

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА БАКАЛАВРА

На тему «ОБЛІК ТРАНСПОРТНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ
ТОРГІВЛІ»

Виконав студент 4 курсу, групи ОП-61а

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Устик Євгенія Сергіївна

Керівник: к.е.н., ст. викладач Овчарова Н.В.

Суми -2020 рік

РЕФЕРАТ
кваліфікаційної роботи бакалавра на тему
«ОБЛІК ТРАНСПОРТНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ
ТОРГІВЛІ»
студента Устик Євгенії Сергіївни

Актуальність теми полягає в тому, що на сьогодні більшість підприємств торгівлі мають справу із процесом транспортування, що нерозривно пов'язане з утриманням транспортного господарства. Тому, задля підвищення конкурентної діяльності торговельних підприємств необхідна зміна підходів як до завдань бізнесу, так і до формування методичних засад обліку витрат. Так, облік транспортних витрат формуватиме інформаційне забезпечення для прийняття стратегічних управлінських рішень щодо їх оптимізації та забезпечення стабільного фінансового стану і підвищення ефективності діяльності в цілому.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у вивченні теоретичних засад обліку транспортних витрат на підприємствах торгівлі та розробленні практичних рекомендацій щодо їх удосконалення.

Об'єктом дослідження є особливості обліку транспортних витрат на ТОВ «САМ ТРАНС».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку транспортних витрат торговельних підприємств.

Для досягнення поставленої мети були використані наступні методи дослідження: системний підхід, табличний та графічний методи, аналіз і синтез, індукція та дедукція, методи групування, коефіцієнтів.

Інформаційною базою кваліфікаційної роботи бакалавра є первинна документація, реєстри обліку та фінансова звітність об'єкта дослідження, нормативно-правові акти, наукові дослідження вчених.

Основний науковий результат роботи полягає у визначенні основних особливостей обліку транспортних витрат торговельних підприємств

залежно від здійснюваних господарських процесів для наступної їх оптимізації та підвищення прибутковості і ефективності діяльності в цілому. З метою удосконалення механізму формування та накопичення транспортних витрат з наступним розподілом в залежності від господарських процесів торговельного підприємства, розроблено алгоритм відображення транспортних витрат для ТОВ «САМ ТРАНС», визначено систему відображення в бухгалтерському обліку розподілу транспортних витрат за рахунками, а також запропоновано бази розподілу та рахунки списання таких витрат на різних етапах їх формування.

З метою оптимізації, контролю та підвищення ефективності управління транспортними витратами, формування інформаційного забезпечення для аналізу та прийняття керівництвом стратегічних управлінських рішень запропоновано використовувати у господарській діяльності ТОВ «САМ ТРАНС» розроблену управлінську транспортну звітність.

Одержані результати можуть бути використаними у роботі ТОВ «САМ ТРАНС». Результати дослідження основних положень роботи розміщені у збірнику тез за матеріалами XV Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Обліково-аналітичні й статистичні методи та моделі в оподаткуванні, бізнесі, економіці» у 2019 році (м. Ірпінь), електронному фаховому виданні з економічних наук «Modern Economics» Миколаївського національного аграрного університету у 2020 році (м. Миколаїв).

Ключові слова: транспортні витрати, облік, торговельні підприємства, транспортно-заготівельні витрати, витрати на збут.

Зміст кваліфікаційної роботи бакалавра викладено на 62 сторінках, зокрема список використаних джерел із 51 найменування, розміщений на 7 сторінках. Робота містить 5 таблиць, 10 рисунків, а також 9 додатків, розміщених на 10 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2020 рік

Рік захисту роботи – 2020 рік

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

д-р. екон. наук, професор

_____ Т. Г. Савченко

«___» _____ 20__ р.

ЗАВДАННЯ ДО КВАЛІФІКАЦІНОЇ РОБОТИ БАКАЛАВРА

на здобуття ступеню “бакалавр”

зі спеціальності 071 "Облік і оподаткування"

студенту 4 курсу, групи ОП-61а

Устик Євгенії Сергіївни

1. Тема роботи: Облік транспортних витрат на підприємствах торгівлі затверджена наказом від «__» _____ 20__ р. № ____
2. Термін подання студентом закінченої роботи «__» _____ 20__ р.
3. Мета кваліфікаційної роботи бакалавра полягає у вивченні теоретичних засад обліку транспортних витрат на підприємствах торгівлі та розробленні практичних рекомендацій щодо їх удосконалення
4. Об'єкт дослідження особливості обліку транспортних витрат на ТОВ «САМ ТРАНС»
5. Предмет дослідження сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку транспортних витрат торговельних підприємств
6. Кваліфікаційна робота бакалавра виконується на матеріалах ТОВ «САМ ТРАНС»
7. Орієнтовний план випускної роботи, терміни подання розділів керівникові та зміст завдань для виконання поставленої мети

Зміст конкретних завдань до розділу, які має виконати студент:

Розділ 1 _____

Назва – термін подання

У розділі 1 _____

Розділ 2 _____

Назва – термін подання

У розділі 2 _____

Розділ 3 _____

Назва – термін подання

У розділі 3 _____

8.Консультації щодо роботи:

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

9.Дата видачі завдання « ___ » _____ 20__ р.

Керівник кваліфікаційної

роботи бакалавра

_____ Підпис

_____ Ініціали, прізвище

Завдання до виконання одержав

_____ Підпис

_____ Ініціали, прізвище

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТРАНСПОРТНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ	9
1.1. Економічна сутність транспортних витрат торговельних підприємств	9
1.2. Особливості визнання, оцінки та обліку транспортних витрат на підприємствах торгівлі.....	15
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТРАНСПОРТНИХ ВИТРАТ НА ТОРГОВЕЛЬНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «САМ ТРАНС»	21
2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства	21
2.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік транспортних витрат на ТОВ «САМ ТРАНС»	27
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТРАНСПОРТНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ	34
3.1. Удосконалення накопичення та розподілу транспортних витрат.....	34
3.2. Удосконалення управлінської звітності транспортних витрат	39
ВИСНОВКИ	43
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	46
ДОДАТКИ	Error! Bookmark not defined.

ВСТУП

Конкуренто-орієнтована діяльність торговельних підприємств потребує змін підходів як до завдань бізнесу, так і до формування методичних засад обліку витрат. Особливості ведення господарської діяльності торговельних підприємств приводять до значної різноманітності конкретного наповнення змісту транспортних витрат, що зумовлюють вплив на формування собівартості товарів і послуг, а також методику їх розподілу відносно господарських процесів торговельного підприємства.

Питання транспортних витрат перебувають у колі наукових інтересів наступних вітчизняних фахівців та науковців-економістів: Р. М. Скриньковський [3], Є. В. Крикавський [4], В. В. Лифар [5], Н. М. Помірко [6], В. С. Рудницький [7], І. П. Міщук [8], Й. Я. Даньків [9], Н. В. Гордополова [10], В. О. Озеран [11], О. В. Коба [12], О. О. Паславська [13], Н. Т. Гринів [14], В. С. Лень [15], А. О. Романова [16], Д. О. Пруненко [27], М. Войнаренко [29], М. О. Ананська [30] та ін.

Не зменшуючи цінності одержаних результатів науковців, зазначимо, що у роботах [1-8] науковці-економісти досліджують проблеми визнання та оцінки транспортних витрат у структурі логістичних витрат. Значна увага в їх роботах приділяється визначенню сутності поняття «логістичні витрати», аналізу їх складу в структурі загальних витрат підприємства тощо, в тому числі і транспортних витрат – як одного з елементів логістичної системи підприємства. Лише незначна частина робіт, зокрема [9-16], присвячена дослідженню ролі саме транспортних витрат як вагомого інструменту оптимізації калькулювання собівартості послуг із транспортування, організації обліку та діяльності торговельного підприємства в цілому.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у вивченні теоретичних засад обліку транспортних витрат на підприємствах торгівлі та розробленні практичних рекомендацій щодо їх удосконалення.

Для досягнення мети нами було виконано наступні завдання:

- обґрунтувати сутність транспортних витрат, їх класифікацію та значення в процесі діяльності торговельного підприємства, провести аналізу нормативно-правового забезпечення з обліку транспортних витрат, ознайомитись з методами обліку та визнання транспортних витрат залежно від здійснюваних господарських процесів на торговельному підприємстві;
- проаналізувати загальну організаційно-економічну характеристику торговельного підприємства ТОВ «САМ ТРАНС», з'ясувати особливості первинного, синтетичного та аналітичного обліку транспортних витрат на підприємстві, ознайомитись з порядком формування, накопичення, розподілу та списання транспортних витрат;
- запропонувати шляхи удосконалення обліку транспортних витрат, зокрема форму управлінської звітності та обліково-аналітичного забезпечення для її складання торговельному підприємстві.

Об'єктом дослідження є облік транспортних витрат на ТОВ «САМ ТРАНС».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку, визнання та оцінки транспортних витрат на торговельному підприємстві.

Для вивчення предмету були застосовані такі загальнонаукові методи: аналіз і синтез, системний підхід, табличний та графічний методи, індукції та дедукції, діалектичний, а також прийоми зведення, порівняння, групування.

Інформаційною та правовою основою для дослідження є законодавчі та нормативні акти, що регламентують облік транспортних витрат, офіційні методичні матеріали, дані мережі Інтернет. Фактологічною основою є статті вітчизняних та зарубіжних науковців-економістів з бухгалтерського обліку, аналізу та контролю витрат, а також дані первинно обліку та фінансова звітність ТОВ «САМ ТРАНС».

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТРАНСПОРТНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

1.1. Економічна сутність транспортних витрат торговельних підприємств

Торговельна діяльність, як одна із сфер діяльності економічних суб'єктів, має значний вплив на розвиток національного господарства України, оскільки є своєрідним балансом між сферами виробництва та споживання. Вона, за методом реалізації товарів, здійснюється через оптові та роздрібні торговельні підприємства.

Більшість торговельних підприємств у ході здійснення процесів закупівлі, складування та реалізації товарів несуть значні транспортні витрати пов'язані з доставкою товарних запасів та їх подальшою реалізацією.

Облік транспортних витрат повинен бути направлений на формування інформаційного забезпечення для управління такими витратами з метою їх оптимізації та підвищення ефективності діяльності торговельного підприємства в цілому. Лише за таких умов можливе прийняття ефективних управлінських рішень щодо структури, обсягів та механізмів оптимізації витрат діяльності торговельного підприємства.

Зважаючи на значимість транспортних витрат щодо їх подальшого впливу на формування фінансових результатів торговельних підприємств, питання їх визнання, класифікації, обліку перебувають у колі наукових інтересів вітчизняних фахівців та науковців-економістів.

Проте, значна кількість наукових публікацій [1-8] присвячена проблемам визнання та оцінки транспортних витрат у структурі логістичних витрат. Лише окремі економісти [9-16] досліджують економічну сутність саме транспортних витрат, їх вплив на оптимізацію калькулювання собівартості послуг із транспортування, організацію обліку та діяльності торговельного підприємства в цілому.

Враховуючи таку різнобічність, в спеціальній літературі не сформовано стале визначення транспортних витрат. Наприклад, Романова А.О. трактує транспортні витрати як «витрати, що понесені на перевезення товарів від виробника до споживача» та котрі «складаються з витрат на переміщення вантажів та на управління ними в дорозі та їх утримання» [16]. Вважаємо, що таке визначення не є таким, що повноцінно описує сутність поняття та дає чітке розуміння особливостей дефініції.

Підприємства торгівлі, окрім основної діяльності – торгівельної, можуть здійснювати додаткову – за наявності матеріально-технічної бази та за допомогою транспортного господарства надавати послуги «на сторону», тобто перевезення товарів, які є власністю замовників таких послуг. Відповідно окремі науковці розглядають сутність транспортних витрат виходячи з поняття «транспортна послуга» [28-30, 35-41].

Закон України «Про автомобільний транспорт» визначає поняття транспортної послуги як «перевезення пасажирів чи вантажів транспортними засобами на умовах договору та за плату із замовником послуги» [33]. Власне торговельні підприємства виробляють транспортні послуги з перевезення вантажів, які здійснюються вантажними автомобілями.

Враховуючи, що транспортні витрати є складовою логістичних витрат, їх визначення можна розглядати в цій системі. Так, на думку Є. В. Новописної, логістичні витрати – складова частина загальних витрат підприємства, що є витратами, які супроводжують рух матеріального потоку, тобто формуються паралельно з ним для виконання головного завдання функціонування логістичної системи – доставки товару в потрібне місце, в потрібній кількості, за певний термін і при заданому рівні витрат [41].

Досліджуючи сутність транспортних витрат, також необхідно враховувати, що вони нерозривно пов'язані з транспортним господарством торговельного підприємства. Транспортне господарство є допоміжним підрозділом торговельного підприємства, що призначене для обслуговування основної діяльності. Проте, його діяльність може формувати вагому частину

доходу та витрат підприємства торгівлі.

Транспортне господарство – це сукупність спеціальних підрозділів, які займаються доставкою на підприємство всіх видів вантажів, переміщенням всередині та вивезенням готової продукції або товарів [42].

В сучасній спеціальній літературі та системі обліку поняття «транспортних витрат» відсутнє та розкривається в межах двох аспектів: транспортно-заготівельні витрати та витрати на збут.

Згідно П(С)БО 9 «Запаси», транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) включають витрати на заготівлю запасів, оплату тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи, оплату тарифів (фрахту) за транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, страхування ризиків транспортування запасів [2].

При цьому, як ТЗВ розцінюються тільки ті витрати, що здійснені покупцем товарів при їх доставлянні від постачальників на підприємство.

У листі Міністерства фінансів України №053-2920 від 27.02.2003 р. наведено, що ТЗВ вважаються «витрати (будь-які) підприємства, пов'язані з транспортуванням запасів від постачальників (станцій, причалів) до місця їх використання» [22]. А у листі №31-04200-30-10/3778 від 14.03.05 р. пояснюється, що «роботи, пов'язані з транспортуванням запасів, включаються до ТЗВ за виробничою собівартістю послуг допоміжних (підсобних) виробництв (господарств) підприємства з перевезення таких запасів» [23].

Методологію визнання, оцінки та обліку другої складової транспортних витрат – витрат на збут, визначає П(С)БО 16 «Витрати» [45].

Таким чином, в межах нашого дослідження пропонуємо розглядати транспортні витрати торгівельного підприємства як сукупність витрат на утримання підрозділів торгівельного підприємства призначених для технічного обслуговування, вантажно-розвантажувальних робіт та перевезення товарних запасів при їх надходженні та подальшій реалізації (рис.1.1).

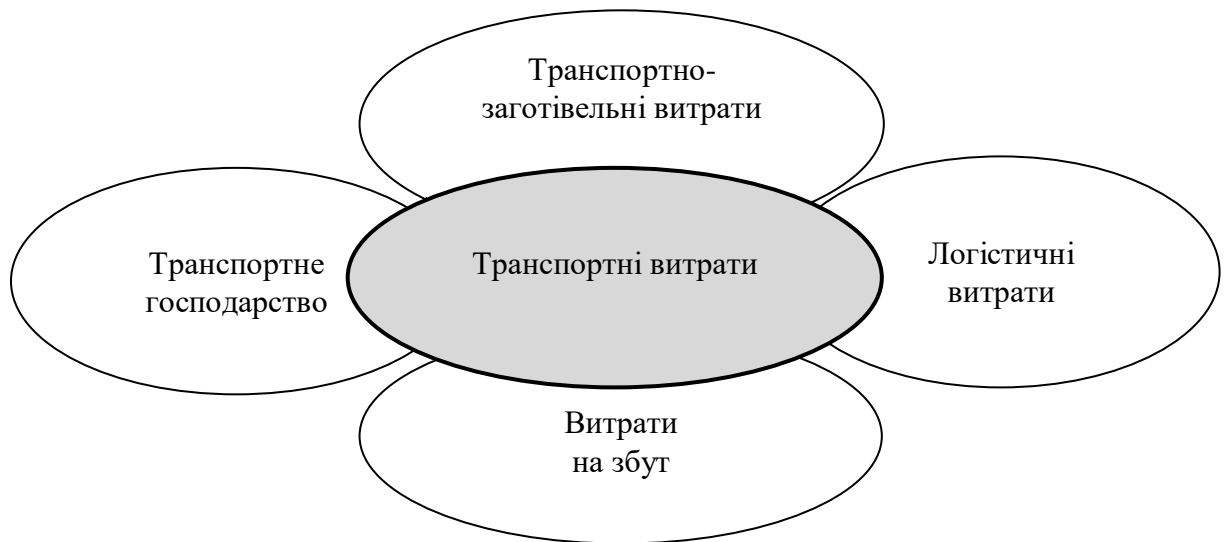


Рисунок 1.1 – Сутність транспортних витрат торговельного підприємства

Сформовано автором

Розкриваючи економічну сутність транспортних витрат досить важливо дослідити їх структуру.

Перш за все, враховуючи, що транспортні витрати можуть виникати як при придбанні, так і при реалізації товарів, вважаємо необхідним, для потреб обліку, відокремити в їх складі дві групи залежно від процесів господарювання торговельного підприємства:

- транспортно-заготівельні витрати – витрати, пов'язані з транспортуванням запасів від постачальників до місця їх використання;
- транспортні витрати, пов'язані зі збутом – витрати на перевезення товару, які покладаються на продавця при їх реалізації.

В подальшому, кожна зазначена група витрат може класифікуватися в залежності від специфіки їх понесення, розподілу та обліку.

Розглядаючи класифікацію транспортних витрат, необхідно враховувати їх важливість для формування собівартість таких послуг, особливо при їх наданні стороннім організаціям. Їх перелік визначено у Методичних рекомендаціях з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 65 від 05.02.2001 р. Зважаючи, що транспортні послуги для торговельних

підприємств є супутніми, то значна увага цьому питанню не приділяється.

Важливе значення для обліку має розподіл транспортних витрат залежно від елементів витрат та статей калькулювання відповідно до нормативно-правових вимог. Зважаючи на загальні засади національних нормативів, транспортні витрати торговельних підприємств можливо класифікувати в розрізі економічних елементів (додаток Б).

При цьому, досить значну питому вагу в структурі транспортних витрат займають саме витрати на утримання основних засобів, оскільки торговельне підприємство може мати власні транспортні засоби (тягачі, цистерни, напівпричепи, напівпричепи-цистерни, самоскиди, фури тощо).

С.С. Бондарчук транспортні витрати поділяє на два види: витрати на транспортні послуги сторонніх організацій та ті, що понесені власними силами. До останніх відносить усі витрати понесені підприємством, що були понесені для нормальної роботи транспортного засобу, а також виплати працівникам, які були задіяні при доставці товарів від постачальника на підприємство [17].

Розглядаючи класифікацію транспортних витрат торговельних підприємств необхідно враховувати їх вплив в системах фінансового, податкового, а особливо управлінського обліку. Так, зокрема в системі фінансового обліку транспортні витрати поділяються на ті, що включаються до собівартості товарів/послуг, витрати, що не включаються до собівартості товарів/послуг (витрати періоду) та витрати пов'язані з надзвичайними подіями.

Для потреб податкового обліку, транспортні витрати можна розглядати в розрізі таких груп: належать до витрат періоду, які зменшують об'єкт оподаткування, зменшують фінансовий результат до оподаткування при коригуванні фінансового результату, збільшують фінансовий результат до оподаткування при коригуванні фінансового результату.

В системі управлінського обліку транспортні витрати можна розглядати за центрами відповідальності, при калькулюванні повних,

змінних та фактичних витрат.

Окрім того, до класифікації транспортних витрат можуть бути використані і загальні ознаки класифікації загальних витрат (рис. 1.2):



Рисунок 1.2 – Класифікація транспортних витрат за традиційними ознаками

Сформовано автором на основі джерел [11, 19, 24].

Отже, транспортні витрати є багатограним поняттям. Особливості класифікації транспортних витрат залежно від здійснюваних господарських процесів та видів діяльності торговельного підприємства визначають наступне формування відповідного обліково-аналітичного забезпечення в системах фінансового та управлінського обліку. Попри існуючі напрями класифікації транспортних витрат, вітчизняна практика діяльності торговельних підприємств свідчить про те, що на переважній їх більшості транспортні витрати не відокремлюються. Відповідно, суб'єкти господарської діяльності не можуть правдиво визначити обсяги та структуру транспортних витрат за місяць, спрогнозувати їх на перспективу, оцінити ефективність та здійснювати управління в цілому. Тому, для подальшого обліку транспортних витрат, важливе значення має їх групування залежно від процесів господарювання, а також особливості визнання, оцінки, формування та обліку.

1.2. Особливості визнання, оцінки та обліку транспортних витрат на підприємствах торгівлі

Досліджуючи проблеми впливу транспортних витрат на економічну ефективність торговельного підприємства та формування обліково-аналітичного забезпечення в системі управління, важливим є аналіз особливостей визнання, оцінки та порядку їх утворення.

Перш за все, враховуючи, що транспортні витрати можуть виникати як при придбанні, так і при реалізації товарів, вважаємо необхідним для потреб обліку розглянути особливості визнання та оцінки в розрізі двох груп залежно від процесів господарювання торговельного підприємства

Так, зважаючи на порядок списання транспортних витрат між основними господарськими процесами, їх суми можуть бути або включені в первісну вартість придбаних товарів, або віднесені до витрат на збут та списані на витрати періоду відповідно.

Враховуючи вимоги стандартів, зокрема П(С)БО 9 «Запаси», транспортні витрати, в частині транспортно-заготівельних витрат, можуть бути включені до вартості придбаних товарних запасів безпосередньо за прямим методом або шляхом їх накопичення та подальшого розподілу за методом відсотку [2].

Ситуація, коли транспортні витрати включаються за прямим методом до вартості придбаних товарів, тобто до первісної вартості, доречна за умови достовірного визначення суми таких витрат відносно них. Це можливо при транспортуванні одного або декількох найменувань, тобто коли підприємство може визначити витрати відразу ж у момент їх оприбуткування за кожною поставкою. В такому випадку, облік витрат здійснюється на відповідних рахунках таких товарів. При надходженні бухгалтер помічає на документі постачальника (рахунок, накладна тощо) або на окремо складеному листу-розрахунку розподілену вартість транспортних витрат (в частині транспортно-заготівельних) відносно кожного найменування з наступним

відображенням в первісній вартості придбаного товару.

Проте, коли придбано велику номенклатуру товарних запасів – неможливо чітко визначити суму транспортних витрат відносно них. В такому випадку, такі витрати обліковуються на окремому субрахунку та списуються у кінці періоду з розподілом між реалізованими товарними запасами за період та їх залишками за методом середнього відсотку. Базами розподілу можуть бути вартість, вага або кількість.

Згідно пунктом 9 П(С)БО 9 «Запаси», середній відсоток транспортних витрат (в частині транспортно-заготівельних) визначається діленням суми залишків таких витрат на початок звітнього місяця і витрат, що були здійснені за звітний місяць на суму залишку товарних запасів на початок місяця і запасів, що надійшли [2]. Розрахунок описаний в додатку Г.

Транспортні витрати, що відносяться до запасів, що вибули, відображаються на тих самих рахунках з одночасним відображення на рахунках, у яких проведено їх вибуття. Необхідно зазначити, що відповідні суми транспортних витрат достовірно визначаються після закінчення періоду, оскільки береться у розрахунок показники їх сум та товарних запасів, що надійшли за поточних місяць. Тому, протягом цього періоду підприємство списує з балансу вартість товарних запасів без сум таких витрат, а в кінці – робить додаткові бухгалтерські проводки з відображенням цих витрат у собівартості реалізованих товарів.

Тобто, узагальнюючи вище викладене, існує дві системи розподілу транспортних витрат в частині транспортно-заготівельних: постійна та періодична. При першій системі, транспортні витрати списуються при кожному вибутті товарних запасів, а при другій – накопичуються та в подальшому списуються один раз на період.

Означені методи накопичення та подальшого розподілу транспортних витрат впливають на порядок їх відображення в системі рахунків. У Плані рахунків бухгалтерського обліку не виокремлено спеціального рахунку для відокремленого обліку транспортних витрат, але на практиці торговельні

підприємства використовують рахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати» аналогічно до методики визначеної в пункті 5 Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів № 2 від 10.01.2007р.[25].

Звернемо увагу, що умови договору між покупцем і продавцем мають важливе значення, оскільки від них залежить чи увійдуть транспортні витрати до складу транспортних витрат як транспортно-заготівельних чи ні. Торгівельне підприємство, залежно від здійснюваних господарських процесів, у ході своєї діяльності може виступати у ролі як і покупця, так і у ролі продавця/постачальника. Так, доставка товарних запасів може реалізовуватись трьома шляхами:

- підприємство самостійно організовує транспортування товарів;
- транспортні послуги надає контрагент, при цьому:
 - 1) вартість доставки включається до ціни товарів;
 - 2) вартість доставки вказується понад ціну товарів.

У першому випадку, покупець здійснює доставку товарів на склад за допомогою послуг сторонніх організацій або власними силами – за рахунок власних транспортних засобів (за наявності допоміжного транспортного господарства), або за допомогою орендованих.

Витрати з доставки, що понесені власними силами, обліковуються за виробничою собівартістю послуг допоміжного транспортного господарства. До них входять витрати на паливно-мастильні матеріали, заробітна плата та єдиний соціальний внесок водіїв та інших осіб, задіяних при транспортуванні товарів на підприємство, амортизація автомобілів, витрати на обслуговування вантажних автомобілів, які транспортували товари від постачальника тощо.

Але, підприємство може надавати стороннім організаціям власне чисті транспортні послуги, що не пов'язані з рухом товарних запасів на балансі. Для таких послуг також необхідно визначати собівартість реалізованих послуг, що потребує врахування всіх транспортних витрат.

Порядок формування собівартості послуг з перевезення автомобільним

транспортном визначають Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерством транспорту України № 65 від 05.02.2001 р. [31].

До собівартості перевезень (робіт, послуг) включаються витрати трудових і матеріальних ресурсів, витрати на відтворення основних виробничих засобів та інші поточні витрати, пов'язані із здійсненням перевезень (робіт, послуг) [35]. Статті калькуляції транспортних витрат, що формують собівартість транспортних послуг, зображено у додатку Д.

В узагальненому розумінні, відповідно до ПСБО 16 «Витрати» Методичних рекомендаціях № 65, собівартість послуг з перевезення формують:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати [2, 31].

Крім того у Методичних рекомендаціях № 65 наведено 4 способи калькулювання собівартості, що мають свої особливості, а саме: нормативний, позамовний, стандарт-костинг та простий методи [31].

Найбільш застосованим на торговельних підприємствах є простий метод, оскільки вони надають малий спектр видів послуг. Але недоліком такого способу є недостовірність собівартості послуги під час її надання, оскільки фактична визначається лише по закінченню періоду.

На відміну від автотранспортних або промислових підприємств, специфікою торговельних – є те, що останні в робочу плані рахунків не мають рахунки з обліку виробництва, а в переважній їх більшості для обліку транспортних витрат використовують рахунки з обліку витрат на збут.

Але, оскільки для торговельного підприємства, послуги з транспортування, що ним надаються, є не основною діяльністю, через те, що основна – торгівельна, то матеріальні та трудові витрати необхідно розподіляти між основною та додатковою діяльністю на основі баз розподілу.

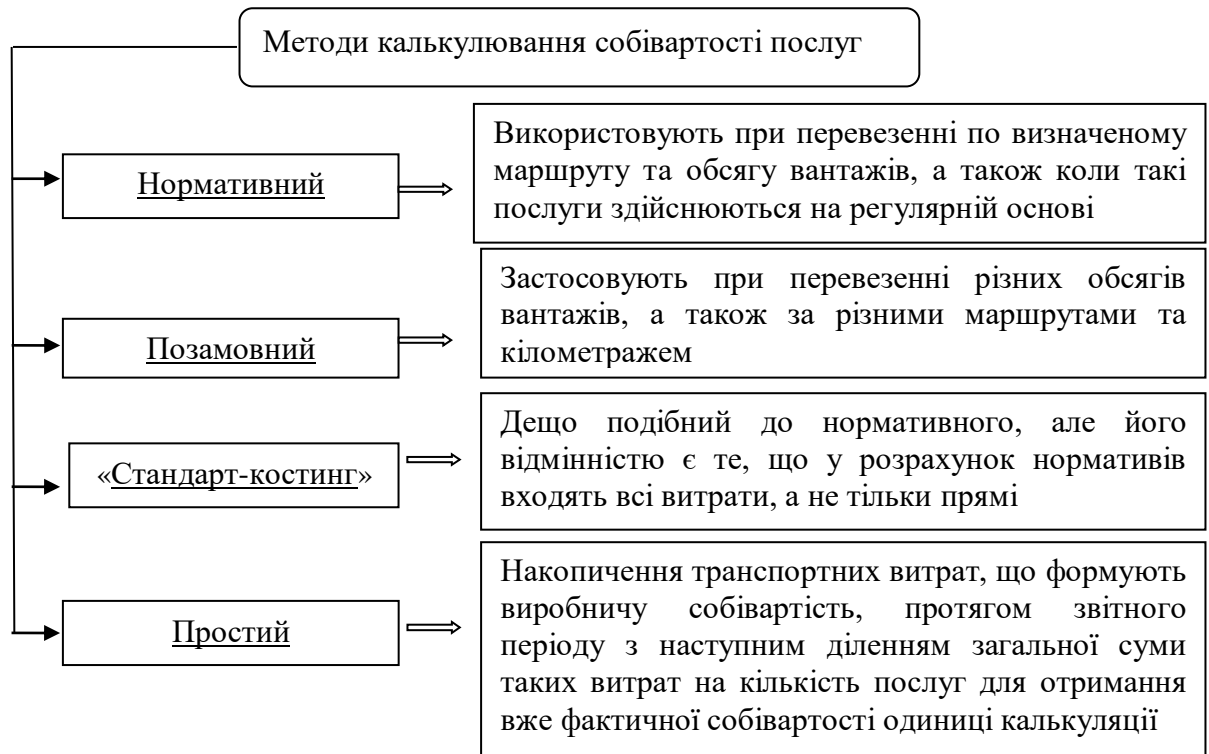


Рисунок 1.3 – Методи калькулювання собівартості послуг згідно Методичних рекомендацій № 65 [31]

У другому – доставка товарів є обов'язками постачальника. А у покупця такі транспортні витрати будуть сумами, які він повинен сплатити продавцю згідно з умовами договору. Вони не включаються до транспортно-заготівельних витрат, оскільки вони не здійснювались покупцем.

Транспортні витрати на збут виникають в процесі реалізації товарів шляхом доставки зі складу постачальника (торговельного підприємства) на склад покупця. Вони є витратами періоду, в якому понесені та не включаються до первісної вартості товарних запасів та списуються в кінці періоду на фінансовий результат.

Як бачимо із вище наведеного, у сучасних нормативних актах не наведено конкретної методології обліку транспортних витрат при калькулюванні собівартості послуг з перевезення торговельними підприємствами у якості додаткового виду діяльності виходячи з можливостей матеріально-технічної бази підприємства.

Отже, враховуючи ключові фактори впливу на організацію обліку,

важливим є направленість здійснення транспортних витрат: на придбання товарних запасів – транспортні витрати як транспортно-заготівельні; на реалізацію товарів – збутові транспортні витрати. Зауважимо, що правильне розуміння умов договору певною мірою визначає наступний облік таких витрат: у процесі придбання товарів – чи транспортно-заготівельні чи суми оплати за договором; у процесі реалізації – чи витрати на збут чи собівартість послуг з перевезення. Також, з огляду на вище викладене, в обліковій політиці необхідно зазначити за яким методом розподілятимуться транспортні витрати, на яких рахунках бухгалтерського обліку вони будуть відображатися та що є базою розподілу.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТРАНСПОРТНИХ ВИТРАТ НА ТОРГОВЕЛЬНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «САМ ТРАНС»

2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю ТОВ «САМТРАНС» діє на підставі Статуту та основі і відповідно до законодавства України. ТОВ «САМ ТРАНС» взято на облік у Головному управлінні регіональної статистики, Головному управлінні ДПС у Сумській області, Пенсійному фонді України. Статутний капітал товариства становить 20000.00 грн.

Основними видами діяльності товариства є:

- оптова торгівля будівельними матеріалами, деревиною та санітарно-технічним обладнанням;
- надання послуг з перевезення вантажним автомобільним транспортом;
- надання в оренду вантажних автомобілів.

Керівництво товариством здійснює директор. Схема організаційної структури підприємства ТОВ «САМ ТРАНС» наведена на рисунку 2.1.

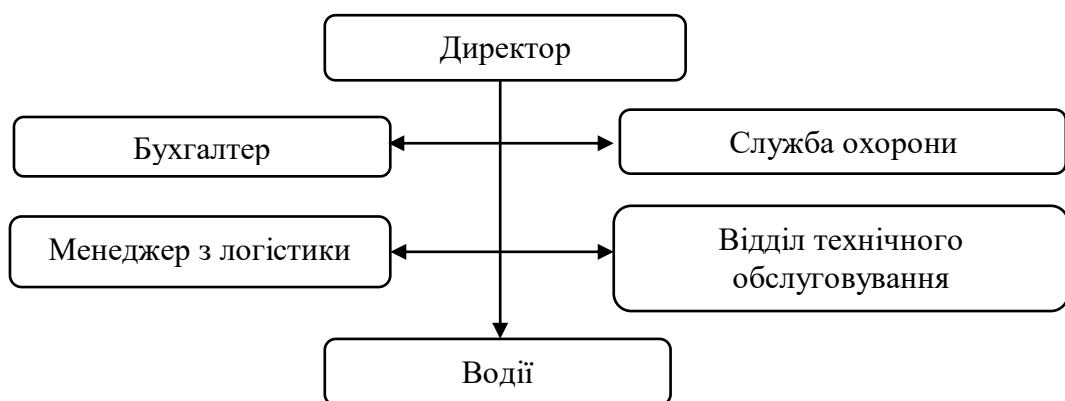


Рисунок 2.1 – Організаційна структура ТОВ «САМ ТРАНС»

Склад структурних одиниць встановлюється штатним розписом. Обов'язки всіх працівників визначені відповідними посадовими

інструкціями.

Бухгалтерський, податковий та статистичних облік ведеться безпосередньо відділом бухгалтерії під керівництвом головного бухгалтера, який підпорядковується директору.

Облік на підприємстві ведеться за журнально-ордерною формою обліку з використанням журналів-ордерів та відомостей до них. В кінці кожного року всі дані з журналів та відомостей переносяться у Головну книгу, яка заводиться на кожен рік окрема. Також, на ТОВ «САМ ТРАНС» використовується автоматизована форма обліку. За допомогою неї формуються та реєструються первинні документи, робляться обчислення тощо.

Товариство формує спрощену фінансову звітність 1-м «Баланс» та форму 2-м «Звіт про фінансові результати», відповідну податкову та статистичну звітність. Основні фінансово-економічні показники, що характеризують його діяльність наведені на рисунку 2.2. Детальна характеристика фінансово-економічних показників, розрахунки значень абсолютного проросту та темпів росту наведено в додатку Е.

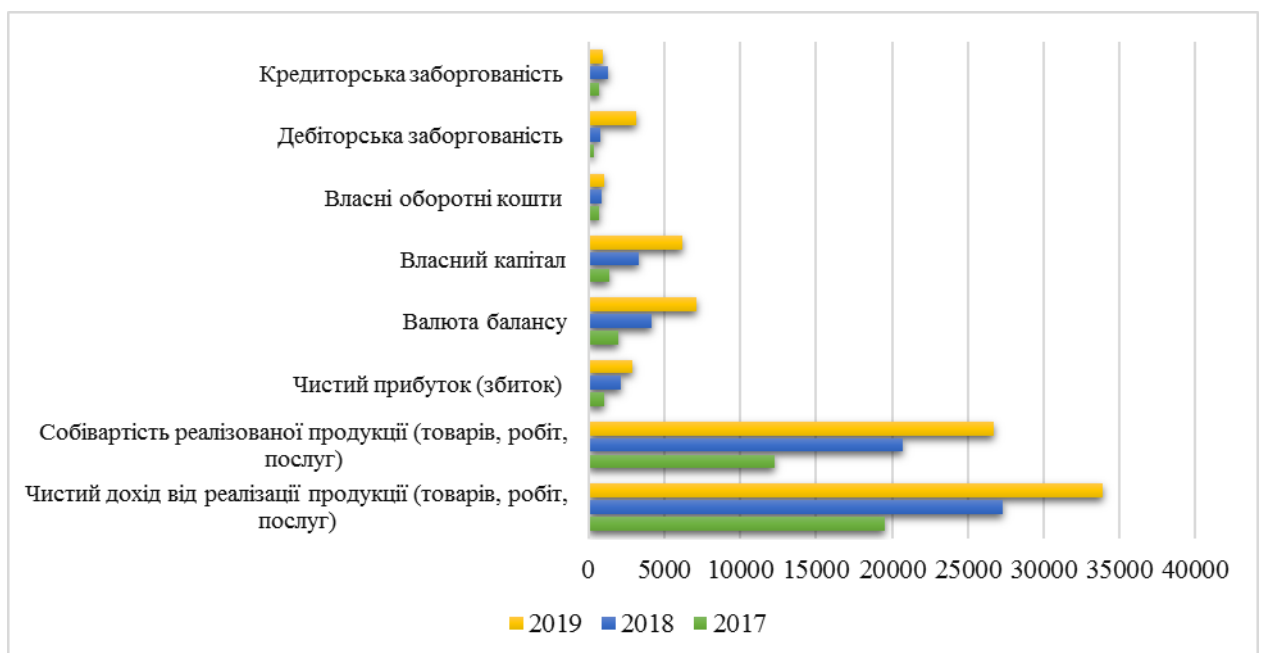


Рисунок 2.2 – Основні показники діяльності ТОВ "САМ ТРАНС", тис. грн.

На підставі наведених даних можна зазначити, що протягом 2017 по 2019 років відбувалося постійне заростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 32%. Значення абсолютного приросту цього показника за 2018 рік до 2017 року становить 7814,3 тис. грн., за 2019 до 2018 року –6539,6 тис. грн.. Загальна абсолютна зміна станом на 2019 рік відносно 2017 року становить 14353,9 тис. грн..

Протягом останніх трьох років, собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг в середньому зросла на 49,11%, що в абсолютному значенні – 14456 тис. грн. за 2019 рік у порівнянні до 2017 року.

Разом з цим, перевищення темпів зростання доходів над витратами позитивно вплинуло на збільшення чистого прибутку. Ріст чистого прибутку, що в середньому за цей період становить 74,14%.

Зазначимо, що зростання основних показників фінансової звітності призвело до збільшення валюти балансу в середньому за період на 89,48%, що на кінець 2019 року становить 7160,7 тис. грн. В абсолютному значенні за аналізований період даний показник збільшився на 5148, 1 тис грн. Тенденція до збільшення власного капіталу показує, що підприємство за рахунок внутрішніх джерел здатне підтримувати фінансову рівновагу.

Зростання показнику дебіторської заборгованості на 214,68% обумовлено тим, що підприємство здійснює реалізацію товарів на умовах післяплати, що є не досить позитивним.

Досить важливим є аналіз майнового стану товариства (рис. 2.3).

Дані, що наведені на рисунку 2.3 свідчать, що в цілому по підприємству, коефіцієнт придатності, який показує частку залишкової вартості основних фондів в їх первинній вартості, на кінець 2019 року становить 0,709, що є досить добре. Але зношуваність основних засобів з часом посилюється. Так, коефіцієнт зносу за 2019 рік по відношенню до 2017 року збільшився на 55,80% та, відповідно, коефіцієнт придатності зменшився на 10,36%.

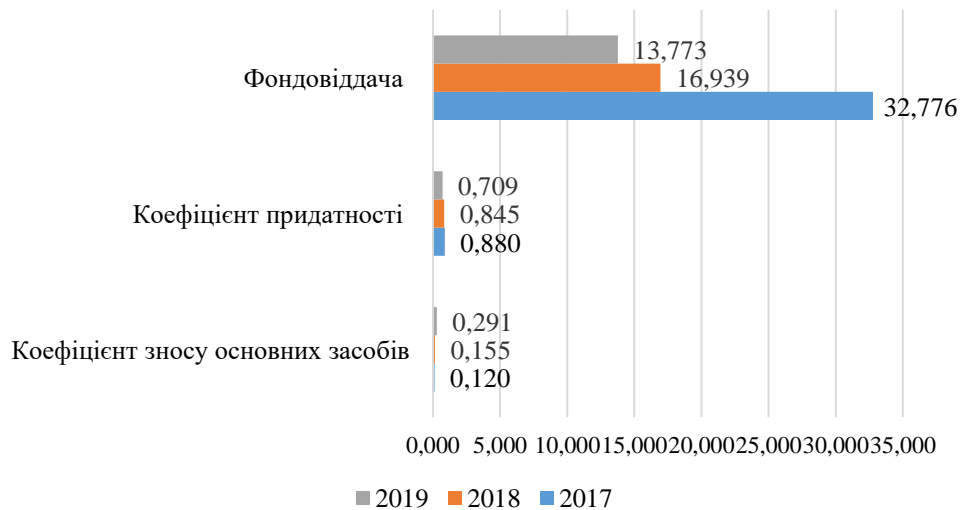


Рисунок 2.3 – Показники аналізу майнового стану ТОВ «САМ ТРАНС» за 2017-2019 роки

Для того, щоб зрозуміти здатність перетворювати активи на грошові кошти, необхідно провести аналіз коефіцієнтів грошової ліквідності, розрахункової платоспроможності, покриття та показник власних оборотних коштів, зазначених в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Аналіз платоспроможності та ліквідності балансу ТОВ «САМ ТРАНС» за 2017-2019 роки

Показник	Нормативне значення	Рік			Середній темп росту
		2017	2018	2019	
Коефіцієнт грошової платоспроможності (абсолютної ліквідності)	Не менше 0,2-0,3	1,085	1,012	1,055	98,75%
Коефіцієнт розрахункової платоспроможності	0,7-0,8	1,082	1,012	1,055	98,75%
Коефіцієнт ліквідної платоспроможності	>1,0	1,786	2,085	4,798	163,90%
Коефіцієнт критичної ліквідності	0,6-0,8	1,650	1,940	4,378	162,85%
Загальний коефіцієнт ліквідності	2,0-2,5	1,786	2,085	4,798	163,90%
Оборотний (робочий) капітал або власні оборотні кошти	>0 збільшення	512,3	936,1	3658	267,21%

Так, протягом досліджуваного періоду коефіцієнт грошової платоспроможності (або абсолютної ліквідності) є у межах норми, навіть є

більшим 1, тобто ТОВ «САМ ТРАНС» може терміново виконувати короткострокові зобов'язання та здійснювати непередбачені витрати. Але порівняно з 2017 роком, на кінець 2019 року показник зменшився на 1,25%. Це підтверджує коефіцієнт ліквідної платоспроможності, який показує, що у ТОВ «САМ ТРАНС» достатньо всіх оборотних засобів для повного погашення боргів.

Також, можемо спостерігати збільшення ліквідності підприємства за рахунок збільшення власний оборотних коштів на 20,12%.

За даними загального коефіцієнта ліквідності, на 1 грн. поточних зобов'язань у 2017 році припадає 1,78 грн. поточних активів, і відповідно у 2018 році – 2,08 грн. та у 2019 році – 4,79 грн.

В цілому, за даним аналізу платоспроможності та ліквідності ТОВ «САМ ТРАНС», можна дійти висновку, що воно є цілком платоспроможним та господарська діяльність є забезпеченою власними фінансовими ресурсами, що свідчить про зростання обсягів діяльності

Далі розглянемо показники фінансової стійкості (рис. 2.4) та ділової активності (табл. 2.2).

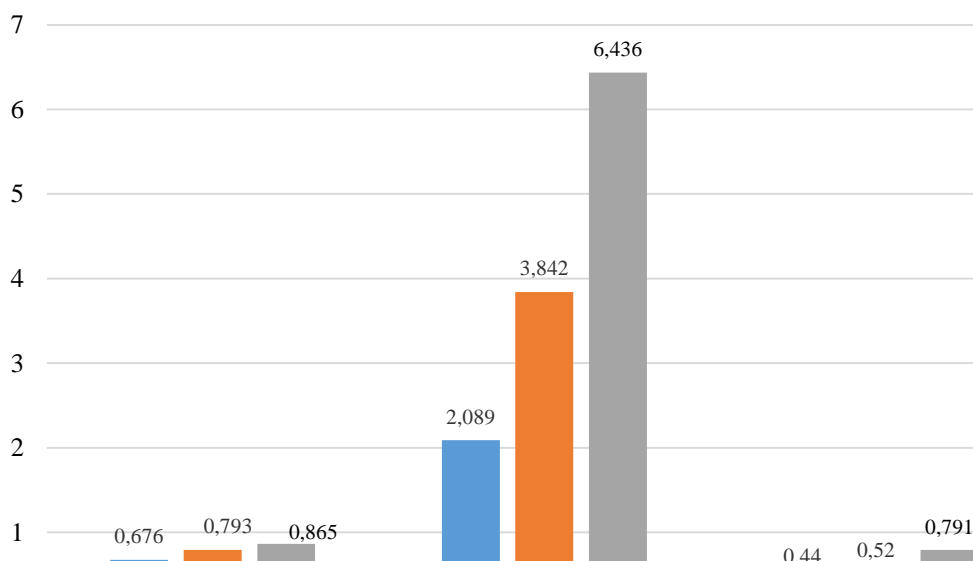


Рисунок 2.4 – Аналіз фінансової стійкості ТОВ «САМ ТРАНС» за 2017-2019 роки

Найважливішим показником для діяльності підприємства є коефіцієнт фінансової незалежності або автономії, оскільки він показує незалежність від джерел зовнішнього фінансування та здатність покриття боргів власними коштами. Протягом аналізованого періоду, спостерігається ріст показника та в середньому за 3 роки він зріс на 13,13%. Тобто, ТОВ «САМ ТРАНС» стає все менш залежним від зовнішніх джерел фінансування, що є позитивним. Також, фінансування діяльності за рахунок власних коштів підтверджує ріст коефіцієнта фінансової стабільності за період на 75,53%.

Так, виходячи з даних таблиці 2.2, бачимо, що на 1 грн. оборотних коштів припадає 4,72 грн. чистого доходу у 2019 році, що значно менше ніж у 2018 та 2017 роках відповідно на 1,82 грн. та 4,97 грн.. Але, протягом аналізованого періоду, бачимо тенденції до пришвидшення погашення боргових зобов'язань (за товари, роботи, послуги) на 8,37%. У свою чергу, негативним є зменшення швидкості отримання грошових коштів за товари, роботи, послуги. В середньому швидкість зменшилась на 58,28%.

Таблиця 2.2 – Аналіз ділової активності ТОВ «САМ ТРАНС» за 2017-2019 роки

Показник	Нормативне значення	Рік			Середній темп росту
		2017	2018	2019	
Коефіцієнт оборотних активів	Збільшення	9,69	6,54	4,72	69,84%
Оборотність кредиторської заборгованості	Збільшення	29,93	31,68	35,16	108,37%
Оборотність дебіторської заборгованості	Збільшення	125,55	75,20	21,91	41,77%

Таким чином, на підставі проведених досліджень можна зазначити, що ТОВ «САМ ТРАНС» є фінансово стійким, платоспроможним та ліквідним. більшість показників відповідають нормативам та мають позитивну динаміку до зростання. Організація обліку здійснюється відповідно до чинного законодавства та сформованої облікової політики.

2.2. Первинний, аналітичний та синтетичний облік транспортних витрат на ТОВ «САМ ТРАНС»

Особливістю діяльності ТОВ «САМ ТРАНС» є безскладська форма торгівлі – транзитом з участю в розрахунках. Тобто поставка товару покупцю здійснюється відповідно не зі власного складу, а зі складу свого вже постачальника.

Важливим, для ведення та організації бухгалтерського обліку, є визначення в умовах договору моменту переходу права власності на товар, про що трактують, зазначені у договорах, терміни-аббревіатури Правил INCOTERMS. Зазначимо, що договір про поставку складено як із постачальником, так із покупцем окремо.

Правила INCOTERMS є міжнародним нормативним актом, у якому наводиться перелік термінів, що широко використовуються при складанні договорів поставки товарів. Ці терміни-аббревіатури роз'яснюють момент та місце переходу прав власності на товар.

Під час процесу поставки, ТОВ «САМ ТРАНС» завантажує товар на складі постачальника і одразу везе на склад покупця, міняючи свій склад. Тому, момент переходу права власності на товар повинен обов'язково вказуватись в умовах договору.

Для більш ясного розуміння, зобразимо схему документообігу та руху товарів під час діяльності ТОВ «САМ ТРАНС» на рисунку 2.5.

Так, у договорі між ТОВ «САМ ТРАНС» та постачальником зазначено, що власність на товар переходить відповідно до «EXV»(англ. exworks) – франко-склад або франко-завод. Це означає, що місцем такого переходу відповідальності за товар є склад постачальника, іншими словами – «самовивіз». Також, у договорі зазначено, якщо поставка Товару здійснюється на умовах EXW – маршрут транспортування, вид та марка транспортного засобу, інші відповідні деталі поставки товару визначаються Покупцем самостійно на його розсуд.

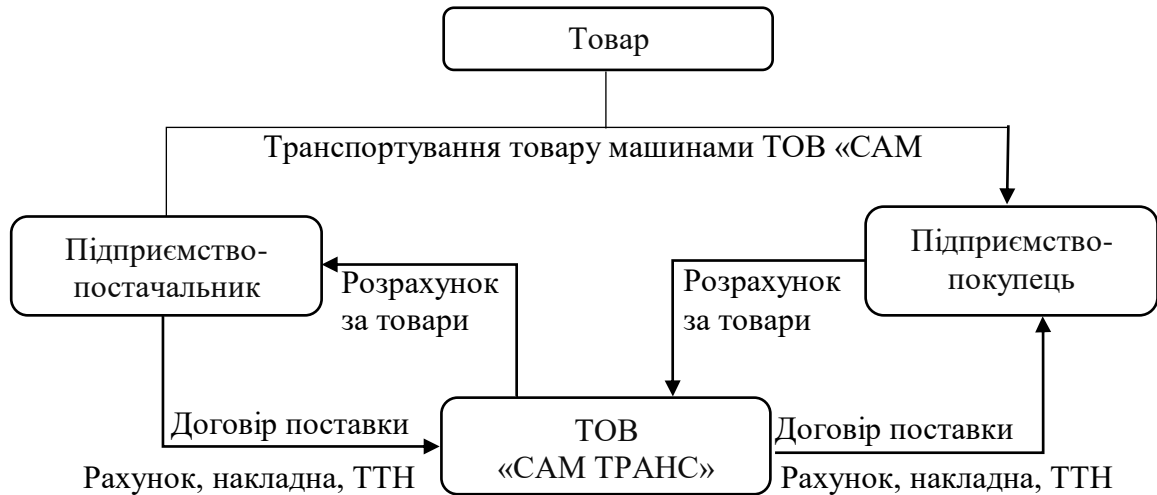


Рисунок 2.5 – Схема реалізації товарів та документообігу ТОВ «САМ ТРАНС»

У свою чергу, у договорі між ТОВ «САМ ТРАНС» та покупцем вказано момент переходу права власності відповідно до «СРТ» (англ. *carriagepaidto...*) – тобто основна частина перевезення оплачена до моменту доставки товару на склад (або визначеного місця, указанного в договорі) покупця постачальником (ТОВ «САМ ТРАНС»), який здійснює поставку товару. А також, постачальник несе транспортні витрати на доставку товару.

Облік придбаних товарних запасів, а саме: порошок мінеральний для асфальтобетонних сумішей, портландцемент ПЦ-400, портландцемент ПЦ-500, портландцемент СЕМ 42.5R, щебінь, камінь будівельний, відсів вапнякового каменю, вапна тощо, які надалі будуть реалізовуватись, обліковують на рахунку 281 «Товари на складі» за цінами придбання.

Підставою для оприбуткування товарів є отримані рахунки-фактури, видаткові накладні та товарно-транспортні накладні, отримані від постачальника. Постачальники та заводи-виробники будівельних матеріалів.

Значна частина постачальників товарів здійснюють реалізацію товарів на умовах передоплати за безготівковою формою розрахунків.

Розглянемо відображення на рахунках бухгалтерського обліку таких операцій (табл.2.3).

Таблиця 2.3 – Відображення в обліку оприбуткування товарів на ТОВ «САМ ТРАНС» від постачальника на умовах передоплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Здійснено оплату постачальнику за товар	371	311
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
3	Завантажено товар на складі постачальника, отримано рахунок-фактуру/видаткову накладну: - на суму купівельної вартості - на суму ПДВ	281 644	631 631
4	Зараховано попередню оплату в оплату рахунка/накладної	631	371

Так, для здійснення процесу «самовивізу» товару, транспортні засоби виїжджають з бази ТОВ «САМ ТРАНС» на склад постачальника. Далі, після завантаження, вони транспортують товари на склад покупця. А звідти – їдуть на наступну загрузку на склад постачальника або назад на базу (рис. 2.6). Водії, перед кожним виїздом, ознайомлюються з наказом на відрядження, де вказано кількість днів відрядження, напрямки руху (пункти загрузок та вивгрузки), розмір добових на відрядження тощо.

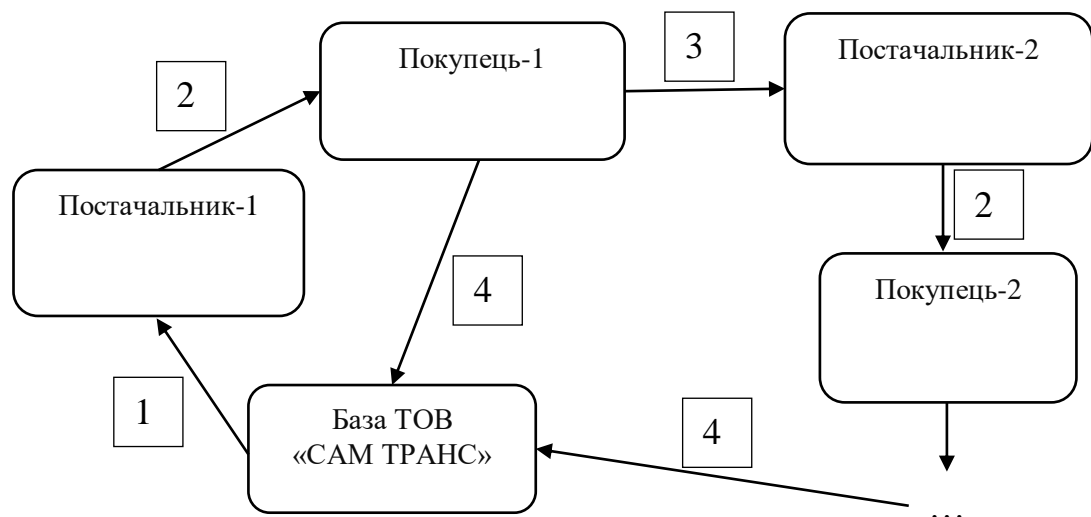


Рисунок 2.6 – Схема руху транспортних засобів під час здійснення торговельної діяльності ТОВ «САМ ТРАНС»

Так, пунктом 1 позначено виїзд транспортного засобу на завантаження товару з бази; пункт 2 – загрузка товару на складі постачальника та транспортування на склад покупця; пункт 3 - виграження товару та прямування на наступну загрузку; пункт 4 – після останнього розвантаження транспортних засіб прямує на базу.

На всіх чотирьох купівельно-реалізаційних процесах виникають транспортні витрати. Зокрема, на ТОВ «САМ ТРАНС» ведеться облік транспортних витрат в частині витрат на збут. Як такий облік витрат на транспортування в частині транспортно-заготівельних витрат відсутній.

Зауважимо, що при здійсненні власне чистих послуг перевезення товарів, без їх руху на балансі, також виникають транспортні витрати.

Склад транспортних витрат в ТОВ «САМ ТРАНС» в розрізі основних елементів можна навести таким чином:

- внески на соціальні заходи – Дт 93 Кт 651;
- витрати на страхування – Дт 93 Кт 39;
- оплата праці персоналу зі збуту – Дт 93 Кт 661;
- утримання ОЗ, НМА для збуту – Дт 93 Кт 131;
- інші витрати на збут – Дт 93 Кт 20, 22,631, 372.

Враховуючи наведену структуру витрат, основними первинними документами з обліку транспортних витрат є договори, рахунки-фактури, видаткові накладні, акти виконаних робіт, товарно-транспортні накладні, листки-розрахунки, звіти менеджера з логістики, водіїв, автомеханіків, табеля обліку робочого часу.

В подальшому, на підставі складених документів автоматизована система дає змогу сформувати реєстри аналітичного та синтетичного обліку в розрізі виділених субконто та управлінських потреб.

Разом з тим, окремого рахунку для обліку транспортних витрат на ТОВ «САМ ТРАНС» не передбачено і вони відображаються частково в межах рахунку 93 (табл.2.4).

Таблиця 2.4– Структура рахунку 93 «Витрати на збут» за 2019 р.

Субконто	Обороти за період, грн		Склад витрат
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Внески на соціальні заходи	102 545,16	102 545,16	Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування водіїв, працівників служби охорони
Витрати на страхування	7 302,01	7 302,01	Страхування транспортних засобів
Оплата праці персоналу зі збуту	506 524,10	506 524,10	Заробітна плата, відпускні, премії, винагороди та інші виплати водіям
Утримання ОЗ, НМА для збуту	586 859,21	586 859,21	Знос транспортних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів; Введення в експлуатацію малоцінних швидкозношуваних предметів
Службові відрядження	310 398,00	310 398,00	Витрати на відрядження
Інші витрати на збут	683 748,19	683 748,19	Авансові звіти директора та водіїв за використані грошові кошти на купівлю запасних частин, ПММ тощо та на оплату послуг шиномонтажу тощо; Послуги моніторингу; Перед рейсовий медичний огляд водіїв; Послуги сторонньої організації з обслуговування електрогосподарства; Послуги шиномонтажу; Ремонт вантажної техніки (виконаний підрядним способом)

При цьому, відокремити в наведеному переліку саме транспортні витрати досить складно, оскільки на рахунку 93 майже всі витрати ТОВ «САМ ТРАНС». Крім того, в обліку товариства для врахування окремих витрат використовуються інші рахунки. Розглянемо їх детальніше.

Процес транспортування забезпечується насамперед за рахунок використання палива, паливно-мастильних матеріалів (далі ПММ), запасних частин, комплектуючих тощо. Вони є матеріальними витратами. Облік палива та ПММ ведеться на рахунку 203 «Паливно-мастильні матеріали». Зокрема, використовують наступні види ПММ:

- дизельне паливо;
- рідини (трансмісійні, гальмівні, охолоджуючі тощо)

- технічні оливи тощо.

У свою чергу, запасні частини та комплектуючі обліковуються на рахунку 207 «Запасні частини». Під час ремонту та встановлення їх на транспортні засоби проводиться кореспонденція з переміщення зі складу «Товар» на конкретний транспортний засіб.

Витрати на оплату заробітної плати, відпускних, премій та інших виплат водіїв та працівників служби охорони обліковуються за кредитом рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» в розрізі працівників, а внески на загальнообов'язкове соціальне страхування – на рахунку 651 «Розрахунки із загальнообов'язкового соціального страхування».

Інші витрати на збут, а саме послуги моніторингу, послуги з передрейсового медичного огляду водіїв, послуги з обслуговування електрогосподарства, послуги шиномонтажу, послуги з ремонту вантажної техніки (виконаний підрядним способом) є послугами сторонній організацій. Відображення таких послуг здійснюється за кредитом рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

Знос транспортних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів (аптечок, вогнегасників, інвентарю тощо) нараховується за кредитом рахунку 131 «Знос основних засобів» та 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» відповідно.

В кінці періоду, всі використані запасні частини, ПММ та паливо списуються кредитом на дебет рахунків 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» та 93 «Витрати на збут».

Зауважимо, що в основному паливо списується Актами списання на рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» за Листами-розрахунками витрат палива. На підприємстві затверджено Наказ щодо встановлення базових лінійних норм витрат палива для сідельних тягачів на 100 км пробігу як без, як і у складі з напівпричепами-цистернами як з навантаженим товаром, так і без товару. А часом – на рахунок 93 «Витрати

на збут».

Оскільки, ТОВ «САМ ТРАНС» здійснює два види діяльності – торгівлю та надання транспортних послуг, розподіл транспортних витрат між рахунками 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» та 93 «Витрати на збут» здійснюється пропорційно частки доходів цих видів діяльності в структурі загального доходу.

Зокрема, бухгалтер робить вибірку реалізованого обсягу за кожним товаром та рахує відсоткове відношення щодо загального обсягу. Далі, робить вибірку сум актів списання за кожною машиною – окремо на паливно-мастильні матеріали і запчастини, та окремо на паливо і також робиться відсотковий розрахунок відносно загальної суми таких витрат. Надалі на свій розсуд бухгалтер розподіляє ці витрати між рахунками 902, 903, 93. Як такого конкретного алгоритму списання таких транспортних витрат на ТОВ «САМ ТРАНС» не прописано.

В подальшому, на підставі проведених досліджень в розрізі кожного рахунку формуються відповідні реєстри (аналізи рахунків, оборонні відомості тощо) та складається фінансова звітність.

Для підтвердження даних обліку в товаристві здійснюються інвентаризації, яка проходить один раз на рік до дати балансу, зокрема, на 30 листопада поточного року. Всі результати проведеної інвентаризації фіксують в Інвентаризаційних описах та Актах інвентаризації.

Таким чином, облік транспортних витрат здійснюється з урахуванням внутрішніх особливостей та сформованої облікової політики в розрізі відповідних первинних документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку. Але відсутність єдиного алгоритму ускладнює роботу відділу бухгалтерії та унеможлиблює контроль за розміром транспортних витрат для цілей управління. І як наслідок немає зображення реального стану на підприємстві для керівництва.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТРАНСПОРТНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

3.1. Удосконалення накопичення та розподілу транспортних витрат

На сьогодні, зважаючи на специфіку діяльності, транспортні витрати торгівельних підприємств здебільшого накопичуються на рахунку 93 "Витрати на збут" та не розподіляють між окремими господарськими процесами та видами товарних запасів. В подальшому, ці витрати списуються на формування фінансового результату пропорційно вартості придбаних та реалізованих товарів частково на собівартість реалізованих товарів, а частково у складу витрат на збут.

Такий підхід в частині транспортних послуг може бути обумовлений їх специфікою та виправданий відсутністю незавершеного виробництва, у разі коли період придбання товарів транзитно і автоматично стає періодом їх продажу.

З іншого боку, за наявності значних транспортних витрат (витрат на утримання транспортного господарства) існує потреба у врахуванні специфіки їх виникнення на різних стадія діяльності: процес постачання, процес реалізації та інша діяльність, а відповідно і подальшого розподілу та списання. Крім того, торгівельні підприємства можуть надавати стороннім організаціям тільки власне чисті транспортні послуги, що не пов'язані з рухом товарних запасів на їх балансі. За таких умов, необхідно визначати собівартість реалізованих послуг, що потребує врахування всіх транспортних витрат.

Накопичення витрат передбачає відокремлення рахунку за дебетом якого відбуватиметься збирання транспортних витрат з подальшим їх розподілом.

Враховуючи вище викладене, пропонуємо використовувати наступний алгоритм розподілу транспортних витрат (рис. 3.1).



Рисунок 3.1 – Алгоритм відображення транспортних витрат

Джерело : авторська розробка

Оскільки ТОВ «САМ ТРАНС» у своєму розпорядженні має транспортні засоби, що здійснюються процеси закупівлі та транзитної реалізації, а також використовуються при наданні транспортних послуг, є неможливим за прямою ознакою включати транспортні витрати до собівартості товарних запасів та послуг з перевезення.

На основі вище викладеного, пропонуємо для обліку транспортних витрат запровадити на ТОВ «САМ ТРАНС» рахунок 29 «Транспортні витрати» з наступними субрахунками:

- 291 «Заробітна плата та інші виплати»;
- 292 «Відрахування на соціальні заходи»;

- 293 «Амортизаційні відрахування» ;
- 294 «Матеріальні витрати»:
 - 2941 «Пальне та ПММ»;
 - 2942 «Запасні частини та комплектуючі»;
 - 2943 «Комплектуючі»;
 - 2944 «Автомобільні шини»;
- 295 «Інші транспортні витрати».

Розподіл транспортних витрат між процесами реалізації товарів та реалізації транспортних послуг відповідно до їх собівартості можливо здійснювати шляхом розподілу, зокрема відносно частки доходів, отриманих від здійснюваних процесів в структурі загального доходу.

Це дасть нам змогу здійснити перший розподіл та підрозділити накопичені за дебетом рахунку 29 «Транспортні витрати» транспортні витрати в частині рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг» та відокремити залишок транспортних витрат, що буде в подальшому розподілений між процесами постачання та реалізації.

Аналіз рахунку 70 «Дохід від реалізації» показав, чистий дохід за складає 4837,015 тис. грн, з них 88,26 % складає дохід від реалізації товарів, а 11,74 % – від реалізації послуг, тобто 4269,149 тис. грн і 567,865 тис. грн відповідно. Тобто 11,74 % суми за дебетом рахунку 29 спишуться кредитом рахунку на дебет 903 «Собівартість реалізованих послуг».

Виходячи із запропонованого розподілу, залишок транспортних витрат складатиме 88,26 %. В подальшому, саме ці витрати підлягатимуть розподілу між процесами. При цьому досить важливо визначити базу розподілу саме на цьому етапі. Пропонуємо базою розподілу брати кілометражі під час здійснення процесів постачання та реалізації. Зауважимо, що нульовий пробіг, тобто від бази до першого місця завантаження, а також від останнього місця розвантаження до бази, відносити до процесів постачання та реалізації відповідно.

Так, для підрахунку відповідних пробігів, вважаємо зручним використовувати наступний лист-розрахунок (додаток К), розроблений на основі даних програмного забезпечення, зокрема системи моніторингу, що встановлена на кожній машині, яка дозволяє в режимі реального часу спостерігати за місцезнаходженням автомобілів, а також дає змогу бачити пройдену відстань у кілометрах між відповідними пунктами (загрузки, вивгрузки), а також первинних документів для вибірки номенклатури товарів.

Таким чином, транспортні витрати на пробіги від постачальників (тобто місць загрузок) до покупців (місць вивгрузок) пропонуємо списувати витратами періоду на рахунок 93 «Витрати на збут», оскільки цей процес є реалізацією. А, відповідно, пробіги від покупців (місця вивгрузки) до місць наступної загрузи – на рахунок 281 «Товари», оскільки ці витрати направлені на закупівлю товарних запасів та включатимуться до їх собівартості. Результати підрахунку пробігів наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Розрахунок пробігу автомобіля VM5374BV (водій Бочаров В.І.) за Червень 2019р.

Процес господарської діяльності	Процес постачання		Процес реалізації	
	Пробіг			
Товарні запаси:	км	%	км	%
Мінеральний порошок для асфальтобетонних сумішей	2242	34,16	4136	49,95
Портландцемент ПЦ-400	1755	26,74	1472	17,77
Портландцемент ПЦ-500	1954	29,77	2007	24,24
Відсів вапнякового каменю	612	9,33	666	8,04
Всього	6563	100%	8281	100%

Так, загальний пробіг складає 14844 км, з них 6563 км відносяться до процесу постачання та 8281 км до реалізації, тобто 44,21% та 55,79% відповідно. Наступним кроком є розподіл транспортних витрат в частині, що формує собівартість реалізованих товарів між самими товарами. Таким чином, на собівартість мінерального порошку віднесемо 34,16%,

портландцементу ПЦ-400 – 26,74%, портландцементу ПЦ-500 – 29,77%, відсіву вапнякового каменю – 9,33%.

Зважаючи, що за червень місяць сума загальних транспортних витрат складає 443,3 тис. грн., то розподіл цих витрат за вище розрахованими відсотками буде наступним:

- на рахунок 903 списуємо 11,74 % в сумі 50,270 тис. грн.; решта суми транспортних витрат (393,03 тис. грн.);
- на рахунок 93 (процес реалізації) – 55,79% в сумі 219,271 тис. грн.;
- на процес постачання – 44,21% в сумі 173,759 тис. грн.

У свою чергу, розподіл транспортних витрат, що формуватимуть собівартість безпосередньо товарів буде наступний: на собівартість мінерального порошку – 59,356 тис. грн., портландцементу ПЦ-400 – 46,463 тис. грн., портландцементу ПЦ-500 – 51,729 тис. грн., відсів вапнякового каменю – 16,211 тис. грн..

Відобразимо господарські операції відповідно до запропонованого алгоритму у додатку Л.

Враховуючи даний алгоритм, торговельні підприємства повинні передбачити в наказі про облікову політику статті калькулювання собівартості транспортних послуг, визначити базу розподілу транспортних витрат та механізми їх розподілу в розрізі окремих господарських процесів, а також подальшого розподілу отриманих сум між придбаними товарними запасами.

Отже, запропонований нами алгоритм дозволить ТОВ «САМ ТРАНС» розподіляти транспортні витрати відносно здійснюваних господарських процесів, а також розподіляти їх на основі баз розподілу. Це дозволить чітко розмежовувати транспортні витрати, а не відображати всю їх суму у складі витрат на збут, що на нашу думку є не цілком доцільно, враховуючи специфіку діяльності ТОВ «САМ ТРАНС».

3.2. Удосконалення управлінської звітності транспортних витрат

Подальше ефективне ведення управління транспортними витратами потребує формування відповідного обліково-аналітичного забезпечення.

На сьогодні, транспортні витрати, навіть за умов загального підходу, є об'єктами здебільшого фінансового та податкового обліку, в межах яких здійснюється відображення їх на рахунках та відповідних регістрах, врахування їх впливу на показники податкового обліку, зокрема ПДВ та податку на прибуток. Проте, такої системи недостатньо для формування механізмів управління цими витратами, врахування їх внутрішньої та зовнішньої ефективності.

Разом з цим, об'єктивність оцінки рівня транспортних витрат визначається врахуванням як реальних, тобто облікованих, складових витрат, так і прогнозованих, передбачуваних, ймовірних, тобто необлікованих витрат.

Саме ці функції, на нашу думку, можна реалізувати через систему управлінського обліку, яка буде доповнювати системи фінансового та податкового обліку.

Застосування на підприємстві внутрішньої управлінської звітності, як вагомого інструменту для поточного контролю та прогнозування імовірних майбутніх ризиків, надає змогу приймати оперативні управлінські рішення, направлені на вибір максимально ефективного напрямку розвитку торговельного підприємства.

Враховуючи особливості саме транспортної діяльності, управлінська звітність повинна надавати інформацію про натуральні показники (обсяг перевезень, матеріальні витрати тощо); швидкість доставлення вантажу; надійність та продуктивність транспортних засобів; собівартість перевезень; капіталовкладення; фондомісткість перевезень; експлуатаційні витрати; продуктивність праці працівників тощо.

Зважаючи на різноплановість зазначених показників, вважаємо за доцільне відокремити в управлінській звітності два аспекти направлені на врахування системи факторів різних рівнів:

- перший буде направлений на відображення ефективності використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів;
- другий узагальнюватиме показники економічної ефективності транспортної діяльності в цілому.

Перший вид звітності має бути інформаційною основою для аналізу показників обсягу транспортних перевезень; використання палива та інших паливно-мастильних матеріалів (відносно норм використання); містити коефіцієнти використання транспортного пробігу; середні довжини їздок та відстані перевезень, показники віддаленості транспортних маршрутів, показники транспортної роботи (вантажобігу), обсягів перевезень тощо. Джерелами для формування таких звітів є інформація про матеріальні, трудові та фінансові ресурси та витрати.

Другий – є інструментом для аналізу рентабельності, доходу/витрат, прибутку/збитку, собівартості транспортування 1 тонни/тоннокілометру; доходу/збитку через скорочення (подовження) термінів доставлення вантажів на 1 гривню тощо.

Використання запропонованого рахунку 29 «Транспортні витрати» дасть змогу накопичити транспортні витрати в розрізі економічних елементів. Зважаючи на специфіку діяльності ТОВ «САМ ТРАНС», зокрема те, що безпосередньо торгівля «на колесах» та надання послуг з транспортування супроводжуються дуже значним витратами палива. Тому для контролю використання зазначеного матеріального ресурсу, що становить значний обсяг витрат, а також для прийняття управлінських рішень щодо його використання, необхідним є виокремлення його в окремий звіт.

Для систематизації означених факторів, зокрема в частині палива, нами пропонується розроблена форма управлінської звітності «Транспортний

звіт», який можливо скласти як за місяць, так і за інший період часу, наприклад тиждень або щоденно для більш детального аналізу (додаток М).

Оскільки, при транспортуванні вантажу у процесах закупівлі, реалізації, а також під час надання транспортних послуг здійснюється переміщення товарних запасів, що супроводжуються показником «тонно-кілометр», то керівник ТОВ «САМ ТРАНС» має відслідковувати та аналізувати обсяги використання палива, а також відповідно і обсяги перевезень та пройденого кілометражу під час цього використання. Це необхідно для того, щоб знаходити резерви для зниження цих витрат та чи мали місце розкрадання з боку водіїв.

У звіті можемо спостерігати норми використання палива на кожен з транспортних засобів з відповідною напівпричепом-цистерною. Матеріально-відповідальні особи, а саме водії, закріплені за кожною парою автомобіля і цистерни. Наприклад, обсяг використання палива можна розрахувати за нормою або бачити фактично за видатковою накладною постачальника палива в кінці кожного місяця. Оскільки, на машинах не встановлені датчики палива, це зумовлює посилений контроль за використанням такого ресурсу. Відхилення розрахованого використання за нормами від самих норм спричиняється за рахунок місцевості, тобто якщо машина здійснює перевезення в межах міста, або на дальні перевезення по гористій місцевості в бік збільшення, а відповідно в бік зменшення – економія на автомагістралях тощо. Також, у звіті можна побачити порівняння обсягів використання палива відносно попереднього періоду, та ці показники у абсолютному і відносному форматі.

Пробіги, що зазначені у звіті, були розраховані на основі даних програмного забезпечення системи моніторингу, що встановлені на кожній машині, зокрема даних відстаней між населеними пунктами, що є місцями завантаження та вивантаження (додаток К).

Для пошуку резерву зменшення використання палива, а також і відповідно паливно-мастильних матеріалів, здійснюється аналіз пробігу.

Так, на основі пробігу складаються показники їздок та транспортування. Відповідно, середня довжина їздки дає змогу побачити середню відстань між пунктами загрузки та вивгрузки, коли автомобіль завантажений, а середня відстань перевезення вантажу показує відстань 1 тони. Ці показники можуть відрізнитися через те, що різні транспортні засоби перевозять вантажі різні за об'ємом на різну відстань, хоча мають однакову вантажопідйомність.

В той же час, коефіцієнти використання вантажопідйомності показують чи використовується максимальна можливість загрузки транспортних засобів товаром. Відмінність динамічного показника від статистичного полягає у тому, що в першому при розрахунку враховується не тільки обсяг вантажу, а й пробіг з ним. Коефіцієнт статистичний показує скільки перевезено вантажу відносно максимально можливого. А динамічний – перевезення вантажу із загальною відстанню відносно максимально можливого обсягу на цій же відстані.

Загалом, зменшення вищенаведених витрат можна досягти за рахунок моніторингу транспортних доріг, де можлива економія матеріальних ресурсів, а також планування маршруту, зокрема пунктів завантажень та вивгрузок, що максимально скоротить непродуктивний пробіг, тобто холостий – під час їздки від місця вивгрузки та наступної загрузки, та нульовий – від бази до першого місця загрузки та від останнього місця вивгрузки до бази.

Таким чином, формування управлінської звітності транспортних витрат та обліково-аналітичного забезпечення для її складання дозволить оцінювати ефективність транспортних витрат, зокрема витрат палива, прогнозувати майбутні ризики та приймати ефективні управлінські рішення щодо структури, обсягів та механізмів оптимізації витрат торгового підприємства, а також аналізувати показники діяльності з боку прибутковості фінансово-господарської діяльності.

ВИСНОВКИ

Конкурентоспроможність будь-якого підприємства, зокрема і підприємств торгівлі, визначається забезпеченням оперативної інформації про наявний розмір витрат для їх аналізу та прийняття наступних управлінських рішень щодо їх оптимізації, пошуку резервів для зниження та для подальшого розвитку діяльності в цілому. Саме завдяки розумінню чіткої методології з обліку транспортних витрат, зокрема накопичення та розподілу, під час здійснення господарських процесів з постачання та реалізації товарів і надання послуг та розробленій управлінській звітності, керівники прийматимуть ефективні рішення з управління такими витратами для подальшого розвитку бізнесу.

На сьогодні, поняття транспортних витрат не є об'єктом дослідження науковців, відповідно і не визначена чітка методологія їх обліку. Також, саме поняття «транспортних витрат» відсутнє.

Досліджуючи сутність транспортних витрат підприємств торгівлі, ми з'ясували, що вона розкривається в межах двох аспектів: транспортно-заготівельні витрати та витрати на збут, що визначають наступне формування відповідного обліково-аналітичного забезпечення в системах фінансового та управлінського обліку. Відповідно, важливе значення має їх групування залежно від процесів господарювання – постачання та реалізації. Так, транспортні витрати, понесені під час процесу постачання включаються до первісної вартості товарних запасів при придбанні, а під час процесу реалізації – є витратами періоду.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, в тому числі – транспортні витрати, а саме про їх визнання, оцінку та порядок відображення в обліку визначаються у П(С)БО 9 «Запаси» та у П(С)БО 16 «Витрати».

Здійснення внутрішнього контролю за рівнем транспортних витрат в структурі загальних витрат та на 1 калькуляційну одиницю дозволяє

слідкувати за їх розміром та аналізувати ефективність їх використання.

Об'єктом дослідження було обрано Товариство з обмеженою відповідальністю ТОВ «САМ ТРАНС», метою якого є здійснення торговельної діяльності будівельними матеріалами та надання супутніх послуг з перевезення вантажним автомобільним транспортом.

Під час здійсненого фінансового аналізу ТОВ «САМ ТРАНС» можна зазначити, що підприємство має стійкий фінансовий стан, є ліквідним та платоспроможним, не залежить від зовнішнього фінансування, фінансово-господарська діяльність є прибутковою; облік витрат ведеться у відповідності з чинним законодавством. Також бачимо, всі транспортні витрати відображаються у складі витрат на збут. Це зумовлено відсутністю чіткої методології обліку безпосередньо транспортних витрат залежно здійснюваних господарських процесів, що потребує доопрацювання та вдосконалення.

Виокремлення транспортних витрат та їх групування залежно від процесів господарювання необхідне для забезпечення основних завдань управлінського обліку – контролю та прийняття ефективних управлінських рішень для стратегічного розвитку.

Для удосконалення механізму формування та накопичення транспортних витрат з наступним розподілом в залежності від господарських процесів торговельного підприємства, розроблено алгоритм відображення транспортних витрат для ТОВ «САМ ТРАНС» на рахунках бухгалтерського обліку з розподілом за базами розподілу відносно процесу надання власне чистих транспортних послуг та процесів постачання та реалізації товарних запасів.

Так, для накопичення транспортних витрат пропонуємо використовувати рахунок 29 «Транспортні витрати». Першим етапом розподілу є визначення, на основі бази розподілу за доходом, частки доходів від реалізації товарів та послуг та віднесення відсоткового відношення транспортних витрат відповідно доходу від реалізації послуг на їх

собівартість. Наступним етапом є розподіл транспортних витрат відповідно відсоткового відношення за доходом від реалізації товарів між процесами постачання та реалізації за базою розподілу (кілометражем) та списання на рахунки з обліку товарів та витрат на збут відповідно.

З метою оптимізації, контролю та підвищення ефективності управління транспортними витратами, формування інформаційного забезпечення для аналізу та прийняття керівництвом стратегічних управлінських рішень запропоновано використовувати у господарській діяльності ТОВ «САМ ТРАНС» розроблений Звіт з транспортування для управління та аналізу транспортних витрат в розрізі елементів таких витрат, зокрема палива.

Так, звіт надаватиме інформацію про показники обсягу транспортних перевезень; використання палива та інших паливно-мастильних матеріалів (відносно норм використання); коефіцієнти використання транспортного пробігу; середні довжини їздки та відстані перевезень, показники віддаленості транспортних маршрутів, показники транспортної роботи (вантажобігу), обсяги перевезень тощо.

Сформована управлінська звітність транспортних витрат та обліково-аналітичного забезпечення для її складання дозволить оцінювати ефективність транспортних витрат, прогнозувати майбутні ризики та приймати ефективні управлінські рішення щодо структури, обсягів та механізмів оптимізації витрат торгового підприємства, а також аналізувати показники діяльності з боку прибутковості.

Вважаємо, що застосування у Товаристві з обмеженою відповідальністю «САМ ТРАНС» запропонованих рекомендацій сприятиме подальшому удосконаленню обліку та контролю за транспортними витратами, дозволить покращити процес управління та забезпечить конкурентоспроможність і прибутковість підприємству.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бозуленко, О. Ю. Дефініція поняття "торговельне підприємство". *Збірник наукових праць «Економічний аналіз» Тернопільського національного економічного університету*. 2015. Том 19. Вип. № 2. С. 20-25.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999р. (зі змінами і доповненнями) (у редакції від 29.10.2019р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення 20.04.2020р.).
3. Скриньковський Р. М., Костюк Н. Р, Коваль Н. М., Галелюк М. М. Діагностика транспортної діяльності як складової логістичної системи підприємства. *Проблеми економіки*. 2016. Вип. № 2. С. 123-128.
4. Крикавський Є.В., Патора Р., Дашківська О.П. Транспортні витрати в структурі логістичних витрат. *Науково-технічний збірник. Комунальне господарство міст*. Вип. № 56. С. 293-299.
5. Лифар В. В. Комерційна логістика та методика розрахунку логістичних витрат. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2001. Вип. № 416. С. 293-297.
6. Помірко Н. М. Класифікація логістичних витрат у формуванні системи управління ними на промисловому підприємстві. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*. 2010. Вип. № 669. С. 99-107.
7. Рудницький В.С., Рудницька О.В. Логістичні витрати основних бізнес-процесів у торгівлі та їх класифікація. *Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія» Тернопільського національного економічного університету*. 2017. С. 57-58.
8. Міщук І. П. Логістика торговельного підприємства: зміст, напрямки, проблеми. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*. 2007. Вип. № 594. С. 461-466.

9. Даньків Й. Я., Остап'юк М. Я. Особливості діяльності автотранспортних підприємств та їх вплив на організацію обліку витрат і формування собівартості автотранспортних перевезень. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія «Економіка»*. 2014. Вип. №1. С. 133-139.
10. Гордополова Н.В., Гордополов В.Ю., Старосуд І.В. Напрями вдосконалення обліку транспортно-заготівельних витрат. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки»*. 2011. Вип. № 2. С. 160-163.
11. Озеран В.О., Паславська О.О. Класифікація витрат автотранспортних підприємств. *Збірник матеріалів II Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів» Львівської комерційної академії*. 2013. С.118-122.
12. Коба О. В., Сагайдак Н. В., Туржанська К. С. Облік витрат на утримання та експлуатацію автотранспорту на підприємстві. *Вісник Полтавського національного технічного університету імені Ю.Кондратюка. Серія «Економіка і регіон»*. 2016. Вип. № 1 (56). С. 132-138.
13. Паславська О. О. Напрямки удосконалення внутрішньогосподарського контролю витрат автотранспортних підприємств. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Серія економічна*. 2013. Вип. №42. С. 135-141.
14. Гринів Н. Т., Подвальна Г.В. Транспортна послуга як об'єкт аналізу та управління. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*. Серія «Проблеми економіки та управління». 2015. Вип. № 815. С. 27-35.
15. Лень В. С., Гливенко В. В. Облік транспортно-заготівельних затрат підприємства роздрібної торгівлі. *Науковий вісник «Полісся». Серія «Управління підприємством»*. 2017. Вип. № 1, ч. 2. С.146-150.
16. Романова А.О. Шляхи зниження витрат торговельного

підприємства. *Управління розвитком*. 2014. Вип. № 8. С. 80-83.

17. Бондарчук С.С., Голярчук Н.В. Організація обліку товарів в оптовій торгівлі. *Збірник наукових праць молодих науковців, аспірантів, здобувачів та студентів Луцького національного технічного університету «Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю»*. 2009. Вип. № 3. С. 19-26.

18. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності (зі змінами та доповненнями): Наказ Міністерства економіки України № 22 від 02.03.2010р. URL: http://meold.kmu.gov.ua/minec/control/uk/publish/printable_article?art_id=145488 (дата звернення 22.04.2020р.).

19. Михайленко О.В., Ялигіна М.С. Теоретичне обґрунтування сутності та кваліфікаційних ознак витрат. *Наукове фахове видання «Економіка і суспільство» Мукачівського державного університету. Серія «Економіка та управління підприємством»*. 2016. Вип. №3. С. 242-248.

20. Безверхий К. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу в маркетинг. *Науково-практичний журнал «Бухгалтерський облік і аудит»*. Серія «Облік: теорія і практика». 2010. Вип. № 1. С.14-19.

21. Гриценко О.І. Сутність витрат на якість обслуговування. *Фаховий журнал «Інноваційна економіка»*. 2012. Вип. №5(2). С.133-137/

22. Лист від 27.02.03 №053-2920 Міністерства фінансів України на запит щодо окремих питань з бухгалтерського обліку. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=29528&cat_id=34931 (дата звернення 22.04.2020р.)

23. Лист від 14.03.05 №31-04200-30-10/3778 Міністерства фінансів України на запит щодо витрат підприємства, пов'язаних з транспортуванням запасів. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=54045&cat_id=34931 (дата звернення 22.04.2020р.).

24. Янчева Л. М., Ільченко О.М. Витрати: дефініції визначення та класифікація. *Збірник наукових праць «Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг» Харківського державного університету харчування і торгівлі*. 2011. Вип. 2. С. 31-37.

25. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів (зі змінами і доповненнями). Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007р. № 2 (у редакції від 14.01.2020р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07> (дата звернення 22.04.2020р.).

26. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (зі змінами та доповненнями). *Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291. (у редакції від 29.10.2019р.)*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 22.04.2020р.).

27. Пруненко Д. О. Конспект лекцій з навчальної дисципліни "Економіка транспорту" Харківської національної академії міського господарства. 2012. 117 с.

28. Автомобільні перевезення. Журнал «Вісник. Офіційно про податки» Державної фіскальної служби України. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100004963-avtomobilni-perevezennya> (дата звернення 22.04.2020р.).

29. Войнаренко М., Єсієва Н. Автомобільні вантажні перевезення як об'єкт обліку та аудиту діяльності підприємств-перевізників. *Збірник наукових праць «Економічний аналіз» Тернопільського національного економічного університету*. 2013. Вип. 12. Ч. 4. С. 204-207.

30. Ананська М.О., Зіновєєва М.І. Методичні засади формування собівартості та ціни перевезень автотранспортних підприємств. *VII Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI столітті»*. 2016р.. Вип. С. 6-8.

31. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: Наказ Міністерства транспорту України № 65 від 05.02.2001 р.. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01> (дата звернення 23.04.2020р.)

32. Новицький О.В. Конспект лекцій з дисципліни «Основи теорії транспортних процесів і систем». *Національний гірничий університет*. 2014. URL: <http://ut.nmu.org.ua/ua/information-to-student/%D0%9C%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B4%D0%B8%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BA%D0%B8%D0%B5%20%D1%83%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D1%8F/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%81%D0%BF%D0%B5%D0%BA%D1%82%20%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%86%D0%B8%D0%B9%20%D0%BF%D0%BE%20%D0%9E%D0%A2%D0%A2%D0%9F%D0%A1.pdf>.

33. Про автомобільний транспорт: Закон України № 2344-III від 05.04.2001р.. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2344-14#Text>

34. Правила перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні: Наказ Міністерства транспорту України № 363 від 14.10.1997р. (у редакції від 12.07.2019р.) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98> (дата звернення 23.04.2020.р.).

35. Яковенко С.Л., Минич Ю.В. Особливості обліку на автотранспортних підприємствах. *Науковий журнал «Молодий вчений»*. Серія «Економічні науки». 2019р.. Вип. № 1 (65). С. 255-258.

36. Базиліук А. В., Малишкін О. І. Бухгалтерський і податковий облік автотранспорту та перевезень. *Центр учбової літератури*. Київ. 2011р.. 256 С.

37. Аулін В.В., Замота О.М. Вплив системи технічного обслуговування і ремонту автомобілів на собівартість вантажних перевезень. *Наукові праці Київського національного технічного університету*. Серія «Економічні науки». 2010р. Вип. №17. С. 308-315.

38. Скасько О., Недзельська Т. Методи обліку собівартості

автотранспортних перевезень. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2019р. Вип. №14. С. 409-415.

39. Гавриленко О.Є. Собівартість транспортних послуг та порядок її формування. *Вісник Одеського національного університету імені І. І. Мечникова*. 2013р. Т. №18. Вип. №4/1. С. 83-86.

40. Колесникова Н., Романченко В. Стимулювання участі приватного сектора в наданні транспортних послуг на основі аутсорсингу. *Журнал Центру інформації транспорту України «Українські залізниці». Серія «Економіка. Транспортні послуги»*. 2015р. Вип. № 3-4(21-22). С.48-51.

41. Новопісна Є. В. Фактори формування логістичних витрат підприємства. *Збірник наукових праць «Управління проектами та розвиток виробництва»*. 2009р. Вип. № 4 (32). С. 123–129.

42. Волошина С. В., Приймак Н. С. Організація виробництва. *Видавничий дім*. 2011р. 162 с.

43. Задорожний З., Грицишин А. Логістичні витрати. *Вісник Тернопільського національного економічного університету. Серія «Облік і аудит»*. 2017р. Вип. №2. С. 109-117.

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999р. (зі змінами і доповненнями) (у редакції від 09.08.2013р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення .20.04.2020р.)

45. Устик Є.С., Овчарова Н.В., Кравченко О.В. Транспортні витрати торговельного підприємства: особливості обліку. *Електронне фахове видання з економічних наук «Modern Economics» Миколаївського національного аграрного університету*. 2020 р. Вип. 21.

46. Устик Є.С., Овчарова Н.В. Роль калькуляції витрат та особливості формування собівартості вантажних перевезень. *Збірник тез за матеріалами XV Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Обліково-аналітичні й статистичні методи та моделі в оподаткуванні, бізнесі, економіці»*. 2019р. С. 108-110.

47. Kandel, B.K., Acharya, J. (2018). ImpactOfItFactorsInNepaliSmallFamilyBusinessTurnover. *SocioEconomicChallenges*, 4(2), 87-100. DOI: [http://doi.org/10.21272/sec.2\(4\).87-100.2018](http://doi.org/10.21272/sec.2(4).87-100.2018)
48. Khan, M. Y. H., Hossain, A. (2018). TheEffectOfIctApplicationOnTheTourismAndHospitalityIndustriesInLondon. *SocioEconomicChallenges*, 4(2), 60-68. DOI: [http://doi.org/10.21272/sec.2\(4\).60-68.2018](http://doi.org/10.21272/sec.2(4).60-68.2018)
49. N. S. M. Ahmad, Mr. R. Ah. A. Atniesha. (2018). ThePeckingOrderTheoryandStart-upFinancingofSmallandMediumEnterprises: InsightintoAvailableLiteratureintheLibyanContext. *FinancialMarkets, InstitutionsandRisks*, 2(4), 5-12. DOI: [http://doi.org/10.21272/fmir.2\(4\).5-12.2018](http://doi.org/10.21272/fmir.2(4).5-12.2018)
50. Musa H., Musova Z., Sliacky P. (2017). FinancialSupporttoSmallandMedium-Sized EnterprisesinSlovakia. *FinancialMarkets, InstitutionsandRisks*, 1(4), 47-52. DOI: [10.21272/fmir.1\(4\).47-52.2017](http://doi.org/10.21272/fmir.1(4).47-52.2017)
51. Singh, S.N. (2019). ImpactofValueAddedTaxonBusinessEnterprises: A CaseofMettuTown. *FinancialMarkets, InstitutionsandRisks*, 3(4), 62-73. [http://doi.org/10.21272/fmir.3\(4\).62-73.2019](http://doi.org/10.21272/fmir.3(4).62-73.2019).