

Державний вищий навчальний заклад
«Українська академія банківської справи Національного банку
України»

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

ДО ЗАХИСТУ
Завідувач кафедри
д.е.н., професор
_____ Ф.О.Журавка
«__» _____ 2011 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА
на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня магістр
за спеціальністю 8.050106 “Облік і аудит”

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ
СОБІВАРТОСТІ АВТОПЕРЕВЕЗЕНЬ

Виконав студент 5 курсу, група – МОА-01 _____ Прихожай Т.А.
«__» _____ 2011 р.

Керівник дипломної роботи _____ Гриценко О.І.
«__» _____ 2011 р.

Суми – 2011



РЕФЕРАТ

Дипломна робота містить – 129 сторінок, 21 таблицю, 3 рисунки, список літератури з 71 найменування, 9 додатків.

Актуальність теми визначається тим, що витрати підприємства є одним із найважливіших об'єктів обліку. Забезпечення оптимальності витрат і зростання прибутковості автотранспортних послуг вимагає постійного удосконалення системи їх управління, зокрема удосконалення методів управління витратами, особливо собівартості робіт і послуг, для забезпечення стійкого фінансового стану підприємства на ринку автотранспортних послуг України.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку витрат і калькулювання собівартості автоперевезень на підприємстві.

Об'єктом дослідження є організація обліку витрат і калькулювання собівартості автоперевезень на ДП «Сумиавтотранссервіс».

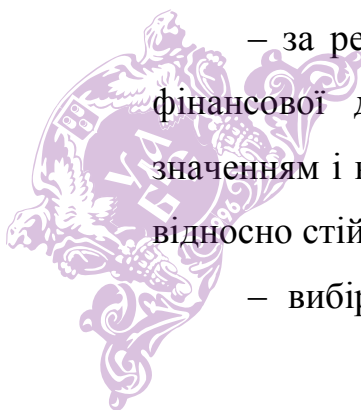
Мета дипломної роботи – дослідження теоретичних, методичних і практичних питань організації обліку витрат і калькулювання собівартості автоперевезень, а також розробка шляхів їх удосконалення.

Методи дослідження – методи фінансового аналізу, загальнонаукові методи: діалектичний, системний підходи, метод індукції і дедукції, аналіз і синтез, а також прийоми зведення і групування, порівняння.

За результатами дослідження сформульовані висновки:

– за результатами проведеного в роботі аналізу основних показників фінансової діяльності, було встановлено відповідність їх нормативним значенням і в цілому можна відзначити, що фінансовий стан підприємства є відносно стійким;

– вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості послуг



залежить від виду діяльності, характеру технологічного процесу і організації діяльності, організаційної структури підприємства;

– від правильності обчислення собівартості автоперевезень залежить фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період;

– за витратами та порядком калькулювання собівартості необхідно здійснювати контроль, який здійснюється різними методами і прийомами, кожен з яких є більш чи менш ефективним у конкретній ситуації;

– пропонується розробити необхідні внутрішні нормативні документи, які регламентують ведення управлінського обліку. Нами виділені напрями облікової політики стосовно витрат, які повинні розкриватися в Наказі про облікову політику детально;

– з метою підвищення оперативності обліку та полегшення пошуку резервів нами пропонується форма Звіту про собівартість автоперевезень;

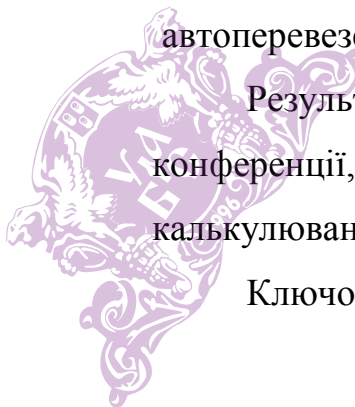
– в умовах розвитку ринкових відносин відбувається ускладнення організаційної структури підприємства, при цьому виникають різні підрозділи, за якими виникає необхідність здійснення контролю витрат, тому нами пропонується модель організації контролю витрат діяльності з метою проведення ефективного контролю витрат;

– необхідним при визначенні собівартості перевезень за запропонованою нами методикою є врахування також і основних показників якості перевезення пасажирів, таких як зручне обладнання зупинок і транспортних засобів, наявність інформаційних табло на зупиночних пунктах та інші.

Одержані результати можуть бути використані підприємством для покращення організації обліку витрат та калькулювання собівартості автоперевезень та підвищення ефективності діяльності підприємства.

Результати роботи пройшли апробацію, а саме: участь у науковій конференції, публікація статті на тему «Методи обліку витрат та калькулювання собівартості послуг на автотранспортному підприємстві».

Ключові слова: облік витрат, собівартість, методи калькулювання,



контроль витрат, аналіз собівартості автоперевезень.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ	10
1.1 Трактування сутності собівартості, її види та значення в процесі калькулювання.....	10
1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку витрат та порівняльна характеристика з міжнародним досвідом.....	18
1.3 Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості послуг на автотранспортному підприємстві.....	27
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ АВТОПЕРЕВЕЗЕНЬ НА ДП «СУМІАВТОТРАНССЕРВІС»..	36
2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика підприємства.....	36
2.2 Первинний, аналітичний та синтетичний облік витрат в розрізі статей калькуляції собівартості автоперевезень.....	50
2.3 Порядок формування собівартості автоперевезень.....	58
2.4 Організація контролю за витратами на підприємстві.....	66
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ.....	70
3.1 Вдосконалення організації обліку витрат на підприємстві.....	70
3.2 Удосконалення організації внутрішнього контролю на підприємстві..	76
3.3 Удосконалення методики аналізу собівартості автоперевезень.....	84
ВИСНОВКИ.....	99
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	103
ДОДАТКИ.....	114



ВСТУП

Витрати підприємства завжди були одним із найважливіших об'єктів обліку. Від того, наскільки точно і своєчасно вони відображаються в бухгалтерському обліку, прямо залежить точність і достовірність фінансового результату, який визначає підприємство.

Формування витрат є основним і одночасно найбільш складним елементом організації та розвитку виробничо-господарського механізму підприємств, охопленого системою управлінського обліку. Саме від його ретельного дослідження та успішного практичного застосування буде залежати рентабельність діяльності підприємства, виявлення резервів зниження собівартості автоперевезень.

Необхідність вивчення економічної сутності, складу, обліку витрат і собівартості автоперевезень зумовлено тим, що донині в економічній літературі порізно трактуються складові витрат, собівартості перевезень, структура та методика їх обчислення, що пов'язано, на нашу думку, насамперед із відсутністю єдиної думки щодо питань розуміння економічної сутності цих понять.

На жаль, в економічній літературі не існує єдиної думки щодо визначення сутності витрат і собівартості автоперевезень. Відсутнє чітке визначення цих економічних категорій і в зарубіжній літературі.

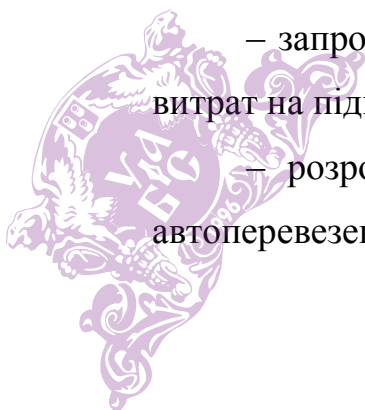
Проблеми економічної сутності, формування, обліку і аналізу витрат та калькулювання собівартості автоперевезень розглядалися в працях відомих вітчизняних учених-економістів: Білухи М. Т., Бородкіна О., Бутинця Ф. Ф., Валуєва Б. І., Герасимовича А. М., Голова С. Ф., Гуцайлюка З. В., Єфіменка В. І., Завгороднього В. П., Кужельного М. В., Сопко В. В., Савченка В. Я., Сук Л. К., Ткаченко Н. М., Чумаченко М. Г. та ін. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку витрат виробництва зробили зарубіжні вчені: Басманов І. А., Безруких П. С., Маргуліс А. Ш., Карпова Т. П., Палій В. Ф., Друрі К., Нідлз Б., Фостер Дж., Фрідман П., Хорнгрен Ч. Т., Яругова А.

Разом з тим, незважаючи на глибоке дослідження багатьма авторами питань обліку та аналізу витрат, воно все ще потребує подальшої розробки. Багато питань у науковій літературі трактуються по-різному, обґрунтування пропозицій деяких з них не відповідає сучасним вимогам. Ряд принципових змін в економіці, в тому числі й обліку та калькулюванні, які відбулися останнім часом, не узагальнені належно. Крім того, з'явилися нові проблеми, що потребують глибокого осмислення та правильного практичного вирішення.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних, методичних і практичних питань організації обліку і контролю витрат та калькулювання собівартості автоперевезень, а також розробка шляхів їх удосконалення.

Для виконання мети нами виконані наступні завдання:

- обґрунтувати сутність собівартості, її види та значення в процесі калькулювання;
- здійснити аналіз нормативно-правового забезпечення обліку витрат та порівняння з міжнародним досвідом;
- ознайомитись з методами обліку витрат та калькулювання собівартості послуг на автотранспортному підприємстві;
- надати загальну організаційно-економічну характеристику ДП «Сумиавтотранссервіс»;
- з'ясувати особливості первинного, аналітичного і синтетичного обліку витрат на підприємстві;
- ознайомитися з порядком формування собівартості автоперевезень;
- ознайомитися зі способами і прийомами здійснення контролю за витратами на підприємстві;
- запропонувати шляхи вдосконалення організації обліку та контролю витрат на підприємстві;
- розробити шляхи вдосконалення проведення аналізу собівартості автоперевезень.



Об'єктом дослідження є організація обліку і контролю витрат та калькулювання собівартості автоперевезень на ДП «Сумиавтотранссервіс».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку та витрат і калькулювання собівартості автоперевезень на підприємстві.

Для вивчення предмету дослідження в роботі застосовуються методи та прийоми аналізу, загальнонаукові методи: діалектичний, системний підходи, метод індукції і дедукції, аналіз і синтез, а також прийоми зведення і групування, порівняння.

Інформаційною та правовою базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, що регламентують облік витрат, офіційні статистичні матеріали, методичні матеріали, дані мережі Інтернет. Фактологічною основою проведеного дослідження є статті вітчизняних і зарубіжних учених з проблем бухгалтерського обліку і контролю витрат, а також дані первинного обліку та фінансова звітність ДП «Сумиавтотранссервіс».



РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ

1.1 Тракткування сутності собівартості, її види та значення в процесі калькулювання

У процесі своєї діяльності підприємство здійснює матеріальні та грошові витрати. Найбільшу частку з-поміж усіх витрат підприємства мають операційні витрати, тобто витрати пов'язані з основною діяльністю підприємства та операціями, що її забезпечують. Ці витрати формують собівартість продукції, яку воно виготовляє. Собівартість продукції – це грошовий вираз затрат підприємства на виробництво і реалізацію продукції [1].

Собівартість продукції характеризує ефективність всього процесу виробництва на підприємстві, оскільки в ній відображають: рівень організації виробничого процесу; технічний рівень; продуктивність праці та інше. М. Чумаченко вважає, що виробництво та реалізація продукції потребують трудових, матеріальних і грошових витрат [34].

Собівартість продукції – ємка, багатоманітна і динамічна економічна категорія. Вона є найважливішим якісним показником, показуючи, в що обходиться підприємству виробництво і збут продукції.

Як економічна категорія «собівартість» з'явилась у 1912 році у працях А.П. Рудановського, М.П. Тер-Давидова і М.Ф. фон Дітмара. До цього використовували терміни: «своя вартість», «загальна вартість», «власна вартість», «вартість виробництва», «фабрична вартість», «вартість», «дійсна вартість», «продуктивна вартість», «заводська вартість», «фактична вартість», «повна ціна», «істина ціна». Проведений перелік показує, як довго і як важко відбувався пошук потрібного визначення [15,61].

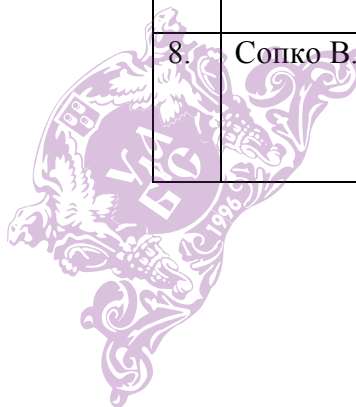
В економічній літературі досліджували поняття «собівартість» багато відомих вчених. На думку С.В. Степаненка, собівартість – це один з

основних показників роботи підприємства, що використовують для визначення потреби в обігових коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів і виробництва загалом, для внутрішньозаводського планування, а також для формування цін [34].

Основні визначення цього терміну наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Визначення поняття «собівартість»

№ з/п	Вчений	Визначення
1.	Білуха М.Т.	Калькулювання собівартості продукції – найбільш складний об'єкт дослідження, оскільки при цьому необхідно визначити всю сукупність затрат на виробництво продукції, правильність їх розподілу між завершеними та незавершеними виробами, встановити відхилення за статтями калькуляції та елементами затрат, відображеній у нормативній(плановій) і фактичній калькуляції собівартості виробів.
2.	Бутинець Ф.Ф.	Собівартість продукції – виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво та збут товарів, робіт, послуг.
3.	Войтенко Т.	Собівартість формується безпосередньо на підприємстві і відображає індивідуальні витрати та умови виробництва, конкретні результати господарювання даного виробничого підприємства.
4.	Голов С.Ф.	Калькулювання – це процес визначення собівартості кожного об'єкта витрат. Собівартість об'єкта витрат визначається за допомогою системи виробничого обліку.
5.	М'якота В	Собівартість продукції – один з головних економічних показників діяльності промислового підприємства і виражає в грошовій формі всі затрати підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції.
6.	Нападовська Л.В.	У собівартості продукції втілені всі затрати на виробництво і реалізацію продукції, тому вона показує, наскільки ефективно на підприємстві використовують всі види ресурсів.
7.	Панасюк В.М.	Собівартість продукції – центральний об'єкт управління і якісний показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства.
8.	Сопко В.В.	Використані у процесі виробництва всі різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці формують поняття витрати. Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття собівартість.



Враховуючи думки науковців, можна зробити узагальнення, що собівартість – це якісний показник ефективності виробництва та його управління, що визначає суму понесених витрат у грошовій формі на виготовлення і реалізацію продукції [63].

Поняття собівартості продукції базується на двох положеннях:

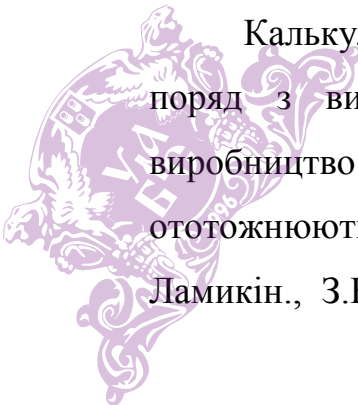
- це затрати на виробництво продукції, здійснювані на підприємстві;
- всі затрати, що містяться у собівартості, виражені в одній, загальній для всіх формі.

Перша характеристика служить для чіткого обстеження, кола затрат, що містяться у собівартості продукції. Друга характеристика спричинена тим, що затрати на виробництво продукції здійснюються в багатьох формах [34].

Отже, собівартість продукції – це грошовий еквівалент, сплачений за товари та послуги, які повинні принести поточні чи майбутні вигоди для організації. Собівартість продукції відображає рівень витрат підприємства на її виробництво та комплексно характеризує ефективність використання ним усіх ресурсів, організаційний та технічний рівень виробничого процесу, рівень продуктивності праці [58].

Науково обгрунтована система обчислення собівартості одиниці продукції, товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт, наданих послуг, за елементами витрат становлять один з важливих елементів методу бухгалтерського обліку – калькулювання. Саме калькулювання є заключним етапом обліку витрат на виробництво і виходу продукції, у процесі якої за встановленими прийомами і методами групуються витрати й обчислюється собівартість продукції [15].

Калькулювання – це термін, який нині практично завжди вживається поряд з виробничими затратами, бухгалтерським обліком затрат на виробництво (управлінським обліком). В економічній літературі досить часто ототожнюють калькулювання з калькуляцією, зокрема до них відносяться І.О. Ламикін., З.В. Кір'янова, Г.І. Моїсеєнко, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Б.А.



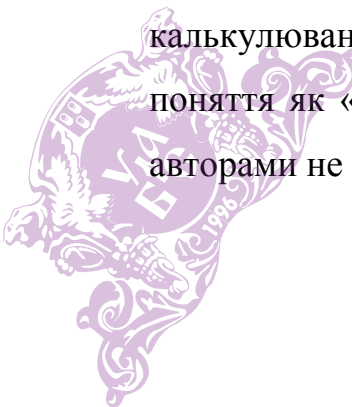
Титов, П.С. Безруких, М.І. Вейсман, О.Ф. Галкін, М.В. Дембінський, І.І. Поклад [9]. Проте терміни «калькуляція» і «калькулювання» істотно відрізняються один від одного і вживати ці поняття у значенні синонімів не варто. Таку думку підтримують А.І. Сумцов, колектив авторів за ред. Б.І. Гаврилова, В.І. Петрова, В.І. Стоцький, Д.В. Писарев, П.Г. Войтехов, Р.Я. Вейцман, І.А. Басманов, Наринський О.С. [2, 5]. Під калькулюванням С.Ф. Голов, В.І. Єфименко, С.А. Котляров розуміють процес визначення собівартості певного об'єкту витрат, який включає форму подання результатів такого розрахунку за статтями витрат – калькуляцію [8].

Калькуляцію вживають у значенні бланку, паперового носія інформації. В той же час деякі вчені – проф. П.П. Німчинов та проф. М.С. Пушкар визнають калькуляцію окремою наукою (галуззю знань) про методи та способи обчислення собівартості на основі даних бухгалтерського обліку, яка має свій об'єкт та метод. Бойко С.В., Герасимчук Н.В., Василенко М., Палюх М.С., Хомин П.Я. визначають завдання калькуляції як окремої науки [28, 36].

Швець В.Г. та інші вчені визначає калькулювання як самостійний бухгалтерський метод, оскільки мета його суто бухгалтерська. Жебрак М.Х., Калькутін В.А, Макаров В.Г. та Сумцов А.І. вважають калькулювання засобом контролю за виробничими витратами [62].

Проведений аналіз опрацьованої літератури дає змогу узагальнити результати та виділити наступні групи авторів, які пропонують визначення поняття «калькулювання» (табл. 1.2).

Автори першої групи пов'язують калькулювання з розрахунком та обчисленням витрат. Як вже зазначалося вище, дані автори зводять сутність калькулювання до звичайних арифметичних дій, а також ототожнюють поняття як «витрати» та «собівартість». На нашу думку визначення подане авторами не повністю розкриває змісту поняття.



Друга група вчених, розглядають калькулювання як обчислення або визначення собівартості продукції чи її одиниці. На нашу думку визначення є неточним [61].

Таблиця 1.2 – Групи авторів, що досліджували поняття «калькулювання»

№ з.п.	Група авторів	Визначення калькулювання
1.	Мазуркевич Н.В., Бойко С.В., Романчук К.В., Аверчев І.В., Белобородова В.А., Чечета А.П., Слабінський В.Т., Вербов Г.Д., Воронова Є.Ю., Уліна Г.В., Маргуліс А.Ш., Кузмінський А.Н., Медведєв М.Ю., Меркушев А.І., Мізіковський І.Е., Палій В.Ф., Сумцов А.І., Бєлий І.Н., Папковская П.Я., Михалкевич А.П., Кузнецов В., Михайленко О.	Обчислення (визначення, розрахунок витрат)
2.	Проф. Бутинець Ф.Ф., Абашина А.М., Симонова М.Н., Безруких П.С., Вербов Д.Г., Кашаєв Н.А., Комісарова І.П., Белобородова В.А., Слабінський В.Т., Дєващук Л.Г., Єрмалаєва В.І., Квач Я.П., Рудинська О.В., Литвин МБ., Пушкар Марченко А., К Медведєв Ю.М., Меркушев І.А., Ніколаєва С.А., Палій В.Ф., Партін Г.О., Петрова В.І., Рябкін В.І., Сопко В.В., Бєлий Н.І., Папковская П.Я.	Обчислення (визначення) собівартості продукції (робіт, послуг)
3.	Вахрушина М.А.	Складання калькуляції
4.	Мазуркевич Н.В., Бойко С.В.	Обчислення в грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу
5.	Литвин Б.М., Пушкар М.С., Наринський М.С.	Метод контролю

Так, Анджан К.Я. стверджує, що під поняттям калькулювання не можна розуміти лише сукупність прийомів, які використовуються для обчислення собівартості одиниці продукції. Калькулювання – ширше поняття, яке включає визначення об'єму незавершеного виробництва на початок та кінець звітної періоду, кількості отриманої продукції, супутньої та побічної продукції, а також відходів виробництва, браку та порядок оцінки незавершеного виробництва, побічної продукції, відходів, браку та ряд інших

розрахунків. Тому доцільно використовувати визначення, запропоноване Н.В. Мазуркевич та С.В. Бойко, які вважають, що калькулювання – це обчислення в грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу (рис. 1.1).

Так, на сучасному етапі калькулювання має особливе значення в кожному процесі господарської діяльності підприємства. В процесі придбання засобів, необхідних для нормального функціонування підприємства потрібно обрати найбільш оптимальний варіант придбання певного виду активу. В процесі реалізації калькулювання повинно забезпечити достовірною інформацією управлінський персонал щодо собівартості та ціни активу, що реалізовується [67].

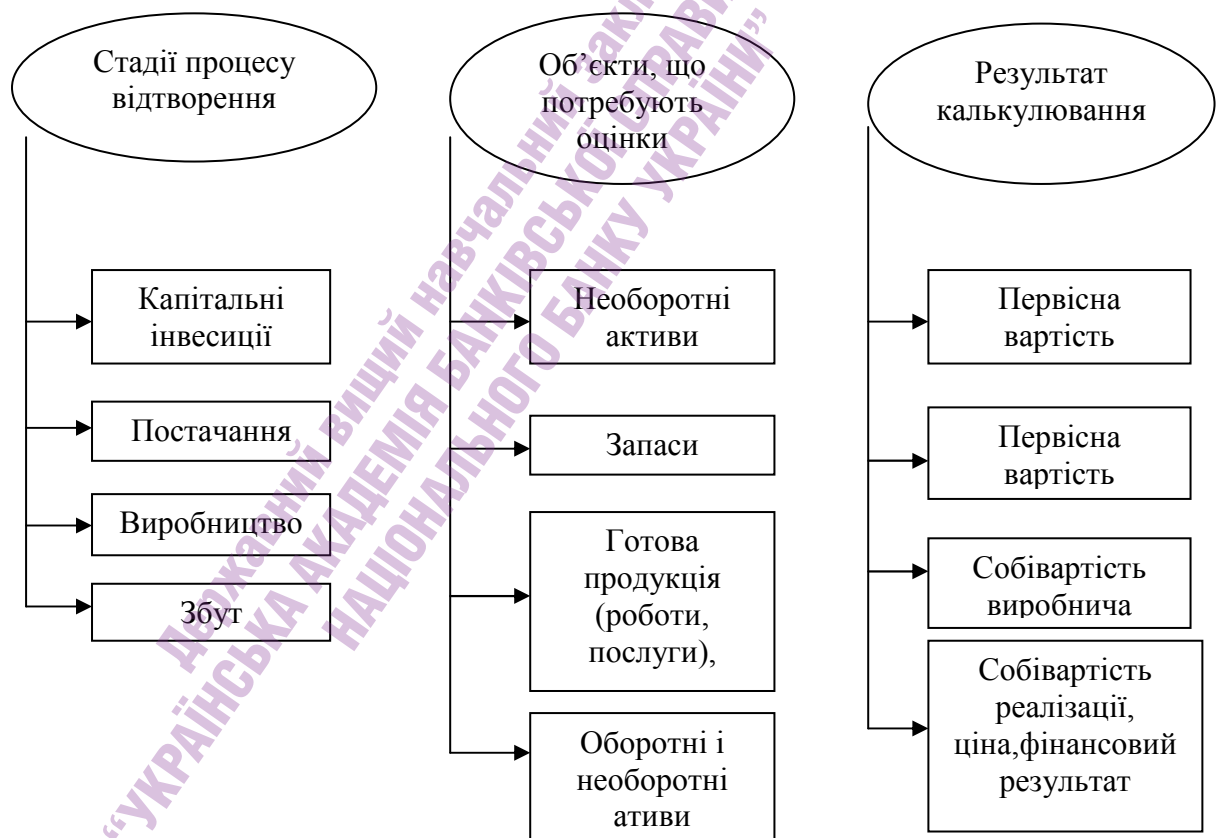


Рисунок 1.1 – Калькулювання на різних стадіях процесу відтворення

На думку М.А. Вахрушиної калькування слід розглядати як складання калькуляції. На нашу думку це є недоцільним, оскільки автор занадто звужує

зміст даного поняття. Методом контролю вважають калькулювання Б.М. Литвин, М.С. Пушкар, М.С. Наринський [29, 61].

Визначимо найбільш вдале трактування поняття калькулювання та калькуляції.

Калькулювання – обчислення у грошовому вимірнику витрат і результатів будь-якого господарського процесу за встановленими статтями для аналізу діяльності підприємства.

Калькуляція – форма внутрішнього документу, в якій проводиться калькулювання і подаються його результати.

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) умовно можна поділити на три етапи. На першому етапі вираховується собівартість всієї випущеної продукції в цілому, на другому – фактична собівартість по кожному виду продукції, на третьому – собівартість одиниці продукції, виконаної роботи або наданої послуги (рис. 1.2) [36, 65].



Рисунок 1.2 – Етапи калькулювання

Калькулювання має важливе значення для визначення ціни і здійснення контролю в процесі виробництва, особливо в період, коли підприємства страждають від посиленого тиску затрат в умовах жорсткої конкуренції. Можливості політики встановлення потрібних цін на ринках збуту, як і політики цін, що пропонуються на ринках закупок, базуються на результатах калькуляційних розрахунків. На ряду з вище зазначеним з приводу цін

калькулювання має також вагоме значення для проведення порівняльних розрахунків та оцінки виробничих результатів. Серед порівняльних розрахунків, які базуються на основі результатів калькулювання, особливо важливі наступні [23]:

- порівняння планових і фактичних затрат;
- внутрішні порівняння даних за різні періоди;
- порівняння з конкурентами;
- порівняння методів, що застосовуються.

В залежності від часу проведення калькулювання розрізняють:

- попередня калькуляція;
- проміжна;
- калькуляція фактичних затрат [62].

Калькулювання собівартості продукції є одним із найскладніших напрямів бухгалтерської діяльності. Це обумовлено такими факторами:

- різноманітність витрат та методів калькулювання, що потребує спеціальних знань;
- чисельність місць виникнення витрат;
- самостійність підприємства, щодо обліку витрат та застосування методів калькулювання собівартості [13,70].

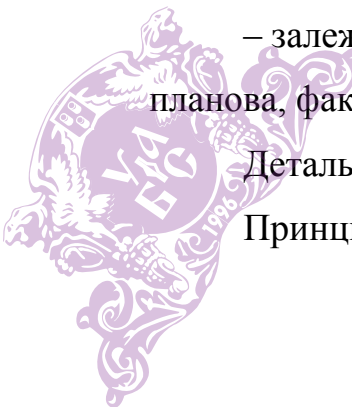
Калькуляція собівартості продукції проводиться різними методами в залежності від її виду, типу і характеру організації виробництва тощо.

Відповідно до цього за різними ознаками класифікують і саму собівартість, найбільш поширеними з яких є:

- залежно від складу витрат: галузева, фірмова, індивідуальна, повна, господарська, виробнича, цехова, бригадна, технологічна.
- залежно від часу обчислення і джерел даних: нормативна, провізорна, планова, фактична.

Детальна характеристика видів собівартості наведена в додатку А [63].

Принципи собівартості сьогодні визначають за таких умов:



- вони є об'єктивні, оскільки оцінка в усіх видах базується на документах, і, що найголовніше, за предмет оцінки взято дійсно скільки було витрачено чи за що повинно бути сплачено відповідну суму грошей;
- впливають з принципу подвійності, тому що факти господарського життя реєструються в обліку в тій оцінці, в якій вони реально відбувалися.
- продукція (майно) оприбутковується за тією ціною, за якою її було дійсно виготовлено (придбано);
- реально відображаються фінансові результати, так як на них впливають наслідки зміни цін (переоцінки) [15, 66].

Таким чином, сутність калькулювання полягає у деталізації вартісної оцінки результатів господарських процесів (придбані активи, виготовлена продукція, реалізовані активи) і поданні їх у формі, зручній для аналізу доцільності такого процесу, тобто у формі калькуляції. Основними проблемами у трактуванні понять «калькуляція» і «калькулювання» є, по-перше, спроба визначити термін, приділяючи більше уваги меті, а не сутності поняття; по-друге, обмеження поняття лише процесом виробництва; по-третє, ототожнення «калькуляції» та «калькулювання».

Так, у ході проведеного дослідження було встановлено, що калькулювання – це обчислення в грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу (в широкому розумінні) та обчислення собівартості одиниці продукції, послуги, роботи (в вузькому розумінні). Калькуляцію слід вживати у значенні форми внутрішнього документу, в якому здійснюється калькулювання і подаються його результати.

1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку витрат та порівняльна характеристика з міжнародним досвідом

Система бухгалтерського обліку витрат в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного їхнього нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалось протягом двох останніх

десятиріч і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками [6].

Нормативно-правове забезпечення обліку – це, за нашим розумінням, сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі [10].

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і контролю витрат підприємств, з нашої точки зору, варто відносити: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про державну контрольно-ревізійну службу», «Про аудиторську діяльність», «Про державну податкову службу України»; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати», 18 «Будівельні контракти», 31 «Фінансові витрати», Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості перевезень, вказівки, інструкції, положення; наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу і т.д. [11, 12].

Нормативно-правові акти щодо бухгалтерського обліку, фінансової звітності витрат підприємств, за нашим переконанням, можна поділяти на наступні рівні:

- міжнародні або континентальні (МСФЗ, Директиви ЄС);
- загальнодержавні (нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України);



- загальнооблікові (акти Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, НБУ, Державного казначейства України, Державної податкової служби України);
- галузеві (відомчі) (акти профільних міністерств та відомств);
- регіональні (нормативно-правові акти обласних і районних державних управлінь, служб, відділів, груп).
- внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові).

На підставі висловлених вище думок науковців щодо різних ознак класифікації нормативно-правового забезпечення обліку і контролю, формуємо власну класифікацію з уточненням щодо витрат підприємства (додаток Б).

Отже, належне нормативно-правове забезпечення обліку витрат є важливою умовою ефективної організації обліку та контролю на підприємствах [16].

Починаючи з 2000 року методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності регламентовані П(с)БО 16 «Витрати», затвердженим наказом МФУ від 31.12.1999 року зі змінами і доповненнями. Причому зміни та доповнення у поданий нормативний документ вносилися чи не найчастіше, що також підтверджує важливість формування інформації про витрати та існування не до кінця вирішених питань [31].

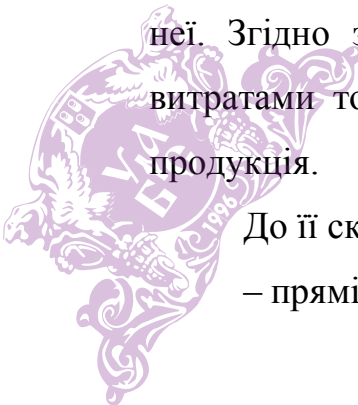
Пунктом 11 П(с)БО 16 «Витрат» передбачено визначення:

- виробничої собівартості;
- собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Виробнича собівартість є початковою в цьому переліку, тому почнемо з неї. Згідно з П(с)БО 16 «Витрати» виробнича собівартість визначається витратами того конкретного підрозділу (ділянки, цеху), де виготовляється продукція.

До її складу включені:

- прямі матеріальні витрати;



- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати;
- розподілені постійні загальновиробничі витрати.

Оцінюючи наведені складові елементи виробничої собівартості, можна сказати, що до виробничої собівартості включені як прямі, так і непрямі (загальновиробничі) витрати. Прямі на підставі первинних документів включаються у виробничу собівартість конкретних видів продукції. Інша справа – непрямі (загальновиробничі) витрати. Саме вони є чи не найбільшою проблемою методики формування собівартості продукції сьогодні, а точніше, з моменту введення в дію П(С)БО 16 «Витрати» [33,50].

Визначення і розподіл непрямих витрат не є тотожним відповідно діючої вітчизняної нормативно-правової бази і вимог МСФЗ. Відповідно МСФЗ під непрямыми розуміють витрати, які прямо (безпосередньо) відносять на собівартість конкретного різновиду продукції (робіт, послуг). Згідно вітчизняної нормативно-правової бази непрямі витрати – це витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Кардинальною відмінністю вітчизняного бухгалтерського фінансового обліку від МСФЗ є те, що в процесі розподілу витрат на прямі і непрямі відсутній критерій економічної доцільності. Цій ситуації притаманні два аспекти. Сутність першого аспекту полягає в тому, що по суті технологічно прямі витрати, які можна ідентифікувати в первинних документах і облікових регістрах та віднести на конкретний різновид продукції (наприклад, окремі різновиди допоміжних матеріалів або разових робіт), будуть включені до складу непрямих витрат, якщо витрати по їх вимірюванню та оцінці будуть перевищувати вигоди від їх точного розподілу.

Другий аспект передбачає, що суттєві для собівартості витрати, якщо з урахуванням цінностей технологічного процесу вони відносяться до

декількох різновидів продукції, то за допомогою технологічного нормування при пробному випуску їх розмір повинний бути визначений, а вони повинні бути включені до складу собівартості за прямим методом.

Вищезазначений

критерій економічної доцільності, з урахуванням вимог МСФЗ, слід використовувати в вітчизняній практиці обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

З метою визначення затрат на продукт, які пов'язані з його виготовленням, в МСБО 2 «Запаси» виокремлений термін «затрати на переробку», до складу яких включені три різновиди затрат:

- прямі затрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом цього різновиду продукції;
- змінні непрямі затрати, які залежать від змін обсягів виробництва;
- постійні непрямі затрати, величина яких не залежить від змін обсягів виробництва [31].

Для кожної групи встановлені власні критерії включення до собівартості продукції (робіт, послуг). Кожна юридична особа має право встановлювати будь-яку базу розподілу для непрямих витрат. В якості бази розподілу в стандарті рекомендується використання вимірювача потужності ресурсу [37].

Якщо порівнювати з міжнародним досвідом, то в системах МСФЗ і GAAP USA немає спеціального стандарту, аналогічного П(С)БО 16 «Витрати». Визначення витрат у МСБО і П(С)БО є практично ідентичними, але відрізняються від GAAP USA тим, що витрати за GAAP USA не включають збитки. Збитки відрізняються від витрат по GAAP USA тим, що вони виникають в результаті фактів господарської діяльності, не пов'язаних з процесом отримання прибутку, тобто з процесом створення підприємством продукції, товарів, робіт і послуг протягом певного проміжку часу. Збитки показуються в звітності на нетто-основі (без податків), а витрати формуються з урахуванням податків [44, 64]. Прикладом таких збитків можуть бути

витрати, пов'язані із зміною вартості запасів, валютних курсів, нарахуванням штрафів і пені.

МСБО виходять з існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності:

- статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності підприємства;
- статей витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю.

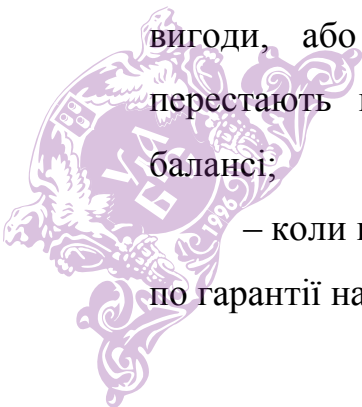
GAAP USA розподіляє всі витрати на активи та інші витрати (зокрема відкладені), а також збитки. Основна особливість відкладених витрат полягає в тому, що хоча підприємство і несе витрати, купуючи або використовуючи активи, вони самі по собі активами не являються. Збитки виникають в результаті фактів господарської діяльності, що не пов'язані з процесом отримання прибутку, тобто з процесом створення підприємством продукції, робіт і послуг. Вони виникають в результаті одиничних або несистематичних видів діяльності, що не відносяться до основних.

Відповідно до П(С)БО, витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, а також по економічним елементам і статтям витрат. За доцільністю витрати поділяються на продуктивні, непродуктивні й надзвичайні.

По МСБО витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій [11].

Витрати визнаються в звіті про прибутки і збитки:

- негайно, якщо витрати не створюють більше майбутні економічні вигоди, або коли майбутні економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати вимогам визнання як актив в бухгалтерському балансі;
- коли виникло зобов'язання без визнання активу, як у разі зобов'язання по гарантії на товар.



В GAAP USA визнання – це процес включення елемента звітності (активу, зобов'язання, доходу, витрати та ін.) у фінансову звітність.

Будь-який елемент визнається при виконанні чотирьох умов (критеріїв визнання):

- відповідає визначенню, вказаному в положенні FASB CON 6 «Елементи фінансової звітності»;
- може бути вимірний;
- релевантний, тобто інформація про нього може впливати на рішення користувачів звітності;
- інформація про елемент є такою, що перевіряється, достовірна і нейтральна.

Як правило, витрати і збитки визнаються в звітності в той момент, коли економічні вигоди споживаються для виробництва продукції (робіт, послуг).

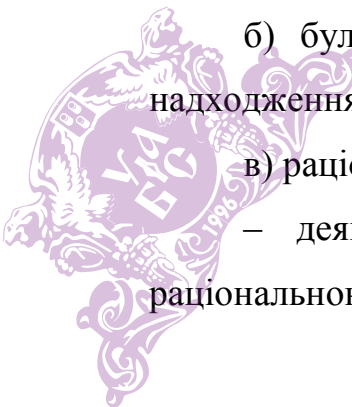
Споживання може бути визнане безпосередньо або шляхом зіставлення з доходами, визнаними в тому ж періоді, наступними способами:

- собівартість товарів (робіт, послуг) співвідноситься з доходами, тобто визнається в тому ж періоді, що і доходи, що відносяться до одних і тих же операцій;
- адміністративні і комерційні витрати признаються, як правило, в тому періоді, коли вони виникли.

В GAAP USA застосовується концепція нарахування для визнання різних негрошових активів, зобов'язань, операцій і подій, які впливають на них. Крім того, визнання в періоді виникнення характерне для витрат, які:

- а) не приводять до появи однозначно визначеної майбутньої економічної вигоди;
- б) були спочатку визнані як активи, але від яких не очікується надходження майбутньої економічної вигоди;
- в) раціональна алокація яких неможлива.

– деякі витрати визнаються з використанням систематичної і раціональної алокацією. Зазвичай, це відбувається у разі відсутності прямих



причинно-наслідкових зв'язків між витратами і отримуваним доходом [45, 64].

Відповідно П(С)БО, за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у звіті про фінансові результати в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Витрати негайно відображаються у звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства.

У МСБО відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат підприємства. В той же час окремі стандарти, наприклад, МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій», МСБО 39 «Фінансових інструментів: визнання та оцінка», МСБО 36 «Знецінення корисності активів», МСБО 19 «Виплати працівникам» та ін., містять по-ложення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в звіті про прибутки і збитки.

По GAAP US оцінка витрат підприємства, визнаних у фінансовій звітності, проводиться відповідно до CON 5 «Визнання і оцінка у фінансовій звітності комерційних організацій». Існує п'ять способів вимірювання (п'ять атрибутів) вартості активів:

- за історичними витратами – основні засоби і інше майно визнаються в обліку у відповідній сумі сплачених грошових коштів при їх придбанні;
- за поточними витратами – деякі матеріально-виробничі запаси враховуються за поточною вартістю заміщення;
- за поточною ринковою вартістю – деякі інвестиції в цінні папери оцінюються за вартістю, по якій вони могли б бути продані;
- за чистою вартістю реалізації – короткострокова заборгованість і деякі запаси оцінюються в сумі можливого надходження грошових коштів від їх конвертації за вирахуванням прямих витрат, пов'язаних з конвертацією;

– за приведеною вартістю майбутніх грошових потоків – довгострокова дебіторська заборгованість оцінюється у величині дисконтованих чистих грошових потоків, що отримуються в результаті її припинення [37].

Як бачимо, в GAAP USA до різних видів активів застосовуються різні атрибути вимірювання, які визначаються FASB в конкретних випадках і затверджуються у відповідних стандартах.

В П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремому стандарті, правила відносно оцінки витрат підприємства. Проте окремі стандарти, наприклад, як П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 9 «Запаси» та ін. вказують на деякі особливості оцінки витрат [9, 12].

В додатку В наведено порівняльну характеристику витрат по МСБО, GAAP US та П(С)БО [44].

Виконаний нами аналіз основних характеристик витрат в системах бухгалтерського обліку МСБО, П(С)БО і GAAP USA та порівняльний аналіз визначення, визнання, оцінки, класифікації та групування витрат доцільно використовувати у процесі обліку витрат на підприємствах [64].

Таким чином, нормативно-правове забезпечення обліку – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

Врахування зарубіжного досвіду такого складного процесу як облік витрат в поєднанні з найкращими традиціями вітчизняної обліково-аналітичної практики, дозволить українським підприємствам досягнути оптимального рівня витрат в усіх підсистемах з виконання в них будь-яких робіт.

1.3 Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості послуг на автотранспортному підприємстві

Собівартість продукції є одним із найважливіших показників діяльності підприємства, який впливає на рентабельність і самоокупність підприємства. Крім того, собівартість продукції визначає ступінь досягнення стратегії зниження витрат у зміцненні конкурентоспроможності підприємства.

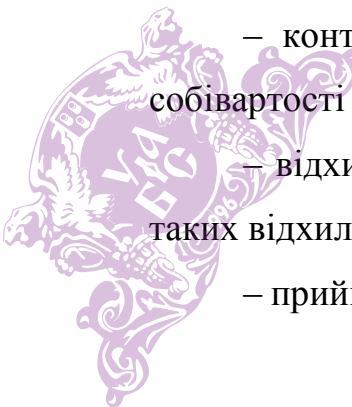
Облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції є найважливішою ланкою бухгалтерського обліку підприємства. Управління підприємством у цілому та за функціями управління неможливе без отримання достатньої, достовірної, облікової та оперативної інформації [5].

Однак якщо управління виробничим процесом, управління персоналом, управління технічною підготовкою виробництва ґрунтуються переважно на даних оперативного обліку, то управління виробничими витратами та собівартістю неможливе без наявності достовірної бухгалтерської інформації [2].

Калькулювання собівартості продукції – один із важливих методів обліку, але крім його основного призначення калькулювання є важливою інформаційною базою для вибору виробничої стратегії та ціноутворення. Калькулювання собівартості та облік витрат займає центральне місце в системі управління витратами [14].

Інформація про собівартість може бути використана апаратом управління для здійснення таких важливих функцій [18]:

- планування обсягів виробництва продукції в цілому по підприємству та на рівні структурних підрозділів;
- контролю за дотриманням планової величини загальних витрат і собівартості одиниці продукції;
- відхилення від стандартних витрат з аналізом причин та винуватців таких відхилень;
- прийняття короткострокових управлінських рішень;



– пошуків внутрішньовиробничих резервів;

Методом калькулювання є сукупність прийомів обчислення собівартості послуг. Предметом калькуляції є те, що в ній відбивається, тобто витрати, що утворюють собівартість послуг [1, 25].

Основоположним документом з калькулювання собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті є Рекомендації № 65. Залежно від умов перевезень застосовуються тарифи за 1 км, 1 ткм або 1 т, 1 пасажира, а також погодинний тариф — за 1 год. роботи автомобіля. При цьому перевізник сам вибирає тариф, що найбільше відповідає умовам експлуатації [55].

Згідно пункту 3 Рекомендацій № 65 собівартість перевезень (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення.

Для проведення калькулювання слід обрати метод обчислення витрат та визначити калькуляційну одиницю. Відповідно до пункту 46 Рекомендацій № 65 як узагальнююча калькуляційна одиниця транспортної роботи використовується показник суми витрат, що припадають на 1 грн. отриманих підприємством доходів [18, 55].

Витратний підхід до калькулювання послуг автотранспорту, який застосовується до всіх видів цін, передбачає, що визначення собівартості є основою розрахунку ціни одиниці перевезень (1 т вантажу, 1 пасажира, 1 км пробігу тощо).

Сьогодні держава регламентує формування ціни на окремі автопослуги: перевезення пасажирів в автобусах та маршрутних таксі на міських, приміських та міжміських маршрутах. Інші послуги, що надаються автоперевізниками, не регулюються державою, зокрема, це стосується цін на послуги вантажних автомобілів [14, 17].



До собівартості включають усі наявні прямі витрати підприємства, а також інші, пов'язані з операційною діяльністю (адміністративні, збутові та інші операційні витрати). Це пояснюється й вимогами ціноутворення: до ціни послуг мають бути включені всі операційні витрати підприємства плюс норма прибутку (рентабельності), за рахунок якої покриваються не включені до собівартості витрати [20, 69].

Фактичну суму загальновиробничих витрат (далі – ЗВВ) слід розподіляти між:

- основним виробництвом з подальшим розподілом між видами перевезень;
- допоміжним виробництвом в частині робіт, призначених для потреб власного капітального будівництва, непромислових господарств, а також реалізації;
- обслуговуючими виробництвами;
- капітальним будівництвом, що ведеться господарським способом.

Як передбачено в пункті 58 Рекомендацій № 65, залежно від видів виконуваних перевезень, технічного оснащення рухомого складу та інших умов ЗВВ, віднесені до основного виробництва, розподіляються між окремими видами перевезень за одним з таких методів [55]:

- пропорційно до заробітної плати основних працівників;
- відповідно до питомої ваги планової суми ЗВВ у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень;
- на 1 грн. фактичних доходів за окремими видами перевезень;
- пропорційно до суми витрат за іншими калькуляційними статтями;
- пропорційно до приведеної кількості автомобілів на автотранспортних підприємствах.

Калькуляційними та ціновими одиницями є такі показники: для автобусів та мікроавтобусів — 1 год. роботи автобуса, 1 км пробігу, 1 пас.-км; для вантажних автомобілів — 1 год. роботи автомобіля, 1 км пробігу 1 т-км [14].

Відповідно до Методичних рекомендацій №65 «Про затвердження Методичних рекомендацій по формуванню собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті» від 05.02.2001 р. для калькулювання собівартості перевезень на автотранспортних підприємствах передбачений позамовний, простий, нормативний підрахунок витрат або стандарт-костинг. На практиці переважають два методи: простий та позамовний [31].

В Рекомендаціях № 65 (п.42-45) нормативний метод описаний більше за інші, але прикладу розрахунку не наведено. До речі, як і по інших методах. Головна відмінність цього методу полягає в тому, що базовою є нормативна (планова) калькуляція одиниці та всього обсягу перевезень. Фактична собівартість розраховується не за прямим методом, а за допомогою відхилень від норм. Суми відхилень можуть бути як позитивні так і негативні.

Нормативний облік витрат і калькулювання собівартості застосовується підприємствами, які здійснюють регулярні перевезення за одними й тими ж маршрутами. При цьому нормативи витрат повинні розроблятися для кожного маршруту окремо. На основі діючих норм складають нормативні калькуляції. На практиці даний метод застосовується в повному обсязі дуже рідко [55, 71].

Простий метод (не описаний в Рекомендаціях № 65) використовується переважно в дійсно простих умовах – у малих підприємств або у вузько спеціалізованих підприємств, коли підприємство надає один-два види послуг і передбачає ділення всіх витрат звітного періоду на кількість виконаних послуг (тонокілометри, пасажирокілометри, години роботи).

Позамовний метод є найбільш поширеним. Застосовується за умови якщо:

- маршрути пасажирських або вантажних перевезень і тоннаж вантажу, що перевозиться, кожного разу відрізняються,
- використовуються різні марки та модифікації автобусів, автомобілів при наданні платних послуг замовнику,

– до різних замовників застосовується різний підхід щодо вартості пального, ступеня сервісу на маршрутах,

– інші індивідуальні ознаки послуг [7, 13].

Позамовний метод передбачає відокремлений облік витрат за кожним видом перевезень або окремому замовленню. Об'єктом обліку при застосуванні цього методу будуть окремі види перевезень, а калькуляційними одиницями – відповідні одиниці їх виміру [18, 19].

На сьогоднішній день у світовій практиці розробляються безліч нових методів калькуляції. Для апробації на практиці на базі автотранспортних підприємств найбільш цікавим, на наш погляд, є метод калькулювання витрат Target costing (цільове калькулювання).

Target costing (цільове калькулювання) - це метод визначення собівартості виробу або послуги, оснований на ціні (цільовій ціні), яку покупці бажають платити. Таку процедуру називають також калькулюванням собівартості на основі ціни [21, 42].

Цільове калькулювання є тим методом, який для визначення витрат використовує ціну. Відділ маркетингу встановлює, які характеристики й ціна найбільш прийнятні для покупців. Наступними кроками, що мають зробити інженери компанії, є дизайн і розробка такого виробу, собівартість і прибуток яких покриваються цією ціною. Японські фірми вже давно застосовують цей підхід, північноамериканські тільки починають застосовувати цільове калькулювання [32, 41].

С. Голов визначає цільове калькулювання (target costing) як стратегію, за якою компанія спочатку визначає прийнятну ціну послуги і її граничну собівартість, а вже після цього проектує саму послугу, реалізація якої забезпечить досягнення певної мети. Цей підхід застосовують японські компанії, а останніми роками йому приділяють усе більше уваги в США та Західній Європі [60, 68].

На відміну від традиційної практики ціноутворення за принципом «витрати плюс», метод цільового калькулювання передбачає вирахування

витрат виходячи з попередньо встановленої цільової ціни. Цільова ціна (target price) – це очікувана ціна виробу (послуги.), що готові платити за нього потенційні покупці. Вона визначається на основі маркетингових досліджень і відображує рівень, що забезпечує компанії досягнення бажаного обсягу продаж і частки ринку. Після цього відрахуванням із цільової ціни частини необхідного прибутку розраховують максимально припустиму виробничу собівартість. Для цього в процесі розробки фахівці вишуковують оптимальну комбінацію елементів майбутнього виробу, що забезпечить бажаний рівень витрат і якості [26, 69].

Охарактеризуємо найбільш поширені методи калькулювання (табл. 1.3) [42].

Таблиця 1.3 – Характеристика методів калькулювання

Метод калькулювання	Коротка характеристика методу
Позамовний метод	Застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Затрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами.
Нормативний метод	Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість перевезень калькулюється ще на стадії планування. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість перевезень.
Метод «стандарт - костінг»	Планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об'єктами не передбачається. Метод має «західне» походження.

Нормативний метод обліку витрат передбачає ведення роздільного обліку витрат за нормами і відхилень від цих норм. Для впровадження та ефективного функціонування нормативного методу необхідно:

- розробити довідник (номенклатуру-цінник) на всі види виробничих запасів та інших предметів праці, що використовуються;
- розробити нормативи витрат за кожним елементом окремих видів перевезень (у кількісному і вартісному вираженні);
- запровадити систему і порядок ведення сигнальної документації щодо відображення відхилень від норм;

– розробити облікові реєстри аналітичного обліку, де передбачити графи з роздільним обліком витрат: за нормами; відхилення від норм; зміни норм; фактичні витрати [13, 35].

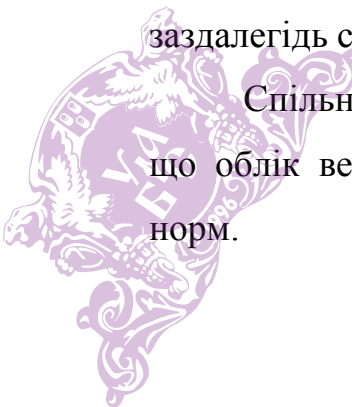
За наявності розроблених норм витрат можна визначити нормативну собівартість перевезень, а потім зафіксувати відхилення і зміни норм й визначити фактичну собівартість. За нормативним методом відхилення і зміни норм виявляються при здійсненні конкретної операції, що дає змогу встановити місце, причини, характер і винуватців чи ініціаторів відхилень. Будь-які відхилення (економія чи перевитрати) мають обґрунтовуватися. На зміни норм, що можуть відбуватися в результаті зміни технологічного процесу, організації виробництва, інші виправдані зміни, повинен складатись спеціальний розрахунок (відомість) змін норм. Відхилення від норм фіксуються в документах сигнальної форми (зі спеціальною лінією, документ іншого кольору тощо). На підставі розроблених діючих норм витрат розраховується нормативна собівартість. Фактична собівартість перевезень визначається як алгебраїчна сума нормативних витрат, змін норм і відхилень від цих норм [46, 50].

Необхідно зазначити, що запровадження нормативного методу обліку витрат і визначення нормативної собівартості не повинно бути самоціллю, а засобом дієвого контролю за діяльністю підприємства й управління ним.

Із зарубіжної практики відомий такий метод обліку витрат, як стандарт-кост [2]. Аналогом нашого нормативного методу є система «Стандарт-кост», яка була розповсюджена і зарекомендувала себе на підприємствах США, Великобританії та інших країн.

Термін стандарт-кост означає стандартні витрати, тобто розроблені заздалегідь стандарти (кошториси) витрат на виробництво продукції [38].

Спільними ознаками нормативного методу і методу стандарт-кост є те, що облік ведеться за повними втратами (прямими і непрямими) в межах норм.



Між нормативним методом і системою стандарт-кост існують відмінності. За методом стандарт-кост витрати понад встановлені норми відносять на винних осіб, а за їх відсутності – на результати фінансово-господарської діяльності. При нормативному методі наднормативні витрати, по яких винні особи не встановлені, списують на витрати (включають у собівартість перевезень). Стандарт-кост не передбачає ведення в поточному обліку змін норм, як при нормативному методі. Разом з тим побудова нормативного методу за передбаченими принципами є гнучкою системою контролю за діяльністю підприємства [17, 48].

Проаналізуємо основні відмінності нормативного методу від методу «стандарт-кост» в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Відмінність «стандарт-косту» від нормативного методу

Операція	«Стандарт-кост»	Нормативний метод
Облік змін норм	Не передбачено	Щомісячний, щоквартальний. Проводиться у розрізі причин і винних
Облік відхилень від норм	Відхилення не завжди документуються, а відносять їх на фінансовий результат	Завжди документується, списують на собівартість або винних осіб
Аналітичний облік	Затрати накопичуються за нормативно встановленими затратами на Дт рахунку «Виробництво»	Фактичні затрати згідно бухгалтерських документів накопичуються на Дт рахунку «Виробництво»
Ступінь регламентації	Не має регламентації для розробки норм	Регламентований
Ступінь суттєвості відхилень	Не враховуються відхилення, що не є суттєвими	Враховуються всі відхилення
Документування відхилень	Не документуються й відображаються на спеціальних рахунках	Документуються й вводяться в систему бухгалтерського обліку
Норми	Є жорсткими, напруженими, «ідеальними»	Норми часто завищуються

Причиною того, що нормативний метод не знайшов подальшого застосування є те, що облік за даним методом був занадто деталізованим, а саме проводився за кожним об'єктом і кожним первинним документом,

відхилення від норм щоденно узагальнювалися за місцем виникнення і центрами відповідальності, що зробило його досить трудомістким [49]. Ще одним негативним моментом став тотальний контроль і пошук винних у перезатратах, які б відшкодовували їх, що спричинило напруження атмосфери в колективах підприємств і постійний страх робітників який негативно впливав на робочий процес. «Стандарт-кост», в свою чергу, відносить відхилення на фінансові результати, а не на винних [42, 43].

Кожен з методів має цілу низку як переваг, так і недоліків, тому кожне підприємство повинно самостійно підходити до вибору методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, який найбільш повно задовольняв би функціонування підприємства [52, 60].

Таким чином методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються власними способами та прийомами, користувачами, завданнями.

Інформація про витрати використовується для визначення собівартості перевезень. Так, методом обліку витрат є сукупність способів відображення, групування та систематизації інформації при витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети.

Метод калькулювання, відповідно, є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції.

Розглянувши сутність, характерні риси методів калькулювання виробничих затрат, нами було виявлено, що кожен метод має свої переваги і свої недоліки. Основним завданням, що виникає при виборі методів, є розуміння їх характерних особливостей з метою уникнення притаманних їм негативних сторін, максимально повно використавши наявні у них переваги.



РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ АВТОПЕРЕВЕЗЕНЬ НА ДП «СУМИАВТОТРАНССЕРВІС»

2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика підприємства

Державне підприємство «Сумиавтотранссервіс» є державним унітарним підприємством, діє як державне комерційне підприємство, засноване на державній власності та входить до сфери управління Міністерства транспорту та зв'язку – України.

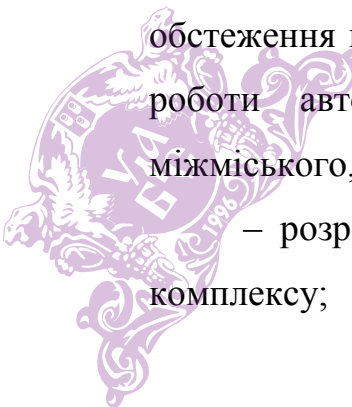
Підприємство є юридичною особою. Права і обов'язки юридичної особи підприємство набуває з дня його державної реєстрації.

Підприємство здійснює свою діяльність на основі і відповідно до законодавства України та Статуту, який затверджується Уповноваженим органом управління.

Підприємство створено з метою організації і здійснення навчальної, виробничої, консультаційної, експертної, наукової, науково-технічної, господарської та іншої діяльності з метою забезпечення ефективної та безпечної роботи автотранспортного комплексу України та отримання прибутку.

Основними видами діяльності підприємства є:

- надання послуг установам усіх форм власності та фізичним особам, на договірних умовах у частині технічної, технологічної, експедиційної, правової та інших сторін організації роботи автомобільного транспорту;
- здійснення заходів щодо розвитку ринку автотранспортних послуг, обстеження пасажиропотоків, формування маршрутної мережі та організації роботи автобусів на регулярних маршрутах міського, приміського, міжміського, обласного і міжобласного сполучення;
- розробка методів та технологій координації роботи транспортного комплексу;



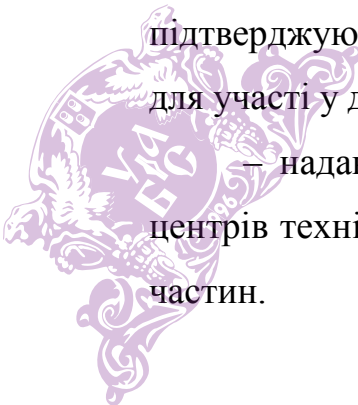
- аналіз результатів діяльності транспортного комплексу та розробку концепцій його розвитку;
- розробка методів прогнозування обсягів перевезень вантажів та пасажирів видами транспорту;
- розробка пропозицій щодо розвитку транспортних коридорів та шляхів інтеграції транспортної системи України до європейських та інших транспортних систем;
- розробка пропозицій щодо гармонізації транспортної системи України з європейськими вимогами;
- прогнозування розвитку транспортного комплексу за напрямками діяльності;
- організація проведення експертиз інноваційних проектів та програм розвитку транспортного комплексу;
- створення інформаційної бази щодо європейського транспортного законодавства та статистичних даних щодо показників діяльності транспортного комплексу.

Інші види господарської діяльності, які може здійснювати підприємство:

- здійснення підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації фахівців, діяльність яких пов'язана з наданням послуг з перевезення автомобільним транспортом (водіїв, інженерно-технічних працівників, керівників автопідприємств);
- проведення визначення потреб у бюджетних коштах на компенсацію витрат, пов'язаних з перевезенням пільгових категорій пасажирів та розподілу зазначених коштів між автоперевізниками регіону;
- надання послуг перевізникам по оформленню документів, які необхідні при здійсненні внутрішніх та міжнародних перевезень пасажирів та вантажів;



- надання транспортно-експедиційних послуг в пасажирських, вантажних, таксомоторних, туристичних, екскурсійних та інших перевезеннях;
- участь та надання послуг щодо розробки автобусних маршрутів, укладання угод між перевізниками та замовником транспортних послуг;
- розроблення та погодження в органах державної влади розкладів руху і паспортів автобусних маршрутів на регулярних і комерційних автобусних маршрутах загального користування;
- надання послуг автомобільного сервісу;
- надання інформаційно-обчислювальних послуг;
- вдосконалення технології та організації перевезень вантажів (пасажирів) автомобільним транспортом;
- забезпечення навчального процесу з безпеки руху, охорони праці та пожежної безпеки на автомобільному транспорті;
- розроблення методів і правил технічного обслуговування та ремонту дорожніх транспортних засобів та їхніх складових частин, створення відповідних засобів виробництва;
- стандартизаційна діяльність;
- метрологічна діяльність;
- агентська діяльність і розповсюдження нормативних документів;
- підтвердження відповідності виробів, процесів, послуг (робіт), виробничих споруд автомобільного транспорту, засобів технічного обслуговування і ремонту, персоналу та систем управління якістю;
- дослідження, випробування та технічний огляд дорожніх транспортних засобів та їхніх складових частин, а також видача дозволів, які підтверджують, що їхній технічний стан відповідає встановленим вимогам для участі у дорожньому русі, зокрема для виїзду за кордон;
- надання послуг із розробки нормативних документів з акредитації центрів технічних оглядів дорожніх транспортних засобів та їхніх складових частин.



Майно підприємства становлять оборотні та необоротні активи, а також інші цінності, вартість яких відображається у самостійному балансі підприємства.

Майно підприємства є державною власністю і належить йому на праві господарського відання. Здійснюючи право господарського відання, підприємство володіє, користується та розпоряджається майном, закріпленим за ним, за погодженням з Уповноваженим органом управління.

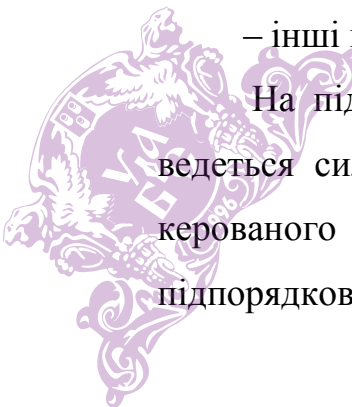
Підприємство має право продавати, передавати безкоштовно, обмінювати, передавати в оренду юридичним та фізичним особам засоби виробництва, обладнання та інші матеріальні цінності, використовувати та відчужувати їх іншим способом, що не суперечить законодавству України та Статуту.

Підприємство самостійно планує свою діяльність, визначає стратегію та основні напрямки свого розвитку відповідно до галузевих науково-технічних прогнозів і пріоритетів, кон'юнктури ринку продукції, товарів, робіт, послуг та економічної ситуації, забезпечує виконання державних контрактів та укладених договорів.

Структура підприємства поділяється на такі сектори:

- спільне керівництво, до складу якого входять директор та заступник директора підприємства;
- сектор з надання інформаційно-консультаційних послуг, до складу якого входять завідувач сектором та провідний інженер;
- сектор бухгалтерського обліку, економіки та фінансів, до складу якого входять головний бухгалтер, головний економіст, провідний бухгалтер та оператор компютерного набору;
- інші працівники: водій, прибиральник службових приміщень.

На підприємстві бухгалтерський, статистичний та податковий облік ведеться силами сектору бухгалтерського обліку, економіки та фінансів, керованого начальником відділу – головним бухгалтером, який підпорядкований безпосередньо директору підприємства.



Склад відділу бухгалтерського обліку, економіки та фінансів встановлюється штатним розписом, а обов'язки кожного працівника відділу регламентуються відповідними посадовими інструкціями.

Структура адміністративно-виробничого персоналу ДП «Сумиавтотранссервіс» наведена в додатку Г.

Державне підприємство «Сумиавтотранссервіс» є одним з провідних автотранспортних підприємств, яке націлене на створення найсприятливіших умов для споживачів.

Для кращого розуміння ефективності діяльності підприємства проведемо аналіз фінансового стану підприємства та розглянемо його основні показники. Основні показники фінансово-господарської діяльності ДП «Сумиавтотранссервіс» наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Фінансово-економічні показники діяльності ДП «Сумиавтотранссервіс» за 2008 – 2010 рр.

Показники	Рік			Середній темп росту
	2008	2009	2010	
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	461,30	435,80	501,40	104,26
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	384,40	363,20	417,80	104,25
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	211,40	190,70	219,50	101,90
Чистий прибуток підприємства, тис. грн.	12,00	9,20	10,70	94,43
Валюта балансу, тис. грн.	97,00	83,30	71,90	86,10
Власний капітал, тис. грн.	51,90	49,30	26,70	71,73
Власні оборотні кошти, тис. грн.	40,90	42,50	43,70	103,37
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	31,20	14,80	27,20	93,37
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	1,70	0,50	0,80	68,60

Як видно з таблиці 2.1 позитивним моментом діяльності підприємства є зростання доходу від реалізації продукції, а саме в середньому на 4,3 % за аналізований період. Якщо у 2008 році він становив 461,30 тис. грн., то у 2010 р. – 501,40 тис. грн.. Така ж тенденція до зростання притаманна і для показника чистого доходу (4,25 %). За останні три роки діяльності собівартість наданих підприємством послуг майже не змінилась і за кінець

звітнього періоду (2010 р.) становила 219,50 тис. грн. Дані таблиці свідчать, що темп зростання показників, що характеризують фінансові результати діяльності підприємства значно перевищують темпи росту валюти балансу. Такі співвідношення є прийнятними і характеризують в цілому ефективність використання капіталу. Валюта балансу за проаналізований період зменшилась на 25 тис. грн. Тенденція зменшення власного капіталу до значення 26,70 тис. грн. у 2010 р. характеризує низький рівень формування і неефективний розподіл прибутку підприємства, його не спроможність підтримувати фінансову рівновагу за рахунок внутрішніх джерел.

Збільшення власних оборотних коштів на 2,8 тис. грн. у 2010 р. у порівнянні з 2008 р. може говорити про ріст ліквідності компанії.

Високі темпи зменшення дебіторської заборгованості (68,60 %) свідчать про те, що підприємство використовує стратегію ненадання споживачам своєї продукції товарних позик і, таким чином, не ділиться з ними частиною свого доходу. Внаслідок прискорення платежів за продукцію підприємство не має потреби брати кредити для забезпечення своєї діяльності, зменшуючи водночас власні фінансові зобов'язання, що підтверджується значенням середнього темпу росту кредиторської заборгованості, а саме 93,37 % за аналізований період.

Проведемо оцінку фінансового стану підприємства за допомогою системи показників, що детально і всебічно характеризують господарський стан підприємства. Залежно від конкретної мети аналізу можна вибрати відповідну кількість та види показників за ознаками: динаміка та структура валюти балансу; майновий стан підприємства, його прибутковість; ліквідність та платоспроможність; фінансова стійкість; ділова активність.

Важливим етапом аналізу фінансового стану є визначення темпів зміни основних показників діяльності підприємства (табл. 2.2).

Дані розрахунків свідчать, що за аналізований період величина валюти балансу значно зменшилась. Коефіцієнт зростання даного показника за 2008-2010 рр. становив відповідно 97,0 та 71,9. Зменшення валюти балансу

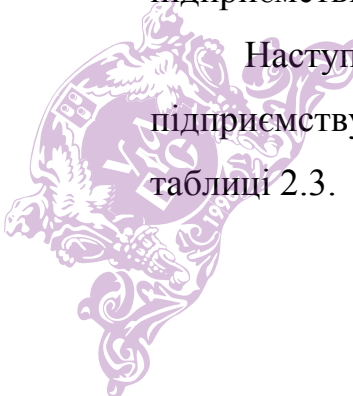
оцінюється негативно, оскільки скорочуються обсяги господарської діяльності, зменшується попит на продукцію, можлива недостача сировини і матеріалів тощо. Треба зазначити, що валюта балансу відображає орієнтовну оцінку суми коштів, які є в розпорядженні підприємства. Ця оцінка є обліковою і не відображає реальної суми коштів, які можна отримати за майно, наприклад у разі ліквідації підприємства. Поточна «ціна» активів залежить від ринкової кон'юнктури і може відхилитися в будь-який бік від звітної, особливо в період інфляції.

Таблиця 2.2 – Показники динаміки основних фінансових показників ДП «Сумиавтотранссервіс» за 2008 – 2010рр.

Показники	Рік			Середній темп росту
	2008	2009	2010	
Валюта балансу, тис. грн.	97,00	83,30	71,90	86,10
Виручка від реалізації, тис. грн.	461,30	435,80	501,40	104,26
Абсолютне відхилення валюти балансу від попереднього року, тис. грн.	-20,30	-13,70	-11,40	74,94
Коефіцієнт зростання валюти балансу	-0,17	-0,14	-0,14	88,93
Абсолютне відхилення виручки від реалізації продукції від попереднього року, тис. грн.	88,40	-25,50	65,60	86,14
Коефіцієнт зростання виручки від реалізації продукції	0,24	-0,06	0,15	79,69

Зменшення обсягів виручки від реалізації продукції (у середньому на 20,3 %) свідчить про погіршення використання засобів підприємства порівняно з попереднім періодом. У порівнянні з 2009 роком у 2010 році коефіцієнт зростання виручки від реалізації є вищим за коефіцієнт зростання валюти балансу, це свідчить про поліпшення ситуації з коштами на підприємстві проти попереднього звітного періоду.

Наступним етапом аналізу є оцінка майнового стану, для якої підприємству доцільно використовувати шість показників, наведених у таблиці 2.3.



Оцінка комплексу показників дасть змогу визначити, наскільки ефективно використовується майно підприємства, чи все у нього гаразд із оновленням основних засобів сучаснішою технікою, чи своєчасно позбавляється товариство фізично і морально застарілого устаткування й обладнання.

Таблиця 2.3 – Показники майнового стану та ефективності використання основних засобів ДП «Сумиавтотранссервіс» за 2008 – 2010рр.

Показники	Рік			Середній темп росту
	2008	2009	2010	
Коефіцієнт зносу	64,00	68,00	80,00	111,80
Фондовіддача	3,22	2,73	3,42	102,99
Фондоємкість	0,31	0,37	0,29	97,10
Коефіцієнт вибуття	0,00	25,00	0,00	0,00
Коефіцієнт оновлення	37,00	8,00	5,00	36,76

Як видно з таблиці 2.3 за досліджуваний період частина нових основних засобів зменшилась на 32. Це означає, що на кінець звітнього періоду нові основні засоби відсутні в частині наявних основних засобів. Коефіцієнт вибуття основних засобів порівняно з 2008 р. збільшився на 25 в 2009 р., проте в 2010 році склав 0. Це вказує на те, що частина основних засобів, з якими підприємство розпочало діяльність у звітному періоді, що вибула через знос або з інших причин, у 2010 р. відсутня. Коефіцієнт приросту вартості основних засобів зменшився на 54, що означає зменшення їх вартості з врахуванням вибуття. Коефіцієнт компенсації вибуття основних засобів зменшився на 373 порівняно з 2009 роком, тобто інтенсивність приросту заміщення вибулих з виробництва ОЗ новими засобами значно зменшилась за аналізований період.

Коефіцієнт зносу основних засобів у 2010 р. становив 80, що на 16 більше ніж у 2008 р., отже можна сказати, що частина зношених основних засобів у загальній вартості засобів помітно збільшилась в порівнянні з плановим періодом. Коефіцієнт придатності основних засобів у звітному

періоді становив 20, що на 16 менше ніж у плановому, тобто частина придатних основних засобів значно зменшилась за весь проаналізований період.

Дані таблиці засвідчують зниження придатності основних засобів, що є прямим наслідком їх зношеності, а також про реальну загрозу скорочення виробничих потужностей підприємства, якщо не буде своєчасно проведено оновлення його основних засобів.

Крім того ефективність використання основних засобів майже не змінилася, про що свідчить незначне зростання показника фондовіддачі у середньому на 2,99 % за три роки.

Розглянемо показники ліквідності на основі даних таблиці 2.4.

Ліквідність означає здатність перетворити актив на грошові кошти швидко і без втрат його ринкової вартості. Оцінюючи ліквідність підприємства, аналізують достатність поточних (оборотних) активів для погашення поточних зобов'язань.

Таблиця 2.4 – Показники ліквідності та платоспроможності ДП «Сумиавтотранссервіс» за 2008 – 2010 рр.

Показники	Рік			Середній темп росту
	2008	2009	2010	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	1,19	2,50	1,28	103,71
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,27	2,56	1,48	107,95
Коефіцієнт покриття	1,31	2,87	1,61	110,86
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	9,70	27,70	16,50	130,42

Аналізуючи показники ліквідності, наведені в таблиці 2.4, зазначимо що за досліджуваний період загальний коефіцієнт покриття зменшився на 0,30. У 2010 році він становив 1,61, що значно менше його оптимального значення (2 – 2,5). Це свідчить, що підприємство є платоспроможним, але має ознаки фінансового ризику в оплаті боргів.

Коефіцієнт швидкої ліквідності в порівнянні з 2008 роком збільшився на 0,21 і в 2010 році склав 1,48. Це свідчить про те, що підприємство в змозі

розрахуватися з боргами короткострокового характеру за рахунок наявних грошових коштів та очікуваних надходжень від дебіторів.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності у 2010 році становив 1,28, що свідчить про те, що підприємство здатне погасити свої короткострокові зобов'язання за рахунок наявних грошових коштів.

Розрахунки показують, що за аналізований період чистий оборотний капітал підприємства становив 9,7 та 16,5 тис. грн. відповідно у 2008 – 2010 рр. Чистий оборотний капітал, необхідний для підтримки фінансової стійкості ДП «Сумиавтотранссервіс», оскільки перевищення оборотних коштів над короткостроковими зобов'язаннями означає, що підприємство не тільки може погасити свої короткострокові зобов'язання, хоча і має резерви для розширення діяльності. Отже, підприємство можна назвати ліквідним та платоспроможним.

Дані аналізу фінансової стійкості підприємства наведені в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Показники фінансової стійкості ДП «Сумиавтотранссервіс» за 2008-2010 рр.

Показники	Рік			Середній темп росту
	2008	2009	2010	
Коефіцієнт автономії	0,54	0,59	0,37	83,31
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,19	0,56	0,62	181,84
Коефіцієнт фінансування	0,87	0,69	1,69	139,58
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,31	1,87	0,61	139,68

Одним із найважливіших показників фінансової стійкості підприємства є коефіцієнт автономії. У 2010 він становив 0,37, що значно менше за значення у попередніх роках (0,54; 0,59) при нормативному значенні 0,6. Це говорить про різке зниження незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування. Частина власних коштів підприємства у загальній кількості авансованого у діяльність капіталу становить лише 37 %. За проаналізований період коефіцієнт маневреності власного капіталу значно

зріс, у середньому більш ніж на 80 %. Таке зростання є позитивним явищем в роботі підприємства. Майже 62 % власного капіталу компанії зосереджено у оборотних активах (в фінансуванні поточної діяльності), тобто підприємство більш активно працює у порівнянні з 2008 р. На кінець 2010 р. капіталізовано лише 38 % капіталу. Коефіцієнт фінансування за останні 3 роки зріс майже на 40 % і у 2010 році становив 1,69. Таке значення показника вказує на те, що більша частина майна підприємства сформована за рахунок власних коштів. Можна зробити висновок, що для підприємства не має загрози неплатоспроможності, і його кредитоспроможність на високому рівні.

Зростання коефіцієнта забезпечення власними оборотними коштами у 2010 р. (0,61%) проти минулого періоду (0,31 % – у 2008 р.) свідчить про підвищення фінансової незалежності та зниження ризику фінансових вкладень.

Наступним етапом аналізу є розгляд показників ділової активності, які показують швидкість обертання матеріальних запасів підприємства, його активів, розрахунків з зі своїми контрагентами та ін. (табл. 2.6).

Як видно з таблиці 2.6 на високий рівень ділової активності підприємства «Сумиавтотранссервіс» вказує, перш за все, прискорення оборотності капіталу підприємства на 1,8 оборотів відносно 2008 року та на 1,36 оборотів порівняно з 2009 роком. Такі зміни свідчать про ефективність вкладення фінансових ресурсів у формування активів. Звичайно, це пояснюється зростанням обсягу виручки від реалізації, ефективністю системи управління активами. Значне зменшення суми кредиторської заборгованості протягом 2008 – 2010 років говорить про те, що у підприємства знижується потреба у залученні зовнішніх джерел фінансування власних поточних активів. Зростання суми дебіторської заборгованості підприємства з 1,10 тис. грн. у 2009 році до 2,65 тис. грн. у 2010 році вказує на те, що і його не обминула криза взаємних неплатежів в економіці України.

Таблиця 2.6 – Показники ділової активності
ДП «Сумиавтотранссервіс» за 2008 – 2010 рр.

№ п.п.	Показники	Рік			Відхилення (+,-)	
		2008	2009	2010	2010 до 2009р	2010 до 2008р.
1.	Виручка від реалізації	384,40	363,20	417,80	54,60	33,40
2.	Середній розмір капіталу	107,15	90,15	77,60	-12,55	-29,55
3.	Середній розмір власного капіталу	67,05	50,60	38,00	-12,60	-29,05
4.	Середній розмір власного оборотного капіталу	27,20	2,15	3,50	1,35	-23,70
5.	Середній розмір дебіторської заборгованості	5,20	1,10	2,65	1,55	-2,55
6.	Середній розмір запасів	1,40	2,95	4,00	1,05	2,60
7.	Середній розмір кредиторської заборгованості	24,60	22,05	19,80	-2,25	-4,80
8.	Чистий прибуток	12,00	9,20	10,70	1,50	-1,30
9.	Власний капітал	51,90	49,30	26,70	-22,60	-25,20
10.	Коефіцієнт оборотності капіталу (трансформації)	3,59	4,03	5,38	1,36	1,80
11.	Оборотність дебіторської заборгованості:					
	Днів	4,87	1,09	2,28	1,19	-2,59
	Оборотів	73,92	330,18	157,66	-172,52	83,74
12.	Оборотність запасів:					
	Днів	1,31	2,92	3,45	0,52	2,14
	Оборотів	274,57	123,12	104,45	-18,67	-170,1
13.	Тривалість операційного циклу	6,18	4,01	5,73	1,72	-0,45
14.	Оборотність кредиторської заборгованості:					
	Днів	23,04	21,86	17,06	-4,79	-5,98
	Оборотів	15,63	16,47	21,10	4,63	5,47
15.	Оборотність власного капіталу:					
	Днів	62,79	50,15	32,74	-17,41	-30,05
	Оборотів	5,73	7,18	10,99	3,82	5,26
16.	Тривалість фінансового циклу, дні	-16,86	-17,84	-11,33	6,51	5,53
17.	Період окупності власного капіталу	5,59	5,50	3,55	-1,95	-2,04

За останні роки помітне зростання тривалості операційного циклу, тобто періоду між витрачанням грошових коштів на придбання матеріальних

оборотних активів до надходження грошей від дебіторів за реалізовану їм продукцію.

Впродовж останніх двох років «стабільно» зменшується від'ємне значення тривалості фінансового циклу підприємства. Якщо у 2008 році воно становило (-17) днів, у 2009 році – (-18) днів, то у 2010 році вже аж (-11) днів. І викликано це, знову ж таки, зменшенням поточних зобов'язань, наявністю власного оборотного капіталу, прибутковою діяльністю підприємства. Зниження показника оборотності запасів говорить про зменшення ефективності виробничого процесу.

Період окупності власного капіталу також знизився до 3,55 днів у 2010 році, що вказує на ефективність залучення власних наявних коштів підприємства у свою діяльність.

Важливою складовою аналізу підприємства будь-якої сфери діяльності й форми власності є оцінка його прибутковості (табл. 2.7).

Таблиця 2.7 – Показники рентабельності ДП «Сумиавтотранссервіс» за 2008 – 2010 рр., %

Показники	Рік			Середній темп росту
	2008	2009	2010	
Рентабельність діяльності	3,12	2,53	2,56	90,58
Рентабельність виробництва продукції	6,84	9,53	9,49	117,79
Рентабельність власного капіталу	17,90	18,18	28,16	125,43
Рентабельність активів	11,20	10,21	13,79	110,96

Отримані значення показника рентабельності діяльності в таблиці 2.7 (3,12%; 2,53%, 2,56 %) показують, що за проаналізований період ефективність господарської діяльності знизилась. Причиною цього могло бути підвищення собівартості продукції під впливом інфляційних процесів в Україні, уповільнення розрахунків з контрагентами та ін.

Розрахунок показника рентабельності виробництва продукції дозволяє зробити висновок про високу ефективність виробництва на підприємстві.

Рівень віддачі понесених витрат у 2010 становить 9,5 %, що майже на 20 % вище за значення показника у 2008 р. Оперційна діяльність «Сумиавтотранссервіс» є прибутковою.

Рентабельність власного капіталу підприємства за проаналізований період зросла в середньому на 25 %, і у 2010 р. становила 28,16%, тобто на 1 гривню вкладену власником організації коштів отримано 28 коп. чистого доходу. Що також свідчить про можливість і достатню ефективність залучення інвестицій у підприємство.

Зростання значення показника рентабельності активів (з 11,20 % – у 2008 р. до 13,79 % у 2010 р.) говорить про відсутність проблем, зв'язаних, наприклад, з реалізацією продукції і роботою відділу маркетингу (темпи росту виторги прискорюються). Підприємство має задовільну структуру активів, що гарантує йому отримання прибутку і тенденцію до його збільшення.

Горизонтальний аналіз полягає у співставленні фінансових даних підприємства за 3 роки у відносному та абсолютному вимірюваннях наведений в додатку Д.

Загальна сума активів в 2010 році порівняно з 2008 роком зменшилася на 25,10 тис. грн. Це зменшення відбулось переважно за рахунок значного зменшення необоротних активів. Абсолютна величина зниження у необоротних активах склала 28,6 тис. грн. У той же час, майже удвічі зменшилась сума основних засобів підприємства (в абсолютному вимірюванні – на 27,70 тис. грн.)

Що стосується структури оборотних коштів, то можна зазначити, що вона покращилась. Виробничі запаси збільшилися за 2 роки на 2,10 тис. грн.. В той же час, зменшилась сума і частка дебіторської заборгованості за товари та послуги – в абсолютному вимірюванні на 0,20 тис. грн. (або на 0,08 %).

При аналізі пасивів підприємства слід зазначити, що короткострокові зобов'язання підприємства скоротилися на 4,00 тис. грн. Це відбулося внаслідок скорочення поточних зобов'язань за розрахунками на 3,10 тис. грн.

та кредиторської заборгованості на 1,40 тис. грн. Таким чином, підприємство вчасно розраховалося з постачальниками та підрядчиками за виконані роботи та отримані послуги.

В цілому слід зазначити, що динаміка показників ліквідності є позитивною. Зменшення короткострокової заборгованості підприємства збільшує ліквідність підприємства і його фінансову стійкість.

Підводячи загальний підсумок за усіма вище наведеними розрахунками стверджуємо, що протягом 2008 – 2010 років підприємство є ліквідним та платоспроможним.

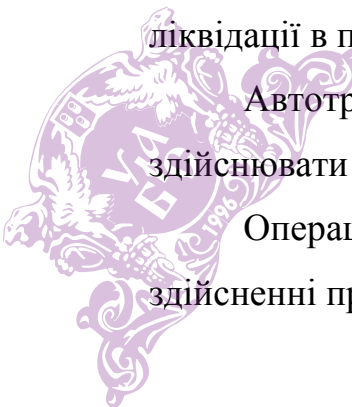
Підприємство «Суmiaвототранссервіс» є фінансово стійким. Ресурси, вкладені в підприємницьку діяльність, повертаються за рахунок грошових надходжень від господарювання, а отриманий прибуток забезпечує самофінансування та незалежність підприємства від зовнішніх залучених джерел формування активів.

2.2 Первинний, аналітичний та синтетичний облік витрат в розрізі статей калькуляції собівартості автоперевезень

Основними завданнями обліку витрат на автотранспортному підприємстві є: своєчасність, повне і правильне визначення витрат на перевезення за статтями витрат і елементами витрат, при порівнянні їх з плановими в перерахунку на фактичний обсяг перевезень, розрахунок собівартості виконаних робіт і послуг за їх окремими видами та в цілому на підприємстві; виявлення внутрішніх резервів зниження собівартості перевезень; точне відображення всіх невиробничих витрат і втрат з метою їх ліквідації в подальшому.

Автотранспортні підприємства, як і інші підприємства, можуть здійснювати операційну, фінансову та інвестиційну діяльність.

Операційна діяльність автотранспортного підприємства полягає у здійсненні процесів постачання, виробництва і збуту.



Процес постачання на автотранспортному підприємстві полягає в купівлі палива, матеріалів, запасних частин та інших матеріальних цінностей, необхідних для нормальної експлуатаційної діяльності.

Процес виробництва на автомобільному транспорті полягає в здійсненні транспортного процесу (перевезення), в результаті якого готова продукція як така не утворюється.

Продукцією автотранспортного підприємства виступає сам процес переміщення вантажів і пасажирів, на стадії якого засоби праці, предмети праці і сама праця вступають у взаємозв'язок.

Процес виробництва поступово переходить у стадію збуту, на якій здійснюються розрахунки із замовниками за надані їм послуги по перевезенню і формуються фінансові результати.

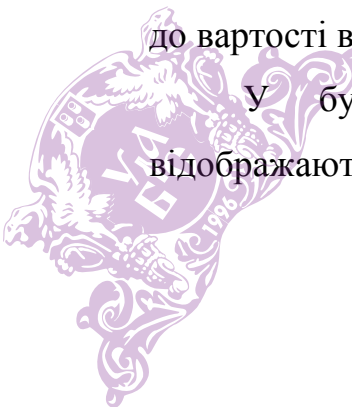
До виробничої собівартості перевезень включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; автомобільні шини; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Витрати матеріалів, як правило, фіксують на підставі встановлених лімітів. Відпуск матеріалів на виробництво здійснюють згідно із лімітно-заборними картками. За відсутності лімітів, відпуску понад ліміт або в разі заміни матеріалів складають вимогу на відпуск матеріалів.

Вартість паливно-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, витрачених на здійснення певних видів перевезень, включають до їхньої собівартості за прямою ознакою.

Якщо деякі мастильні та інші експлуатаційні матеріали неможливо віднести до конкретних видів перевезень, їхню вартість включають до собівартості окремих об'єктів калькулювання шляхом розподілу пропорційно до вартості витраченого палива.

У бухгалтерському обліку операції по придбанню палива відображаються наступними записами (табл. 2.8):



Таблиця 2.8 – Придбання палива

№ з/п.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Надійшло на склад від постачальника дизпаливо.	203 «Паливо»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	500,00
2	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ відповідно до даних, зазначених в отриманій від постачальника податковій накладній.	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	100,00
3	Перераховано кошти постачальнику в оплату отриманого від нього дизпалива.	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	600,00
4	Працівнику підприємства (водію) видані кошти в підзвіт на придбання бензину в процесі здійснення перевезення вантажу.	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	301 «Каса в національній валюті»	120,00
5	На підставі авансового звіту водія оприбуткований бензин, придбаний ним за готівку.	203 «Паливо»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	100,00
6	Відображено податковий кредит по чекам, прикладеним до авансового звіту водія на суму 20 грн.	641 «Розрахунки за податками»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	20,00

Заробітну плату нараховують за подорожніми листами і табелями, а також нараховують суми премій, резерви на оплату відпусток у встановленому розмірі. Нарахування заробітної плати водіям здійснюють за даними подорожніх листів за відрядними розцінками або тарифними ставками. Так, система оплати праці водіям, які працюють на вантажних автомобілях, передбачає окреме нарахування заробітку за тонни перевезеного вантажу й виконані тонно-кілометри, за простої під час завантаження і розвантаження, за відпрацьований час за погодинної оплати праці, надбавки за класність, за керівництво бригадою, за роз'їзний характер роботи, а також за інші роботи, виконані під час рейсу. Водіям нараховують премії за економію пального, перепробіг шин, інші показники.

Витрати на оплату праці основних робітників, зайнятих на виконанні окремих видів перевезень, безпосередньо відносять до собівартості відповідних об'єктів калькулювання. Якщо пряме віднесення витрат на оплату праці до собівартості окремих видів перевезень ускладнене, їх розподіляють з огляду на питому вагу конкретного виду перевезень у структурі доходів підприємства.

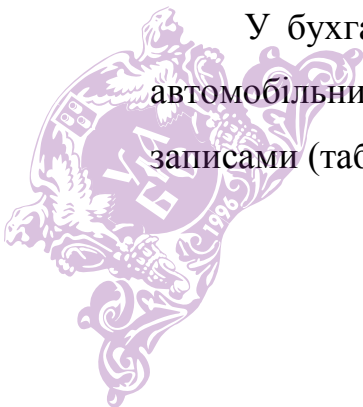
Дані подорожніх листів у частині заробітної плати впродовж місяця групують за особистими рахунками водіїв, марками й видами автомобілів у Накопичувальній відомості виробітку і заробітної плати. У цій відомості також відображають нараховані суми доплат і премій, а також відрахувань до резерву на оплату відпусток.

На підставі даних накопичувальних відомостей у синтетичному обліку відображають нарахування заробітної плати разом із оплатою відпусток (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 – Нарахування заробітної плати із оплатою відпусток

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано заробітку плату та відпускні	23 «Виробництво», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	66 «Розрахунки з оплати праці»	4200,00
2	Відрахування до резерву на оплату відпусток	23 «Виробництво»	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	4200,00

У бухгалтерському обліку операції по придбанню, заміні і списанню автомобільних шин і акумуляторних батарей відображаються наступними записами (табл. 2.10):



Таблиця 2.10 – Придбання, заміна та списання автомобільних шин і акумуляторних батарей

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Придбання шин (акумуляторів)	207 «Запасні частини»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1000,00
2	Відображено податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	200,00
3	Відпуск шин (акумуляторів) в експлуатацію	23 «Виробництво»	207 «Запасні частини»	1000,00
4	Надходження на склад з експлуатації шин (акумуляторів) придатних для відновлення за ціною можливого використання за умови, що термін корисного використання минув	207 «Запасні частини»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	1000,00
5	Надходження на склад з експлуатації шин (акумуляторів) придатних для відновлення за ціною можливого використання за умови, що термін корисного використання минув	23 «Виробництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	1000,00
6	Відображення витрат на відновлення шин власними силами	23 «Виробництво»	661 Розрахунки з оплати праці, 201 «Сировина й матеріали»	1000,00

Витрати на технічне обслуговування і ремонт рухомого складу, безпосередньо зайнятого на певному виді перевезень (робіт, послуг), включають до собівартості за прямою ознакою. Якщо витрати на технічне обслуговування й поточний ремонт або окремі елементи їх віднести до певних видів перевезень (робіт, послуг) неможливо, їх розподіляють за одним із таких методів: відповідно до питомої ваги планової суми витрат на технічне обслуговування та ремонт у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг); виходячи з питомої ваги цього виду перевезень (робіт, послуг) у структурі доходів підприємства; виходячи з планової трудомісткості ремонтних робіт.

Загальновиробничі витрати транспортних підприємств щомісячно розподіляють між:

- основним виробництвом із подальшим розподілом між видами перевезень;
- допоміжним виробництвом у частині робіт, призначених для потреб власного капітального будівництва, непромислових господарств, а також для реалізації;
- обслуговуючими виробництвами;
- капітальним будівництвом, що ведеться господарським способом.

Залежно від видів виконуваних перевезень (робіт, послуг), технічного оснащення рухомого складу та інших умов загальновиробничі витрати, віднесені до основного виробництва, розподіляють між окремими видами перевезень за одним із таких методів:

- пропорційно до заробітної плати основних працівників;
- відповідно до питомої ваги планової суми загальногосподарських витрат у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень;
- на 1 гривню фактичних доходів за окремими видами перевезень;
- пропорційно до суми витрат за іншими калькуляційними статтями;
- пропорційно до наявної кількості автомобілів на автотранспортних підприємствах.

Облік загальновиробничих витрат ведуть на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Наприкінці місяця загальновиробничі витрати після розподілу в повному обсязі списують на собівартість виконаних автотранспортних робіт:

Д-т 23 «Виробництво» К-т 91 «Загальновиробничі витрати».

Бухгалтер підприємства, повинен проконтролювати документальне оформлення операцій, що дозволяло б уже на рівні первинного обліку чітко розділити витрати на підтримку автомобілів у робочому стані (поточний ремонт і технічне обслуговування) і витрати на поліпшення автомобілів.

Такими первинними документами можуть бути:

- наряд-замовлення;
- акти виконаних робіт;
- наряди на проведення ремонтних робіт;
- акти на списання запасних частин і ПММ при виконанні технічного обслуговування;
- лімітно-забірні карти чи вимоги на відпуск матеріалів зі складу.

Оформлений належним чином документ, за підписом механіка (майстра, чи завідувача гаражем) і економіста по нормуванню праці надходить у бухгалтерію. Бухгалтеру після цього вже не складно відобразити даний документ у бухгалтерському і податковому обліку.

На підставі даних первинних документів витрати групують за видами перевезень, статтями калькуляції й окремими елементами витрат.

Синтетичний облік витрат ведуть на рахунку 23 «Виробництво». Аналітичний облік здійснюють за видами перевезень, робіт і послуг у розрізі калькуляційних статей витрат.

За журнально-ордерної форми обліку дані аналітичного обліку витрат з експлуатації автомобільного транспорту та інших транспортних операцій реєструють у спеціальній відомості № 12-ат, в якій передбачено ведення обліку в розрізі видів автоперевезень та інших робіт. Синтетичний облік здійснюють у журналі-ордері № 10-ат. Фактичну собівартість перевезень і послуг відображають зростаючим підсумком у відомості за місяць та від початку року. Ці дані використовують для складання звітів про доходи і витрати за перевезеннями і калькуляції собівартості кожного виду перевезень за формою № 5-ат.

Фактичні витрати на поставку продукції, до відпускної ціни якої включено суму відшкодування витрат на поставку такої продукції до станції (пристані) призначення, якщо розрахунки за неї проводяться безпосередньо між постачальником і покупцем (без участі збутової організації), відображаються на рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», Витрати на експлуатацію автомобільного транспорту, що перебуває на

балансі підприємства, відображаються на балансовому рахунку 23 «Виробництво». Рахунок 23 «Виробництво» використовується у виробничих процесах. Для автотранспортного підприємства – це перевезення пасажирів чи вантажів.

Згідно із діючою методикою за дебетом рахунків 92, 93, 94 відображають адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

До поліпшення автомобілів призводять операції, здійснювані в процесі їхньої модернізації, утім як і операції по реконструкції, модифікації, добудуванню, доустаткуванню і т.п. (далі витрати на покращення). Це, у свою чергу, приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, очікуваних від експлуатації таких автотранспортних засобів. Що дає нам підставу відносити витрати на покращення до збільшення первісної (балансової) вартості автомобіля.

У бухгалтерському обліку витрати на покращення автомобіля відображаються наступними записами (табл. 2.11):

Таблиця 2.11 – Поліпшення автомобілів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Здійснено установку газового устаткування на автомобіль	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1000,00
2	Відображається податковий кредит по придбаному газобалонному устаткуванню	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	200,00
3	Оприбутковано автопокришки й акумулятор	207 «Запасні частини»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1500,00
4	Відображається податковий кредит по придбаних автопокришках і акумулятору	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	300,00
5	Зроблено установку покришок і акумулятора на автомобіль	23 «Виробництво»	207 «Запасні частини»	1500,00

Продовження таблиці 2.11

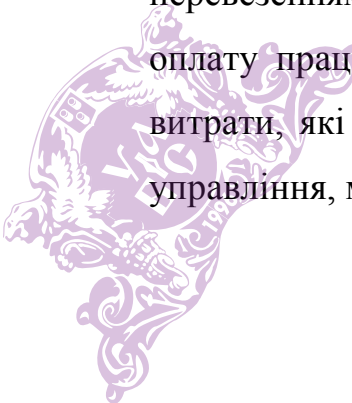
6	Відображаються витрати, пов'язані з установкою покришок і акумулятора	23 «Виробництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	105,00
7	Відбито суму податкового кредиту за проведені роботи	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	21,00

Таким чином, правильне ведення обліку і розрахунків, хоча і є дуже трудомістким процесом, але при цьому, дозволяє одержати достовірну інформацію про витрати, придатну для наступного аналізу і контролю.

2.3 Порядок формування собівартості автоперевезень

При визначенні собівартості автоперевезень витрати слід класифікувати на прямі і непрямі. До прямих витрат, відносять витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до собівартості окремих видів перевезень: заробітна плата водіїв з нарахуваннями, паливно-мастильні матеріали, амортизація рухомого складу, технічне обслуговування і поточний ремонт рухомого складу. До непрямих витрат відносять витрати, безпосередньо не пов'язані з виконанням транспортних робіт, послуг. Це загально виробничі витрати, які включають витрати по управлінню і обслуговуванню виробничого процесу автотранспортних підприємств.

Як показує практика, не всі витрати пов'язані з перевезеннями. Тому для визначення собівартості автоперевезень розрізняють виробничі витрати і витрати періоду. Виробничі витрати – витрати, які безпосередньо пов'язані з перевезенням, зокрема витрати на пальне, електроенергію, запасні частини, оплату праці робітників, зайнятих на перевезеннях. Витрати періоду – це витрати, які розглядаються в тому періоді, в якому вони виникли, зокрема управління, маркетингові дослідження.



Конкретний перелік і склад статей калькулювання собівартості перевезень визначається підприємством.

Собівартість перевезень (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення.

До планових витрат операційної діяльності включаються:

- виробнича собівартість послуг;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут послуг;
- інші витрати операційної діяльності.

До планової виробничої собівартості включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

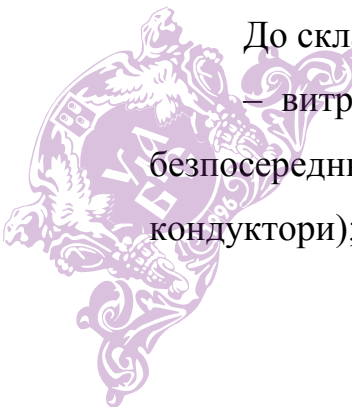
До складу прямих матеріальних витрат включаються витрати, пов'язані з використанням:

- палива, мастильних матеріалів, шин, акумуляторних батарей (включаючи транспортно-заготівельні витрати), інших матеріалів та складників, що використовуються безпосередньо для забезпечення виконання перевезень пасажирів і здійснення технологічних операцій в процесі підготовки автомобільних транспортних засобів до експлуатації та є необхідними компонентами процесу надання послуг;

- допоміжних матеріалів.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються:

- витрати з основної заробітної плати працівникам, діяльність яких безпосередньо пов'язана з процесом перевезення пасажирів (водії, кондуктори);



– витрати з додаткової заробітної плати працівників (водії, кондуктори), встановлені відповідно до законодавства;

– заохочувальні та компенсаційні виплати цим працівникам згідно із законодавством.

До складу інших прямих витрат включаються:

– витрати на обов'язкові послуги, що надаються автостанціями перевізнику за окремими договорами;

– витрати на отримання ліцензій, дозволів, проведення державних технічних оглядів тощо, що необхідні для забезпечення виконання перевізної діяльності;

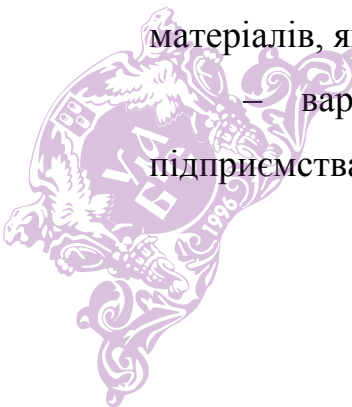
– нарахування на витрати з оплати праці працівників (водії, кондуктори), а саме: на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включаючи збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, на державне (обов'язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду України), інші обов'язкові збори і платежі, визначені законодавством;

– витрати на амортизацію основних засобів та нематеріальних активів виробничого призначення,

– витрати на всі види ремонту, технічний огляд і технічне обслуговування автомобільних транспортних засобів, які безпосередньо беруть участь у перевезеннях, для забезпечення їх технічного стану відповідно до вимог безпеки руху та інших експлуатаційних вимог, а також витрати на оплату праці (та відповідні нарахування на неї) працівників, які виконують ремонт і технічне обслуговування автомобільних транспортних засобів;

– вартість запасних частин, агрегатів, приладів, обладнання, пального і матеріалів, які витрачаються для виконання ремонту власними силами;

– вартість ремонтних робіт і послуг, виконаних сторонніми підприємствами та організаціями;



– вартість інструментів, наявних на автомобільних транспортних засобах, необхідних на випадок усунення технічних несправностей, що виникли під час роботи на маршруті;

– витрати на медичний огляд водіїв перевізника.

Загальновиробничі витрати включають витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробничого процесу і не передбачені в попередніх пунктах, а саме:

– витрати на управління виробництвом дільниць, що визначаються виходячи з чисельності працівників за штатним розписом, тарифно-кваліфікаційного складу апарату управління та встановлених на підприємствах тарифних ставок (окладів) (основна і додаткова заробітна плата, гарантійні та компенсаційні виплати, внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, оплата службових відряджень, витрати на підготовку та перепідготовку кадрів);

– витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення та обов'язкове страхування відповідно до законодавства;

– розрахована відповідно до законодавства амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

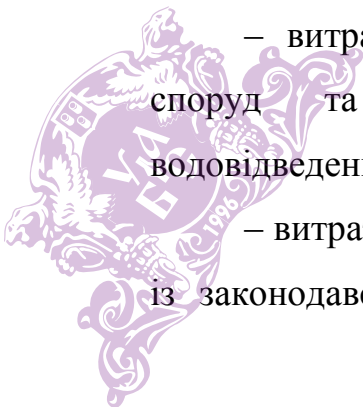
– витрати на виготовлення квитків на проїзд та квитково-облікової документації;

– витрати на закупівлю матеріалів і комплектувальних виробів для забезпечення роботи обладнання виробничих дільниць;

– оплата послуг сторонніх підприємств та організацій, пов'язаних із забезпеченням виробничого процесу;

– витрати на утримання і поточний ремонт виробничих будівель, споруд та приміщень (опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення);

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці згідно із законодавством, зокрема за невідпрацьований, але оплачений час на



виробництві, нарахування на заробітну плату, внески на обов'язкове страхування працівників відповідно до законодавства, витрати на відрядження, забезпечення пожежної безпеки та утримання охорони, інші витрати);

– витрати на охорону праці, виробничу санітарію та утилізацію відпрацьованих мастильних та інших матеріалів на рівні не вище установлених нормативів.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, що не включаються до виробничої собівартості реалізованих послуг, поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати.

До складу адміністративних витрат належать:

– витрати на утримання апарату управління та інших працівників, зайнятих обслуговуванням адміністративної інфраструктури;

– витрати на утримання і поточний ремонт основних засобів, інших матеріальних необоротних активів адміністративного призначення (основна оренда, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

– витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, факс тощо);

– витрати на амортизацію основних засобів, необоротних матеріальних і нематеріальних активів адміністративного призначення, нараховані відповідно до законодавства;

– судові витрати (витрати на врегулювання спорів у судових органах), пов'язані з операційною діяльністю (перевезення пасажирів та багажу);

– податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості послуг);

– плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

– витрати на придбання малоцінних та швидкозношуваних предметів, канцелярських товарів, на передплату професійних періодичних видань, а також витрати на оплату послуг загальногосподарського призначення.

До складу витрат на збут включаються:

– витрати з операційної діяльності, безпосередньо пов'язаної зі збутом послуг, зокрема:

- 1) утримання місць продажу квитків на проїзд;
- 2) оплата праці працівників, діяльність яких пов'язана зі збутом послуг, та сплата внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- 3) оплата інформаційних послуг для пасажирів;
- 4) утримання основних засобів;
- 5) інші необоротні матеріальні активи (оренда, страхування, ремонт, оплата комунальних послуг, охорона);

– витрати на амортизацію основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом послуг.

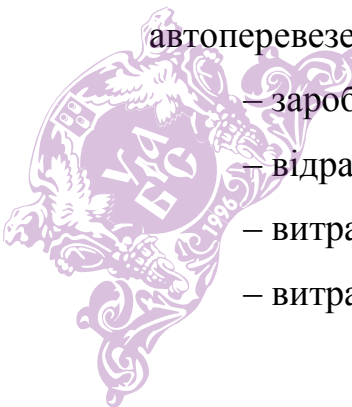
До складу інших витрат з операційної діяльності можуть включатися витрати на:

- формений одяг водіїв та кондукторів (за наявності);
- виплату та доставку пільгових пенсій згідно із законодавством.

Для обчислення фактичної собівартості перевезень у разі застосування нормативного методу обліку основою є нормативна калькуляція. Фактичну собівартість перевезень обчислюють додаванням до нормативної собівартості або відніманням від неї виявлених у звітному періоді відхилень від норм і зміни норм. Фактичні витрати, що перевищують нормативні, не включають до витрат виробництва, якщо такі перевитрати зумовлені зловживаннями, нестачами, крадіжками, порушенням технології та правил зберігання.

На ДП «Сумиавтотранссервіс» до собівартості виконання автоперевезень входять такі статті витрат:

- заробітна плата водія та інших працівників;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на паливо;
- витрати на мастильні матеріали;



- витрати на автомобільні шини;
- витрати на ремонт та технічне обслуговування;
- витрати на амортизацію;
- загальновиробничі витрати.

Інформація стосовно вище наведених витрат відображена в додатку Е.

ДП «Суmiaвтотранссервіс» надає для погодження матеріали щодо введення тарифу на перевезення автобусами на маршрутах:

- Суми – Високе;
- Суми – Курган;
- Дружба – Суми.

Модель автобусів працюючих на маршрутах: СПВ 20 «ПУТА», СПВ 17 «ПУТА», СПВ 25 «ПУТА».

На ДП «Суmiaвтотранссервіс» собівартість виконання 1 пас.-км по статтям витрат у міжміському внутрішньообласному сполученні розраховується за даними, наведеними в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Собівартість виконання 1 пас.-км по статтям витрат

№ з/п	Статті витрат	Собівартість 1 км пробігу (коп.)		
		СПВ 20 «ПУТА»	СПВ 17 «ПУТА»	СПВ 25 «ПУТА»
1	Заробітна плата водія та інших працівників	16,16	16,35	16,27
2	Відрахування на соціальні заходи	6,09	6,16	6,13
3	Паливо	91,27	86,01	66,90
4	Мастильні матеріали	6,84	6,45	5,02
5	Автомобільні шини	10,93	10,93	10,93
6	Ремонт і технічне обслуговування	27,33	27,33	27,33
7	Загальновиробничі витрати	23,50	23,78	23,67
	Собівартість 1 пас.-км, усього	190,74	188,98	176,35

Собівартість 1 км пробігу розрахована по статтям визначена виходячи з встановлених на державному рівні розміру мінімальної заробітної плати (960 грн. на 01.04.2011р.), соціальних відрахувань (37,66), норм і нормативів матеріально-технічних ресурсів (ПММ, автомобільних шин, витрат на

технічне обслуговування та ремонт автомобілів, амортизації), та існуючих рівнів на матеріальні цінності (ресурси).

Собівартість 1 пас.-км розраховується за формулою:

$$S_{\text{пас/км}} = S_{1\text{км}} / g * \gamma * \beta, \quad (2.1)$$

де $S_{\text{пас/км}}$ – собівартість 1 пас.-км,

$S_{1\text{км}}$ – собівартість 1 км;

g – пасажиромісткість рухомого складу;

γ – коефіцієнт використання пасажиромісткості;

β – коефіцієнт використання пробігу.

Розрахуємо собівартість за маршрутом Суми-Високе:

$$S_{\text{пас/км}} = 190,74 / 19 * 0,441 * 0,970 = 23,47 \text{ коп./пас.км} \quad (2.2)$$

Розрахуємо собівартість за маршрутом Суми- Курган:

$$S_{\text{пас/км}} = 188,98 / 16 * 0,452 * 0,958 = 27,27 \text{ коп./пас.км} \quad (2.3)$$

Розрахуємо собівартість за маршрутом Дружба-Суми:

$$S_{\text{пас/км}} = 176,35 / 19 * 0,430 * 0,951 = 22,70 \text{ коп./пас.км} \quad (2.4)$$

Загальна собівартість 1 пасажиро-кілометра у міжміському внутрішньообласному сполученні виходячи з нормативно-розрахункових економічно обґрунтованих витрат складає 24,48 коп./пас.-км.

Розрахунок собівартості перевезень пасажирів на міському маршруті загального користування є основною складовою визначення рівня тарифу на послуги пасажирського транспорту. При чому при визначенні економічно обґрунтованих тарифів на послуги пасажирського транспорту повинні

забезпечуватись відшкодування обґрунтованих поточних витрат, прибутковість роботи та можливість оновлення рухомого складу.

На підприємстві «Сумиавтотранссервіс» розраховується тариф на послуги пасажирського автомобільного транспорту за Методикою розрахунку тарифів на послуги пасажирського автомобільного транспорту (Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України № 1175 від 17.11.2009р.)

Розрахунок тарифу на послуги пасажирського автомобільного транспорту наведено в додатку Ж.

Таким чином, собівартість автоперевезень є найважливішим показником виробничо-господарської діяльності підприємства. Розрахунок цього показника необхідно перш за все для оцінки виконання плану по даному показнику і його динаміки; визначення рентабельності від наданих послуг; виявлення резервів зниження собівартості послуг; розрахунку економічної ефективності впровадження нової техніки, технології, організаційно-технічних заходів тощо.

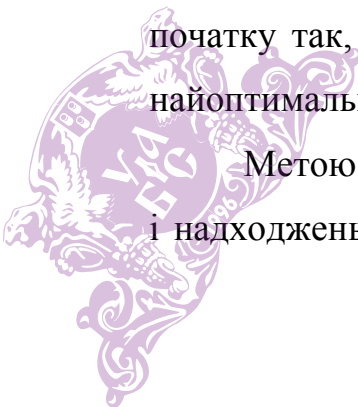
2.4 Організація контролю за витратами на підприємстві

Правильна побудова і чітке функціонування системи обліку на підприємстві багато в чому залежить від наявності налагодженого внутрішньогосподарського і зовнішнього контролю (аудиту).

Система контролю витрат виробництва в сучасних умовах стає вирішальним моментом щодо впливу на результати діяльності підрозділів і господарства в цілому.

Система контролю має вибудовуватися навколо організаційного початку так, щоб необхідна інформація знаходила потрібне місце у формі, найоптимальнішій для користувачів.

Метою обліку відповідальності є накопичення показників щодо витрат і надходжень для кожного окремого центру відповідальності, щоб виявити



відхилення від цільових показників функціонування і знати, який із центрів цього припустився.

Невірне включення всіх видів витрат (матеріальних, трудових і т. д.) до собівартості послуг, може здійснити істотний негативний вплив на визначення відпускної ціни, рентабельності та інші суттєві питання.

У практиці діяльності підприємств різних галузей народного господарства мається кілька методів обліку витрат і зв'язаного з ними контролю, які одержали загальне визнання в різних країнах світу (стандарт-кост, директ-костинг, нормативний метод, чекова форма контролю витрат).

На ДП «Сумиавтотранссервіс» для контролю витрат застосовується нормативний метод, сутність якого полягає в контролі затрат, шляхом співставлення стандартних витрат з фактичними.

Особливістю калькулювання на ДП «Сумиавтотранссервіс» є поєднання якостей нормативної та планової калькуляції. Така калькуляція розробляється на всі автоперевезення згідно з діючими на початок звітнього періоду нормами, і є основою для планування собівартості автоперевезень, здійснення оперативного контролю і виконання планових завдань щодо зниження собівартості автоперевезень.

Основою складання нормативної (планової) калькуляції на підприємстві є технічно обґрунтовані норми витрачання матеріальних і трудових витрат, стандарти та технічні умови, встановлені для автоперевезень.

Розробка стандартів (норм) у грошовому вимірі здійснюються економістами. Звичайно вони визначають і розробляють стандарти (норми) використання матеріалів. В процесі розробки стандартів матеріальних витрат використовуються відповідні інженерно-технічні розрахунки. Дане підприємство також використовує вже розроблені норми.

Витрати на паливо, мастильні матеріали, шини, акумуляторні батареї та інших матеріали, що використовуються безпосередньо для забезпечення виконання перевезень пасажирів і здійснення технологічних операцій в

процесі підготовки автомобільних транспортних засобів до експлуатації, визначаються на основі технічно обґрунтованих норм їх витрачання і цін на відповідні види матеріальних ресурсів.

Планування витрат на основну заробітну плату здійснюється з урахуванням трудомісткості робіт і системи оплати праці, базується на нормативних ставках основної заробітної плати, виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок та посадових окладів і планового обсягу виробництва відповідних видів продукції.

Стандарти (норми) періодично переглядають для того, щоб вони відповідали сучасним і реальним умовам основної діяльності. В кінці кожного місяця економісти та бухгалтера виявляють відхилення від стандартів (норм) провівши аналіз відхилень від встановлених стандартів.

Сам процес виявлення відхилень між стандартами і фактичними витратами можна зобразити схематично від самого початку до кінця (рисунок 2.1).



Рисунок 2.1 – Процес виявлення відхилень

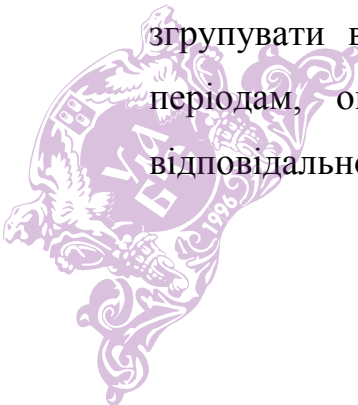
Розрахунок відхилень здійснюється для окремих статей витрат з вказівкою факторів, які визвали ці відхилення. Всі відхилення від стандартів детально аналізуються, якщо кількість відхилень надто велика, управляючий після аналізу вживає певні заходи для скорочення цих витрат. Відхилення прямих матеріальних витрат звичайно мають місце за рахунок цін і за рахунок використання. Відхилення за рахунок цін матеріалів це різниця між нормативною і фактичною ціною, помножена на фактичну кількість матеріалів. Відхилення за рахунок використання матеріалів це різниця між нормами і фактичною кількістю використаних матеріалів, помножена на стандартну ціну.

Відхилення витрат на оплату праці найчастіше виникають за рахунок продуктивності праці. Причиною негативного відхилення може бути використання кваліфікованих робітників на операціях, що вимагають більш низької кваліфікації чи оплата позаурочних робіт.

Отже, ми бачимо, що відхилення від норм витрат палива, мастильних матеріалів та інших допоміжних матеріалів аналізуються за причинами виникнення: зміни ціни, невідповідності якості фактично спожитих матеріалів встановленим нормам та інше.

Питання калькулювання виникають перед бухгалтером на всіх етапах діяльності підприємства. В найширшому сенсі калькулювання являє собою спосіб систематизації витрат та отримання інформації про собівартість послуг для виявлення резервів підвищення ефективності виробництва та керування цим процесом.

Таким чином, в загальному вигляді в процесі калькулювання собівартості окремих об'єктів обліку необхідно повністю врахувати та згрупувати витрати на виробництво по економічному признаку, звітним періодам, окремим статтям калькуляції, центрам витрат та центрам відповідальності.



РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ

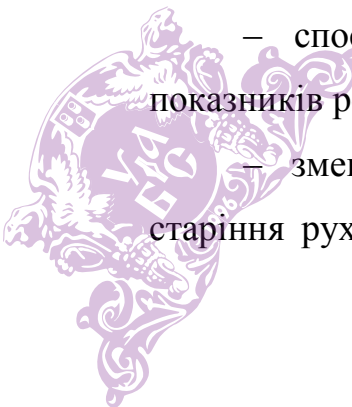
3.1 Вдосконалення організації обліку витрат на підприємстві

На сьогодні більшість автотранспортних підприємств збиткові, тому скорочення збитковості є основним завданням автотранспортних підприємств. Велика насиченість ринку автотранспортних послуг не дає змоги вирішити цю проблему за рахунок лише доходів. Тому в умовах ринкової економіки саме витрати є важливим показником діяльності автотранспортних підприємств. Можливість отримання достовірної та докладної інформації про витрати зумовлює важливість вирішення питання відносно удосконалення системи управління витратами, яка сприяє прийняттю дійових управлінських рішень щодо виходу автотранспортних підприємств з кризи.

На сучасному етапі розвитку підприємства автотранспорту не здатні повністю забезпечити реалізацію цільової функції – задоволення потреб споживачів із високими показниками надійності і якості внаслідок невідповідності внутрішньо фірмового потенціалу, зокрема, матеріальної та технічної основи вимогам ринку.

Можна виділити наступні негативні тенденції розвитку ринку автотранспортних послуг:

- високий ступінь морального та фізичного зносу основних фондів зумовлює перегрупування структури витрат у бік збільшення частки витрат на капітальний ремонт;
- спостерігається тенденція зниження основних експлуатаційних показників роботи рухомого складу;
- зменшення середньоспискової чисельності автомобілів, фізичне старіння рухомого складу автомобільного парку безпосередньо впливає на



зменшення обсягів перевезень, що, у свою чергу, призводить до зменшення пасажиро- і вантажообороту;

– деформується структура активів і пасивів, закономірним є зростання як дебіторської, так і кредиторської заборгованості;

– спостерігається тенденція до скорочення як працівників основного виду діяльності, так і працівників апарату управління, проте частка працівників апарату управління в кількості працівників основного виду діяльності має тенденцію до зростання;

– зростає рівень непродуктивних витрат робочою часу персоналу, зменшується рівень продуктивності праці, середньої заробітної плати.

Автотранспортне підприємство певною мірою націлено на збільшення прибутку, зростання обсягів виробництва, мінімізацію витрат, покращення якості послуг, що надаються, та на досягнення лідируючого становища на ринку транспортних послуг. Результативність господарювання автотранспортного підприємства в багатьох випадках залежить від уміння керівництва ретельно готувати і обґрунтовувати рішення, які ним приймаються. А із зростанням обсягів перевезень, старінням парку рухомого складу і вдосконаленням ремонтно-обслуговуючого виробництва значення управління витратами посилюється.

Головне завдання персоналу автопідприємства – зробити можливим досягнення поставленої мети. Цьому сприяє надходження з різних джерел необхідної інформації, яка може бути отримана завдяки організації на автотранспортному підприємстві системи управлінського обліку, який, з одного боку, є складовою частиною інформаційної системи автопідприємства, а з другого – діяльністю, метою якої є забезпечення інформацією керівництва для прийняття рішень і планування (складання кошторисів), допомога в оперативному управлінні та контролі, стимулювання робітників на виконання виробничої програми, оцінка діяльності підрозділів, апарату управління та окремих працівників всередині автотранспортного підприємства.

В управлінському обліку виробничої діяльності автотранспортного підприємства згрупована інформація про витрати. Особлива увага приділяється обліку матеріальних, трудових і накладних витрат, способам відображення нормативних і фактичних витрат.

Вдосконалення управлінської інформаційної системи підприємства можливе лише на основі системного і комплексного підходу. І одним з них на нашу думку, є побудова оптимальної системи обліку, що повинна здійснюватися в напрямку його спрощення.

Тому для побудови цієї системи пропонується ряд вимог до інформаційного забезпечення обліку (табл. 3.1), виконання яких «призведе» до більш мобільної, гнучкої, але разом з тим більш точної і якісної системи обліку.

Таблиця 3.1 – Вимоги до інформаційного забезпечення обліку

Вимоги	Характеристика
Ефективність інформації	Система інформації повинна вимагати мінімум затрат на збирання, обробку, зберігання та використання даних, забезпечуючи всі потреби аналізу та управління
Об'єктивність інформації	Інформація повинна відповідати дійсності, бути достовірною, об'єкти відображати господарські факти, явища і процеси
Єдність Інформації	Інформація може надходити з різних джерел (нормативних, облікових, поза облікових), а тому необхідно усунути відокремленість та дублювання різних джерел інформації – кожне економічне явище має реєструватись лише один раз
Аналітичність інформації	Інформація має відповідати потребам, тобто забезпечувати надходження даних саме про ті напрями діяльності і з деталізацією, необхідного для всебічного вивчення економічних явищ та процесів, виявленню впливу факторів і визначення резервів господарювання
Оперативність інформації	Потрібна інформація повинна надходити до аналітика якомога швидше, що дає можливість оперативно впливати на хід виробничого процесу, результати господарської діяльності

Як відомо, ведення управлінського обліку не регламентується законодавчо-нормативними актами, а регулюється самим підприємством. А тому якість, оперативність, процедура ведення залежить від багатьох факторів. За відсутністю законодавчої бази необхідні внутрішні нормативні документи, які регламентують ведення управлінського обліку. На успішному підприємстві «Наказ про облікову політику» є своєрідним кодексом, згідно

якого відбуваються всі процеси на підприємстві, звісно наказ не суперечить діючому законодавству. На ДП «Сумиавтотранссервіс» існує наказ про облікову політику, який слід доповнити рядом положень.

На нашу думку собівартість є базовим поняттям для будь якого підприємства. Саме тому ми вважаємо, що в обліковій політиці необхідно приділити значну увагу розкриттю інформації про організацію та методику ведення обліку витрат діяльності підприємства. Враховуючи вимоги П(С)БО 16 та набуті теоретичні знання та практичний досвід можна виділити наступні напрями облікової політики стосовно витрат, які мають бути розкриті в наказі детально. Основні аспекти удосконалення наказу про облікову політику на підприємстві наведені схематично в додатку И.

Дослідження стану обліку витрат на підприємстві «Сумиавтотранссервіс» виявило недосконалість організації, технології збору та обробки інформації. Дані про рівень витрат отримують із значним запізненням і в узагальненому вигляді, що знижує оперативність обліку та ускладнює пошук резервів для поліпшення діяльності.

Цьому здебільшого заважає недосконала внутрішньовідомча звітність, яку застосовують на підприємстві. Зокрема, на підприємстві не існує такого внутрішнього звіту, де б узагальнювалась інформація про собівартість автоперевезень.

У розвиток наведених вище пропозицій нами пропонується форма Звіту про собівартість автоперевезень, яку наведено таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Звіт про собівартість автоперевезень за 2011 р., тис. грн.

Назва статей	Рік		Відхилення (+,-)
	2010	2011	
Прямі матеріальні витрати	1021,10	1325,58	304,48
Витрати на оплату праці	156,19	168,00	11,81
Інші прямі витрати	771,90	551,00	-220,90
Загальновиробничі витрати	48,00	53,50	5,50
Собівартість автоперевезень	1997,19	2098,08	100,89

Звіт про собівартість автоперевезень може слугувати базою для ухвалення управлінських рішень, що стосуються зміни структури, обсягу та цін автоперевезень, мотивації персоналу, що займається автоперевезеннями, а також інвестиційних або інших заходів щодо підвищення ефективності діяльності підприємства.

Застосування цього Звіту на практиці сприятиме визначенню більш достовірного фінансового результату від операційної діяльності підприємства та дасть можливість здійснювати оперативний контроль за витратами, які включають до собівартості автоперевезень у необхідних розрізах.

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено «вмонтування» рахунків внутрішньогосподарського (управлінського) обліку до системи рахунків фінансового обліку підприємств і організацій.

Вважаємо, що для цілей організації управлінського обліку витрат до рахунків фінансового обліку витрат, передбачених Планом рахунків, потрібно відкрити рахунки третього і четвертого порядків – субрахунки й аналітичні рахунки внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

У розвиток наведених вище пропозицій стосовно побудови обліку витрат на досліджуваних підприємстві нами запропоновано структуру субрахунків та аналітичних рахунків внутрішньогосподарського (управлінського) обліку витрат (табл. 3.3).

Аналізуючи рахунки, наведені у таблиці 3.3, слід зазначити, що суттєвим є виділення на рівні аналітичного обліку витрат за місцями зберігання, за працівниками, що відповідають за формування витрат, і статтями витрат підприємств.

Так, ураховуючи наведені пропозиції щодо деталізації обліку витрат на збут до рахунку 93 «Витрати на збут», можна відкрити субрахунки четвертого порядку для обліку таких видів витрат: на утримання місць продажу квитків на проїзд, на оплату інформаційних послуг для пасажирів, на утримання основних засобів, оренду, страхування, ремонт, оплату

комунальних послуг, охорону, на амортизацію основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом послуг.

Таблиця 3.3 – Запропонована структура субрахунків та аналітичних рахунків внутрішньогосподарського обліку витрат

Синтетичні рахунки, субрахунки (рахунки першого, другого порядків)	Аналітичні рахунки (субрахунки третього порядку)	Аналітичні рахунки (субрахунки четвертого порядку)
903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	9031 «Собівартість реалізованих пасажирських перевезень»	Витрати на забезпечення перевезень за працівниками
	9032 «Собівартість реалізованих вантажних перевезень»	Витрати на забезпечення перевезень за статями витрат
92 «Адміністративні витрати»	9201 «Адміністративні витрати основного виробництва»	Адміністративні витрати за місцями виникнення
	9202 «Адміністративні витрати допоміжного виробництва виробництва»	Адміністративні витрати за відповідальними працівниками
93 «Витрати на збут»	9301 «Витрати на збут пасажирських перевезень»	Витрати на збут за місцями виникнення
	9302 «Адміністративні витрати на збут вантажних перевезень»	Витрати на збут за відповідальними працівниками
		Витрати на збут за статями витрат

Організація аналітичного обліку в запропонованих напрямках дасть змогу, на наш погляд, мати більш повне розуміння поведінки витрат для їх оперативного контролю і визначити на цій основі фінансовий результат від здійснення операційної діяльності.

Наведені рекомендації сприятимуть більш повному розкриттю даних про витрати автотранспортних підприємств, що, в свою чергу, дасть змогу поліпшити інформаційне забезпечення процесу управління витратами на рівні підприємства, а отже, більш ефективну його діяльність.

Таким чином, ефективне управління витратами є надзвичайно важливим, оскільки від величини витрат залежить прибутковість підприємства. Управління витратами потрібно розглядати як комплексну систему, що забезпечує розроблення управлінських рішень, оскільки всі управлінські рішення щодо ефективного використання ресурсів взаємопов'язані та впливають на кінцеві результати підприємства.

Систему управління витратами потрібно впроваджувати на комплексній основі, забезпечуючи вирішення поставлених завдань.

Удосконалення системи управління витратами сприяє зниженню витрат, що забезпечує підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

3.2 Удосконалення організації внутрішнього контролю на підприємстві

Ефективне функціонування автотранспортних підприємств унеможлиблюється за умови відсутності на підприємстві раціонально побудованої системи управлінського контролю. Запровадження планування та внутрішньогосподарського контролю в системі управління є важливим аспектом підвищення ефективності використання фінансових, трудових та матеріальних ресурсів всередині підприємства.

Система контролю має за мету зіставлення планових величин з фактичними результатами роботи за певний період. Фінансово-господарська діяльність автотранспортних підприємств має здійснюватися прогнозовано.

Отже, фінансово-господарська діяльність повинна бути передбачуваною, ґрунтуватися на багатовекторному науковому аналізі напрямів та способів проведення діяльності, обсягів діяльності, ресурсних можливостей підприємства та очікуваних фінансових результатів, які б дозволили мінімізувати ризики втрат авансованого капіталу. Це, в свою чергу, передбачає розробку низки документів, що містять ключові показники, розраховані на близьку і далеку перспективу.

На нашу думку, побудову та вдосконалення системи контролю витрат на підприємстві пропонується здійснювати шляхом:

- виділення основних понять і процедур системи контролю витрат;
- виявлення існуючих проблем формування та контролю витрат на підприємстві;
- формування моделі організації контролю витрат з урахуванням особистостей галузі та підприємства;
- побудови інформаційної системи;
- адаптації документообігу до обраної інформаційної системи;
- розподілу відповідальності за формування витрат та створення механізму їх зниження.

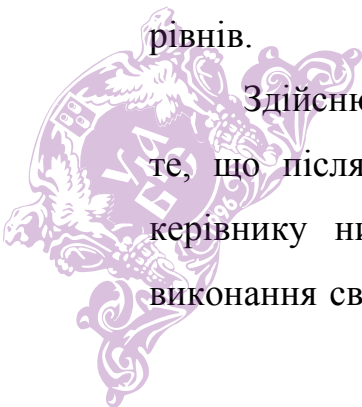
Розрахунок витрат є вагомим частиною облікової роботи на підприємстві, оскільки в його діяльності повинні враховуватися причини, які вплинуть на кінцевий результат, а також на прийняття управлінських рішень.

Система контролю за витратами має функціональний та організаційні аспекти. Вона включає такі організаційні підсистеми:

- пошук і виявлення чинників економії ресурсів;
- нормування витрат ресурсів;
- планування витрат за їхніми видами;
- облік та аналіз витрат;
- стимулювання економії ресурсів і зниження витрат.

Такими підсистемами керують відповідні структурні одиниці підприємства залежно від його розміру (відділи, бюро). Виявлення й використання чинників економії ресурсів, зниження витрат є обов'язком кожного працівника підприємства, передусім спеціалістів і керівників усіх рівнів.

Здійснюючи організацію контрольного процесу, необхідно враховувати те, що після передачі контрольних функцій від керівника вищого рівня керівнику нижчого рівня, останній має бути підзвітний за результати виконання своїх обов'язків. Разом з тим, керівник вищого рівня здійснює як



контроль, так і оцінку діяльності своїх підлеглих. Розподіл відповідальності є надважливим за таких умов. Слід зазначити, що облік відповідальності є основним засобом управлінського контролю. Модель контролю відповідальності складається з таких основних елементів:

- визначення відповідальності,
- визначення основних показників,
- контроль за виконанням показників.

Проаналізовані нами джерела дали можливість дати визначення терміну «центри відповідальності» щодо автотранспортних підприємств: центр відповідальності – це організаційно-структурний підрозділ, де виникають витрати, за яким є можливість визначити конкретну посадову особу, яка буде контролювати доцільність їх здійснення.

Таким чином, основне призначення обліку за центрами відповідальності полягає в забезпеченні контролю та оцінці діяльності кожного центру відповідальності. В умовах розвитку ринкових відносин відбувається ускладнення організаційної структури підприємства, при цьому виникають різні підрозділи, за якими виникає необхідність здійснення контролю витрат.

На основі проведених досліджень нами пропонується модель організації контролю витрат діяльності (додаток К). При визначенні у конкретному підрозділі відповідального виконавця з метою зменшення витрат можна застосовувати важелі економічного та соціального характеру для стимулювання поліпшення результатів діяльності. Разом з тим, необхідно враховувати, що за певними підрозділами підприємства економія повинна бути також контрольована.

Необхідною передумовою обліку та контролю за центрами відповідальності є структуроване виділення конкретних центрів на підприємстві з метою закріплення відповідальності. При цьому необхідно враховувати такі аспекти, як технологічна і організаційна структура підприємства.

Формування центрів витрат на підприємстві ґрунтується передусім на організаційній структурі самого підприємства та відбувається на базі первісних підрозділів, обслуговуючих та управлінських служб.

Ми вважаємо за доцільне здійснювати облік витрат за центрами відповідальності у двох напрямках: за центрами нормативних витрат та за центрами дискреційних витрат.

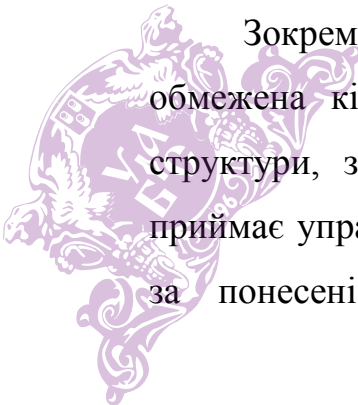
За центрами нормативних витрат можна визначити як вихідні ресурси для надання певних видів послуг, так і результати діяльності, тому контроль у цих центрах здійснюється порівнянням нормативних і фактичних витрат, при цьому виявляються відхилення від нормативних значень, які аналізуються, та приймаються управлінські рішення щодо винуватців виникнення різниць та оптимізації таких витрат у майбутньому.

За центрами дискреційних витрат не можна встановити чітку залежність між необхідними ресурсами та результатами діяльності, тому проблематичним є ведення обліку дискреційних витрат та визначення ефективності витрачання виділених ресурсів.

На автотранспортному підприємстві процес виокремлення центрів відповідальності повинен відбуватись з урахуванням організаційної структури управління підприємством, яка відображає склад і взаємозв'язок його підрозділів та відділів. Тому, при побудові внутрішньогосподарського контролю необхідно враховувати рівень організаційної структури, що впливає на ефективність прийнятих управлінських рішень.

Варто зазначити, що важливим аспектом здійснення контрольних функцій є надання повноважень прийняття управлінських рішень, що відбувається за певних організаційних структур, керівниками різних рівнів.

Зокрема, на невеликих автотранспортних підприємствах, де надається обмежена кількість послуг, є можливість функціональної організаційної структури, за якої всі витрати контролюються одним керівником, який приймає управлінські рішення щодо доцільності витрат та є відповідальним за понесені витрати. За децентралізованої організаційної структури



підприємство поділяється на підрозділи відповідно до бізнес-процесів, що вони виконують.

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що найбільш ефективною системою управління ДП «Сумиавтотранссервіс» буде за умови централізованої функціональної організаційної структури. Даний тип структури впливає на формування правильного підходу до визначення центрів відповідальності на підприємстві і сприятиме більш точному формуванню витрат центру, дозволить здійснити ефективний контроль ключових показників.

У рамках стратегії на кожен період часу формулюються стратегічні цілі та сценарії розвитку підприємства. Згідно зі стратегічними цілями підприємства розробляється система ключових показників ефективності, значення яких є вимірними індикаторами в досягненні цих цілей. На основі цільових значень ключових показників здійснюється формування, узгодження і затвердження системи взаємозалежних планів і бюджетів підприємства.

Таким чином, першою фазою управління витратами є визначення ключових показників ефективності підприємства і здійснення процесів планування і складання бюджетів у взаємозв'язку з цими показниками.

Необхідно розрізняти планування пошуку резервів зниження собівартості та планування усунення відхилень факту від плану за попередній період, тому що це два окремі напрями на передплановому етапі планування собівартості.

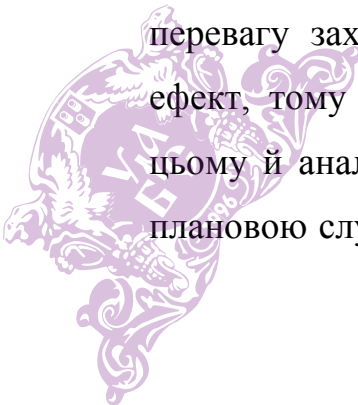
План по витратах підприємства складається із трьох розділів, в одному з яких планується зниження собівартості послуг за рахунок впливу на неї техніко-економічних факторів, у двох інших – калькулювання собівартості послуг та кошторис витрат на виробництво. Перш ніж планувати зниження собівартості, необхідно вирішити, від якої величини знижувати: від фактично сформованої чи від тієї, котра планувалася за звітний період. На практиці виходять із фактичної величини, але економічно доцільніше виділити дві

базові величини: співпадаюча із плановою на кінець попереднього періоду, що служить базовою величиною для пошуку резервів зниження собівартості за рахунок впливу на неї техніко-економічних факторів; фактична величина на кінець періоду, що є базовою для розрахунків по усуненню відхилень за результатами аналізу.

Подібний підхід трохи змінює організацію планування собівартості. Щорічно на підприємстві в рамках розробки річного плану зниження витрат і для обґрунтування прийнятих у плані завдань розробляється план організаційно-технічних заходів, спрямованих на зниження собівартості.

Розрахунками керує планова служба, але основну частину робіт виконують технічні служби. Саме вони розробляють пропозиції, ведуть розрахунки зниження собівартості по типових групах факторів. Робота організується на основі попередньо виконаного аналізу собівартості за попередній період, що багато в чому відповідає розглянутому, і розрізняється на кожному підприємстві тільки глибиною охоплення проблем. За результатами аналізу повинні видаватися завдання розроблювачам заходів, у яких указуються величина і місце зниження витрат. На практиці ці завдання видаються далеко не завжди, а якщо і видаються, то по перерахованих розділах плану організаційно-технічних заходів.

Працюючи над завданням, розроблювачі пропонують заходи щодо напрямів своєї діяльності, де техніко-економічні розрахунки з обґрунтування доцільності їх використання виконуються на основі порівняння собівартості послуг до і після їх впровадження. Потім підраховуються фінансові витрати, необхідні для цього, і найчастіше вони перевищують суму, що знаходиться в розпорядженні підприємства. Починається відбір, у ході якого віддають перевагу заходам із найбільшим економічним ефектом. Насправді це не ефект, тому що інвестиції використовуються економічно недоцільно. При цьому й аналіз собівартості, і завдання, що на їх основі мають видаватися плановою службою, частково чи зовсім втрачають зміст. Тому в наступному



плановому періоді з урахуванням досвіду попередніх років аналіз виконується вже не такий глибокий.

Подібний аналіз не дозволяє знайти резерви для зниження собівартості за рахунок підвищення технічного рівня виробництва, впровадження обчислювальної техніки й інших техніко-економічних чинників. Цей аналіз за своїм змістом призначений для інших цілей і спрямований на виявлення причин відхилень факту від плану. На його основі планова служба повинна планувати не можливе зниження собівартості, а приведення її у відповідність із тим рівнем, який планувався в попередньому періоді, що дозволяє вирішувати задачі стабілізації планування, а не зниження собівартості.

Тому планування витрат рекомендується проводити у два етапи: на першому улагоджуються дії з підвищення стабільності плану, а на другому планується зниження як виконання цілей, закладених у стратегічному плані розвитку.

Перший етап, у свою чергу, складається з декількох кроків: складання економічно обґрунтованого плану; контроль за ходом реалізації; регулювання ходу реалізації. Для них у плані організаційно-технічних заходів немає окремого розділу, тому що виконання подібних робіт відносять до поточної управлінської діяльності. Але у зв'язку з підвищенням складності економічної діяльності підвищилися і вимоги до точності обґрунтування кожного управлінського рішення. Для того щоб ці розрахунки стали звичними на всіх рівнях управління, необхідно розробити ще один розділ плану організаційно-технічних заходів – план зі стабілізації планування, у якому фіксуються дії всіх служб підприємства, що обґрунтовують заходи для усунення виявлених за результатами аналізу відхилень.

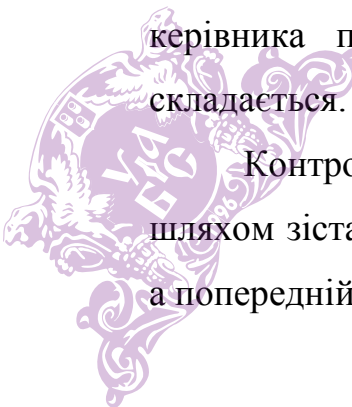
Подібний план дозволить не тільки передбачити напрями дій різних служб і проконтролювати їх, але і продумати й усунути вплив окремих чинників, розподілити відповідальність за прийняті рішення, а якщо ввести ці показники в оцінці, то і стимулювати діяльність підрозділів. Подібні управлінські прийоми й інструменти нічого не змінюють в організації

планування собівартості, тому що не заміняють традиційні, а уточнюють їх відповідно до економічного змісту етапів і стратегічних цілей розвитку. Це має допомогти стимулювати пошук усіма службами підприємства нових економічних інструментів, використовуваних на інших підприємствах, з метою їх освоєння і послідовного, повсякденного вживання з урахуванням специфіки автотранспортного підприємства. Коротко зупинимося на змісті етапів роботи зі стабілізації планування собівартості.

Задача підвищення ефективності економічного обґрунтування планів припускає: удосконалення повноти, деталізації, точності й еластичності планування; акцент на всю систему планів, коли в основі поточних рішень лежить ланцюжок міркувань, що зв'язує стратегічні, тактичні й оперативні цілі; безперервність аналізу, виявлення індивідуальних особливостей і конкурентних переваг підприємства; удосконалення механізму і засобів планування (інформаційних, технічних, програмних, організаційних) тощо.

Наступна фаза життєвого циклу управління витратами – це облік результатів фактичної діяльності підприємства й оперативний контроль виконання планів і бюджетів. Контроль за ходом реалізації плану входить в обов'язки багатьох працюючих на підприємстві. Тому на практиці контроль часто зводиться до факту фіксації відхилень і причин, що ускладнюють виконання плану, а не до забезпечення виконання встановлених планом завдань, попередження дій, що завдають шкоди підприємству. Тобто на підприємстві часто відсутній попередній контроль. У процесі діяльності підприємств неминуче виникають різні дестабілізуючі фактори, що призводять до зміни тимчасових і вартісних параметрів планів, а тому задача контролю не тільки зафіксувати відхилення, але і вчасно попередити керівника про їх можливість і дати прогноз наслідків ситуації, що складається.

Контрольний моніторинг собівартості здійснюється плановим відділом шляхом зіставлення плану з фактом після закінчення місяця, кварталу, року, а попередній контроль – до настання звітної дати.



Наступний необхідний крок – аналіз отриманих відхилень, що призначений, по-перше, для виявлення причин розбіжності між плановими і фактичними показниками і, по-друге, для відділення тих відхилень, поява яких викликана не контрольованими керівником підрозділу чинниками.

Безумовно, ті чинники, що впливають на відхилення фактичних показників від планових і за які керівники підрозділів несуть відповідальність, повинні бути враховані в системі мотивації підприємства. Такі вимоги припускають систематичне вивчення всього комплексу умов і обставин, які обумовлюють виробничо-економічні відносини і виявлення на цій основі внутрішніх резервів підприємства.

Таким чином, якщо підприємство послідовно реалізує всі ці процеси системи управління, воно одержує діючий механізм управління витратами підприємства.

Проведені нами дослідження показали, що на підприємстві управлінський контроль не набув широкого застосування. Хоча саме компонента контролю дозволяє отримати важливу інформацію, на основі якої здійснюється управління, тобто приймаються обґрунтовані рішення та здійснюються відповідні дії. Запропонована організація та методика контролю витрат за центрами відповідальності є передумовою ефективного управління витратами підприємства.

3.3 Удосконалення методики аналізу собівартості автоперевезень

Для ефективного ведення цілеспрямованої конкурентної боротьби на ринку транспортних послуг кожному перевізнику необхідне проведення глибокого аналізу поточних витрат, які безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення. Такий аналіз дає змогу своєчасно, повно і достовірно визначати фактичні витрати на виконання транспортних послуг, розраховувати фактичну собівартість окремих видів перевезень,

здійснювати контроль за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства.

Економіка автотранспортного підприємства має ряд суттєвих відмінностей, які повинно враховувати в економічному аналізі діяльності. Напрями і завдання економічного аналізу автотранспортного підприємства з урахуванням його особливостей наведено в таблиці 3.4. Показники за наведеними напрямками доцільно розглядати в динаміці і якщо можливо в порівнянні з показниками плану.

Таблиця 3.4 – Напрями і завдання економічного аналізу автотранспортного підприємства

Напрями економічного аналізу	Завдання відповідно до особливостей транспорту
Аналіз обсягів послуг і робіт	Аналіз впливу на показники обсягів перевезень техніко-економічних показників рухомого складу транспорту
Аналіз використання ресурсів	Аналіз наявності та використання рухомого складу; аналіз використання пального, автомобільних шин; аналіз використання робочого часу, складу фонду оплати праці.
Аналіз собівартості перевезень	Аналіз структури перевезень, специфічних статей, аналіз витрат на обслуговування та ремонт рухомого складу та ін.
Аналіз фінансових результатів	Аналіз доходів, прибутків під впливом тарифної політики.

Склад і зміни витрат висвітлюють особливості будь якої галузі, тому модуль економічного аналізу витрат в характеристики транспорту займає важливе місце. Метою аналізу витрат перевезень є виявлення шляхів їх зниження. Всі фактори, що впливають на рівень витрат розподіляються на дві групи: зовнішні та внутрішні. До зовнішніх факторів належать зміна цін на паливо, експлуатаційні матеріали, енергію, запасні частини; зміна розмірів відрахувань до амортизаційних фондів та інше. Внутрішня група факторів включає покращення техніко-експлуатаційних показників діяльності підприємства, рівень використання палива, покращення умов та організації праці.

Дані фактори формують завдання аналізу витрат на транспорті:

- аналіз загальної суми витрат;
- аналіз собівартості перевезень, аналіз змінних витрат, аналіз постійних витрат;
- факторний аналіз витрат.

Аналіз загальної суми витрат спрямовано на визначення подальшого більш ретельного аналізу витрат підприємства з метою їх зниження. Вивчення складу витрат на автотранспортному підприємстві (за допомогою Методичних рекомендацій до формування собівартості) свідчить про суттєві особливості, що необхідно вважати в економічному аналізі.

По-перше, структура витрат за калькуляційними статтями має суттєву перевагу в статті «Пряма матеріальні витрати» в бік палива та паливо-мастильних матеріалів. В статті «Інші прямі витрати» містяться витрати на технічне обслуговування і ремонт транспортних засобів, ні в якій іншій галузі такого нема, наприклад, в промисловості, витрати на ремонт входять до складу загально виробничих витрат, але для транспорту це затрати, без яких неможливо виконати основну роботу – перевезення. Специфічні статі транспорту «Автомобільні шини», «Акумуляторні батареї», розташовані окремо в калькуляції і визначаються як прямі.

По-друге, на рівень багатьох витрат транспорту впливає такий техніко-експлуатаційний показник як загальний пробіг транспортних засобів. Згідно цього показника планується і виконується програма технічного обслуговування і ремонту, обумовлено витрати палива, акумуляторів, автомобільних шин на автомобільному транспорті, нараховується амортизація та інше. Витрати на оплату праці плануються в калькуляції перевезень як норматив від суми тарифних доходів, тому на рівень витрат на оплату праці впливає показник отриманих доходів.

Спираючись ще і на те, що в типову номенклатуру статей можливо вносити зміни з урахуванням організаційної структури, рівня організації перевезень, питомої ваги окремих видів перевезень, можливо об'єднати

декілька статей, або відокремити витрати у статтю, аналіз загальної суми витрат доцільно представити в декілька етапів.

Перший етап. Перед виконанням аналізу потрібно скласти порівняльну таблицю статей витрат на автотранспортному підприємстві (табл. 3.5).

На даному етапі аналізу також потрібно розподілити витрати на змінні та постійні і визначити їх структуру.

Таблиця 3.5 – Номенклатура калькуляційних статей на автотранспортному підприємстві відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»

Стаття калькуляції даного підприємства	У відповідності до П(С)БО 16 «Витрати»
1. Основна та допоміжна заробітна плата водіїв, кондукторів, експедиторів з нарахуваннями у соціальні фонди.	1. Прямі витрати на оплату праці та інші прямі.
2. Паливо	2. Прямі матеріальні витрати
3. Масильні та інші експлуатаційні матеріали	3. Прямі матеріальні витрати
4. Знос та ремонт автомобільних шин, Спеціальна стаття «Автомобільні шини»	4. Прямі витрати
5. Експлуатаційні роботи і технічне обслуговування автомобілів	5. Інші прямі витрати
6. Накладні витрати	6. Загально виробничі адміністративні, інші операційні витрати

Структура витрат, співвідношення змінних і постійних витрат впливає на величину загальних витрат і на собівартість одиниці транспортної роботи –10 пас-км. Доцільно, щоб змінні витрати та умовно-змінні (витрати на оплату праці) займали найбільш питому вагу у сумі витрат.

Аналіз витрат виконується за допомогою методу відхилень. Абсолютне відхилення між звітним і попереднім рівнями витрат залежить від низки факторів: техніко-експлуатаційних показників, загального пробігу, пасажирообігу і інше, які можливо класифікувати на екстенсивні і інтенсивні. Для визначення їх впливу на витрати потрібно знайти відносні відхилення.

Другий етап. Для обчислювання відносних відхилень розраховуються аналітичні витрати. Аналітичні витрати для змінних витрат і витрат умовно-



постійних, до яких відносяться витрати на оплату праці, визначаються за окремими методиками, для постійних витрат аналітичні витрати не визначаються. Розрахункові показники можливо оформити в таблиці 3.6.

Аналітичні витрати по оплаті праці визначаються як добуток нормативу заробітної плати на 1 гривню доходів попереднього періоду і доходу отриманого у звітному періоді.

Таблиця 3.6 – Розрахунок аналітичних витрат

Показники	Базовий період	Звітний період	Аналітичні витрати
1. Пасажирообіг, тис. пас. (Р)	755,00	755,00	X
2. Загальний пробіг, тис. км (L)	115,70	115,70	X
3. Тарифні доходи, тис. грн. (Д)			X
4. Витрати основної та додаткової заробітної плати водіїв та кондукторів з відрахуваннями до соціальних фондів	$V_{з/п}^б$ 58,70	$V_{з/п}^{звіт}$ 63,30	$V_{з/п}^а$ 58,70
5. Змінні, в тому числі:	$V_{змін}^{баз}$	$V_{змін}^{звіт}$	$V_{змін}^а$
- паливо	752,00	983,50	752,00
- паливо-мастильні матеріали	156,20	202,45	156,20
- автомобільні шини	108,85	135,00	108,85
- ремонт та технічне обслуговування	35,50	39,50	35,50
- амортизація	671,00	440,00	671,00
6. Загальногосподарські витрати	$V_{госп}^{баз}$	$V_{госп}^{звіт}$	Не визначається
Всього	1782,25	1863,75	$V^а$

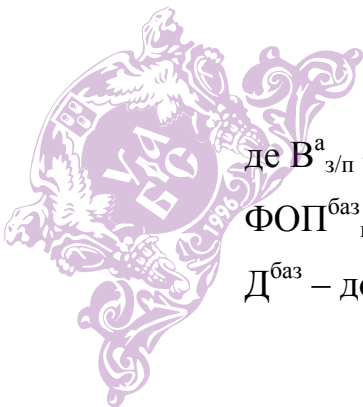
Норматив заробітної плати на 1 гривню доходів визначається як фонд оплати нормативний (частіше досягнутий у попередні періоди) поділений на доходи у попередньому періоді (формула (3.1)).

$$V_{з/п}^а = \text{ФОП}_{норм}^{баз} / D^{баз} * D^{звіт}, \quad (3.1)$$

де $V_{з/п}^а$ – аналітичні витрати по оплаті праці,

$\text{ФОП}_{норм}^{баз}$ – фонд оплати нормативний,

$D^{баз}$ – доходи у попередньому періоді (або по плану),



$D^{\text{звіт}}$ – доход, отриманий у звітному періоді.

Рівень аналітичних витрат для змінних витрат (палива, паливо – мастильних матеріалів ті ін.) визначається як добуток питомих змінних витрат на 1 км пробігу попереднього періоду і загального пробігу у звітному періоді. Змінні витрати на 1 км пробігу це змінні витрати у попередньому періоді (базовому) поділені на загальний пробіг у тому ж періоді (формула (3.2)).

$$V_{\text{змін}}^a = V_{\text{змін}} / L_{\text{баз}} * L_{\text{звіт}}, \quad (3.2)$$

де $V_{\text{змін}}^a$ – рівень аналітичних витрат,

$V_{\text{змін}}$ – змінні витрати,

$L_{\text{баз}}$ – пробіг попереднього періоду,

$L_{\text{звіт}}$ – пробіг у звітному періоді.

Загальна сума аналітичних витрат розраховується за формулою (3.3):

$$V^a = V_{\text{з/п}}^a + V_{\text{змін}}^a \quad (3.3)$$

Третій етап. Абсолютне відхилення визначається як різниця між звітними і базовими значеннями по кожній статті витрат.

Допустиме відносне відхилення – це різниця між аналітичними змінними витратами і базовими змінними витратами, що обумовлено двома причинами:

а) зміною в загальній відстані перевезень в звітному періоді в порівнянні з базовим;

б) зміною доходів від перевезень в звітному періоді в порівнянні з базовим.

Можливе відносне відхилення рахується як різниця між змінними за фактом і аналітичними витратами (табл. 3.7).

Причини даного відхилення можливо поділити на декілька груп основних факторів:

- цінова група, зміна цін на паливо та паливо мастильні матеріали, зріст цін на складові спеціальних витрат транспорту, на запасні частини;
- зміни питомих матеріальних витрат;
- зростання питомих витрат живої праці;
- зміни в середньому рівні (нормативи) амортизаційних відрахувань.

Таблиця 3.7 – Аналіз витрат за допомогою методу відхилень

Статті витрат	Відхилення, тис. грн.			Вплив відхилень на зміну загальної суми, %		
	абсолютне $V_{\text{звіт}} - V_{\text{баз}}$, або $\Delta V_{\text{змін}}^{\text{доп}}$ $+\Delta V_{\text{змін}}^{\text{мож}}$	допустиме $V_a - V_{\text{баз}}$	можливе $V_{\text{звіт}} - V_a$	абсолютне	допустиме	можливе
Змінні витрати	$\Delta V_{\text{змін}}$	$\Delta V_{\text{змін}}^{\text{доп}}$	$\Delta V_{\text{змін}}^{\text{мож}}$	$(\Delta V_{\text{змін}} / \Delta V_{\text{заг}}) * 100$	$(\Delta V_{\text{змін}}^{\text{доп}} / \Delta V_{\text{доп}}) * 100$	$(\Delta V_{\text{змін}}^{\text{мож}} / \Delta V_{\text{мож}}) * 100$
Паливо	231,50	0,00	231,50	44,75	0,00	44,75
Мастильні матеріали	46,25	0,00	46,25	8,94	0,00	8,94
Технічне обслуговування і ремонт	4,00	0,00	4,00	0,77	0,00	0,77
Амортизація	-231,00	0,00	-231,00	-44,65	0,00	-44,65
Заробітна плата водіїв з нарахуваннями	4,60	0,00	4,60	0,89	0,00	0,89
Постійні витрати	$\Delta V_{\text{пост}}$	X	X	X	X	X
Разом	$\Delta V_{\text{заг}}$	$\Delta V^{\text{доп}}$	$\Delta V^{\text{мож}}$	100	100	100

Абсолютне відхилення, як звісно складається з допустимого та можливого, тому потрібно тлумачити причини значень відносних відхилень.

Позитивне значення допустимих відхилень по змінним витратам означає, що збільшився пробіг транспорту і навпаки, коли від'ємне значення допустимих відхилень – пробіг зменшився. Якщо позитивне відхилення по умовно-постійним витратам, тобто по заробітній платі, – збільшився дохід підприємства від перевезень, від'ємний результат означає зменшення доходу.

Відносне можливе відхилення свідчить, на скільки ефективно використовуються поточні ресурси у звітному році.

Позитивний результат можливого відхилення по змінним та умовно-постійним витратам означає, що на підприємстві неефективно використовуються матеріальні і трудові ресурси, знак «+» це перевитрати. Знак «-» в сумі можливого відхилення свідчить про економію ресурсів.

У межах факторного економічного аналізу витрат виконується аналіз використання палива і паливо-мастильних матеріалів за допомогою методу відхилень фактичних значень від нормативів витрат палива. Однією із важливих причин економії (перевитрат) є відхилення питомих фактичних витрат від норм витрат. Звісно, що на транспорті, як і в інших галузях, змінні і умовно-постійні витрати нормуються. На автомобільному транспорті нормуються за такими статтями: змінними – паливо, мастильні матеріали, автомобільні шини, технічне обслуговування і ремонт, амортизація; умовно-постійними – заробітна плата водіїв з нарахуваннями до соціальних фондів.

Паливо і мастильні матеріали на транспорті займають велику частку в собівартості перевезень, а саме частку в прямих матеріальних витратах. В зв'язку з цим застосовуються питомі норми витрат палива, що дозволяє запровадити режим економії і раціональне використання нафтопродуктів. На автомобільному транспорті нормативні витрати визначаються відповідно до Норм витрат палива та мастильних матеріалів [56].

Згідно Нормам застосовуються:

- базові лінійні норми витрат палива в залежності від пробігу для автомобілів різних моделей та модифікацій;
- лінійні норми, які враховують виконану транспортну роботу;
- коригуючі коефіцієнти, які дозволяють враховувати кліматичні, дорожні та інші умови експлуатації.

Факторний аналіз собівартості перевезень також включає аналіз впливу на витрати факторів першого і другого рівнів. До факторів першого рівня відноситься, наприклад, виробіток транспортного засобу, до факторів

другого рівня – техніко-експлуатаційні показники, вплив яких визначається за допомогою методу пропорційного ділення.

Таким чином, в такій спосіб представлена методика собівартості перевезень у взаємозв'язку з техніко-експлуатаційними показниками дозволяє відобразити особливості транспортної галузі і розробити напрями удосконалення їх діяльності.

Розрахунок собівартості перевезень пасажирів є основною складовою визначення рівня тарифу на послуги пасажирського транспорту. Для прозорості, прогнозованості та забезпечення єдиного методичного підходу до визначення рівня тарифів та захисту прав споживачів пасажирських послуг було розроблено Методику розрахунку тарифів на послуги пасажирського автомобільного транспорту [54]. Проте при визначенні рівня тарифів неодноразово виникали суперечки з приводу недостовірності та неповноти інформації стосовно складу витрат підприємств-перевізників, які враховують не нормативні, а фактичні витрати стосовно використання наближених значень загальних обсягів перевезень пасажирів за рік та пільгових категорій пасажирів, а якість надання транспортних послуг взагалі не враховується. Про відсутність чіткої методики та узгодження єдиного підходу до визначення рівня тарифів свідчить і той факт, що протягом 2009 року тарифи на перевезення пасажирів транспортом загального користування безпідставно то зростали, то спадали декілька разів протягом року, без наукового обґрунтування. Це стосувалося як разових, так і проїзних абонементних квитків. Дія Методичних рекомендацій поширюється на всі суб'єкти господарювання, які здійснюють перевезення пасажирів автомобільним транспортом загального користування, проте в більшості випадків єдиний підхід у розрахунку собівартості перевезень за статтями витрат по автотранспортних підприємствах відсутній, а показники якості надання послуг не враховуються.

Методика розрахунку тарифу на міському пасажирському автобусному маршруті, згідно з Методичними рекомендаціями, передбачає розрахунок

методики собівартості перевезень одного пасажера для міських перевезень за моделями рухомого складу, враховуючи рентабельну роботу перевізника.

Собівартість перевезень одного пасажера розраховується за формулою (3.4):

$$S_{\text{пас/км}} = S_{1\text{км}} * L_{\text{сер}} / g * \gamma * \beta, \quad (3.4)$$

де $S_{1\text{км}}$ – собівартість виконання 1 км пробігу, грн./км;

$L_{\text{сер}}$ – середня відстань поїздки 1 пасажера, км (встановлюється за даними обстеження пасажиропотоків);

g – пасажиромісткість одиниці рухомого складу, місць для сидіння (для міських перевезень – загальна пасажиромісткість);

γ – коефіцієнт використання пасажиромісткості;

β – коефіцієнт використання пробігу.

Жодна із змінних, що входять до цієї формули, не обумовлює якість перевезення пасажирів у такому розумінні: на зупинках маршруту відсутні пасажери, які не потрапили до РО внаслідок переповнення салону більше максимальної пасажиромісткості; перевезення пасажирів на перегонах маршруту відбувається при дотриманні загальної пасажиромісткості.

Отже, необхідним при визначенні собівартості перевезень за діючою методикою є врахування також і основних показників якості перевезення пасажирів.

Найбільш вагомими показниками якості перевезення, без яких всі інші показники, такі як зручне обладнання зупинок і ТЗ, наявність інформаційних табло на зупиночних пунктах та інші, втрачають свою актуальність і вагомість саме для пасажирів, є: відсутність відмови у посадці в транспортний засіб внаслідок переповнення салону транспортного засобу; час очікування пасажиром на зупинці маршруту ТО, який не повинен перевищувати деякого значення, встановленого Управлінням транспорту Міської Державної Адміністрації (МДА), для кожного з діапазонів часу доби; здійснення поїздки у комфортних умовах, коли коефіцієнт заповнення салону

ТО на перегонах маршруту не перевищуватиме деякого значення, встановленого Управлінням транспорту МДА для кожного з діапазонів часу доби.

Встановлення оптимальних інтервалів руху на міському пасажирському маршруті дозволяє задовольнити ці вимоги шляхом визначення оптимальної кількості рейсів, які слід виконати на протязі доби, місяця, року та розрахувати оптимальну собівартість перевезення на міському пасажирському маршруті.

При цьому на кожному рейсі задовольняються показники якості перевезення пасажирів та забезпечуються економічні інтереси як перевізника, так і пасажирів.

Вказаний підхід, коли робота маршруту представляється сукупністю планових рейсів, які необхідно зробити протягом певного періоду (весна/літо, осінь/зима; робочий/неробочий день) дозволяє визначати: необхідний обсяг залучення рухомого складу для роботи на конкретному маршруті; час в роботі рухомого складу, враховуючи показники якості задоволення потреб в перевезеннях; загальний пробіг автомобіля з урахуванням якості перевезення; собівартість робіт та в подальшому показники якості обслуговування пасажирів за будь-яких порушень планового інтервалу руху.

Час роботи ТО на маршруті за рік з урахуванням якості перевезення визначається за формулою (3.5).

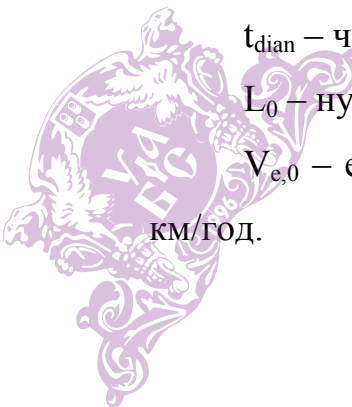
$$T_{\text{час, рік}} = (t_{\text{об,р}} * N_{\text{р,рік}} + t_{\text{діан}} * D_{\text{рік}} + (60 * L_0 / V_{\text{е,0}}) * A_{\text{макс, рік}}) / 60 \quad (3.5)$$

де $t_{\text{об,р}}$ – час оборотного рейсу, хв.;

$t_{\text{діан}}$ – час роботи маршруту на протязі доби, хв.;

L_0 – нульовий пробіг ТО, км;

$V_{\text{е,0}}$ – експлуатаційна швидкість ТО при виконанні нульового пробігу, км/год.



Загальна кількість автобусів, що виходять на маршрут за рік і загальна кількість рейсів, що здійснюється на маршруті за рік, розраховується за формулами (3.7) та (3.8):

$$\dot{A}_{\max} = \sum_{\tilde{n}=1}^2 \sum_{d=1}^2 A_{\max,c,d} \times \ddot{A}_{c,d} \quad (3.6)$$

$$N_{\delta, \delta^3 \delta^e} = \sum_{\tilde{n}=1}^2 \sum_{d=1}^2 N_{p,c,d} \times \ddot{A}_{c,d} \quad (3.7)$$

де A_{\max} – максимальна кількість РО, що працюють на маршруті за день протягом кожного сезону року та дня тижня;

$D_{c,d}$ – кількість днів роботи РО протягом року для кожного із сезонів та днів тижня;

$N_{p,c,d}$ – кількість рейсів за день для кожного сезону року та виду дня тижня.

Тоді річний пробіг ТО на маршруті за рік з урахуванням якості перевезення визначається за формулою (3.8):

$$L_{\text{як, рік}} = l_{\text{рейс}} \cdot N_{p, \text{рік}} + l_0 \cdot A_{\max, \text{рік}}, \quad (3.8)$$

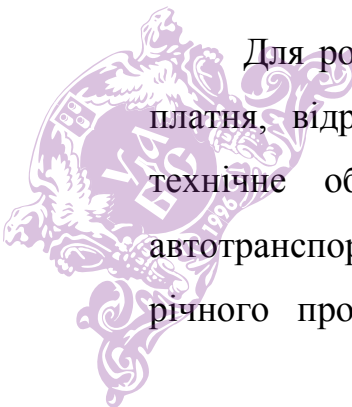
де $L_{\text{як, рік}}$ – річний пробіг ТО на маршруті за рік, км;

$l_{\text{рейс}}$ – довжина рейсу маршруту, км;

l_0 – нульовий пробіг РО;

$N_{p, \text{рік}}$ – кількість рейсів на рік.

Для розрахунку собівартості роботи РО за статтями витрат (заробітна платня, відрахування на соціальні заходи, паливо, мастильні матеріали, технічне обслуговування і ремонт, автомобільні шини, амортизація автотранспорту, загальновиробничі витрати) використовується значення річного пробігу рухомих одиниць (РО) на маршруті $L_{\text{як, рік}}$ у км, яке



визначається згідно за формулою (3.8) з урахуванням якості перевезення пасажирів.

Річний рівень собівартості перевезень з урахуванням якості визначають показники, які залежать від загального пробігу автомобіля (паливо, мастильні матеріали і т.п.) та від часу в роботі рухомого складу на маршруті (заробітна плата водіїв) з урахуванням якості, включаючи загальновиборні витрати.

Розглянемо визначення необхідного рівня витрат палива за рік, використовуючи запропонований підхід. Річні витрати палива за рік, враховуючи сумарний коригуючий коефіцієнт (робота в зимових умовах, робота в умовах міста, часті технічні зупинки, пов'язані з посадкою, висадкою, використання автономних систем обігріву) розраховуються за формулою (3.9):

$$B_{\text{як, рік, пал}} = C_{\text{пал}} \times Q_{\text{пал}} \times (1 + \sum K_m) \times L_{\text{як, рік}}, \quad (3.9)$$

де $B_{\text{як, рік, пал}}$ – витрати палива за рік, грн.;

$C_{\text{п.}}$ – ціна палива (грн./л);

$Q_{\text{пал}}$ – витрати палива згідно з нормами витрат, л/км;

$\sum K_m$ – сумарний коригуючий коефіцієнт;

$L_{\text{як, рік}}$ – загальний річний пробіг автомобіля з урахуванням якості, км.

Враховуючи річний пробіг автомобілів та час в роботі рухомого складу на маршруті з урахуванням якості, визначаємо витрати за всіма статтями витрат.

В результаті використання нової методики з врахування показників якості перевезення, що характеризують роботу міського пасажирського маршруту, ми отримуємо: річний пробіг $L_{\text{як, рік}}$ всіх автобусів на маршруті, при виконанні якого забезпечується якість перевезення пасажирів і економічні інтереси перевізника та час в роботі рухомого складу на певному маршруті. Розрахунок цих змінних дозволяє визначати річний рівень собівартості перевезень за рік за всіма статтями витрат, якісно задовольняючи при цьому

потреби в перевезеннях пасажирів та забезпечуючи основні для них показники якості. Це дозволить оптимізувати собівартість перевезень та сформувати науково обґрунтовані тарифи за перевезення, забезпечуючи єдиний методичний підхід до визначення рівня собівартості перевезень, використовуючи реальні дані про попит населення на перевезення на кожному маршруті, визначати необхідні інтервали руху на маршруті та кількість рейсів, які задовольнятимуть цей попит.

Отже, на основі запропонованого економічного аналізу можна запропонувати на підприємстві наступні напрями щодо зниження рівня собівартості автоперевезень:

- забезпечити скорочення витрат для формування інвестованого капіталу;
- проведення управлінських дій щодо скорочення інвестованого капіталу для отримання відповідного рівня чистого прибутку;
- подальше зростання рентабельності чистого доходу.

Кожен з цих напрямів потребує впровадження комплексу управлінських дій:

По першому напрямку:

- зростання швидкості доходів підприємства над операційними витратами;
- скорочення неефективних підрозділів підприємства;
- використання основних засобів, які незадіяні в господарській діяльності та здача в оренду невикористаних основних засобів і приміщень;
- розробка шляхів впровадження інноваційних технологій щодо прискорення виконання робіт і здійснення послуг;
- контроль за здійсненням всіх операційних витрат;
- зменшення адміністративних витрат;
- скорочення витрат на паливно-мастильні матеріали;
- зменшення матеріальних витрат;



– моніторинг витрат і визначення відхилень на основі моніторингу попередніх періодів;

– жорсткий контроль за дотриманням виробничих норм;

– реструктуризація боргів і скорочення інших витрат.

По другому напрямку:

– впровадження нових технологій виконання робіт;

– залучення інвестицій у виробничий процес;

– диверсифікація замовників, диверсифікація послуг.

По третьому напрямку:

– зростання доходів за рахунок розширення спектру робіт і послуг;

– зростання цін на здійснену роботу і послуги;

– зниження енергомісткості реалізованої продукції, робіт, послуг за рахунок використання сучасних технологій;

– систематичний контроль за використанням матеріальних ресурсів.

Таким чином, даний підхід дозволяє визначати: необхідний обсяг залучення рухомого складу для роботи на конкретному маршруті; час в роботі рухомого складу, враховуючи показники якості задоволення потреб в перевезеннях; загальний пробіг автомобіля з урахуванням якості перевезення; собівартість робіт по всіх статтях витрат та в подальшому показники фактичної якості обслуговування пасажирів за будь-яких порушень планового інтервалу руху.



ВИСНОВКИ

Витрати є однією з найважливіших категорій економічної діяльності підприємства. Визначення суті витрат і правильна їх класифікація є важливим фактором розуміння того, як ними управляти.

Собівартість є одним із найважливіших показників діяльності підприємства, який впливає на рентабельність і самоокупність підприємства. Крім того, собівартість автоперевезень визначає ступінь досягнення стратегії зниження витрат у зміцненні конкурентоспроможності підприємства.

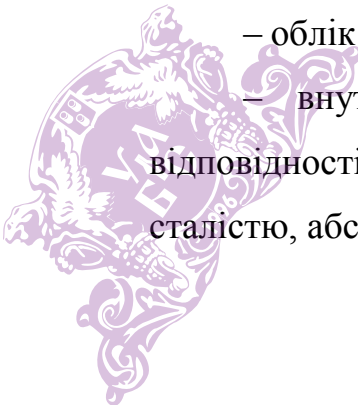
Облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції є найважливішою ланкою бухгалтерського обліку підприємства. Управління підприємством у цілому та за функціями управління неможливе без отримання достатньої, достовірної, облікової та оперативної інформації.

В ході підготовки дипломної роботи на ДП «Сумиавтотранссервіс» були розглянуті теоретичні та практичні основи обліку та контролю. Особлива увага була приділена питанням обліку та контролю витрат, його методам та основам класифікації, калькулюванню собівартості автоперевезень, основам організації бухгалтерського обліку та облікової служби стосовно обліку витрат. Був опрацьований фактичний матеріал, вивчена схема роботи бухгалтерії по розрахунку собівартості та склад статей калькуляції, а також детально опрацьовані позиції багатьох вчених, стосовно даної теми що дозволило зробити наступні висновки:

– ДП «Сумиавтотранссервіс» має стійкий фінансовий стан, є ліквідним та платоспроможним, фінансово-господарська діяльність підприємства є прибутковою;

– облік витрат ведеться у відповідності із чинним законодавством;

– внутрішня нормативна та методологічна база розроблена у відповідності до діючого законодавства, але характеризується своєю сталістю, абсолютною негнучкістю і потребує доробок та доопрацювань;



– класифікація витрат за калькуляційними статтями необхідна для вирішення одного з основних завдань управлінського обліку – контролю за формуванням прибутку;

– вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості послуг залежить від виду діяльності, характеру технологічного процесу і організації діяльності, організаційної структури підприємства;

– від правильної організації синтетичного та аналітичного обліку витрат виробництва залежить своєчасне проведення операцій по витратах, розподіл витрат за об'єктами обліку і калькулювання, визначення собівартості автоперевезень, своєчасне отримання необхідної інформації для задоволення потреб управління;

– від правильності обчислення собівартості автоперевезень залежить фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період;

– на розглянутому підприємстві існує наказ про облікову політику, але він потребує доопрацювання. Відсутнє уточнення багатьох пунктів стосовно обліку витрат та калькулювання собівартості автоперевезень;

– за витратами та порядком калькулювання собівартості необхідно здійснювати контроль, який здійснюється різними методами і прийомами, кожен з яких є більш чи менш ефективним у конкретній ситуації.

Отже, до основних шляхів вдосконалення організації обліку витрат та калькулювання собівартості автоперевезень на підприємстві слід віднести наступні:

– пропонується розробити необхідні внутрішні нормативні документи, які регламентують ведення управлінського обліку. Нами виділені напрями облікової політики стосовно витрат, які повинні розкриватися в Наказі про облікову політику детально;

– з метою підвищення оперативності обліку та полегшення пошуку резервів нами пропонується форма Звіту про собівартість автоперевезень. Даний звіт може слугувати базою для ухвалення управлінських рішень, що стосуються зміни структури, обсягу та цін автоперевезень, мотивації

персоналу, що займається автоперевезеннями, а також інвестиційних або інших заходів щодо підвищення ефективності діяльності підприємства;

– для цілей організації управлінського обліку витрат до рахунків фінансового обліку витрат, передбачених Планом рахунків, потрібно відкрити рахунки третього і четвертого порядків – субрахунки й аналітичні рахунки управлінського обліку. Нами запропоновано структуру субрахунків та аналітичних рахунків управлінського обліку витрат. Це дасть змогу мати більш повне розуміння поведінки витрат для їх оперативного контролю і визначити на цій основі фінансовий результат від здійснення операційної діяльності;

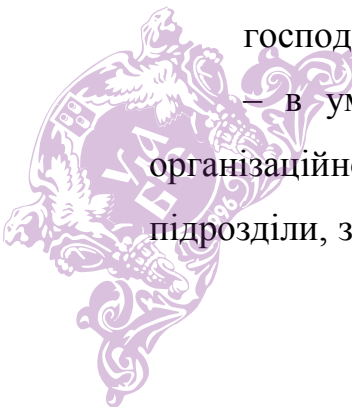
– для удосконалення організації контролю витрат автотранспортного підприємства є доцільним здійснення таких заходів:

1) удосконалити класифікацію витрат автотранспортних підприємств, яка повинна відображати їх в обліку за місцями виникнення, центрами відповідальності та клієнтами;

2) розробити нові форми документації, удосконалити діючі форми первинних документів виробничих витрат й процесу перевезень для автоматизованої обробки даних, що дозволить виявляти відхилення безпосередньо у процесі господарської діяльності, сприятиме уникненню непродуктивних втрат та достовірному відображенню обсягів перевезень й фінансових результатів;

3) дослідити перспективні напрями удосконалення контролю в системі управління витратами автомобільних перевезень, зокрема організація самоконтролю центрів відповідальності, що сприятиме адаптації внутрішнього контролю на підприємстві до ринкових умов господарювання;

– в умовах розвитку ринкових відносин відбувається ускладнення організаційної структури підприємства, при цьому виникають різні підрозділи, за якими виникає необхідність здійснення контролю витрат, тому

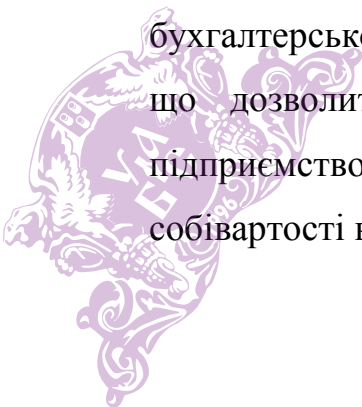


нами пропонується модель організації контролю витрат діяльності з метою проведення ефективного контролю витрат;

– для ефективного ведення цілеспрямованої конкурентної боротьби на ринку транспортних послуг кожному перевізнику необхідне проведення глибокого аналізу поточних витрат, які безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення. Такий аналіз дає змогу своєчасно, повно і достовірно визначати фактичні витрати на виконання транспортних послуг, розраховувати фактичну собівартість окремих видів перевезень, здійснювати контроль за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства. Всі елементи кожного аспекту аналізу взаємозв'язані. Кожен аспект аналізу містить більш широку палітру факторів в порівнянні з управлінським обліком, які впливають на фінансовий стан підприємства.

– необхідним при визначенні собівартості перевезень за запропонованою нами методикою є врахування також і основних показників якості перевезення пасажирів, таких як зручне обладнання зупинок і транспортних засобів, наявність інформаційних табло на зупиночних пунктах та інші. Даний підхід дозволяє визначати необхідний обсяг залучення рухомого складу для роботи на конкретному маршруті; час в роботі рухомого складу, враховуючи показники якості задоволення потреб в перевезеннях; загальний пробіг автомобіля з урахуванням якості перевезення; собівартість робіт по всіх статтях витрат та в подальшому показники фактичної якості обслуговування пасажирів за будь-яких порушень планового інтервалу руху.

Сподіваємося, що запропоновані нами шляхи покращення бухгалтерського та управлінського обліку будуть застосовані підприємством, що дозволить значно підвищити ефективність обліку та управління підприємством в цілому, а також обліку витрат та калькулювання собівартості в тому числі.



СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросова, О. Ф. Облік і аналіз собівартості продукції на промислових підприємствах України [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2009_25/androsova.htm. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

2. Белоусова, І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості [Текст] / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №4. – С. 4-9;

3. Блиндарук, В. В. Вплив тарифів на результати операційної діяльності комунальних транспортних підприємств [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vodt/2009_10/22_Vplyv_taryfiv_na.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

4. Бойко, Є. І. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах [Електронний ресурс] : / Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlts/18_6/139_Vojko_18_6.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

5. Бондаренко, С. С. Управлінські інструменти зменшення витрат підприємства [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2010. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/VSUNU/2010_11_2/Bondarenko.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

6. Бондарюк, І. Л. Нормативно-правові аспекти дослідження витрат торговельних підприємств [Електронний ресурс] : Збірник наукових праць. Наукові записки. Серія «Економіка». – 2008. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nznuoa/ekonomika/2008_10_2.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

7. Боровик, О. М. Характеристика методів обліку витрат та їх адаптація до сучасних умов діяльності підприємств [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vnuvgrp/ekon/2009_4_2/v48ek061.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

8. Бурба, М. Г. Калькулювання собівартості продукції (послуг), її значення в сучасних умовах та необхідність пошуку шляхів її зниження [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2010. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ppei/2010_25/burba.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

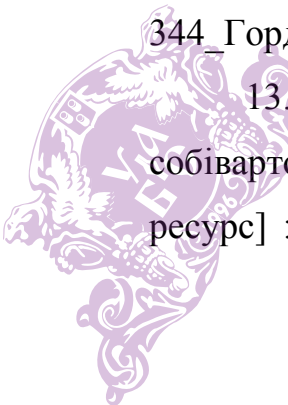
9. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 480 с. – ISBN 966-8059-22-0;

10. Галімшина, Г. В. Форми державного контролю на автомобільному транспорті [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vzjui/2009_2/2009_2_13.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

11. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами [Текст] : навч. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 768 с. – ISBN:966-7035-68-9;

12. Гордієнко, Н. І. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку підприємств витрат по МСФЗ, GAAP USA, П(С)БО [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://eprints.kname.edu.ua/14965/1/339-344_ГордієнкоНІ.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

13. Горшинський, В. М. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції та послуг на відчизняних підприємствах [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. –



Режим доступу : http://www.nbuiv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vlca/Ekon/2009_30/03.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

14. Грицак, Н. Ю. Еволюція витрат як економічної категорії та необхідність її класифікації [Електронний ресурс] : Інститут еволюційної економіки. – 2010. – Режим доступу : http://iee.org.ua/files/alushta/75grizak-evolutciya_vytrat.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

15. Гузар, Б. С. Собівартість і проблеми калькуляції продукції [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2010. – Режим доступу : http://www.nbuiv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_1/7_Guzar.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

16. Дерій, В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2010. – Режим доступу : http://www.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_2/12.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

17. Дідушин, І. Ю. Управлінський облік витрат на виробництво [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2008. – Режим доступу : http://www.nbuiv.gov.ua/Portal/Soc_Gum/NacGosp/2008.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

18. Дунаєв, В. Визначення тарифів на вантажопасажирські автоперевезення [Текст] / В. Дунаєв // Справочник економіста. – 2009. – №11. – С.76-77;

19. Іванова, Л. Б. Методика внутрішнього економічного аналізу підприємств з урахуванням галузевих особливостей [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuiv.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Vcndtu/2009_35/8.htm. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

20. Катраченко, М. О. Багатокритеріальна класифікація витрат за принципом «Різні витрати для різних цілей» [Електронний ресурс]. – 2009. –

Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fkd/2009_2/R2/7.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

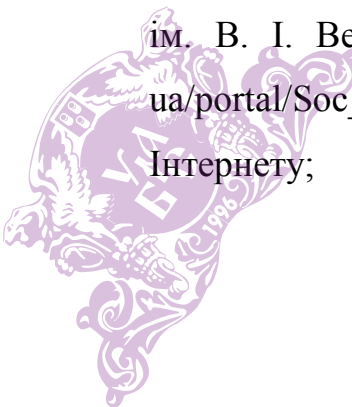
21. Кашканов, А. А. Аналіз витрат операційної діяльності пасажирського АТП з урахуванням зміни їх структурних елементів [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Natural/Vdiat/2009_3/pdf/2_3_2009.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

22. Клименко, О. В. Формування методичних основ організації роботи бухгалтера [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr/ep/2009_1/files/Econ_01_2009_Klimenko.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

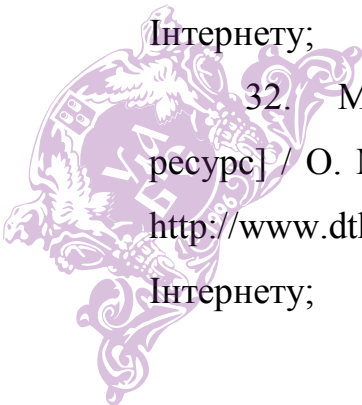
23. Колісник, Г. М. Економічна сутність витрат і управління ними підприємства [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/19_8/252_Kolisnyk_19_8.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

24. Косенко, Л. В. Використання принципів обліку витрат у процесі управління виробництвом [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2008. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/Portal/Soc_Gum/NacGosp/2008.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

25. Костирко, Р. О. Розвиток методології внутрішнього контролю витрат підприємства [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fub/2009_15/02.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;



26. Крамаренко Г. О. Фінансовий аналіз і планування [Текст] : навчальний посібник / Г. А. Крамаренко. – Дніпропетровськ: ДАУБП, 2006. – 224 с. – ISBN 966-7479-56-0;
27. Левицька, О. О. Концептуальні основи управлінського обліку витрат виробництва на етапах підготовки інноваційного продукту [Електронний ресурс] : / Збірник наукових праць. Наукові записки. Серія «Економіка». – 2008. – Режим доступу : http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nznuoa/ekonomika/2008_10_2.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;
28. Лень, В. С. Управлінський облік [Текст] : Навчальний посібник / В. С. Лень. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с. – ISBN 966-311-028-7;
29. Лишиленко, О. В. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / Лишиленко О. В.: Мін-во освіти і науки України, ЦУЛ; К.: 2004. – 254 с. – ISBN 966-690-034-5;
30. Логачев, Є. Г. Методика визначення собівартості перевезень на міському пасажирському маршруті з урахуванням якості перевезення [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2010. – Режим доступу : http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/VSUNU/2010_4_1/8Logachov.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;
31. Майданевич, П. М. Недоліки нормативної бази з обліку витрат на підприємствах і організаціях житлово-комунального господарства [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2010. – Режим доступу : http://www.nbuu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/30.htm. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;
32. Малишкін, О. Автопослуги: облік і оподаткування [Електронний ресурс] / О. Малишкін // Дебет-Кредит. – 2009. – № 42. – Режим доступу : <http://www.dtk.com.ua/show/3cid0858.html>. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;



33. Михайлова, Т. П. Оцінка чинної системи формування собівартості продукції [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Tiru/2009_28_3/34.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

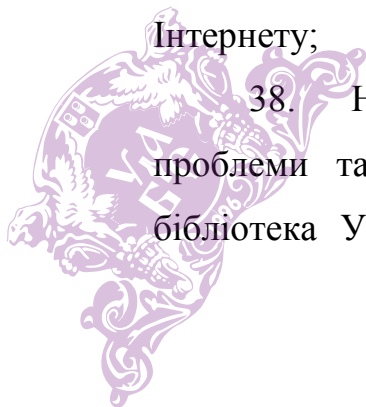
34. Міценко, Н. Г. Собівартість продукції як економічна категорія та її місце серед витрат підприємства [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/19_4/129_Micenko_19_4.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

35. Міценко, Н. Г. Фінансовий аналіз як метод діагностики фінансового стану підприємства [Електронний ресурс] : / Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/15_2/192_Micenko_15_2.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

36. Мошковська, О. А. Історичний аспект виникнення та еволюції калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/epravo/2009_1/21.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

37. Мошковська, О. А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно вітчизняного законодавства: подальший розвиток і шляхи вдосконалення [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/23.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

38. Некрасова, А. В. Оцінка фінансового стану підприємства: проблеми та шляхи вирішення [Електронний ресурс] : / Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2010. – Режим доступу :



http://www.nbuiv.gov.ua/e-journals/PSPE/2010_2/Lanovluk_210.htm. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

39. Огневий, В. О. Формування стратегій трансформації підприємств автомобільного транспорту [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2010. – Режим доступу : http://www.nbuiv.gov.ua/portal/Natural/Vzhdtu/2010_2_2/20.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

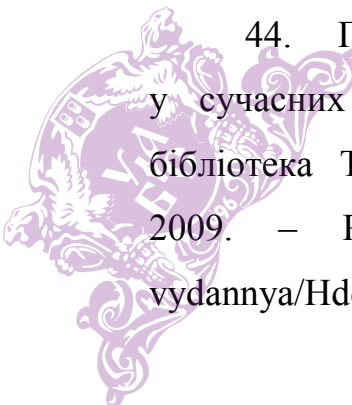
40. Островерха Р. Е. Шляхи удосконалення організації облікового процесу [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2010. – Режим доступу : http://www.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2010_1/118.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

41. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект [Текст] : Монографія / В. М. Панасюк. – Тернопіль. : Астон, 2005. – 288 с. – ISBN 966-308-113-9;

42. Пересунько, З. М. Методи калькулювання виробничих затрат: зарубіжний та вітчизняний досвід [Електронний ресурс] : Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. – 2010. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2010/Economics/74551.doc.htm. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

43. Петровська, С. І. Необхідність використання методів економічного аналізу на підприємствах транспорту та підвищення ефективності пасажирських перевезень [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2008. – Режим доступу : http://www.nbuiv.gov.ua/portal/natural/Vntu/2008_17_1/67.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

44. Півнюк, О. Міжнародний досвід обліку витрат на підприємствах у сучасних умовах господарювання [Електронний ресурс] : Наукова бібліотека Тернопільського національного економічного університету. – 2009. – Режим доступу : http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/HddEtB.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;



45. Півнюк, О. П. Вдосконалення методики обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості на підприємствах у відповідності до вимог П(С)БО [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2010. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2010_7_5/16.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

46. Півнюк, О. П. Облік витрат операційної діяльності на підприємствах в умовах глобалізації економіки України [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2010. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nznuoa/ekonomika/2010_13/18.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

47. Пікулик, О. Б. Україна на міжнародному ринку транспортних послуг [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvynu/misnarod_vidnos/2008_6/R3/4.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

48. Погорелов, Ю. С. Удосконалення класифікації витрат підприємства [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Venu/2009_2/19.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

49. Подольська, В. О. Фінансовий аналіз [Текст] : Навч. посібник. : / В. О. Подольська, О. В. Яріш. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 488 с. – ISBN 966-364-360-2;

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс] : Бібліотека бухгалтерського обліку. – Режим доступу: <http://prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=117>. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс] : / Бібліотека бухгалтерського обліку. – Режим

доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse> &CatID=92&ArtID=117. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

52. Прихожай, Т. А. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості послуг на автотранспортному підприємстві [Текст] / Прихожай Т. А. // Матеріали науково-теоретичної конференції для студентів «Сталий розвиток аграрної економіки». – 2011. – С.88 – 90;

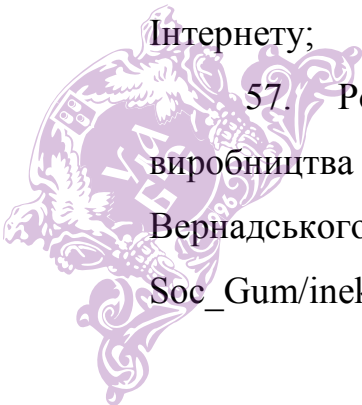
53. Про бухгалтерській облік та фінансову звітність в Україні : Закон України №966-XIV від 16.07.99р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]: / Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14&chk=4/UMPEGznhhxq2.ZirFatpeHI4Qos80msh8Ie6>. – Законодавство України;

54. Про затвердження Методики розрахунку тарифів на послуги пасажирського автомобільного транспорту: наказ Міністерства транспорту України від 17.11. 2009 р. № 1175 [Електронний ресурс] : / Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1146-09>. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

55. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001р. № 65 [Електронний ресурс] : / Закон НаУ. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1040.644.0>. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

56. Про затвердження Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті: наказ Міністерства транспорту України від 10.02.1998 р. № 43 [Електронний ресурс] : / Закон НаУ. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0043361-98>. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

57. Романів, І. Я. Удосконалення обліку і контролю витрат виробництва [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2010. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_1/139.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;



58. Саух, І. В. Планування собівартості в сучасних умовах господарювання [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2010. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_3/37.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

59. Скрипник, М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

60. Скрипник, М. І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_2/22.pdf . – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

61. Скрипник, М. І. Процес калькулювання: визначення понять [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/Portal/soc_gum/ptmbo/2009_3/35.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

62. Скрипник, М. І. Розвиток калькулювання та його значення в господарському процесі [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_2/21.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

63. Скрипник, М. І. Трактування собівартості продукції, види та значення в процесі калькулювання [Електронний ресурс] : Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. – 2010. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_4/3Skripn.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;

64. Соловьева, О. В. МСФО и ГААП: учет и отчетность [Текст] : учеб. пособ. / О. В. Соловьева. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 256 с. – ISBN 5-88103-087-7;

65. Сопко, В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / Сопко В.; 3-тє вид., переоб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578с. – ISBN 966-744-096-6;
66. Сопко, В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу [Текст] : підручн. / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2006. – 412с. – ISBN 966-574-730-4;
67. Сук, П. Л. Закриття бухгалтерських рахунків і калькулювання собівартості продукції [Електронний ресурс] : Національний університет біоресурсів і природокористування України. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_2/15_Suk.pdf. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;
68. Тарасенко, Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства [Текст] : навч. посіб. / Тарасенко Н. В.; Мін-во освіти і науки України – Львів: ЛБІ НБУ, 2000. – 485 с. – ISBN 966-7330-23-0;
69. Тарнаруцька, І. В. Актуальні проблеми щодо управління собівартістю послуг автотранспортного підприємства [Електронний ресурс] : Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. – 2010. – Режим доступу : http://www.rusna.uka.com/6_NITSB_2010/Economics/59796.doc.htm. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;
70. Чумаченько, М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / Чумаченько М., Білоусова І. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №10. – С.3-8, 14-19;
71. Штулер, Г. Г. Функціональний аспект системи управління витратами [Електронний ресурс] : / Національна бібліотека України ім. В.І. Вернадського. – 2009. – Режим доступу : http://www.nbuu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2009_27/statti/3_2.htm. – Назва з домашньої сторінки Інтернету;



ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1 – Характеристика видів собівартості

Вид	Характеристика
За повнотою охоплення витрат	
Повна	Сукупність всіх витрат на виробництво і реалізацію продукції; Обчислюється тільки по товарній продукції
Виробнича	Формується з усіх витрат організації на виробництво продукції, а також витрат з обслуговування виробництва і управління (загальновиробничих і загальногосподарських витрат) – може обчислюватися не тільки в цілому по організації, але і по окремих виробничих підрозділах
Технологічна	До її складу входять статті калькуляції наведені в П(С)БО-16
Для потреб планування, обліку і аналізу	
Індивідуальна	Витрати окремої організації на виробництво і реалізацію продукції
Галузева	Характеризує сукупність всіх витрат організацій галузі для здійснення тієї ж мети – виробництва і реалізації продукції. Показники галузевої собівартості є зведеними, тобто вони обчислені в результаті співвідношення суми витрат на виробництво і реалізацію продукції всіх суб'єктів господарювання, що входять в галузь, на кількість виготовленої ними продукції. Аналогічним чином обчислюються показники собівартості за адміністративно-територіальним принципом (по районах, областях) або ж по відомствах (міністерствам, концернам і іншим об'єднанням)
Фірмова	Собівартість продукції, виготовлена організаціями, що входять у відповідне об'єднання (фірму)
Залежно від часу і мети обчислення	
Планова	обчислюється на початку звітного періоду (року, кварталу, місяця) виходячи з планових норм витрат і планових показників з випуску продукції на запланований період
Фактична	обчислюється в кінці звітного періоду на підставі інформації, що міститься в бухгалтерському обліку, про фактичні витрати на виробництво і фактичну кількість отриманої продукції
Провізорна (очікувана)	обчислюється, як правило, в сільськогосподарських підприємствах на основі інформації про фактичні витрати і фактичному виході продукції за три квартали поточного року, а також на основі розрахунків за витратами і очікуваним виходом продукції за четвертий квартал. Показники провізornoї собівартості дають можливість зіставити очікувані результати виробничої діяльності за поточний рік з плановими і розробити заходи на час, що залишився до кінця року, зі зниження собівартості продукції і підвищення рентабельності виробництва
Нормативна	обчислюється за поточними нормами витрат, що діють на певну дату. Вона використовується для контролю за відхиленнями фактичних витрат від встановлених норм
Залежно від часу обчислення	
Річна	Складається раз на рік
Квартальна	Складається раз на квартал
Місячна	Складається кожного місяця

Додаток Б

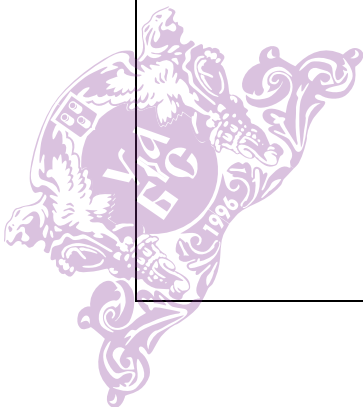


Рисунок Б.1 – Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і контролю за витратами та доходами підприємств

Додаток В

Таблиця В.1 – Порівняльна характеристика витрат по МСБО, GAAP US та П(С)БО

Ознака порівняння	МСБО	GAAP US	П(С)БО
Стандарт, який регламентує	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в частині визначення терміну), П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» (в частині визнання витрат)
Визначення терміну	Витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Витрати – це використання або споживання товарів (робіт, послуг) в процесі отримання доходів від систематичної діяльності	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу
Класифікація та групування витрат	МСБО виходять із існування загально-прийнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю	GAAP USA розподіляє всі витрати на активи і інші витрати (зокрема відкладені), а також збитки	Витрати класифікуються в залежності від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічним елементам і статтям витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні і комплексні, поточні витрати, витрати



Продовження таблиці В.1

			минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати
Визнання витрат	По МСБО витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	Витрати і збитки визнаються в звітності в той момент, коли економічні вигоди споживаються для виробництва товарів (робіт, послуг). Споживання може бути визнане безпосередньо або шляхом зіставлення з доходами, визнаними в тому ж періоді	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
Оцінка витрат	У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат організації, але в деяких стандарти, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в звіті про прибутки і збитки	В GAAP USA до всіх видів активів застосовується не єдиний атрибут вимірювання, а різні атрибути, які визначаються FASB в конкретних випадках і затверджуються у відповідних стандартах	У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремому узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат



Додаток Г

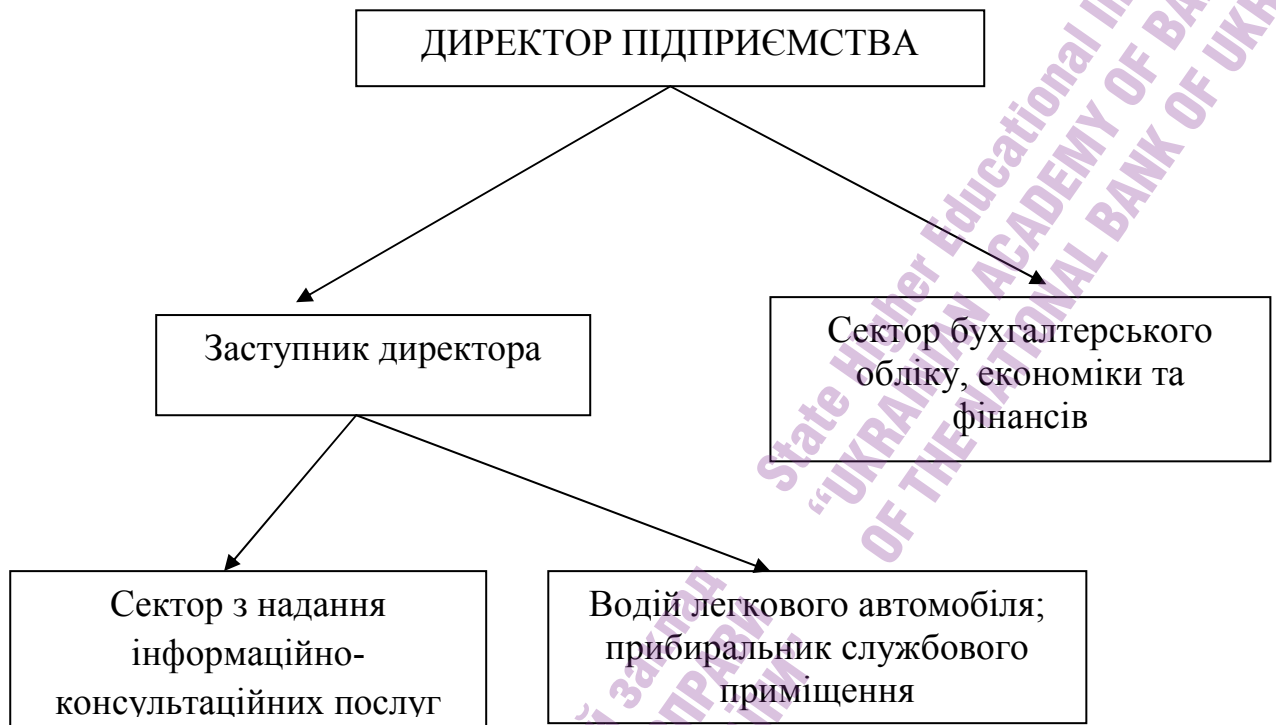


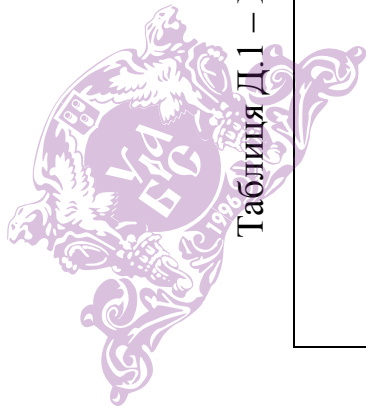
Рисунок Г.1 – Структура адміністративно-виробничого персоналу ДП «Сумиавтотранссервіс»



Додаток Д

Таблиця Д.1 – Горизонтальний аналіз балансу

Показник	Рік						Відхилення			
	2008		2009		2010		2010 до 2009		2010 до 2008	
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%
Необоротні активи, у т.ч.:	55,00	56,70	38,90	46,70	26,40	36,72	-12,50	-9,98	-28,60	-19,98
Нематеріальні активи	1,70	1,75	1,30	1,56	0,80	1,11	-0,50	-0,45	-0,90	-0,64
Основні засоби	53,30	54,95	37,60	45,14	25,60	35,61	-12,00	-9,53	-27,70	-19,34
Оборотні активи, у т. ч.:	40,90	42,16	42,50	51,02	43,70	60,78	1,20	9,76	2,80	18,61
Виробничі запаси	1,30	1,34	4,60	5,52	3,40	4,73	-1,20	-0,79	2,10	3,39
Дебіторська заборгованість за розрахунками	1,00	1,03	0,50	0,60	0,80	1,11	0,30	0,51	-0,20	0,08
Інша поточна дебіторська заборгованість	0,70	0,72	0,00	0,00	4,00	5,56	4,00	5,56	3,30	4,84
Грошові кошти, в нац. валюті	37,10	38,25	37,00	44,42	34,80	48,40	-2,20	3,98	-2,30	10,15
Інші оборотні активи	0,80	0,82	0,40	0,48	0,70	0,97	0,30	0,49	-0,10	0,15
Витрати майбутніх періодів	1,10	1,13	1,90	2,28	1,80	2,50	-0,10	0,22	0,70	1,37
Активи, всього:	97,00	100,00	83,30	100,00	71,90	100,00	-11,40	0,00	-25,10	0,00



Продовження таблиці Д.1

Власний капітал, в т. ч.:	51,90	53,51	49,30	59,18	26,70	37,13	-22,60	-22,05	-25,20	-16,37
Додатковий вкладений капітал	1,70	1,75	1,30	1,56	0,80	1,11	-0,50	-0,45	-0,90	-0,64
Нерозподілений прибуток	50,20	51,75	48,00	57,62	25,90	36,02	-22,10	-21,60	-24,30	-15,73
Забезпечення наступних витрат і платежів, у т.ч.:	13,90	14,33	19,20	23,05	18,00	25,03	-1,20	1,99	4,10	10,70
Забезпечення виплат персоналу	13,90	14,33	19,20	23,05	18,00	25,03	-1,20	1,99	4,10	10,70
Поточні зобов'язання, у т.ч.:	31,20	32,16	14,80	17,77	27,20	37,83	12,40	20,06	-4,00	5,67
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	5,30	5,46	2,10	2,52	3,90	5,42	1,80	2,90	-1,40	-0,04
Поточні зобов'язання за розрахунками	24,80	25,57	11,90	14,29	21,70	30,18	9,80	15,90	-3,10	4,61
Інші поточні зобов'язання	1,10	1,13	0,80	0,96	1,60	2,23	0,80	1,26	0,50	1,09
Пасив, всього:	97,00	100,00	83,30	100,00	71,90	100,00	-11,40	0,00	-25,10	0,00

Додаток Е

Таблиця Е.1 – Заробітна плата водіїв

№ за/п	Показники	Марки автомобілів	
		2010 р.	2011 р.
1	Годинна тарифна ставка водіїв (основна зарплата) грн/год.	5,33	5,79
2	Доплата, %:		
	за суміщення професій - 50		
3	Надбавки, %:		
	за класність - 25		
4	Прогнозована заробітна плата, всього, грн/год.	5,33	5,79
5	Експлуатаційна швидкість, км/год	21,30	21,30
6	Прогнозована заробітна плата водіїв, грн./1 км	0,25	0,27
7	Прогнозована заробітна плата водіїв з урахуванням відпустки, грн./1 км	0,27	0,29
8	Прогнозована заробітна плата водіїв з урахуванням відпустки, тис. грн.	15,60	16,80

Таблиця Е.2 – Витрати на паливо

№ за/п	Показники	БАЗ А079.14	
		2010 р.	2011 р.
1	Лінійна норма витрат палива, л/100 км	13,2	13,2
2	Коефіцієнти коригування		
	надбавка за роботу в зимових умовах (середньомісячна)		
	надбавка за роботу на дорогах зі складним планом та в умовах міста	10,0	10,0
	надбавка при використанні систем обігріву чи охолодження повітря	2,0	2,0

Продовження таблиці Е.2

	надбавка при роботі з частими технологічними зупинками	10,0	10,0
	Сумарний коригуючий коефіцієнт, %	1,22	1,22
3	Нормативна витрата палива, л/100 км	16,1	16,1
4	Нормативна витрата палива, л/1 км	0,2	0,2
5	Вартість закупівель палива за звітний рік, за л (м ³)	6,7	8,5
6	Прогнозний індекс цін виробників промислової продукції		126,8
7	Планові витрати на паливо, грн./1 км	1,3	1,7
8	Планові річні витрати на паливо на 1 автомобіль, тис. грн.	150,4	196,7

Таблиця Е.3 – Витрати на мастильні матеріали

№ за/п	Показники	БАЗ А07914	
		2010 р.	2011 р.
1	Норма витрат палива з урахуванням виконаної транспортної роботи, л/1 км	0,16	0,16
2	Норми витрат мастильних матеріалів:		
	моторні оливи, л/100л	2,80	2,80
	трансмісійні оливи, л/100л	0,40	0,40
	спеціальні оливи, л/100л	0,10	0,10
	пластичні (консистентні) мастила, кг/100л	0,30	0,30
3	Вартість закупівель мастильних матеріалів за звітний рік, грн./л (кг)		
	моторні оливи, грн./л	54,00	68,04
	трансмісійні оливи, грн./л	28,00	35,28
	спеціальні оливи, грн./л	24,00	30,24
	пластичні (консистентні) мастила, грн./кг	22,00	28,00

Продовження таблиці Е.3

4	Планові витрати на мастильні матеріали на 1 км пробігу, грн./км	0,27	0,35
5	Прогнозний індекс цін виробників промислової продукції		1,30
6	Планові річні витрати на мастильні матеріали на 1 автомобіль, тис. грн.	31,24	40,49

Таблиця Е.4 – Витрати на шини

№ з/п	Показники	БАЗ А07914	
		2010 р.	2011 р.
1	Кількість шин, шт.	7	7
2	Познака розміру шин	215/75R17,5	215/75R17,5
3	Експлуатаційна норма середнього ресурсу пневматичних шин, тис.км	70	70
4	Коефіцієнти коригування:		
	в залежності від дорожньо-кліматичних умов k1		
	в залежності від коефіцієнту використання пасажировмісності k4	1,05	1,05
	Сумарний коригуючий коефіцієнт	1,05	1,05
5	Вартість закупівель шин за звітний рік, грн.	1975,00	2450,00
6	Прогнозний індекс цін виробників промислової продукції		124,00
7	Планові витрати на шини на 1 км пробігу, грн./км	0,19	0,23
8	Планові річні витрати на шини на 1 автомобіль, тис. грн.	21,77	27,00



Таблиця Е.5 – Витрати на акумуляторні батареї

№ з/п	Показники	БАЗ А07914	
		2010 р.	2010 р.
1	Марка акумуляторної батареї	6СТ140	6СТ140
2	Експлуатаційна норма середнього ресурсу акумуляторної батареї, місяців	27	27
3	Коефіцієнти коригування:		
	в залежності від походження з країн-виробників і тривалості експлуатації КТЗ k1	1,00	1,00
	в залежності від співвідношення сумарної потужності додаткових споживачів електроенергії і потужності КТЗ k2	1,00	1,00
	в залежності від категорій умов експлуатації КТЗ k3	1,00	1,00
4	Сумарний коригуючий коефіцієнт	1,00	1,00
5	Експлуатаційний ресурс акумуляторної батареї, тис.км	197,64	197,64
6	Вартість закупівель акумуляторної батареї за звітний рік, грн.	1486,00	1650,00
7	Прогнозний індекс цін виробників промислової продукції		111,30
8	Планові витрати на акумуляторні батареї на 1 км пробігу автомобіля, грн./км	0,007	0,008
9	Планові річні витрати на акумуляторні батареї на 1 автомобіль, тис. грн.	0,809	0,926



Таблиця Е.6 – Витрати на амортизацію транспортних засобів

№ з/п	Показники	БАЗ А07914	
		на 01.01.2010 р.	на 01.01.2011 р.
1	Залишкова балансова вартість автомобілів, тис. грн.	390,60	256,40
2	Очікуваний термін корисного використання автомобілів (амортизаційний пробіг), тис.км	2895	2895
3	Амортизація автомобілів (нарахування по прямолінійному методу), грн./км	1,16	0,76
4	Амортизація автомобілів (нарахування по прямолінійному методу), тис. грн.	134,20	88,10



Додаток Ж

Таблиця Ж.1 – Зведений розрахунок тарифу на послуги пасажирського автомобільного транспорту ДП «Сумиавтотранссервіс»

Показники	Один. виміру	2010 р.	2011 р.
Загальний обсяг перевезених пасажирів на маршруті	тис. пас.	755	755
Транспортна робота на маршруті (для приміських та міжміських перевезень)	тис. пкм	3678	3768
Прямі матеріальні витрати, в т.ч.	тис.грн.	1021,10	1325,58
витрати на паливо	тис.грн.	752,00	983,50
витрати на мастильні матеріали	тис.грн.	156,00	202,45
витрати на шини	тис.грн.	108,85	135,00
витрати на акумуляторні батареї	тис.грн.	4,05	4,63
Прямі витрати на оплату праці (ЗП водіїв та кондукторів)	тис.грн.	156,19	168,00
Інші прямі витрати, в т.ч.:	тис.грн.	771,90	551,00
витрати на обов'язкові послуги автостанцій	тис.грн.		
витрати на отримання ліцензій, дозволів тощо	тис.грн.	0,20	0,20
нарахування на ЗП водіїв та кондукторів	тис.грн.	58,70	63,30
витрати на амортизацію ТЗ	тис.грн.	671,00	440,50
витрати на ТО і Р	тис.грн.		
ЗП ремонтних робітників з нарахуваннями	тис.грн.		
вартість ремонтних робіт і послуг сторонніх організацій	тис.грн.	35,50	39,50
витрати на медогляд водіїв	тис.грн.	6,50	7,50
Загальновиробничі витрати, в т.ч.:	тис.грн.	48,00	53,50
утримання апарату управління виробництвом (ЗП та нарахування, відрядженн, підготовку кадрів)	тис.грн.		
утримання основних засобів загальновиробничого призначення	тис.грн.		
амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	тис.грн.		

Продовження таблиці Ж.1

інші (виготовлення квитків, послуги сторонніх організацій, утримання виробничих приміщень, обслуговування виробничого процесу, охорону праці, виробничу санітарію тощо)	тис.грн.		
Виробнича собівартість послуг	тис.грн.	1997,19	2098,08
Адміністративні витрати	тис.грн.		
Витрати на збут	тис.грн.		
Інші витрати операційної діяльності	тис.грн.		
Витрати операційної діяльності	тис.грн.		
Фінансові витрати	тис.грн.		
Прибуток (прийнято 15% рентабельності)	тис.грн.	299,60	314,70
Тариф розрахунковий	грн/пас.км	3,0	3,2

Державний вищий навчальний заклад
 «УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ
 НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ»



Додаток И

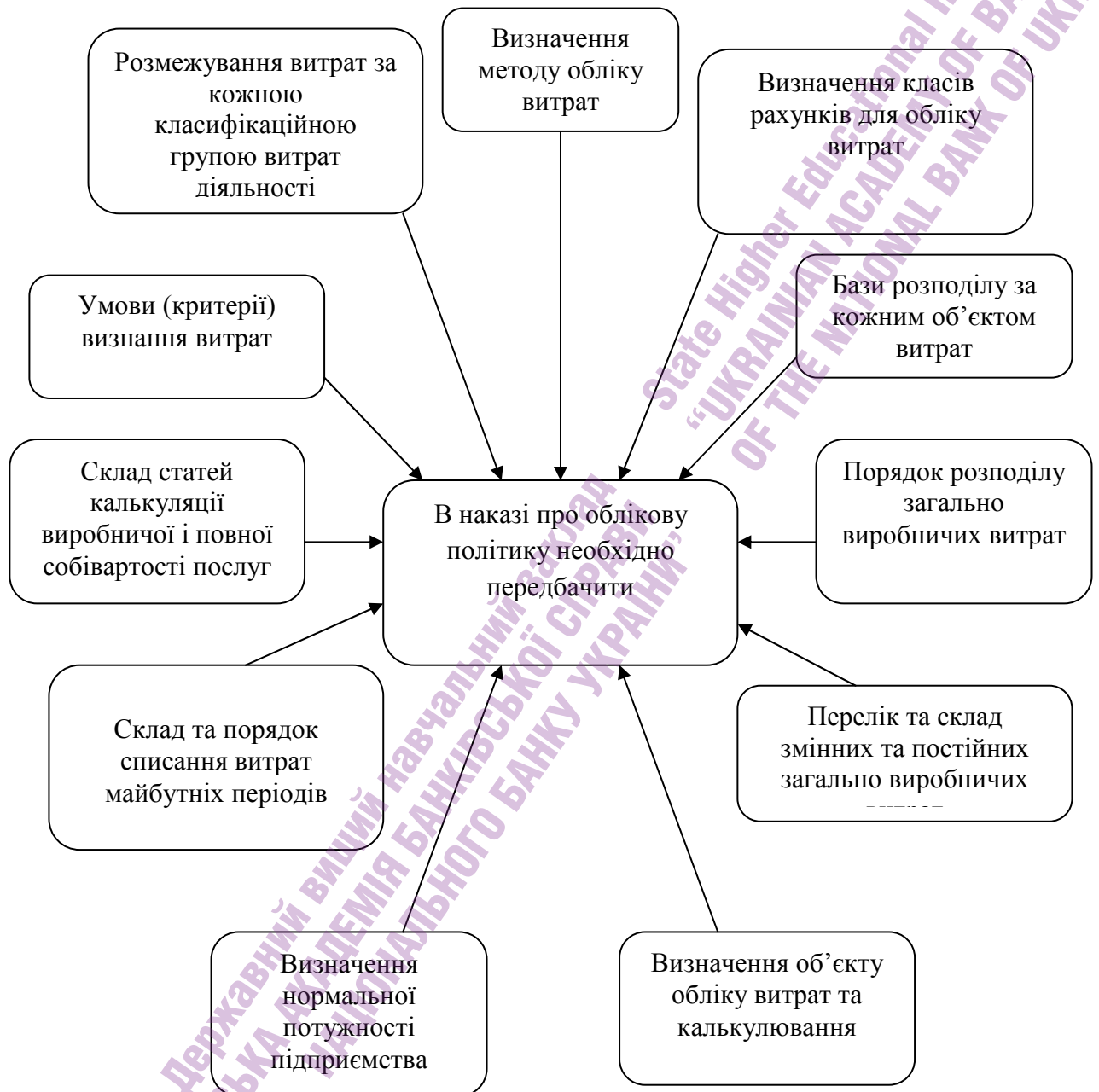


Рисунок И.1 – Елементи облікової політики щодо витрат діяльності підприємства



Додаток К

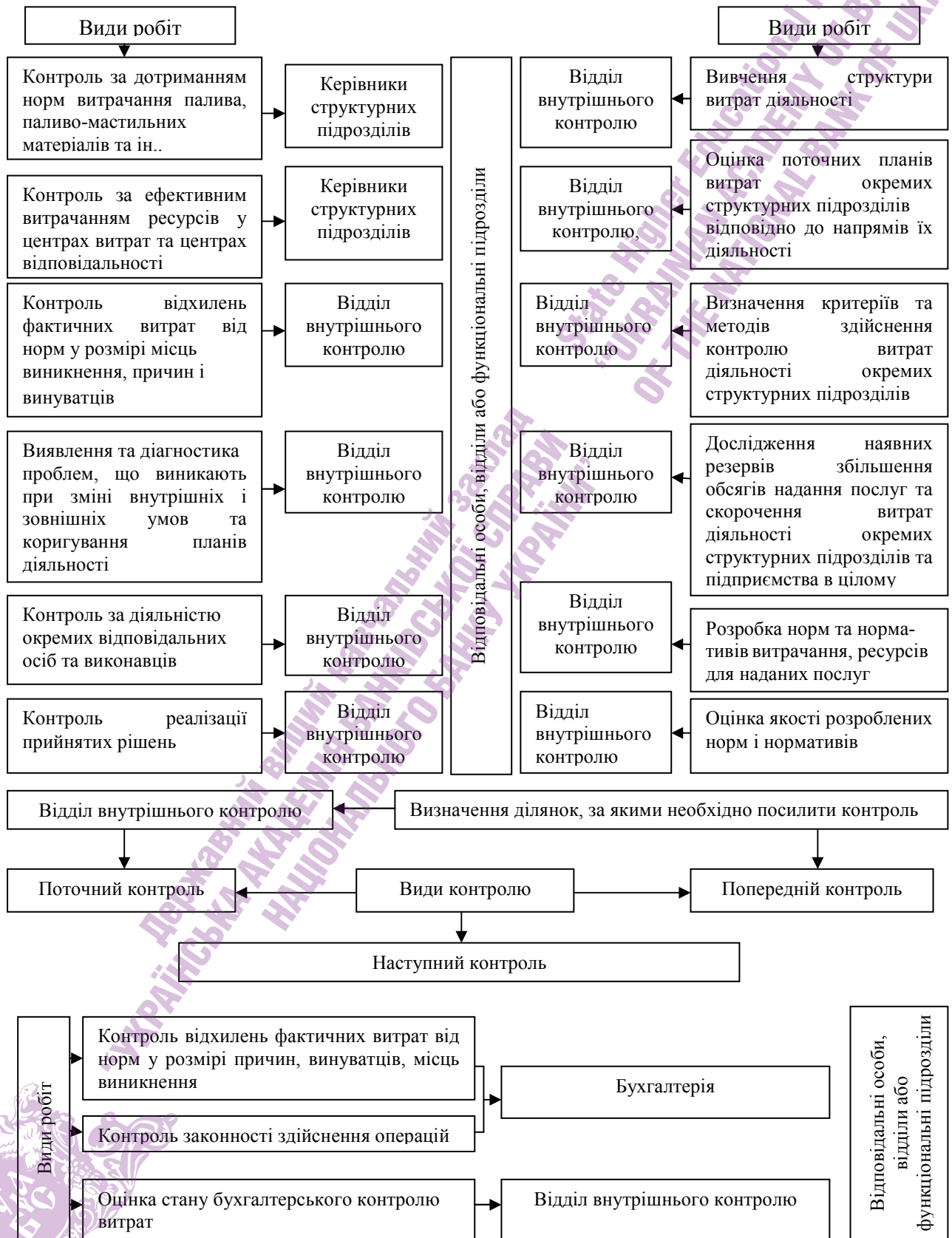


Рисунок К.1 – Модель організації контролю витрат діяльності на підприємстві



**Державний вищий навчальний заклад
“УКРАЇНЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ”**

**State Higher Educational Institution
“UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE”**