

**ВПЛИВ ДОГОВІРНИХ УМОВ НА МЕТОДИКУ ОБЛІКУ ДОХОДІВ  
АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*Розглянуто нові підходи до методики бухгалтерського обліку доходів у зв'язку із необхідністю врахування правових норм, закріплених у договорах на перевезення пасажирів в підприємствах автотранспортного комплексу*

**Постановка проблеми.** Незмінним постулатом теорії бухгалтерського обліку є положення, згідно з яким при відображенні господарських операцій в реєстрах обліку норми права не мають переваги над нормами бухгалтерського обліку. Незалежність методики бухгалтерського обліку від норм права закріплено і в законі "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність". Так, в статті 4 закону одним з принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності зазначено "превалювання сутності над формою" – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Таке загальне формулювання характеру співвідносин норм права і норм обліку не викликає заперечень в цілому, при розгляді проблем на мікро рівні бізнес процесів.

Наприклад, якщо в договорі на поставку продукції зазначено умовою оплати передоплата за товар, то і в обліку операція отримання передоплати має бути проведена раніше дати відвантаження товару. При цьому операція передоплати від покупця і фактично повинна відбутися раніше дати відвантаження. Якщо ж в порушення умов договору операція оплати відбулася пізніше дати відвантаження, то і в обліку сума оплати повинна бути проведена за реальною датою сплати за продукцію – умовно кажучи, за другою подією. За принципом дзеркального відображення аналогічно вирішується ситуація і в бухгалтерії покупця. Принцип превалювання сутності над формою (умовами договору) в даному випадку реалізується в повній мірі.

Проте, нами досліджено, що при здійсненні господарської діяльності на макрорівнях спостерігається чітка тенденція врахування норм права та умов договірних господарських відносин при визначенні тих чи інших показників діяльності підприємств. Особливо це стосується тих господарських відносин, в яких задіяне більше двох контрагентів із надання комплексу послуг. При цьому контрагентами виступають як окремі юридичні та/чи фізичні особи, наділені згідно договорів (контрактів) відповідними правами і обов'язками. В таких відносинах одна чи більше сторін виконують посередницькі функції в реалізації спільного продукту. Характерними видами такого роду діяльності є діяльність з туристичного, транспортного, логістичного обслуговування, продажу товарів через комісіонерів, повірених тощо. Проілюструємо особливості взаємовідносин на макрорівні на прикладі галузі автотранспортного перевезення пасажирів.

Контрагентами в галузі пасажирських автоперевезень виступають чотири юридично незалежних сторони: автостанція (надалі – АС), перевізник – автотранспортне підприємство (надалі – Перевізник або АТП), страхова компанія (надалі – СК), пасажир. При визнанні виручки від надання послуг важливо визначити чи виступає така виручка спільним доходом всіх задіяних в комплексі підприємств, чи її слід ділити між учасником процесу перевезень у відповідних пропорціях. Відповідь на це питання впливає одразу на два аспекти: а) порядок обліку витрат діяльності учасників перевезень; б) порядок визначення бази оподаткування з метою обрахування ПДВ та податку на прибуток. Обов'язки, права і особливі умови виконання функцій кожного учасника перевезень регулюються відповідними договорами (угодами).

Сьогодні на ринку пасажирських автопослуг використовуються різні за змістом та формою договори. Оскільки єдиної типової форми договору відносин між зазначеними сторонами не існує, підприємства, що входять до цього комплексу, використовують загальні положення тих типів договорів, які рекомендуються Цивільним кодексом України – договір перевезень (глава 64), договір страхування (глава 68), договір доручення (глава 68), договір комісії (глава 69).

Важливим доповненням до загальних умов договорів є насичення їх змісту нормами та стандартами, які є характерними для технологічного процесу галузі. Зокрема, враховуються вимоги таких галузевих стандартів, як "Правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту", затверджених Постановою КМ України від 18.02.97 р. № 176 (у редакції Постанови КМ України від 29.01.03 р. № 141); "Зразок довгострокового договору на перевезення організованих груп дітей", затверджених наказом Мінтрансу і Міносвіти від 10.12.97 р. № 431/7 тощо.

**Стан вивчення проблеми.** Зазначена проблема співвідношення норм права і норм бухгалтерського обліку в галузевому аспекті в літературі досі не розглядалася.

**Мета дослідження.** Знаходження моделі побудови показників про доходи та визначення бази оподаткування підприємств транспортного комплексу України відповідно до норм цивільного та податкового права та договірних відносин учасників автоперевезень.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми обліку та оподаткування в автотранспортній галузі розглядається в літературі більшістю авторів в конкретно-прикладному аспекті. Характерними є публікації таких авторів як Бабакова В. [1,17] Рудяк Ю, Пироженко О. [4, 75], Семенченко Ж [5,43], в яких даються корисні рекомендації бухгалтерам та податківцям з порядку оформлення первинних документів, проведення операцій на рахунках обліку, відображення показників діяльності підприємств в податкових деклараціях. Проте, практично відсутні публікації з комплексного розгляду впливу правових норм на методику визначення доходів діяльності для відображення як в бухгалтерському обліку так і в оподаткуванні.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Розглянемо особливості обліку доходів підприємств транспортного комплексу криз призму кожного з типу договорів, що діють у галузі пасажирських перевезень.

**Договір на продаж квитків між автостанцією та перевізником**

Відповідно до п. 13 Правил № 176 пасажирський перевізник укладає із власником автовокзалу (автостанції) договір на продаж квитків і надання обов'язкових послуг. У договірній практиці договір на продаж квитків і надання автостанційних послуг має різні варіації назв. Наприклад, "Договір на забезпечення перевезень пасажирів і багажу", "Договір доручення на перевезення пасажирів і багажу" "Договір про автостанційні послуги".

Слід відмітити, що ст. 42 закону про автомобільний транспорт вимагає як умову укладання зазначеного договору 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.

У договорі на перевезення пасажирів в розділі "Порядок розрахунків", як правило, передбачається винагорода на користь автостанції за продаж квитків як складової частини послуги по перевезенню пасажирів. З юридичної точки зору і договір на перевезення, і договір доручення на перевезення є формами договору доручення – різновидами посередницького договору. З його суті і повинна виходити бухгалтерія АС при визнанні власних доходів і складанні бухгалтерських проведення на доходи і їх відображенні у формах фінансової, податкової і статистичної звітності. Зокрема, це впливає і на порядок розрахунку бази оподаткування ПДВ та податку на прибуток автостанцій (автовокзалів).

Для перевізника (АТП) форма та зміст договору також має значення, оскільки відповідно впливає на методику визнання доходів та витрат в обліку. В одному варіанті доходом АТП може бути визначено виторг від продажу квитків у межах тарифу на перевезення, в другому – в повній сумі виторгу за продаж квитків. В останньому випадку послуги автостанції включаються до суми виторгу і для АТП є видом витрат, що відображаються на витратних рахунках обліку АТП.

Оскільки законодавством встановлене 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 важливо вірно визначити в обліку доходів наступні моменти:

**- по якому документу прибувають готівку від продажу квитків.** Основним первинним документом є відомча форма "Відомість на продаж квитків" (ф. № 20-АС). На підставі цієї відомості гроші видаються представнику Перевізника з каси АС, або перераховуються на банківський рахунок Перевізника. Крім того, надходження грошей у касу АС оформляють **прибутковим касовим ордером (ф.№ КО-1).**

**- яким є розмір і порядок сплати комісійної винагороди на користь АС.** Як правило, розмір винагороди коливається в межах 8 - 12 % від суми валових надходжень від реалізації квитків на проїзд (без вартості провозу багажу). У договорі повинно бути зазначено, як відобразяться ці кошти: перевізник перелічує їх на банківський рахунок АС ("Облавтотранс") чи вони утримуються з загального виторгу від продажу квитків при кожному перерахуванні коштів Перевізнику і лишаються на АС.

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

**- яким є розмір доходу від продажу багажних квитків.** На практиці застосовують варіант "50 % на 50 %", тобто ці доходи поділяються навпіл між АС і Перевізником.

**- у якому порядку застосовуються штрафні санкції, яким документом оформляються.** 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.

**- як часто проводиться звірення взаєморозрахунків між АС і Перевізником і яким документом оформлюється.** Звірення розрахунків є важливою складовою відносин між АС і Перевізником. Стан заоговоності, як правило, оформлюється актом звірення розрахунків щоквартально.

### Договір на страхування пасажирів

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

**- на які маршрути поширюється договір.** Як правило – на всі затвержені маршрути міжобласного, міжміського в межах однієї області і приміських сполучень;

**- розмір страхового платежу з пасажира** (крім тих, хто має право на безоплатний проїзд) – у розмірі 2% вартості тарифу без суми ПДВ і перераховується на користь страхової компанії. За одним варіантом договору сума внеску утримується з виторгу від продажу квитків, перераховується до страхової компанії з рахунку АС і не надходить на рахунок АТП. За другим варіантом – АТП отримує страховий платіж і самостійно перераховує його до страхової компанії.

**- розміри страхових сум.** Наприклад, вони можуть складати 500 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. За законодавством усі розрахунки із застрахованими пасажирами проводить страхова компанія (принципал). Для пасажирів важливим є положення договору, що страховик не несе зобов'язань по страхових випадках з пасажирами, що придбали квиток не через каси АС (у водія, або їздять без квитків).

### Договір на перевезення між перевізником та пасажиром

Договір між фізичною особою – пасажиром і Перевізником у класичному варіанті, як правило, не складається. Письмовим підтвердженням укладеного договору відповідно до ст. 52 Закону про автомобільний транспорт є квиток на проїзд (проїзний документ), квитанція. Істотними умовами такого договору є: найменування та місцезнаходження перевізника; вид автотранспортного засобу; маршрут проходження; вартість перевезення; час відправлення і прибуття до пункту призначення.

### Первинний облік доходів автостанції

Основним первинним документом на проїзд авторанспортом є квиток пасажира. Він видається на руки пасажиру, а на автостанції залишається його копія у вигляді фіскального чека в касовому апараті – реєстраторі розрахункових операцій (РРО) каси АС. Технологія обробки даних квитка передбачає створення узагальнюючого первинного документу – **Відомості на продаж квитків (типова форма № 20 АСС).** Така відомість складається на кожний рейс автобуса і "закривається" у міру його відправлення. Після "закриття" відомості групують по Перевізниках.

У відомості за ф. № 20-АСС показники доходів (виторгу) груповані 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. Крім того, наводяться дані про кількість та суму квитків поточного і попереднього продажу. Підсумок виторгу поділяється на дві частини: сума, яка належить перевізнику і сума послуг автостанції. За підсумками за місяць їх дані групують у різні форми аналітичного обліку АС, а з них – до синтетичних даних бухгалтерії АС.

Виторг, отриманий до каси АС від продажу квитків, здається касиром до центральної каси АС з оформленням прибуткового касового ордера (ф. № КО-1). По закінченні кварталу відбувається звірення розрахунків з перевізниками із оформленням акту звірення контрагентів. Що стосується актів виконаних автотранспортних послуг, то вони також можуть бути оформлені за вимогою однієї зі сторін.

На станційні послуги (обов'язкові і додаткові послуги АС) по кожному перевізнику, як правило, складають акт наданих послуг.

Розглянемо приклад операції продажу квитка на поточний рейс автобуса в межах України і з'ясуємо, з яких частин складається дохід від продажу і кому він належить (приклад 1).

**Приклад 1.** Продано квиток на автобус міжміського сполучення по маршруту Суми - Ромни вартістю 7,50 грн. У квитку наводиться розшифровка складових частин його вартості: 1) тариф - 6,84 грн. зі значком "А"; 2) страховий збір - 0,11 грн.; 3) станційний збір - 0,55 грн. зі значком "Б";

Разом - 7,50 грн.; у т.ч. ПДВ "А" = 20,00% - 1,14 грн.; ПДВ "Б" = 20,00% - 0,09 грн.

Відповідно до даних квитка загальна сума виторгу 7,50 грн. розподіляється у такий спосіб:

- тариф (дохід) від продажу квитка в сумі 6,84 грн. (у т.ч. ПДВ 1,14 грн.) належить Перевізнику (якщо він є платником ПДВ). Ця сума обчислюється як добуток відстані від пункту посадки до пункту призначення і тарифу за один кілометр шляху, встановленого перевізником за узгодженням з місцевими органами, що контролюють граничні межі вартості проїзду пасажирів в автобусах загального користування;

- страховий збір у сумі 0,11 грн. належить страховій компанії. Він складає 2% від вартості тарифу без ПДВ (6,84 : 1,2 x 0,02).

- станційний збір у сумі 0,55 грн. одержує АС, що здійснила продаж квитка (у т.ч. ПДВ 0,09 грн.). Збір розраховується як устанавлений договором відсоток (у нашому випадку він дорівнює 8 %) від тарифу перевізника (6,84 x 0,08).

Крім того, за збір страхових сум АС нарахує собі винагороду в розмірі 10 % (відповідно до договору зі страховою компанією), що складає 0,01 грн. (0,11x10%). На суму винагороди нараховується ПДВ.

- сума ПДВ на вартість перевезення (тариф), на станційні та інші посередницькі послуги АС. Не нараховується ПДВ на суму страхового збору (п.п.

3.2.3 закону про ПДВ). Таким чином, загальна сума цього податку від вартості квитка розраховується як 20% від виторгу за мінусом страхового збору (7,50 - 0,11 x 20 : 120) і дорівнює 1,23 грн.

**Аналітичний облік доходів у повіреного (автостанції).** Інформація з Відомості продажу квитків (ф. № 20-АСС) щоденно за допомогою комп'ютерної обробки трансформується у спеціальні реєстри оперативного аналітичного обліку доходів. Серед застосованих на практиці реєстрів розглянемо найбільш характерні: Відомість № 1 "Оперативне зведення про доходи АС" і відомість № 2 "Оперативні дані про розрахунки з Перевізниками".

Основне призначення відомості № 1 - сформувати масив даних про доходи Перевізника (довірителя) і АС (повіреного) за місяць (табл.1). Дані у графах 4, 5, 6 і 8 визначаються прямим шляхом з Відомості ф. № 20 АСС (наростаючим підсумком з початку року). У прикладі 1 цього розділу було вказано, що сума страхового збору належить страховій компанії. У даній відомості вона зараховується за умовами договору в дохід Перевізника. У реєстрі бухгалтерського обліку АТП таку суму буде відображено у складі доходу з наступним відображенням такої ж суми у витратах на збут.

У зв'язку з тим, що в договорах передбачаються розрахунки з Перевізниками, як правило, щодакдно, для оперативного обліку розрахунків з ними на АС ведуть, крім того, відомість № 2 "Оперативні дані про розрахунки з Перевізниками", у якій у розрізі Перевізників відображають дані про: залишок заборгованості на початок декади (дебет або кредит); загальний дохід Перевізника; перераховано грошей з рахунка в банку (зменшує дохід Перевізника); передано готівкою (зменшує дохід Перевізника); сума доходу АС (зменшує дохід Перевізника); залишок заборгованості на кінець декади.

Таблиця 1. Оперативне зведення про доходи по АС за місяць

Перевізник	Виручка від продажу квитків (дохід), Разом (гр. 3 + гр.7)	Дохід перевізника				Дохід автостанції		
		Разом дохід (гр. 4 + гр. 5 + гр. 6)	Сума доходу згідно до тарифів за проїзд	Сума ПДВ	Страховий збір	Разом (гр. 8 + гр. 9)	Станційний збір	Винагорода за збір страхових сум
АТП 15678	39158	35678	30066	5011	600	3480	3420	60
ПП Шиян	528	480	470	0,00 1	10	48	47	1
Белгород АВ, Росія	2718	2304	2243	16 2	45	414	409	5
... і т.д.								
<b>Разом за місяць</b>	<b>926703</b>	<b>842834</b>	<b>785671</b>	<b>41294</b>	<b>15901</b>	<b>83869</b>	<b>82279</b>	<b>1590</b>

Примітки: 1. Сума ПДВ дорівнює 0,00 грн., якщо перевізник не є платником ПДВ

2. Сума ПДВ не дає добутку гр.4 : 6, оскільки Перевізником були надані також послуги, що оподатковуються за "0 ставкою (за межами митного кордону України)

Таким чином, доходи автостанції складаються із сум станційного збору та сум винагород, а дохід АТП – з сум перевезень в межах тарифу.

#### Облік доходів у довірителя (перевізника) при перевезеннях територією України

На підставі даних про виручку від реалізації квитків відбувається формування доходу і в Перевізника. Розглянемо порядок обліку на прикладі. В якості Перевізника в нашому прикладі виступає АТП 15678. На підставі даних таблиці 1 відобразимо доходи та витрати від здійснення перевезень в обліку Перевізника (табл. 2).

Як зазначалося вище, в практиці затосоуюють два варіанти відображення доходу перевізника. При першому до виручки АТП відноситься загальний виторг, а послуги АС враховують в АТП як витрати діяльності. При другому варіанті послуги АС не відображають, а до доходу включають виручку лише в

межах тарифу на перевезення. Виходячі з наших даних за першим варіантом дохід АТП складає 39158 грн, за другим – 35678 грн, у т.ч дохід в межах тарифу на перевезення – 30066 грн (без ПДВ). В табл. 2 наведено операції за першим варіантом.

Як видно з прикладу, в обліку Перевізника (АТП) дохід диференцьований на: суму тарифу на перевезення, суму ПДВ до тарифу, суму страхового збору, суму винагороди на користь АС і суму ПДВ на винагороду АС.

Для Перевізника суми станційного збору є витратами на збут, а для АС – видом доходів. Суми страхзбору "проходять транзитом" через рахунок розрахунків (рахунок 685) і не торкається ані дохідних, а ні витратних рахунків АС. За принципом відповідності витрат отриманим доходам така методика відповідає нормам П(С)БО і правовим умовам відносин двох сторін.

Таблиця 2. Відображення доходів в обліку Перевізника АТП 15678 за місяць

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	За даними відомостей виторгу від продажу квитків відображено доход від наданих послуг з перевезення пасажирів	361	703	39158
2	у тому числі, довідково дохід в межах тарифу на перевезення	х	х	30066
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ від доходу (поставки) в межах тарифу (ряд. 2 : 6)	703	641	5011
4	Сума винагороди АС за продаж квитків та страховий збір відображена у складі витрат АТП	93	685	3480
5	Відбито податковий кредит по даній послугі (ряд.4 : 6)	641	703	570
6	Нараховано зобов'язання перед страховою компанією	93	685	600
7	Проведено залік заборгованості АС перед АТП на суму винагороди	685	361	3420
8	Проведено залік заборгованості АС перед АТП на суму страхового збору	685	361	600
9	Проведено залік заборгованості АС перед АТП на суму винагороди за збір страхових сум	685	361	60
10	Виручка від пасажирських перевезень надійшла на поточний рахунок АТП (ряд. 1 – р.р.7,8,9)	311	361	35078
11	Списано доходи на фінансовий результат	703	791	34147

Недоліком зазначеного варіанту (варіант 1) відображення доходів є те, що в масштабах статистики доходів галузі відбувається подвоєння сум доходів. Уникнути цього можливо лише дотримуючись принципу розділення доходів учасників однієї послуги.

**Облік ПДВ.** В залежності від застосованої методики обліку доходів визначається база оподаткування перевезень ПДВ. В одному варіанті така база для АТП розраховується від суми загального виторгу. В другому варіанті у кожного учасника формується своя база в залежності від сум визнаних доходів згідно фактичних даних обліку. Факт існування такого інваріантного підходу в оподаткуванні пасажирських перевезень неодноразово визнавала Державна податкова адміністрація України/, періодично схиляючись то до одного, то до іншого варіанту.

За нашим прикладом суми ПДВ в обліку контрагентів, необхідно, на наш погляд, відображати наступним чином. В АТП податкове зобов'язання (ПЗ) розраховується з власних доходів – виручки в межах тарифу на перевезення і складає 5011,00 грн (30066). Податковий кредит (ПК) в АТП складається, у тому числі, з суми послуг АС (3420:6) – 570,00 грн. При цьому сума страхових зборів не оподатковується.

Одночасно, в обліку АС податкове зобов'язання за даними операціями буде відображено у сумі 570,00 грн. Натомість, податковий кредит АС складається з сум "вхідного" ПДВ по операціях придбання товарів, робіт, послуг для забезпечення діяльності АС.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** На підставі проведеного дослідження зроблено висновок про необхідність врахування юридичних аспектів в методиці обліку доходів технологічно пов'язаних між собою підприємств транспортного комплексу, що надають одну кінцеву послугу. Детальний, науково-обґрунтований аналіз договірних відносин таких підприємств дозволяє вірно оцінити характер і глибину впливу норм права на методику обліку. Зокрема, характер обов'язків сторін у виконанні тих чи інших функцій в комплексі операцій транспортування пасажирів, відповідальність сторін за порушення умов договору прямо впливають на характер та розмір доходу кожного учасника комплексної послуги. Місце поставки послуги, її характер та обсяги прямо і

безпосередньо впливають і на розмір бази оподаткування податком на додану вартість та опосередковано на розмір доходу з метою оподаткування податком на прибуток. Таким чином, зазначену проблему необхідно розглядати в комплексі трьох аспектів: норми права; методика обліку доходів в бухгалтерському аспекті; методика визначення бази оподаткування.

Розглянута методика визначення бази оподаткування може бути рекомендована Державній податковій адміністрації України для врахування в роботі з розробки нормативних актів з оподаткування.

Крім того, автор вносить пропозицію щодо уточнення тексту статті 4 закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" стосовно необхідності враховувати умови договорів (контрактів) при відображенні їх наслідків в бухгалтерському обліку доходів контрагентів при наданні комплексу технологічно пов'язаних послуг відповідно до умов договорів.

В подальшому автор вважає за доцільне провести дослідження зі з'ясування ступеня впливу правових норм на методику бухгалтерського та податкового обліку по інших розділах облікової роботи підприємств різних галузей на макрорівнях бізнеспроцесів.

#### Список використаної літератури:

1. *Бабакова В.П.* Автомобіль і автоперевезення. Методичний посібник. – Д.: ТОВ "Баланс-клуб", 2003, - 96 с.
2. *Гура Н.В.* Облік в галузях господарювання. К.: 2006, 398 с.
3. *Малишкін О.І.* Автопослуги: облік та оподаткування. Школа бухгалтера. Додаток до журналу "Дебет-Кредит". – 2004. – №1. – с. 6.
4. *Рудяк Ю, Пироженко О.* Усе про облік та організацію транспортно-експедиційної діяльності. – Х.: Фактор, 2005. – 392 с.
5. *Семенченко Ж.* Автомобіль на підприємстві: від придбання до ліквідації. – Х.: Фактор, 2004. – 268 с.

МАЛИШКІН Олександр Іванович – кандидат економічних наук Національного університету податкової служби України