

## ТРАНСПОРТНО-ЕКСПЕДИЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ ЯК ОДИН ІЗ ОСНОВНИХ ВИДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ-ПЕРЕВІЗНИКІВ: ОБЛІКОВО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

*У статті запропоновано чітку класифікацію правових форматів транспортно-експедиційної діяльності. Зокрема, визначено економічну сутність транспортно-експедиційних послуг залежно від наведеної класифікації договорів як підґрунтя їх достовірного облікового відображення. Узагальнено та систематизовано порядок документування та облікового відображення транспортно-експедиційних послуг.*

**Ключові слова:** договір, експедитор, замовник, транспортно-експедиційні послуги.

Одним із основних напрямків діяльності підприємств-перевізників у сьогодишніх умовах є послуги транспортного експедирування, оскільки саме експедитор забезпечує координаційні процеси переміщення вантажів, спрямовані на прискорення просування товарів від виробників до споживачів. Відповідно, чітко налагоджена робота транспортно-експедиційного напрямку у структурі підприємств-перевізників в умовах чинного законодавства - не лише основа успішної доставки будь якого вантажу, що у результаті є кінцевою метою замовника перевезення, але й запорука розширення можливостей транспортних підприємств на ринку автомобільних перевезень. Досягнення цієї мети можливе насамперед при збалансованому правовому регламентуванні відносин між експедитором, замовником та перевізником з оперттям на економічну сутність господарських операцій. Все вищезазначене та відсутність узагальненого, чіткого та ясного вирішення практичних та теоретичних питань, які стосуються правового та облікового регулювання діяльності транспортних експедиторів, процесу надання ними послуг, взаємодії між експедитором та замовником, породжує безліч невизначеностей та є передумовою додаткового вивчення організаційно-правових аспектів транспортно-експедиційної діяльності. Адже більшість нормативно-правових актів, що регламентують транспортно-експедиційну діяльність на території України та за кордоном, лише опосередковано стосуються процесу роботи експедиторів.

Транспортно-експедиційні послуги як економічна категорія знайшли своє відображення у наукових працях таких науковців, як: Б. А. Анікін, Д. Дж. Бауерокс, Ю. В. Волинчук, Ю. Є. Клабухін, В. І. Степанов, І. М. Сокур [1-3].

В. І. Степанов транспортне експедирування визначає як обслуговування процесу транспортування вантажів, що передбачає проведення сукупності робіт та послуг, які є невід'ємною частиною перевезення, щодо організації доставки вантажів споживачам транспортних послуг [1 с. 356]. На думку І. М. Сокура, транспортно-експедиційні послуги є одним із найважливіших завдань логістики, які передбачають виконання операцій за дорученням відправників чи

одержувачів [2, с. 77].

Питання взаємоузгодженості на практичному та теоретичному рівнях правового та облікового регулювання транспортно-експедиційної діяльності відносяться до недостатньо висвітлених науковцями у економічній літературі. Разом з тим, вони викликали зацікавлення фахівців популярних економічних видань та безпосередньо учасників ринку автоперевезень [4-5]. Це свідчить про необхідність вивчення у теоретичному та практичному аспектах поставлених питань.

Метою статті є окреслення можливих правових форм та економічної сутності транспортно-експедиційної діяльності з метою визначення напрямків вдосконалення загальноприйнятого порядку її документування, систематизації та узагальнення облікового відображення транспортно-експедиційних послуг.

Законодавчими актами, що регулюють транспортно-експедиторську діяльність на території України, є Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, Митний кодекс України, Закон України «Про транспортно-експедиційну діяльність» № 1955-IV від 01.07.2004 року [6-9]. Визначення, наведені у перелічених законодавчих актах, трактують транспортно-експедиційну діяльність як підприємницьку діяльність із надання транспортно-експедиторських послуг з організаційного забезпечення перевезень експортних, імпорتنних, транзитних або інших вантажів. Цей вид діяльності здійснюється суб'єктом господарювання - транспортним експедитором, що за дорученням клієнта і за його рахунок виконує або організовує виконання транспортно-експедиторських послуг, визначених договором транспортного експедирування.

Відповідно законодавець встановлює залежність розуміння сутності тих чи інших транспортно-експедиційних послуг від договірних умов. Розглянемо більш детально істотні умови договорів, їх класифікацію, адже саме від сутності зазначених договорів залежатиме організація діяльності підприємства-перевізника щодо транспортно-експедиційних послуг та їх класифікації.

Можна виокремити наступні істотні умови

договорів транспортного-експедирування: відомості про сторони договору (місцезнаходження, код ЗКПО для юридичних осіб), ідентифікаційний код (для фізичних осіб); у випадку коли стороною договору є фізична особа, згода суб'єкта персональних даних на обробку останніх; вид послуги експедитора; вид і найменування вантажу; права, обов'язки та відповідальність сторін; розмір плати експедиторові; порядок розрахунків; пункти відправлення й призначення вантажу; порядок узгодження зміни маршруту, виду транспорту, вказівок замовника; строк виконання договору; умови, щодо яких за заявою хоча б однієї із сторін має бути досягнуто згоди.

Звернемо увагу на основні із виділених умов. За загальноприйнятою практикою сторонами договору є: транспортний експедитор - суб'єкт господарювання, який за дорученням клієнта та за його кошти виконує або організовує виконання транспортно-експедиційних послуг, визначених договором транспортного експедирування, та замовник - (споживач послуг експедитора) юридична або фізична особа, яка за договором експедирування самостійно або через представника, що діє від його імені, доручає експедитору виконати чи організувати або забезпечити виконання визначених договором послуг та оплачує їх, разом із платнею експедитору. Слід зазначити, що обов'язки експедитора може виконувати перевізник. У такому випадку стороною договору буде перевізник (експедитор), при цьому всі положення, що застосовуються до договорів транспортного експедирування, повною мірою поширюються на договір, стороною якого є перевізник (експедитор). Умови щодо надання послуг експедиції можуть бути викладені у окремому договорі або бути складовою безпосередньо договору перевезення.

Стандартний перелік видів транспортно-експедиційних послуг містить: організацію оптимального перевезення вантажів по території України та іноземних держав згідно з умовами договорів, укладених відповідно до вимог офіційних правил тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати в редакції 2010 р. [10]; здійснення роботи, пов'язаної з прийманням, накопиченням, подрібненням, доробкою, сортуванням, складуванням, зберіганням, перевезенням вантажів; організацію охорони вантажів під час їх перевезення, перевалювання, зберігання; оформлення товарно-транспортної документації та її розсилка за призначенням; страхування вантажів та відповідальності; оформлення документів та організація роботи відповідно до митних, карантинних, санітарних вимог; надання інших транспортно-експедиторських послуг.

Предметом договору транспортного експедирування, окрім вищезазначеного переліку видів транспортно-експедиційних послуг, можуть бути додаткові послуги, необхідні для доставки вантажу, а саме: перевірка кількості та стану вантажу, його завантаження та вивантаження, сплата мита, зборів і витрат, покладених на замовника, зберігання вантажу до його одержання у пункті призначення, одержання необхідних для експорту та імпорту документів, виконання митних формальностей тощо.

Оскільки договори транспортного експедирування на практиці можуть укладатися як для виконання послуг, пов'язаних з одноразовим перевезенням

вантажів, так і численних замовлень, для спрощення договірних відносин із замовником експедитору доцільно укласти довгостроковий договір транспортного експедирування. При цьому вид та найменування вантажу, пункти відправлення та призначення вантажу, маршрут, вид транспорту, розмір платні експедитору, порядок документального оформлення послуг транспортного-експедирування зазначаються у заявці на автотранспортне перевезення по території України або міжнародне автотранспортне перевезення.

Платнею експедиторові вважаються кошти, сплачені клієнтом за належне виконання договору транспортного експедирування (тобто винагорода експедитору). При цьому, до платні експедитора не вносяться витрати на оплату послуг (робіт) інших осіб, притягнутих до виконання договору транспортного експедирування, й на оплату зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються при виконанні такого договору. За невиконання або неналежне виконання обов'язків, які передбачені договором, чинним законодавством, експедитор та замовник несуть відповідальність згідно з Цивільним кодексом України, іншими законами та безпосередньо договором транспортного експедирування. Зокрема, експедитор відповідає перед клієнтом за кількість місць, вагу, якщо проводилось контрольне зважування у присутності представника перевізника, що зафіксовано його підписом, належність упаковки згідно з даними товарно-транспортних документів, що завірені підписом представника перевізника, якщо інше не встановлено договором транспортного-експедирування.

Експедитор може перевозити вантаж особисто, або із залученням перевізника, або інших виконавців послуг. У випадку залучення до виконання зобов'язання третіх осіб, у відносинах із ними експедитор може виступати як від свого імені, так і від імені замовника. Тобто послуги можуть купуватися експедитором у третьої особи як за договором надання послуг, так і в межах посередницького договору, що обумовлює класифікацію договорів транспортного-експедирування за своєю суттю на: договір надання послуг; посередницький договір; змішаний договір.

Прямий договір передбачає надання послуг замовнику безпосередньо експедитором або третьою особою, при цьому відповідальність перед замовником за виконання договору повною мірою покладається на експедитора. Відповідно за економічною сутністю вказаний договір транспортного-експедирування є договором надання послуг. Зазвичай укладення договору надання послуг є можливим за наявності у експедитора транспортних засобів, контейнерів, складських приміщень, що дозволяє надати транспортно-експедиційні послуги та передбачає надання послуг безпосередньо експедитором або третьою особою, при цьому відповідальність перед замовником за виконання договору повною мірою покладається на експедитора.

Посередницький договір передбачає купівлю послуг за договорами комісії, доручення, у яких експедитор виступає посередником, а замовник комітентом або довірительом, що дозволяє трактувати вказаний транспортно-експедиційний договір за економічною суттю договором комісії. У межах договору транспортного експедирування експедитор

може виступати як посередник, діючи від імені клієнта, у цьому випадку він не є стороною у договорі з третьою стороною, за таких умов, відповідно, договір транспортно експедирування складатиметься із урахування положень договорів доручення або агентського договору – експедитор виступає як повірений і зобов'язаний подати звіт про виконання доручення й підтвердні документи, якщо це передбачено умовами договору й характером доручення. За умови, якщо експедитор виступає у відносинах із третіми особами від свого імені та несе повну матеріальну відповідальність за доставку вантажу, договір складатиметься із урахуванням положень договору надання послуг. У будь-якому випадку суть таких операцій транспортно експедитора полягає у посередництві.

У договорі транспортно експедирування за структурою можна виділити дві складові: перевезення та експедирування (послуги, пов'язані із перевезенням). Як наслідок, договір може бути змішаним за умови надання послуг з перевезення особисто, а експедирування - від імені клієнта. Змішаний договір передбачає наявність ознак договору надання послуг та посередницького договору. У цьому випадку експедитор, маючи власні виробничі потужності, у разі потреби купує послуги третіх осіб з метою надання необхідного комплексу транспортно-експедиційних послуг. Однак залучення експедитором третіх осіб у межах договорів транспортно експедирування є неминучим, якщо за умовами договору експедитор зобов'язаний виконати транспортно-експедиційні роботи, при цьому можна виокремити два випадки:

у договорі транспортно експедирування не закріплено обов'язок експедитора укласти договори на перевезення. За зазначених умов експедитор з метою виконання своїх зобов'язань має право укласти договори з перевізниками на свій розсуд. Тобто він зможе залучити до виконання договорів транспортно експедирування третіх осіб на підставі свого права, а не обов'язку.

у договорі транспортно експедирування прямо передбачено обов'язок експедитора укласти із третіми особами договори на перевезення. За умовами такого договору транспортно експедирування укладення експедитором договорів із третіми особами буде наслідком виконання узятих ним обов'язків за зазначеним договором.

Відповідно у першому та другому випадку експедитор укладає договір із перевізником, але наслідки укладення таких договорів будуть різними. У першому випадку експедитор є відповідальним за доставку вантажу вчасно та належним чином до місця призначення. У другому випадку експедитор за це не відповідає. Тобто все відбувається як за договором комісії, за загальним правилом якого комісіонер (експедитор) не відповідає перед комітентом (клієнтом) за невиконання третіми особами зобов'язань. Крім випадків вибору ненадійної третьої особи – контрагента.

Наведена класифікація договорів транспортно-експедирування доводить важливість визначення економічної сутності послуг експедитора та договорів транспортно експедирування як основних чинників, що впливають на виділення і ідентифікацію транспортно-експедиційної діяльності як об'єкта бухгалтерського, податкового обліку та аудиту

підприємств-перевізників. Згідно зі ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996- XIV [11] одним із основних принципів ведення бухгалтерського обліку визначено превалювання сутності над формою, оскільки достовірне представлення інформації щодо господарської операції несумісне з пріоритетністю форми відносно її економічної сутності.

Систематизований та узагальнений нами порядок документування та облікового відображення транспортно-експедиційних послуг залежно від економічної сутності договорів транспортно-експедирування наведено у табл. 1.

Згідно з табл. 1 порядок документального оформлення транспортно-експедиційної діяльності ставиться в залежність від суті договору транспортно експедирування. Так у випадку укладення договору надання послуг вся відповідальність покладається на експедитора, що і обумовлює необхідність формування повного пакету документів, що підтверджують здійснення перевезення. Відповідно, на нашу думку, за вказаним договором доходи та витрати транспортно експедитора підлягають відображенню у повній сумі, а фінансовий результат господарської операції визначатиметься як їх дельта. За посередницьким договором основним документом, який підлягає оформленню, є складений експедитором акт на суму винагороди. Що згідно із загальноприйнятою методикою облікового відображення господарських операцій за договорами комісії передбачає відображення у складі доходів підприємства-перевізника винятково суми експедиційної винагороди, а у складі витрат - суму витрат, пов'язаних із отриманням останньої.

Очевидно, що укладення договору транспортної експедиції від імені замовника (посередницький договір) значно спрощує документообіг між усіма учасниками процесу перевезення та дозволяє достовірно відобразити вказану господарську операцію у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності експедитора. Однак на практиці така схема роботи у межах договору транспортно-експедирування зустрічається рідко, в першу чергу - з ініціативи самого експедитора, тим паче за умови відсутності у останнього виробничих потужностей та, відповідно, можливості надати послуги без залучення третіх осіб.

Аналізуючи загальноприйнятий та узагальнений і систематизований нами у табл. 1 порядок документування транспортно-експедиційних послуг, хочемо зауважити, що, незалежно від виду укладеного договору на надання транспортно-експедиційних послуг, факт надання послуг експедитора при перевезенні вантажів згідно з вимогами чинного законодавства підтверджується єдиним транспортним документом або комплектом документів, які підтверджують шлях проходження вантажу від пункту його відправлення до пункту його призначення, зокрема товарно-транспортною накладною та міжнародною автомобільною накладною (CMR). Без оформлення зазначених документів експедиторська послуга не може вважатися виконаною для замовника. Як товарно-транспортна накладна, так і автомобільна накладна у міжнародному сполученні (CMR) містять інформацію щодо ідентифікації власника вантажу

Таблиця 1. Порядок документування та облікового відображення транспортно-експедиційних послуг у контексті економічної сутності договорів транспортного експедирування\*

Види договорів транспортного експедирування за їх економічною сутністю	Перелік документів, що підлягають оформленню	Порядок облікового відображення:	
		Доходів К-т 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг»	Витрат Д-т 903 «Собівартість наданих послуг»
Договір надання послуг	Договір, заявка, рахунок, акт виконаних робіт, копія або оригінал товарно-транспортної накладної, CMR (залежно від сторони договору: експедитор-перевізник, або експедитор)	У повній сумі перевезення та наданих транспортно-експедиційних послуг (згідно з оформленими первинними документами)	У повній сумі придбаних транспортних послуг та сум витрат, пов'язаних із наданням транспортно-експедиційних послуг (згідно з оформленими первинними документами)
Договір надання посередницьких послуг	Договір, заявка, рахунок, акт на суму винагороди транспортного експедитора (копія товарно-транспортної накладної, CMR)	У сумі винагороди транспортного експедитора	У сумі витрат, пов'язаних із отриманням винагороди транспортного експедитора
Змішаний договір транспортного експедирування	Договір, заявка, рахунок, акт виконаних робіт, копія або оригінал товарно-транспортної накладної, CMR, акт на суму винагороди транспортного експедитора	Залежно від умов договору одним із передбачених варіантів	Залежно від умов договору одним із передбачених варіантів

\* Розроблено автором

(замовника) та перевізника.

Однак при цьому слід зауважити відсутність у діючих шаблонах вищевказаних транспортних документів будь-якої інформації щодо експедитора як-от: реквізитів транспортного експедитора, підписів відповідальних осіб транспортного експедитора, штампів, печаток тощо. Зазначений стан справ є наслідком невідповідності наявних форм транспортної документації, їх переліку сучасному етапу розвитку транспортної галузі України та Європейським стандартам, що є підставою для можливого перегляду та удосконалення діючої транспортної документації на законодавчому рівні.

На нашу думку, закономірним та необхідним кроком за визначених умов є розробка та впровадження уніфікованого єдиного зразка транспортно-експедиційних документів, які б дозволяли ідентифікувати експедитора, визначити його правовий статус та удосконалити існуючий документообіг.

Одним із варіантів зазначених змін з метою заповнення невизначеності, наявної у чинному законодавстві, на нашу думку, є можливість розробки єдиного формату акту наданих транспортно-експедиційних послуг. Підставою для складення вказаного первинного документа є надання послуг з перевезень вантажів, що обумовлює необхідність фіксації у ньому, поряд із загальноприйнятими обов'язковими реквізитами, наступних даних:

маршрут, перелік товарно-транспортних накладних, міжнародних автомобільних накладних (CMR), на підставі яких сформовано акт наданих транспортно-експедиційних послуг, номерний знак автотransпортного засобу, П.І.П. водія.

З огляду на вищевказане можна зробити наступні висновки. У сьогоденні умовах трактування транспортно-експедиційної діяльності як одного із основних напрямків діяльності підприємств-перевізників вимагає чіткої класифікації та узгодженості можливих її правових форматів та реальної економічної сутності господарських операцій у її межах. Ми розглянули загальноприйнятні істотні умови договорів транспортного експедирування, обґрунтували класифікацію договорів відповідно до їх економічної сутності, узагальнили порядок документування та облікового відображення транспортно-експедиційних послуг у контексті визначеної економічної сутності договорів транспортного експедирування. Таким чином, на нашу думку, досліджений обліково-правовий аспект транспортно-експедиційної діяльності підприємств-перевізників вимагає подальшого удосконалення, зокрема шляхом облікової систематизації на законодавчому рівні, універсальності всього документообігу між експедитором, перевізником та замовником, запровадження загальнообов'язкових форматів транспортно-експедиційних документів єдиного зразка.

### Список літератури

1. Степанов, В. И. *Логистика [Текст] : учеб. / В. И. Степанов. – М.: Проспект, 2009. – 488с.*
2. Сокур, І. М. *Транспортна логістика [Текст] : навч. пос. / І. М. Сокур, Л. М. Сокур, В. В. Герасимчук. – К: Центр учбової літератури, 2009. – 222 с.*
3. Бауерсокс, Д. Д. *Логистика интегрированная цепь поставок [Текст] / Д. Д. Бауерсокс, Д. Д. Клосс; Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2001. – 640 с.*
4. *Транспортні перевезення в Україні: договірні та облікові аспекти [Текст] // Бухгалтерія. – 2010. – №12 (специвипуск). – С.178-*

5. Міжнародні транспортні перевезення: договірні та облікові аспекти [Текст] // Бухгалтерія. – 2011. – №6 (спецвипуск). – С.174-178.
6. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]: [прийнято 16 січня 2003 р. № 435-IV]. – Режим доступу: Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА» 1991-2012.
7. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]: [прийнято 16 січня 2003 р. № 436-IV]. – Режим доступу: Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА» 1991-2012.
8. Митний кодекс України [Електронний ресурс]: [прийнято 13 березня 2012 р. № 4495-VI]. – Режим доступу: Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», 1991 – 2012.
9. Про транспортно-експедиторську діяльність [Електронний ресурс]: закон України : [Прийнято 01.07.2004 р. № 1955-IV]. – Режим доступу: Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», 1991-2012.
10. ІНКОТЕРМС. Офіційні правила тлумачення торговельних термінів Міжнародної торгової палати в редакції 2010 р. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», 1991-2012.
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: закон України : [ прийнято 16 липня 1999 р. № 996-XIV]. – Режим доступу: Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», 1991-2012.

## РЕЗЮМЕ

**Есиева Наталья**

### **Транспортно-экспедиционная деятельность как один из основных видов деятельности предприятий-перевозчиков: учетно-правовой аспект**

В статье предложена четкая классификация правовых форматов транспортно-экспедиционной деятельности. В частности, определена экономическая сущность транспортно-экспедиционных услуг в зависимости от приведенной классификации договоров как основу их достоверного учетной отображения. Обобщены и систематизированы порядок документирования и учетного отражения транспортно-экспедиционных услуг.

## RESUME

**Yesieva Natalia**

### **Forwarding activity as one of the main activities of enterprises carriers: accounting and legal aspects**

This article presents a precise classification of legal formats of forwarding activities. In particular, it has been defined the economic substance of freight forwarding services depending on the classification of contracts as the basis of an authentic reflection. The procedure of documenting and displaying of registry forwarding services is generalized and systematized .

**Стаття надійшла до редакції 05.10.2012 р.**