

УДК 657:336.226.332:341.354

С. Я. Ковальчук,
к. е. н., доцент, доцент кафедри економіки,
Вінницького національного аграрного університету
А. О. Цуркан,
студентка, Вінницький національний аграрний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ ПО МІЖНАРОДНИХ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПЕРЕВЕЗЕННЯХ

S. Kovalchuk,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor Associate Professor
of the Department of Economics the Vinnitsa National Agrarian University
A. Tsurkan,
student of the Vinnytsia National Agrarian University

FEATURES OF ACCOUNTING AND TAXATION OF OPERATIONS IN INTERNATIONAL ROAD TRANSPORT

Стаття розкриває особливості організації та здійснення міжнародних автотранспортних перевезень, специфіку їх оподаткування та облікового відображення. Дослідження ґрунтується на необхідності інформаційного забезпечення управління ефективністю міжнародних перевезень та концепції загальних витрат на їх здійснення. Здійснено SWOT-аналіз залізничного та автомобільного транспорту на міжнародному ринку вантажних перевезень, виявлено існуючі недоліки та переваги; обґрунтовано стратегію розвитку автотранспортних вантажних перевезень та напрямки реалізації, які відкривають можливість виходу на міжнародний ринок. Визначено перелік основних документів при міжнародному автотранспортному перевезенні вантажу, доведено необхідність удосконалення транспортної системи міжнародних вантажних перевезень задля розвитку національної економіки країни та інтеграції у світове господарство. Результати проведених досліджень узагальнено у висновках.

The article reveals the peculiarities of organization and implementation of international motor transport, the specifics of their taxation and accounting reflection. The research is based on the need for information management to manage the effectiveness of international traffic and the concept of total transport costs. A SWOT analysis of rail and road transport in the international freight transportation market was conducted, shortcomings and advantages were identified. The strategy of development of motor transport freight transportation and directions of realization, which open the possibility of entering the international market, is substantiated. The list of basic documents for the international carriage of cargo is determined. The necessity of improving the transport system of international freight transport, for the sake of developing the national economy of the country and integration into the world economy has been proved. Conclusions are made regarding taking into account the peculiarities of international transportation.

Ключові слова: перевезення, автотранспорт, транзит, транспортування, витрати, експорт, імпорт, митні платежі, митний збір, інформаційна система.

Key words: transportation, motor transport, transit, transportation, expenses, export, import, customs payments, customs duty, information system.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Головною метою у сфері міжнародних вантажних перевезень для України є активізація процесів інтеграції транспортно-дорожнього комплексу нашої держави до європейської та світової транспортних систем.

Актуальність дослідження обумовлена тим, що головне завдання системи надання послуг з міжнародних перевезень вантажів автомобільним транспортом полягає у підвищенні ефективності її функціонування за рахунок подальшої оптимізації структури, широкого застосу-

Таблиця 1. SWOT-аналіз діяльності типового автотранспортного підприємства при здійсненні міжнародних перевезень

Сильні сторони	Можливості
<ul style="list-style-type: none"> - «Вбудованість» у логістичні процеси суб'єктів господарювання; - надання споживачам повного комплексу транспортних послуг; - висока динаміка (оперативність) надання транспортних послуг; - наявність конкурентних переваг; - потужна ремонтно-технічна інфраструктура; - кваліфікований кадровий склад 	<ul style="list-style-type: none"> - Диверсифікація видів діяльності; - розвиток інфраструктури ринку транспортних послуг на міжнародному ринку; - швидка переорієнтація відповідно до потреб споживачів; - великий асортимент послуг; - зростання частки послуг автотранспорту на ринку міжнародних транспортних перевезень
Слабкі сторони	Загрози
<ul style="list-style-type: none"> - Високий рівень спрацювання рухомого складу; - застаріле устаткування; - недостатнє пристосування до кон'юнктури міжнародного ринку транспортних послуг; - вузький перелік транспортних послуг; - недостатній рівень соціальної захищеності персоналу; - відсутність програми розвитку персоналу (навчання, підвищення кваліфікації, стажування); - недостатній рівень екологічної діяльності 	<ul style="list-style-type: none"> - Негативні соціально-політичні зміни; - негативна макроекономічна ситуація; - несприятливі зміни в законодавстві; - втрата споживачів; - високий рівень конкуренції; - «витік» кваліфікованих кадрів

Джерело: розроблено автором з використанням [1, с. 263—266].

вання сучасних організаційних форм і технологій, удосконалення правових норм і підвищення ролі керівних органів у межах системи, які максимально відповідатимуть вимогам ринку послуг [1].

Міжнародні автотранспортні перевезення потребують особливої уваги з позиції їх оподаткування та облікового відображення, адже для здійснення міжнародних перевезень з використанням автотранспорту необхідно перш за все отримати необхідні дозвільні документи, забезпечити відображення процесу надання транспортних послуг в обліку та звітності.

Підприємства, які здійснюють свою діяльність у сфері зовнішньоекономічної діяльності, досить часто стикаються проблемою затримки товарів на кордоні України через простій автотранспорту перевізника на митниці. Це зумовлює необхідність відображення в обліку штрафних санкцій (штрафи, пені, неустойки) та додаткових витрат, пов'язаних з простоем. В цілому при здійсненні міжнародних автотранспортних перевезень основна увага приділяється витратам на їх здійснення та можливості їх оптимізації для забезпечення максимальної ефективності таких перевезень. Ці витрати включають всі витрати, необхідні для забезпечення потреб перевезень. Також обов'язково виникають супутні витрати на транспортне обслуговування, які вважаються витратами, пов'язаними з наданням споживачеві комплексу послуг, супутніх продажів. При цьому необхідно врахувати, що транспортний сервіс орієнтований, перш за все, на забезпечення збалансованості між якістю обслуговування споживачів і супутніми витратами. Саме якість обслугову-

вання в процесі транспортних перевезень є ключем до комерційного успіху тих суб'єктів підприємництва, які їх здійснюють [3].

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є розкриття сутності міжнародних автотранспортних перевезень, особливостей їх оподаткування та відображення в обліку для підвищення інформативності даних процесу управління.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженням сутності міжнародних автотранспортних вантажних перевезень займалися провідні вітчизняні та зарубіжні вчені, серед яких: В.Л. Дикань, С.Я. Ковальчук, Г. Козіна, О.І. Чорноус, Т.А. Пушкар, М.В. Якименко, В.А. Єфанов та інші. Однак постійні зміни економічних умов господарювання та нормативно-законодавчої бази, розбіжності в поглядах вчених вимагають подальшого дослідження особливостей міжнародних перевезень та їх інформаційного забезпечення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Міжнародні автомобільні перевезення — це перевезення вантажів та пасажирів автотранспортним засобом на основі міжнародного договору, при якому пункт відправлення знаходиться на території однієї держави, а пункт призначення — на території іншої, та перевезення транзитом [2].

Транспортна система найбільш яскраво відображає стан економіки країни в цілому. Україна розташована у центральній частині

Таблиця 2. SWOT-аналіз діяльності залізничного транспорту при здійсненні міжнародних перевезень

Сильні сторони	Слабкі сторони
<ul style="list-style-type: none"> - Висока репутація у споживачів і міжнародних партнерів; - Кваліфіковане керівництво; - Сталі контакти зі споживачами; - Фінансова стійкість; - Резерви виробничих потужностей, виробничих площ; - Досвід та розробка нових видів продукції відповідно до міжнародних стандартів; - Значний інноваційний потенціал; - Досвід роботи на міжнародному ринку послуг 	<ul style="list-style-type: none"> Відсутність чітких планів розвитку; Уразливість до конкурентного тиску; Застаріле обладнання, невеликі виробничі можливості; Ускладнена система управління

Джерело: [6].

Європи і займає привабливе геополітичне положення, в тому числі для розвитку міжнародних перевезень завдяки можливості оптимізації транспортних маршрутів автомобільного транспорту. Однак через відсутність розвинутої інфраструктури транспортних шляхів реалізувати вигідне територіальне положення практично неможливо. Одним із основних завдань для України є забезпечення можливостей розвитку національної транспортної системи, її правової, технічної та технологічної адаптації до норм міжнародного транспортного та митного права, техніко-експлуатаційних та екологічних вимог міжнародних стандартів до рухомого складу, стану доріг та інфраструктури, пунктів пропуску через державний кордон, пошуку джерел фінансування для розвитку міжнародних транспортних коридорів [2].

Автотранспорт і залізничний транспорт на сьогодні є найбільш поширеними на ринку міжнародних перевезень, адже цей транспорт є економічно вигідним та дозволяє перевозити різні види товарів. За обсягом вантажів, що перевозяться, автотранспорт перевершує решту видів транспорту, але його вантажооборот поступається залізничному транспорту.

Для порівняння ефективності цільових видів перевезень проведемо SWOT-аналіз.

Використання удосконаленої методики SWOT-аналізу дозволить, автотранспортним підприємствам підвищити свою конкурентоспроможність та ефективність при здійсненні міжнародних автотранспортних перевезень, особливо які стосуються залізничного транспорту.

На сьогодні це є важливим чинником розвитку та виходу на міжнародний ринок українських транспортних компаній (табл. 2).

Як бачимо, з наведеного SWOT-аналізу автотранспортного і залізничного транспорту на ринку міжнародних перевезень існують як і низка недоліків, так і низка переваг. Положення цих двох галузей характеризуються здебільшого позитивно. Аналіз можливостей галузей у поєднанні із сильними сторонами дають оптимістичну картину їх виходу на міжнародний ринок з урахуванням усіх особливостей.

Укрзалізниця, як і автотранспорт, є головними у транспортній галузі міжнародних перевезень, реалізації державної політики, дорожнього господарства, туризму та інфраструктури загалом, тому оцінка їх можливостей на міжнародному ринку є досить актуальною для нашої держави.

Таблиця 3. Національна мережа міжнародних автомобільних транспортних коридорів України

Назва міжнародного транспортного коридору	Маршрут
Пан-європейський транспортний коридор № 3 (Критський № 3)	Краківець-Львів-Рівне-Житомир-Київ
Пан-європейський транспортний коридор № 5 (Критський № 5) відгалуження 5a	Чоп/Ужгород-Стрий-Львів
відгалуження 5b	Сторожниця-Ужгород-Мукачеве
Пан-європейський транспортний коридор № 9 (Критський № 9) відгалуження 9a	Косини-Мукачеве
відгалуження 9c	Нові Фроловичі - Чернігів - Кіпті - Київ - Любашівка - Платонове
Європа - Кавказ - Азія (TRACECA) Європа-Азія	Любашівка-Одеса/Ільчівськ
Гданськ-Одеса (Балтійське море-Чорне море)	Бачівськ-Кіпті
ЧЕС	Краківець-Львів-Рівне-Житомир-Київ-Полтава-Харків-Дебальцове-Ізварине
Євразійський	Ягодин-Ковель-Луцьк-Тернопіль-Хмельницький-Вінниця-Умань-Одеса/Ільчівськ
	Рені-Ізмаїл-Одеса-Миколаїв-Херсон-Метіополь-Бердянськ-Маріуполь-Новоазовськ
	Одеса-Миколаїв-Херсон-Джанкой-Керч

Джерело: [2].

Таблиця 4. Порівняння особливостей оподаткування транзитних послуг за договором перевезень та за договором експедирування

За договором перевезень	За договором транспортного експедирування
Податок на прибуток	
Перевізник, який безпосередньо надає послуги з транзитних перевезень, відображає доходи від їх реалізації у складі доходів від операційної діяльності, а їх собівартість — у складі витрат операційної діяльності	Експедитор-посередник не відображає ні доходи від транзитних перевезень і пов'язаних з ними послуг, отриманих від третіх осіб ні витрати на їх придбання. Доходи від транспортно-експедиторських послуг, наданих власними силами, і винагорода експедитора відображаються у складі доходів від операційної діяльності, а їх собівартість — у складі витрат операційної діяльності
ПДВ	
Згідно з п. 197.8 ПКУ послуги перевезення (переміщення) пасажирів і вантажів транзитом через митну територію України, а також послуги, пов'язані з такими транзитними перевезеннями (переміщенням), звільняються від оподаткування — пільгуються. Але, тут виникає 2 особливості: 1) якщо транзитне перевезення здійснюється перевізником-нерезидентом, то воно під ПДВ-пільгу не підпадає; 2) послуги, пов'язані з транзитними перевезеннями, згідно з п. 197.8 ПКУ також пільгуються. ПДВ-пільга в цьому випадку також стосується сторонніх учасників, залучених до транзитного перевезення, якщо вони, припустимо, «окремо» надають послуги, пов'язані з транзитом	Під ПДВ-пільгу також підпадають і звільняються від оподаткування (пільгуються) і транспортно-експедиторські послуги, пов'язані з транзитом (якщо, звичайно, з урахуванням правил п.п. «Ж» п. 186.3 ПКУ місце їх постачання знаходиться на митній території України, тобто їх замовником є резидент). А ось якщо транспортно-експедиторські послуги, пов'язані з транзитом, замовить нерезидент, то експедиторські послуги випадатимуть з об'єкта обкладення ПДВ, і ПДВ-пільга до них (як до «необ'єкта») не застосовуватиметься

Джерело: [6].

Саме залізничний транспорт України є провідною галуззю при здійсненні перевезень у великих масштабах і на значні відстані. Він забезпечує 82% вантажних і майже 50% пасажирських перевезень у великих масштабах і на значні відстані.

Створення Україною нових міжнародних транспортних коридорів з метою адаптації до міжнародної транспортної дозволить вирішити низку питань, серед яких основними є: залучення додаткових інвестицій в розвиток транспортної системи, прискорення темпу виходу на міжнародні ринки, покращення валютних надходжень за транзитні перевезення, росту обсягів виготовлення продукції, що експортується. Загалом їх вирішення досить позитивно вплине на зростання темпів економічного росту країни та регіонів.

Мережу автомобільних міжнародних транспортних коридорів України представлено у таблиці 3.

Транзитні вантажні перевезення — це перевезення пасажирів і вантажів з одного пункту (країни) в інший (країну) через проміжні пункти (країни, область); перевезення вантажів без перевантажень на проміжних пунктах.

Транзитні перевезення здійснюються як прохідний та внутрішній митний транзит. Прокідний митний транзит — це переміщення товарів під митним контролем від одного пункту пропуску, розташованого на митному кордоні України, — пункту ввезення на митну територію України — до іншого пунк-

ту пропуску, розташованого на митному кордоні України, — пункту вивезення за межі митної території України. Внутрішнім митним транзитом вважається переміщення товарів під митним контролем: 1) від пункту пропуску, розташованого на митному кордоні України, — пункту ввезення на митну територію України — до митного органу, розташованого на митній території України; 2) від митного органу, розташованого на митній території України, до пункту пропуску, розташованого на митному кордоні України, — пункту вивезення за межі митної території України; 3) від одного митного органу, розташованого на митній території України, до іншого митного органу, розташованого на митній території України [5].

Будь-яке переміщення товару, яке виконується під митним контролем між двома митними органами можна вважати транзитним перевезенням [5].

Транзит вантажів через територію України може здійснюватися у прямому або змішаному (комбінованому) сполученні. У прямому сполученні транзит вантажів здійснюється одним видом транспорту без здійснення його перевантаження на інший вид транспорту та лише за єдиним транспортним документом протягом всього шляху прямування. У змішаному сполученні транзит вантажів може бути пов'язаний з їх перевантаженням з одного виду транспорту (наприклад, залізничного) на інший вид транспорту (наприклад, морський), переробкою, сортуванням, упаковкою, накопиченням, обміром, формуванням партії транзитного вантажу, тимчасовим зберіганням тощо [6].

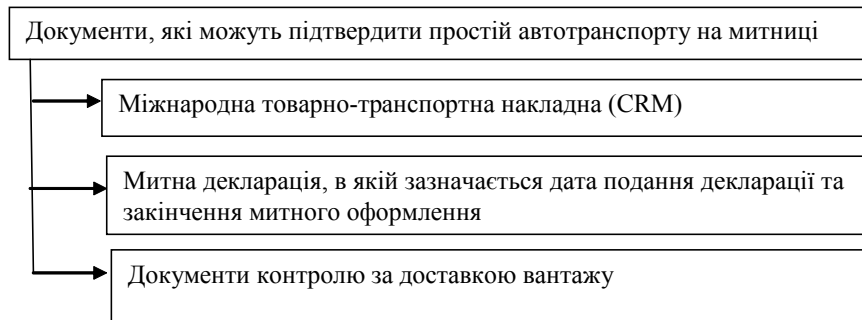


Рис. 1. Документи, які підтверджують простій автотранспорту на митниці

Джерело: розроблено автором з використанням [1, с. 263—266].

Створенню належних умов для збільшення обсягів транзитних перевезень сприятиме проведення гнучкої тарифно-цінової та податкової політики. Для цього здійснюються заходи щодо тарифного стимулювання розвитку транзиту (запровадження єдиного збору, наскрізних тарифів, тарифних знижок тощо).

Транзитні послуги можуть надаватися як за договором перевезення так і за договором транспортного експедирування. Для кожного передбачені свої особливості оподаткування. Розглянемо ці випадки в таблиці 4.

При здійсненні вантажних перевезень укладається договір між учасниками процесу перевезення, якими виступають: вантажовідправник, вантажоодержувач, перевізник вантажу, а також різноманітні посередники (експедитори, агенти). Всі сторони при укладанні договору повинні чітко дотримуватися встановлених у ньому правил. В процесі виконання договору перевезення для потреб обліку визначальною виступає його вартість (виражає доход перевізника та витрати замовника послуг), або складова частина витрат, яка включається безпосередньо до вартості товару, який транспортується та дата виконання послуг, яка є моментом визнання доходів або витрат. Існують випадки, коли перевізники стикаються із затримкою товарів на кордоні України через простій автотранспорту перевізника на митниці. Ця ситуація потребує облікового відображення додаткових витрат. Для подальшого облікового відображення затримки товару та відображення витрат, потрібно правильно оформити документи, необхідні для підтвердження такої події на рисунку 1.

Після документального підтвердження необхідності здійснення додаткових витрат у процесі перетину митного кордону варто за мож-

ливості виявити осіб, причетних до простою або інших причин невиконання умов договору, що призводить до застосування штрафних санкцій. Факт встановлення винних осіб у подальшому впливатиме на облікове відображення додаткових витрат по транспортуванню при перетині митного кордону, зумовлених додатковими затратами часу.

Якщо в договорі про перевезення передбачено відповідальність замовника за затримку доставки товарів у вигляді штрафу, то сума такого штрафу відображається в обліку замовника (продавця чи покупця) за дебетом субрахунку 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки" з кредитом субрахунків 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами". Сума оплати простою, визначена у договорі як оплата додаткових послуг, пов'язаних з перевезенням, включається до складу витрат замовника-продавця (п. 14 П(С) БО 9 "Запаси") і відображається за дебетом рахунку 93 "Витрати на збут" з кредитом субрахунків 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами".

У вантажоотримувача (замовника-покупця) суму оплати за простій, яку визначено в договорі як оплату додаткових послуг, можна визнати транспортно-заготівельними витратами, що безпосередньо пов'язані з доставкою запасів, і включити її до складу собівартості придбаних товарів (абз. 6 п. 9 П(С)БО 9). У бухгалтерському обліку така операція у замовника-покупця відображається за дебетом рахунків 20 "Виробничі запаси", 28 "Товари" з кредитом субрахунку 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" [3].

Необхідність облікового відображення витрат на транспортування має важливе значення для оптимізації структури логістичних витрат, оскільки облікова та звітна інформація використовується в процесі формування бюджетів,

для аналізу інформації про стан транспортного підприємства (підрозділу) і міру його наближення до стану, що вимагається для реалізації обраної стратегії.

Згідно з транспортною стратегією розвитку транспорту можна виділити напрямки реалізації, які відкривають можливість ввійти в міжнародну систему вантажних перевезень:

— надання високоякісних, безпечних та доступних транспортних послуг;

— надання доступу до транспортних послуг і забезпечення високої мобільності на рівні середніх показників країн ЄС;

— спрощення законодавчих процедур з передання чи продажу при здійсненні міжнародних транспортних перевезень.

ВИСНОВКИ

Отже, узагальнивши результати проведених досліджень можна зробити висновок про необхідність удосконалення як самого механізму міжнародних перевезень, так і його оподаткування і обліку. Існує необхідність створення уніфікованої системи національних правил організації змішаних схем перевезень транзитних вантажів за участі різних видів транспорту (впровадження транспортно-технологічних і транспортно-логістичних схем, що дозволить оптимізувати вартість міжнародних перевезень). Для реалізації окреслених напрямів необхідно налагодити систему інформаційного забезпечення витрат на транспортування та вантажоперевезення за рахунок удосконалення документування операцій, їх відображення у системі рахунків та звітності. Також необхідно удосконалити систему державного управління у галузі міжнародних автотранспортних перевезень.

Література:

1. Ковальчук С.Я. Особливості діяльності міжнародної транспортно-логістичної системи // С.Я. Ковальчук, Ю.С. Стрілецька [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.rusnauka.com/13_NPE_2017/Economics/2_224494.doc.htm

2. Науменко А.П. Розвиток міжнародних автомобільних перевезень в рамках транспортних коридорів Європи та України / А.П. Науменко, Д.О. Макаревич [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2016/07/14.pdf>

3. Карпан Т.С. Аналіз та сучасний стан міжнародних транспортних коридорів / Т.С. Карпан [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://tourlib.net/statti_ukr/karpan.htm

4. Простой автотранспорту на митниці [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.golovbukh.ua/article/3710-prosto-avtotransportu-na-mitnits>

5. Транзитні можливості України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://mtu.gov.ua/content/tmu.html>

6. Митний кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

7. Про автомобільний транспорт: Закон України від 2001 року (зі змінами) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2344-14>

8. Транспортна стратегія України на період до 2020 року. Схвалена Розпорядженням КМУ від 20.10.2010 № 174-р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: search.ligazakon.ua/l_doc2.../KR102174.html

References:

1. Kovalchuk, S. Ya and Striletska, Yu. S. (2017), "Features of the International Transport and Logistic System". [Online], available at http://www.rusnauka.com/13_NPE_2017/Economics/2_224494.doc.htm (Accessed 19 March 2018).

2. Naumenko, A.P. and Makarevych, D.O. (2016), "Development of international road transport within the transport corridors of Europe and Ukraine" [Online], available at: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2016/07/14.pdf> (Accessed 19 March 2018).

3. Karpan, T.S. (2008), "Analysis and current state of international transport corridors", [Online], available at: http://tourlib.net/statti_ukr/karpan.htm (Accessed 19 March 2018).

4. Expertus (2014), "Simple vehicles at the customs", [Online], available at: <https://www.golovbukh.ua/article/3710-prosto-avtotransportu-na-mitnits> (Accessed 19 March 2018).

5. Ministry of Infrastructure of Ukraine (2018), "Transit capacities of Ukraine", [Online], available at: <http://mtu.gov.ua/content/tmu.html> (Accessed 19 March 2018).

6. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "The Customs Code of Ukraine", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (Accessed 19 March 2018).

7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2001), The law of Ukraine "Transit capacities of Ukraine" available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2344-14> (Accessed 19 March 2018).

8. Cabinet of Ministers of Ukraine (2010), "Transport strategy of Ukraine for the period till 2020" available at: search.ligazakon.ua/l_doc2.../KR102174.html (Accessed 19 March 2018).

Стаття надійшла до редакції 21.03.2018 р.