291, такі доходи також рекомендовано враховувати на рахунку 71 "Інші операційні доходи". Між тим, у практиці обліку АТП дотації з бюджетів на покриття планових збитків від автоперевезень зараховують як вид основних доходів (на субрахунку 703).

Відповідно до п.п. 137.2.2 ПКУ, з метою оподаткування до доходу АТП включається сума дотацій або субсидій з бюджетів за датою їх фактичного отримання у разі цільового їх призначення. У фінобліку такі доходи визнаються *на дату їх нарахування*. Отже, в зазначених видах обліку *відображають доходи за різними датами*. Якщо такі доходи нараховані і отримані АТП в різні квартали або роки, то дані декларації та звіту про фінансові результати за аналогічними періодами відрізнятимуться.

Облік податку на додану вартість. Стосовно ПДВ слід сказати про два специфічні для АТП моменти.

Момент перший. Згідно з п. 187.7 ПКУ, датою виникнення податкових зобов'язань у разі постачання товарів (послуг) з оплатою за *рахунок бюджетних коштів* є дата зарахування таких коштів на банківський рахунок платника податку або *дата*

отримання відповідної компенсації в будь-якій іншій формі, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед бюджетом. Отже, за "касовим методом". Такий порядок повністю стосується й сум дотацій з бюджету на автопослуги АТП.

Момент другий. Специфікою обліку та оподаткування при пільгових перевезеннях є розподіл податкового кредиту з ПДВ по оподатковуваних та пільгових перевезеннях.

Пунктом 197.1.8 ПКУ передбачено звільнення від обкладання ПДВ постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі), тарифи на які регулюються в установленому законом порядку. Ця норма не поширюється на операції з надання пасажирського транспорту в оренду (прокат).

Отже, пільгою можуть скористатися ті перевізники, які задіяні на міських та селищних маршрутах із регульованою тарифом ціною проїзду в автобусах (тролейбусах, трамваях).

Особливістю обліку ПДВ є те, що на зазначені перевезення не нараховується податкове зобов'язання за ставкою 20 або 0%. У зв'язку з цим постає питання про розподіл "вхідного ПДВ" - сум податкового кредиту між оподатковуваними та звільненими операціями.

9.4. Відображення дотацій у формах звітності

Фінансова звітність. Операція нарахування боргу держави в аналітичному обліку відображається в проведенні: дебет 481 "Дотації від Держказначейства за пільговий проїзд пасажирів" і кредит 7031 "Дохід від перевезень пасажирів". Натомість, отримані з бюджету кошти на банківський рахунок АТП в обліку відображаються так: дебет 311 і кредит 481.

У разі неотримання (недоотримання) підприємством дотацій виникає дебіторська заборгованість бюджету. У Балансі такого підприємства сума боргу бюджету відображатиметься в активі в рядку 1190 "Інші оборотні активи". Якщо виникає кредитове сальдо, то суму боргу відображають у пасиві Балансу в рядку 1525 "Цільове фінансування".

Оскільки дотації з часом трансформуються в дохід АТП, то їх слід відобразити в рядку 2000 (2020) Звіту про фінансові результати.

Податкова звітність. Щоб розрахувати податок на прибуток, суму отриманих отримувачем дотацій (якщо дотація носить цільовий характер) АТП включає до доходу в періоді надходження грошових коштів або в періоді надання (нарахування) послуг (у разі нецільового характеру дотацій). Тобто застосування касового методу по цьому податку залежить від цільового характеру надходжень з бюджету.

У той же час до декларації з ПДВ включають суми податкових зобов'язань від сум дотацій *за датою отримання* цих коштів транспортним підприємством (п. 187.7 ПКУ).

РОЗДІЛ 10. ЗВІТНІСТЬ З АВТОПОСЛУГ

10.1. Склад звітності

10.2. Специфічні показники статистичної та відомчої звітності

Література: 1,19,20

10.1. Склад звітності

Зовнішня звітність автотранспортних підприємств складається з тих самих видів звітності, як і в інших підприємствах: фінансової, податкової, статистичної, відомчої.

В цілому, автотранспортні підприємства узагальнюють результати своєї діяльності в комплекті фінансових звітів: Баланс, ф. № 1; Звіт про фінансові результати, ф. № 2; Звіт про рух грошових коштів, ф. № 3; Звіт про власний капітал, ф. № 4; Примітки до фінансової звітності. Для малих підприємств встановлено скорочену номенклатуру фінансових звітів: Баланс, ф. № 1-м та Звіт про фінансові результати, ф. № 2-м.

Баланс підприємства складають на підставі *залишків синтетичних рахунків* класів 1-6. Звіт про фінансові результати відображає доходи підприємства на підставі обігів рахунків класу 7, витрати діяльності - на підставі обігів рахунків класу 9. Розділ II Звіту за ф. № 2 "Витрати за елементами" заповнюють за *обігами рахунків* класу 8. Звіт про рух грошових коштів заповнюють шляхом вибірки даних з різних рахунків обліку та на підставі даних балансу підприємства. Звіт про власний капітал заповнюють за даними рахунків класу 4 та звіряють з інформацією балансу на початок і

кінець року. У примітках до фінансової звітності розшифровуються окремі показники балансу і звіту про фінансові результати.

10.2. Специфічні показники статистичної та відомчої звітності

Відмінена в 2002 р. статистична форма № 23-АВТ "Звіт про доходи і витрати на автомобільні перевезення" (місячна) застосовується як *форма відомчої звітності* з метою обрахування тарифів на автоперевезення, які можна регулювати (оскільки в пасажирських перевезеннях застосовується тарифне регулювання вартості проїзду з боку держави, і тариф необхідний для отримання з бюджету дотацій на пільговий проїзд окремих категорій пасажирів.

У складі *статистичної звітності* діють дві форми:

- № 2-тр "Звіт про роботу автотранспорту" (річна);
- № 51-авто "Звіт про перевезення вантажів та пасажирів автомобільним транспортом" (місячна).

У **формі № 51-авто** відображають за кожний місяць лише кількісні показники перевезень (для вантажного транспорту – кількість перевезених тонн вантажів, пасажирських перевезень - кількість перевезених пасажирів та пасажирообіг (пасажиро-кілометрів)). Окремими рядками виділяють показники за маршрутними перевезеннями (перевезено пасажирів та пасажирообіг).

Документи первинного обліку, що є підставою для складання звіту за ф. № 51-авто:

А) для вантажних перевезень:

- дорожній лист вантажного автомобіля (типова форма № 1 (міжнародна));
- дорожній лист вантажного автомобіля (типова форма № 2 (діє в межах України));
- товарно-транспортна накладна (типова форма № 1-ТН);
- талон замовника в разі роботи автомобіля за погодинною формою оплати транспортних послуг (типова форма № 1-ТЗ);
- дорожній лист службового легкового автомобіля (типова форма № 3).

Б) Для пасажирських перевезень:

- форма № 20-АС.

Показники вантажообігу розраховують як добуток перевезених тонн вантажу на відповідний кілометраж. Показник пасажирообігу розраховується аналогічно.

У формі № 2-тр підсумками за рік узагальнюють показники (за відповідними розділами) *про кількість транспортних засобів*. Тому ці форми звітності складають на підставі оперативних первинних даних АТП про виконані перевезення, не беручи інформації про вартість перевезень з бухгалтерських рахунків. На практиці обов'язок заповнення статистичних форм покладається, як правило, на працівників економічної служби. Хоча не виключено, що це можуть робити і бухгалтери.

Згідно з наказом Держкомстатистики України за № 319 "Про затвердження форми державного статистичного з перевезення пасажирів" (далі - Інструкції № 319) зазначені форми складають лише юридичні особи. Тобто фізичні особи-перевізники позбавлені такої необхідності.

Відповідно до інструкції № 319 до форм статистики включають показники експлуатації *власних* (у т.ч. переданих в операційну оренду) *та орендованих транспортних засобів* (ТЗ). ТЗ, надані у фінансову оренду, не входять до показників статистичних форм орендодавця, оскільки, за правилами бух/обліку, об'єкт фінансової оренди ставиться на баланс орендаря з дати отримання об'єкта в оренду згідно з актом прийому-передавання. Отже, об'єкти фінансового лізингу підлягають відображенню в обліку і, відповідно, у фінансовій та статистичній звітності орендаря з дати отримання таких об'єктів.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Базилук А.В. Бухгалтерський і податковий облік автотранспорту та автоперевезень. Вид-во 2011 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://pidruchniki.ws/15840720/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/buhgalterskiy_i_podatkoviy_oblik_avtotransportu_ta_perevezen_-_bazilyuk_av
2. Податковий кодекс України. Закон України № 2755 – VI. від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
3. Норми експлуатаційного пробігу автомобільних шин, затверджені наказом Мінтрансу України від 12.12.97 р. № 420
4. Інструкція № 81 — Інструкція про порядок прийняття, транспортування, збереження, відпуску й обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України, затв. наказом Держнафтогазпрому, Міністерства економіки, Міністерства транспорту, Держстандарту, Держкомстату України, від 02.04.1998 р. № 81/38/101/235/122
5. Норми № 43 — Норми витрат пального і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затверджені наказом Мінтранспорту України від 10.02.1998 р. № 43 (зі змінами та доповненнями)
6. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65.
7. Положення про робочий час і час відпочинку водіїв колісних транспортних засобів, затв. наказом Мінтранспорту України від 07.06.2010 р. № 340
8. Методика розрахунку тарифів на послуги пасажирського автомобільного транспорту, затверджена наказом Мінтранспорту України від 17.11.09 р. № 1175
9. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356
10. Правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту, затв. Постановою КМУ від 18.02.1997 р. № 176
11. Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України «Про затвердження Експлуатаційних норм середнього ресурсу

аккумуляторних свинцевих стартерних батарей колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі» від 20 травня 2006 року N 489

12. Наказ Міністерства Інфраструктури України Про затвердження Порядку організації перевезень пасажирів та багажу автомобільним транспортом 15.07.2013 № 480

13. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Міністерства транспорту України від 30.03.1998 р. № 102

14. Перелік документів, необхідних для здійснення перевезення вантажу автомобільним транспортом у внутрішньому сполученні, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 25.02.2009 р. №207

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну № 92 від 27.04.2000 р.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Мінфіну № 246 від 20.10.1999 р.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доход», затверджене наказом Мінфіну України від 29.11.1999 р. № 290

18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом Мінфіну України від 31.12.1999 р. № 318

19. Інструкція зі складання форм державних статистичних спостережень ф. № 2-тр (річна) та ф. № 51-авто (місячна), затверджена Наказом Держкомстату України від 29.09.2003 р. № 319

20. Наказ Держкомстату України «Про затвердження форм державних статистичних спостережень зі статистики автомобільного транспорту» від 17 червня 2008 року N 191

21. Порядок перевірки технічного стану транспортних засобів автомобільними перевізниками, затверджений наказом Мінтрансу України від 05.08.2008 р. № 974

22. Типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів затверджені наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. за № 352

23. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом МФУ від 24.05.95 р. N 88