

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/D2026-86-157>

УДК 657

ПРОБЛЕМИ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ ТРАНСПОРТНО-ЕКСПЕДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

PROBLEMS OF ACCOUNTING METHODOLOGY AND REPORTING IN TRANSPORT AND FORWARDING ACTIVITIES

Пилипенко Любомир Миколайович

доктор економічних наук, професор,
Національний університет «Львівська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4306-7531>

Воськало Володимир Іванович

кандидат економічних наук, доцент,
Національний університет «Львівська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2303-5866>

Грицай Ольга Іванівна

кандидат економічних наук, доцент,
Національний університет «Львівська політехніка»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6305-9219>

Pylypenko Liubomyr, Voskalo Volodymyr, Grytsay Olga
Lviv Polytechnic National University

Стаття присвячена тематиці методики бухгалтерського обліку та відображення у звітності транспортно-експедиторської діяльності. Проведено класифікацію транспортно-експедиторської діяльності з метою встановлення об'єктів її бухгалтерського обліку. Виокремлено основні проблеми методики бухгалтерського обліку транспортно-експедиторської діяльності. Наведено документи первинного обліку перевезення вантажів та напрями його удосконалення. Запропоновано методичні підходи до розподілу непрямих витрат та калькулювання собівартості транспортно-експедиторських послуг, рекомендовано базові показники розподілу непрямих витрат. Проаналізовано проблеми відображення собівартості, доходів і фінансових результатів транспортно-експедиторських послуг у фінансовій звітності та сформульовано спосіб їхнього вирішення.

Ключові слова: транспортно-експедиторська діяльність, методика обліку і звітності транспортно-експедиторської діяльності, калькулювання собівартості транспортно-експедиторських послуг, непрямі витрати транспортно-експедиторської діяльності, методи розподілу непрямих витрат.

The article is devoted to the topic of accounting methods and reflection in the reporting of freight forwarding activities. The relevance of the article is due, on the one hand, to the importance of freight forwarding activities in the processes of globalization of the modern economy, and on the other hand, to the need for proper information support for its management, in particular in matters of pricing, economic efficiency, etc. The main source of financial information for the management of freight forwarding activities is the accounting and reporting system. The purpose of the article is to study the problems of accounting methods and reflection in the reporting of freight forwarding activities and to substantiate possible ways of solving them. In the course of preparing the article, general and special methods of scientific research were used, in particular: the method of substantive analysis of legislative and regulatory sources; classifications - to distinguish types of freight forwarding activities in order to substantiate the objects of its accounting; deductions - to substantiate approaches to the distribution of indirect costs of freight forwarding activities, etc. The main results of the study presented in the article include: classification of freight forwarding activities in order to establish the objects of its accounting; identification of the main problems of the accounting methodology of freight forwarding activities and reflection of its results in financial statements; characteristics of primary accounting of cargo transportation and areas of its improvement; justification of methodological approaches to the distribution of indirect costs and calculation of the cost of freight forwarding services; determination of basic indicators of the distribution



of indirect costs in terms of their types (groups); identification of shortcomings in the reflection of the cost, income and financial results of freight forwarding services in financial statements; proposals for improving the procedure for disclosing information on costs, income and financial results of freight forwarding activities in the notes to the annual financial statements. The practical value of the obtained research results lies in the possibility of applying substantiated proposals to improve accounting policies and accounting practices for freight forwarding activities.

Keywords: freight forwarding activities, accounting and reporting methods for freight forwarding activities, cost calculation of freight forwarding services, indirect costs of freight forwarding activities, methods for distributing indirect costs.

Постановка проблеми. Розвиток економіки істотним чином залежить від динамічного руху товарних потоків, який забезпечує процеси торгівлі й обміну матеріальними благами загалом. У цих процесах важливу роль відіграє транспортно-експедиторська діяльність, яка охоплює організаційний і логістичний супровід доставки товару від постачальника до покупця. На світовому рівні ефективність транспортно-експедиторської діяльності є визначальним чинником глобалізації сучасної економіки.

Географічні масштаби України, її транзитний потенціал щодо міжнародного руху товарних і сировинних потоків актуалізують питання транспортно-експедиторської діяльності у контексті забезпечення конкурентоспроможності економіки нашої держави. Істотний експортний потенціал, в структурі якого значну частку мають продукти матеріального виробництва, свідчить, що транспортно-експедиторська діяльність є важливим елементом економічної інфраструктури.

Не зважаючи на начебто просте завдання транспортно-експедиторської діяльності – доставити товар з одного пункту в інший, – її реалізація може відбуватися різними способами, що впливає як на терміни виконання замовлень із доставки товарів, так і на їхню вартість. Вплив транспортно-експедиторських витрат на економічну ефективність функціонування суб'єктів господарювання зумовлює необхідність належного управління цим видом господарської діяльності, а отже формує відповідні інформаційні потреби у менеджерів. А основним джерелом фінансової інформації для розроблення й обґрунтування ефективних управлінських рішень є система бухгалтерського обліку і звітності суб'єктів господарювання, що й зумовлює актуальність дослідження цієї системи у контексті інформаційного забезпечення транспортно-експедиторської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Транспортно-експедиторська діяльність є частиною таких бізнес-процесів суб'єктів господарювання, як постачання та збут. Дослі-

джуючи проблематику обліково-звітнього забезпечення реалізації цих бізнес-процесів, можна виявити чимало наукових публікацій з тематики бухгалтерського обліку транспортного обслуговування, транспортно-заготівельних і складських витрат, навіть логістичного забезпечення господарської діяльності. Натомість транспортно-експедиторська діяльність як об'єкт бухгалтерського обліку і звітності розкрита в наукових публікаціях доволі скупо. Серед українських науковців проблематику обліково-звітнього забезпечення управління транспортно-експедиторською діяльністю досліджували такі науковці, як Гончар М., Кійко А.І., Корягін М.В., Куцик П.О., Лічман А.А., Марценюк Р.А., Нікуліна Т., Хомик П.М., Чік М.Ю. та інші. У своїх публікаціях вони зосередили увагу переважно на питаннях організаційного та нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку транспортно-експедиторської діяльності, зокрема й у контексті її оподаткування. Проблеми ж методики обліку транспортно-експедиторської діяльності та відображення її результатів у звітності залишились практично не розглянутими, що визначає невирішену частину загальної проблематики інформаційного забезпечення управління цією діяльністю.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження проблем методики бухгалтерського обліку та відображення у звітності транспортно-експедиторської діяльності й обґрунтування можливих шляхів їхнього вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Методика бухгалтерського обліку транспортно-експедиторської діяльності насамперед базується на розумінні її об'єкта, тобто сутності цього виду діяльності. Закон України «Про транспортно-експедиторську діяльність» визначає її як «підприємницьку діяльність із надання транспортно-експедиторських послуг з організації та забезпечення перевезень експортних, імпорتنих, транзитних або інших вантажів» [10]. Цей закон регламентує й доволі широкий перелік тран-

спортно-експедиторських послуг. Релевантна для обґрунтування методики й організації бухгалтерського обліку характеристика транспортно-експедиторської діяльності потребує її класифікації не лише за видом послуг, але й за іншими важливими ознаками (табл. 1).

Технологія облікового процесу розпочинається з документування господарських операцій. Основні засади первинного обліку транспортно-експедиторських послуг визначені в Законі України «Про транспортно-експедиторську діяльність», в якому безпосеред-

ньо наведений перелік первинних документів для фіксації перевезення вантажів (авіаційна вантажна накладна – Air Waybill, міжнародна автомобільна накладна – CMR, накладна СМГС (накладна УМВС), коносамент – Bill of Lading, накладна ЦІМ – CIM, вантажна відомість – Cargo Manifest тощо), а також встановлено можливість підтвердження факту надання послуг експедитора як єдиним документом, так і комплексом документів відповідно до шляху прямування вантажу та виду залученого транспорту [10]. Водночас,

Таблиця 1

Класифікація транспортно-експедиторської діяльності

Ознака класифікації	Види транспортно-експедиторської діяльності
Вид транспортно-експедиторських послуг	<ul style="list-style-type: none"> – оптимальне транспортне обслуговування, а також організація перевезення вантажів різними видами транспорту територією України та чужоземних держав; – фрахтування національних, чужоземних суден та залучення інших транспортних засобів і забезпечення їхньої подачі в порти, – на залізничні станції, склади, термінали чи інші об'єкти для своєчасного відправлення вантажів; – здійснення робіт, пов'язаних з прийманням, накопиченням, подрібненням, доробкою, сортуванням, складуванням, зберіганням, перевезенням вантажів; – облік надходження та відправлення вантажів з портів, залізничних станцій, складів, терміналів або інших об'єктів; – організація охорони вантажів під час їхнього перевезення, перевалки та зберігання; – організація експертизи вантажів; – оформлення товарно-транспортної документації та її розсилання за належністю; – надання учасникам транспортно-експедиторської діяльності заявок на відправлення вантажів та нарядів на відвантаження; – забезпечення виконання комплексу заходів з відправлення вантажів, що надійшли в некондиційному стані, з браком, – у пошкодженій, неміцній, нестандартній упаковці або такій, – що не відповідає вимогам перевізників; – страхування вантажів та своєї відповідальності; – оптимізація руху матеріальних потоків від вантажовідправника до вантажоодержувача з метою досягнення мінімального рівня витрат; – розрахунки з портами, транспортними організаціями – за перевезення, перевалку, зберігання вантажів; – оформлення документів та організація робіт відповідно – до митних, карантинних та санітарних вимог тощо.
Географічний масштаб руху вантажів	<ul style="list-style-type: none"> – транспортно-експедиторська діяльність, що забезпечує рух вантажів в національних масштабах (територією України); – транспортно-експедиторська діяльність із забезпечення міжнародного руху вантажів;
Щодо клієнта транспортно-експедиторських послуг	<ul style="list-style-type: none"> – зовнішня діяльність (із залученням сторонньої організації); – внутрішня діяльність (власними силами підприємства, – яке потребує транспортно-експедиторських послуг);
Функціональний критерій	<ul style="list-style-type: none"> – зберігання товарів; – транспортування товарів; – експедирування товарів; – комплексне логістичне обслуговування;

Джерело: сформовано авторами на основі [3; 10]

у контексті процесів цифровізації бізнес-процесів та їх документального супроводу науковці відзначають доцільність удосконалення регламентованих форм первинних документів, зокрема через доповнення їх технічними й логістичними реквізитами та інше [2, с. 216; 9, с. 153].

Аналіз особливостей організації та ведення транспортно-експедиторської діяльності, її законодавчо-нормативного регулювання та наукових праць з бухгалтерського обліку цього виду діяльності [2-7; 9; 10] дає змогу зробити висновок, що до основних організаційно-методичних проблем її обліково-звітнього відображення належать податковий облік транспортно-експедиторських операцій та облік витрат і калькулювання собівартості конкретної послуги, що зумовлено значною часткою непрямих витрат виробничого характеру. І якщо вирішення проблем податкового обліку здебільшого потребує змін в законодавчо-нормативних документах, то проблема методики обліково-звітнього відображення собівартості транспортно-експедиторських послуг і непрямих витрат цієї діяльності може бути розв'язана з використанням наукового підходу.

Економічна природа непрямих витрат транспортно-експедиторської діяльності зумовлена, з одного боку, асортиментом послуг, які одночасно можуть надаватись одному клієнтові (зокрема, відповідно до класифікації в табл. 1), а з іншого – можливістю надання однієї послуги одночасно декільком клієнтам (наприклад, формування й перевезення збірних вантажів) тощо. Цей аспект істотно відрізняє непрямі витрати транспортно-експедиторської діяльності, де непрямыми є навіть основні витрати, від непрямих (накладних) витрат виробничих підприємств, де вони головно пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва.

Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені Наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65, для обчислення величини цієї собівартості передбачають можливість застосування різних методів калькулювання витрат – нормативного, стандарт-костингу, позамовного або простого підрахунку витрат. При застосуванні позамовного методу ці методичні рекомендації об'єктами обліку і калькулювання визначають не окремі замовлення на перевезення, а види перевезень (робіт, послуг). Як калькуляційні одиниці встановлено застосову-

вати одиниці виміру видів перевезень (робіт, послуг) [8].

Вказаний підхід до реалізації позамовного методу при перевезеннях на транспорті фактично дає змогу обійти проблему методики визначення собівартості конкретного замовлення: він не передбачає традиційний для цього методу збір прямих витрат на виконання замовлення на окремому рахунку, а встановлює акумулювання витрат загалом за видом перевезення. Визначення собівартості конкретного замовлення для встановлення його фінансової результативності можливе лише шляхом розподілу закумульованих витрат пропорційно до калькуляційних одиниць. З іншого боку, при значній частці непрямих витрат, а інколи й при неможливості виокремлення прямих витрат на виконання конкретного замовлення, застосувати традиційний підхід до реалізації позамовного методу калькулювання собівартості перевезень неможливо.

Перевезення є лише одним з видів транспортно-експедиторської діяльності та може навіть бути частиною однієї послуги з транспортного експедирування. Експедирування збірних вантажів, технологічні особливості складської діяльності дають підстави робити висновки, що й інші види транспортно-експедиторської діяльності також характеризуються значною часткою непрямих витрат. Непрямі витрати транспортно-експедиторської діяльності не можуть бути безпосередньо віднесені до собівартості конкретного замовлення транспортно-експедиційних послуг, а підлягають розподілу. І саме розподіл цих витрат є найбільш проблемним аспектом методики їхнього обліку.

Загалом науковці та практики з фінансового й управлінського обліку виокремлюють декілька підходів до обліку й розподілу непрямих (накладних) витрат, а саме методи:

- прямого розподілу;
- послідовного розподілу;
- взаємних послуг;
- одночасного розподілу;
- розподілу на основі діяльності (ABC)

[1; 11].

В основі будь-якого з перелічених методів чи підходів лежить база, відповідно до якої розраховують ставки розподілу непрямих витрат. Базою є чинник, зміна якого призводить до зміни величини непрямих витрат. З огляду на асортимент транспортно-експедиторських послуг і технологічні відмінності їхнього надання, різні види непрямих витрат

можуть спричинятися відмінними чинниками, а отже доцільним є застосування не одного, а декількох базових показників розподілу цих витрат (табл. 2). При цьому, непрямі витрати можна згрупувати за функціональним критерієм, що найбільше відповідає підходу розподілу витрат на основі діяльності. Логічним є зв'язок базових показників розподілу непрямих витрат з калькуляційними одиницями відповідного виду (групи) витрат транспортно-експедиторської діяльності.

Таблиця 2

Базові показники (чинники) розподілу непрямих витрат транспортно-експедиторської діяльності

Основні види (групи) непрямих витрат транспортно-експедиторської діяльності	Можливі базові показники розподілу непрямих витрат (чинники витрат)
Витрати на транспортування автомобільним транспортом	Маса вантажу клієнта
Витрати на складування вантажу	Основний кількісний вимірник вантажу (залежно від його виду – маса, об'єм, площа місця, яку займає, тощо)
Витрати на складське обслуговування	(Основний кількісний вимірник вантажу)*(термін зберігання), наприклад тоно-дні, кубометро-дні тощо
Витрати на експедирування	Кількість партій або замовлень

Джерело: сформовано авторами

Розподіл непрямих витрат транспортно-експедиторської діяльності дає змогу визначити фактичну собівартість окремих замовлень розрахунковим способом та лише після завершення звітної періоду (здебільшого місяця). Водночас цей спосіб калькулювання неможливо використати для задоволення інформаційних потреб при прийнятті рішень щодо ціноутворення транспортно-експедиторських послуг, його дані є запізненими для цих рішень. З цією метою варто застосовувати нормативний метод калькулювання собівартості послуг, який, однак, все одно має

базуватись на фактичних даних про собівартість (насамперед при обґрунтуванні величини нормативів).

Питання собівартості виконаних робіт і, як наслідок, їх фінансової результативності є чи не найбільш релевантним для інвесторів. Форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) передбачає подання інформації про величину собівартості реалізованих робіт чи послуг узагальнено за звітний період в рядку 2050. Затверджена в Україні форма Приміток до річної фінансової звітності містить розділ V «Доходи і витрати», який охоплює розкриття даних про: «А. Інші операційні доходи і витрати»; «Б. Доходи і витрати від участі в капіталі»; «В. Інші фінансові доходи і витрати»; «Г. Інші доходи і витрати». Тобто, жодна з регламентованих форм не передбачає статей, де могла би бути відображені релевантні дані про структуру собівартості, доходів і фінансових результатів транспортно-експедиторської діяльності. Очевидно, що такі дані разом з описом методики розподілу непрямих витрат мали би бути розкриті в Примітках до річної фінансової звітності транспортно-експедиторських підприємств чи підприємств інших видів економічної діяльності, для яких величина цих витрат, доходів і фінансових результатів є суттєвою.

Висновки. Аналіз особливостей транспортно-експедиторської діяльності та інформаційного забезпечення управління нею засвідчив існування низки проблемних питань методики бухгалтерського обліку цього виду діяльності та відображення її результатів у фінансовій звітності. Серед найбільш актуальних проблем – методика калькулювання собівартості транспортно-експедиторських послуг, що головню пов'язана зі значною часткою непрямих витрат. Обґрунтовано доцільність застосування методу розподілу непрямих витрат на основі діяльності та запропоновано базові показники їхнього розподілу для основних видів (груп) цих витрат. Аргументовано доцільність розкриття в примітках до річної фінансової звітності структури доходів, витрат та фінансових результатів транспортно-експедиторської діяльності. Перспективами подальших досліджень за тематикою статті є обґрунтування методики синтетичного й аналітичного обліку витрат транспортно-експедиторської діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. 2-ге вид. К.: Лібра, 2004. 704 с.
2. Кійко А.І. Первинні носії облікової інформації транспортно-експедиторської діяльності. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету*. Економічні науки. 2025. № 83. С. 214-219.
3. Кійко А.І. Сутність та особливості транспортно-експедиторської діяльності підприємств: сучасний аспект. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету*. Економічні науки. 2024. № 79. С. 106-112.
4. Корягін М.В., Чік М.Ю. Особливості обліку транспортно-експедиторської діяльності підприємств. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор»*. 2025. Вип. 5 (82). С. 25-28.
5. Куцик П., Марценюк Р. Облік і оподаткування транспортно-експедиторської діяльності: теоретико-методичні аспекти. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Вип. 2. С. 49-60.
6. Лічман А.А. Завдання обліку на підприємствах транспортно-експедиторської діяльності. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2015. № 2. С. 112-119.
7. Марценюк Р.А., Бобеляк І.В., Гринюк А.В. Обліково-інформаційне забезпечення діяльності підприємств з надання транспортно-експедиторських послуг. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету*. Економічні науки. 2025. № 84. С. 269-277.
8. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті : Наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65.
9. Нікуліна Т., Гончар М. Особливості обліку та оподаткування послуг транспортно-експедиторської діяльності підприємства. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2019. № 6 (269). С. 147-160.
10. Про транспортно-експедиторську діяльність : Закон України від 01.07.2004 № 1955-IV.
11. Управлінський облік : підручник / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, А.І. Ясінська, Т.І. Воскресенська. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2017. 340 с.

REFERENCES:

1. Holov S.F. (2004) *Upravlinskyi oblik. Pidruchnyk* [Management Accounting. Textbook]. Kyiv: Libra, 704 p. (in Ukrainian).
2. Kiyko A.I. (2025). Pervynni nosiyi oblikovoyi informatsiyi transportno-ekspedytors'koyi diyal'nosti [Primary carriers of accounting information in transport and forwarding activities.]. *Visnyk L'vivskoho torhovel'no-ekonomichnoho universytetu*. Ekonomichni nauky, 83, pp. 214-219.
3. Kiyko A.I. (2024). Sutnist' ta osoblyvosti transportno-ekspedytors'koyi diyal'nosti pidpryyemstv: suchasnyy aspekt [The essence and peculiarities of transport and forwarding activities of enterprises: a modern aspect]. *Visnyk L'vivskoho torhovel'no-ekonomichnoho universytetu*. Ekonomichni nauky, 79, pp. 106-112.
4. Koryahin M.V., Chik M.YU. (2025). Osoblyvosti obliku transportno-ekspedytors'koyi diyal'nosti pidpryyemstv [Peculiarities of accounting for transport and forwarding activities of enterprises]. *Naukovo-vyrobnychyuy zhurnal «Biznes-navihator»*, 5 (82), pp. 25-28.
5. Kutsyk P., Martsenyuk R. (2020). Oblik i opodatkovannya transportno-ekspedytors'koyi diyal'nosti: teoretyko-metodychni aspekty [Accounting and taxation of freight forwarding activities: theoretical and methodological aspects]. *Instytut bukhholders'koho obliku, kontrol' ta analiz v umovakh hlobalizatsiyi*, 2, pp. 49-60.
6. Lichman A.A. (2015). Zavdannya obliku na pidpryyemstvakh transportno-ekspedytors'koyi diyal'nosti [Accounting tasks at transport and forwarding enterprises]. *Bukhhalters'ky oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohiyi, orhanizatsiyi*, 2, pp. 112-119.
7. Martsenyuk R.A., Bobelyak I.V., Hrynyuk A.V. (2025). Oblikovo-informatsiyne zabezpechennya diyal'nosti pidpryyemstv z nadannya transportno-ekspedytors'kykh posluh [Accounting and information support for the activities of enterprises providing transport and forwarding services]. *Visnyk L'vivskoho torhovel'no-ekonomichnoho universytetu*. Ekonomichni nauky, 84, pp. 269-277.
8. Methodychni rekomendatsiyi z formuvannya sobivartosti perevezen' (robit, posluh) na transporti [Methodological recommendations for the formation of the cost of transportation (works, services) by transport]: Nakaz Ministerstva transportu Ukrayiny dated 05.02.2001 №. 65.
9. Nikulina T., Honchar M. (2019). Osoblyvosti obliku ta opodatkovannya posluh transportno-ekspedytors'koyi diyal'nosti pidpryyemstva [Peculiarities of accounting and taxation of transport and forwarding services of an enterprise]. *Naukovyy visnyk Odes'koho natsional'noho ekonomichnoho universytetu*, 6 (269), pp. 147-160.

10. Pro transportno-ekspedytors'ku diyal'nist' [On transport and forwarding activities]: Law of Ukraine dated 01.07.2004 No. 1955-IV.

11. Partyn H.O. et al. (2017) Upravlinskyi oblik : pidruchnyk [Management accounting: a textbook]. Lviv : Lviv Polytechnic Publishing House, 340 p.

Дата надходження статті: 22.04.2026

Дата прийняття статті: 11.05.2026

Дата публікації статті: 25.05.2026