

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Сумський державний університет

Навчально-науковий інститут бізнесу-економіки та менеджменту

Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

«До захисту

допущено»

Завідувач кафедри

Жана ОЛЕКСІЧ

(підпис)

(Ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

_____ 2023р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня магістр

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування», освітньо-професійної програми

«Облікі оподаткування»

на тему «Методика обліку та аналізу витрат та калькулювання собівартості

транспортних послуг»

Здобувача (ки) групи ОП.М-21
(шифр групи)

Єрньсй Романа Романовича
(прізвище, ім'я, по батькові)

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень.

Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

Роман ЄРНЬСЙ

.(підпис)

(Ім'я та ПРІЗВИЩЕ здобувача)

Керівник доцент д.е.н., професор Наталія ВИННИЧЕНКО

(посада, науковий ступінь, вчене звання, Ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

(підпис)

Консультант директор ТОВ «Свіда» Ятлов Сергій Григорович

(посада, науковий ступінь, вчене звання Ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

(підпис)

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнесу, економіки та менеджменту
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри
Кандидат економічних
наук

Науковий ступінь, вчене звання

Жана

ОЛЕКСІЧ

(Підпис)

(Ім'я та

ПРИЗВИЩЕ)

«__» _____ 20

___р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
(спеціальність 071 «Облік і
оподаткування») здобувачу освіти II
курсу групи ОПм-21
(Номер курсу) (Шифр групи)
Єрньей Роману Романовичу
(Прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи «Методика обліку та аналізу витрат та калькулювання собівартості транспортних послуг » затверджена наказом по університету від «01» грудня 2023 року № No 1390-VI.
2. Термін подання здобувачем освіти закінченої роботи «09» грудня 2023 року
3. Мета кваліфікаційної роботи дослідження теоретичних та практичних основ обліку та аналізу витрат та калькулювання собівартості транспортних послуг, а також розробка шляхів їх вдосконалення
4. Об'єкт дослідження процес обліку та аналізу витрат та калькулювання собівартості транспортних послуг ТОВ «Керамфорт».
5. Предмет дослідження сукупність теоретичних та методичних аспектів обліку та аналізу витрат та калькулювання собівартості транспортних послуг
6. Кваліфікаційну роботу виконано на матеріалах: наукових праць вітчизняних та закордонних вчених та внутрішньої та зовнішньої звітності ТОВ «Керамфорт»
7. Орієнтовний план кваліфікаційної роботи, терміни подання розділів керівникові та зміст завдань для виконання поставленої мети.

Розділ 1. «Теоретичні аналіз сутності транспортних послуг, особливостей обліку витрат та калькулювання собівартості таких послуг» до 22.10.2023 р.

У розділі 1: дослідити особливості, місце та види транспортних послуг у сучасному економічному середовищі; охарактеризувати особливості калькулювання собівартості транспортних послуг; представити існуючу методологію основ обліку та аналізу витрат транспортних послуг.

Розділ 2. «Практичний аспект обліку калькулювання собівартості витрат транспортних послуг та їх аналізу» до 20.11.2023 р.

У розділі 2: здійснити економічну характеристику діяльності ТОВ «Керамфорт»; визначити особливості калькулювання собівартості транспортних послуг на ТОВ «Керамфорт»; визначити особливості калькулювання собівартості транспортних послуг ТОВ «Керамфорт».

Розділ 3. «Напрями удосконалення обліку та аналізу калькулювання собівартості витрат транспортних послуг» до 07.12.2023 р.

У розділі 3: визначити недоліки та напрями удосконалення обліку та аналізу витрат та калькулювання собівартості транспортних послуг.

8. Консультації з роботи.

| Розділ | Прізвище, ініціали та посада консультанта | Підпис, дата | |
|--------|-------------------------------------------|----------------|------------------|
| | | завдання видав | завдання прийняв |
| 1 | Винниченко Н.В. д.е.н., доцент | | |
| 2 | Ятлов С.Г., директор | | |
| 3 | Винниченко Н.В. д.е.н., доцент | | |

9. Дата видачі завдання: «4» листопада 2023 року

Керівник кваліфікаційної роботи:

д.е.н., професор, доцент
(науковий ступінь, вчене звання, посада)

Наталія ВИННИЧЕНКО
(підпис) (Ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

Завдання до виконання одержав:

Студент
(науковий ступінь, вчене звання, посада)

Роман ЄРНЬСІЙ
(підпис) (Ім'я та ПРІЗВИЩЕ)

АНОТАЦІЯ

Зміст кваліфікаційної роботи викладено в межах трьох розділів на 48 сторінках, зокрема список використаних джерел із 41 найменувань, розміщений на 6 сторінках. Робота містить 10 таблиць та 7 рисунків, та 4 додатки.

Транспортні послуги супроводжують будь-яку господарську діяльність, забезпечуючи або доставку чи транспортування ресурсів, або виступаючи незалежним видом господарської діяльності, або є важливою ланкою суб'єктної взаємодії. Враховуючи вище викладене актуальність транспортних послуг буде тільки збільшуватися, враховуючи і географічні особливості України, і поточні політично-військові наслідки скорочення перевезень окремими видами транспорту. Відтак, тематика обліку та аналізу калькулювання собівартості витрат транспортних послуг не втрачає своєї актуальності,.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у дослідження теоретичних та практичних основ обліку та аналізу витрат та калькулювання собівартості транспортних послуг, а також розробка шляхів їх вдосконалення.

При виконанні вищезазначених завдань кваліфікаційної роботи було застосовано такі методи дослідження як: загальні (аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння, узагальнення) та спеціальні (коефіцієнтний, табличний, абстрагування) методи дослідження.

Ключові слова: собівартість транспортних послуг, транспортні послуги, облік собівартості, аналіз собівартості, калькулювання собівартості.

ЗМІСТ

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ВСТУП | 6 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНИЙ АНАЛІЗ СУТНОСТІ ТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ, ОСОБЛИВОСТЕЙ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ТАКИХ ПОСЛУГ | 9 |
| 1.1 Особливості, місце та види транспортних послуг у сучасному економічному середовищі | 9 |
| 1.2 Особливості калькулювання собівартості транспортних послуг | 15 |
| 1.3 Методологія основ обліку та аналізу витрат транспортних послуг | 19 |
| РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ ОБЛІКУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ВИТРАТ ТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ ТА ЇХ АНАЛІЗУ | 26 |
| 2.1 Економічна характеристика діяльності ТОВ «Керамфорт» | 26 |
| 2.2 Особливості калькулювання собівартості транспортних послуг ТОВ «Керамфорт» | 33 |
| 2.3 Методологія обліку та аналізу витрат транспортних послуг ТОВ «Керамфорт» | 39 |
| РОЗДІЛ 3. НЕДОЛІКИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ВИТРАТ ТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ | 44 |
| ВИСНОВКИ | 50 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ | 53 |
| ДОДАТКИ | 59 |

ВСТУП

Транспортні послуги супроводжують будь-яку господарську діяльність, забезпечуючи або доставку чи транспортування ресурсів, або виступаючи незалежним видом господарської діяльності, або є важливою ланкою суб'єктної взаємодії. Більше того, за допомогою розвинутих в Україні транспортних зв'язкам розвиваються товарні та експортні відносини підприємств та країни загалом. Враховуючи вище викладене актуальність транспортних послуг буде тільки збільшуватися, враховуючи і географічні особливості України, і поточні політично-військові наслідки скорочення перевезень окремими видами транспорту. Відтак, тематика обліку та аналізу калькулювання собівартості витрат транспортних послуг не буде втрачати своє актуальності, більше того, обліковому та управлінському персоналу необхідно адаптуватися до збільшення статей витрат та їх вартісному наповненню, оскільки економічні всплески першочергово вплинуть на вартість матеріалів та послуг, а відтак необхідно буде регулювати ціни на транспортні послуги і шукати шляхи зменшення собівартості.

Загалом тематика калькулювання собівартості транспортних послуг розглядається у працях багатьох вчених-економістів. Ряд вчених акцентують увагу на дослідженні теоретичних аспектів собівартості послуг (Маниліч М.І., Миронюк О.В. [16], Міценко Н.Г. [24], Бондаренко Н.М., Устименко А.К. [26]); а інші досліджують методологію обліку та аналізу витрат транспортних послуг (Остапенко Ю.П. [28], Пшінко О.М. Бараш Ю.С., Ломтева І.М. [29], Гринів Н.Т., Подвальна Г.В. [39] тощо), проте кожному підприємству, яке займається реалізацією транспортних послуг притаманні свої особливості та методики, які, на їх думку, є найбільш прийнятними, що не завжди відповідає нормативним вимогам, та не забезпечує всі процеси

якісною та вичерпною інформацією, при цьому за доступних можливих шляхах скорочення собівартості транспортних послуг.

На основі цього метою роботи є дослідження теоретичних та практичних основ обліку та аналізу витрат та калькулювання собівартості транспортних послуг, а також розробка шляхів їх вдосконалення. Відтак, задачами дослідження є:

- дослідити особливості, місце та види транспортних послуг у сучасному економічному середовищі;
- охарактеризувати особливості калькулювання собівартості транспортних послуг;
- представити існуючу методологію основ обліку та аналізу витрат транспортних послуг;
- здійснити економічну характеристика діяльності ТОВ «Керамфорт»;
- визначити особливості калькулювання собівартості транспортних послуг ТОВ «Керамфорт»;
- описати методологію обліку та аналізу витрат транспортних послуг ТОВ «Керамфорт»;
- визначити недоліки та напрями удосконалення обліку та аналізу калькулювання собівартості витрат транспортних послуг.

На основі цього об'єктом дослідження виступає процес обліку та аналізу витрат та калькулювання собівартості транспортних послуг ТОВ «Керамфорт».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та методичних аспектів обліку та аналізу витрат та калькулювання собівартості транспортних послуг.

У ході дослідження було застосовано загальні (аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння, узагальнення) та спеціальні (коефіцієнтний, табличний, абстрагування) методи дослідження.

А матеріальну базу дослідження склали: монографічні напрацювання, статті у наукових фахових виданнях, матеріали конференцій, підручники, дані Державної служби статистики України, внутрішня та зовнішня звітність ТОВ «Керамфорт».

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНИЙ АНАЛІЗ СУТНОСТІ ТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ, ОСОБЛИВОСТЕЙ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ТАКИХ ПОСЛУГ

1.1 Особливості, місце та види транспортних послуг у сучасному економічному середовищі

Поряд зі змінами, що відбуваються в економіці, транспортні послуги весь час зазнають модифікації, в першу чергу це пов'язано з розвитком і функціонуванням ринку глобальної економіки, який неможливий без мережі транспортних зв'язків. Тематика транспортних послуг є досить актуальною в Україні, адже завдяки транспортним сполученням реалізується доставка і експорт продукції сільського господарства, вугільної промисловості, металургійного виробництва та оборонного комплексу внаслідок вітчизняних географічних особливостей. Враховуючи важливість транспортно-логістичного комплексу пропонуємо спочатку дослідити сутність поняття «транспортні послуги» для визначення його категоріальної сутності.

Так, аналіз теоретичних напрацювань науковців показав, що деякими з них було сформульовано різноманітні визначення транспортних послуг. Наприклад, у праці Зороної О.І та інших розглядається класична функція транспортних послуг, що розуміється як технологічний процес будь-якої передачі на відстань, тобто переміщення людей, предметів або енергії [1, с. 14]. Схожої думки досягнуто і в праці Коскіної Ю.О., адже було трактовано, що сутність транспортних послуг полягає у переміщенні вантажів [2]. Більш розширено було подано генезис транспортних послуг у праці Марченко В.М. де такі послуги виступають сукупністю видів діяльності, пов'язаних з переміщенням матеріальних благ в часі та просторі, використовуючи відповідні технічні засоби [3, с.201]. Відтак, можна вважати що дані вчені

стали прибічниками того, що транспортні послуги є формою діяльності, яка реалізується за рахунок переміщення різних видів ресурсів та може виражатися у показниках результативності та ефективності транспортної діяльності.

При цьому, Рахман М. С., Заїка О. В. та Чорній Д. М. вважає, що транспортні послуги тісно пов'язані з використанням транспортних засобів та інфраструктури, і реалізуються суб'єктами господарювання, які надають транспортні послуги та отримують фінансовий ефект у результаті транспортної діяльності [4]. Відтак, автори вважають, що транспортні послуги є формою економічних відносин, що сприяє розвитку інших форм діяльності. Тоді як, іншими вченими було доведено, що транспортні послуги технічно, організаційно та економічно мають бути відокремленими від інших видів діяльності, адже слугують забезпеченню людських потреб [5]. Досить влучно були описано економічний ефект транспортних у послуг у дослідженні Євсаєва С.В., де визначено, що в результаті планування та реалізації транспортних послуг забезпечується ефективний потік сировини, матеріалів, готової продукції та відповідної інформації від точки походження до точки споживання з метою задоволення вимог споживачів [6].

На основі проведеного аналізу, було виявлено, що сутність транспортних послуг можна трактувати з трьох аспектів: як форму блага, як форму діяльності та як форму економічних відносин. При цьому всьому транспортні послуги у розрізі кожного із трьох аспектів виражаються у власній системі показників (рис.1.1).

На додаток до цього, паралельно із визначенням сутності були досліджені функції транспортних послуг, які, на нашу думку, більш ґрунтовано та повно були висвітлені у праці Плекан У.М., Ляшук О.Л. та Рожко Н.Я. Так, автори вважаю, що транспортні послуги є [7]:

- інструментом обміну товарами та послугами та обумовлює рух товарів, що реалізуються на вітчизняному та міжнародному ринках;
- фактором зростання ВВП і впливає на розвиток інших галузей національної економіки;
- обумовлює розвиток виробничих місць і регіональний розвиток;
- реалізує соціальні цілі, такі як задоволення комунікаційних потреб населення або підвищення доступності економічних сфер, наприклад культури, освіти чи спорту.

| Як форма блага | Як форма діяльності | Як форма економічних відносин |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Реалізується за рахунок: наявності попиту • Кількісне вираження у розрізі показників: попиту та пропозиції на послуги; рівня конкуренції на ринку послуг; задоволення потреб | <ul style="list-style-type: none"> • Реалізується за рахунок: переміщення вантажів, навантаження, розвантаження, керування рухом • Кількісне вираження у розрізі показників: результати діяльності (натуральні, грошові, матеріальні, трудові); ефективність транспортної діяльності (ресурсна, витратна) | <ul style="list-style-type: none"> • Реалізується як: необхідна ланка суб'єктної взаємодії • Кількісне вираження у розрізі показників: число транспортних організацій і їх склад у розрізі організаційно-правових форм, форм власності |

Рисунок 1.1 – Узагальнений погляд на трактування сутності поняття «транспортні послуги» вітчизняними вченими та економістами

Джерело: узагальнено автором на основі [1-6]

Далі пропонуємо проаналізувати види транспортних послуг, які досліджуються вченими та економістами у науковій літературі. Так, уніфікація результатів наукових праць щодо видів транспортних послуг показала, що такі слід розглядати як у вертикальній, так і в горизонтальній перспективі [8-10]. У вертикальній перспективі критеріями класифікації є середовище, в якому відбувається рух транспортного засобу, і техніка

пересування. За середовищем виконання завдань транспорт поділяється на: наземний, водний та повітряний, при тому, що кожен із видів транспорту характеризується певною технічною, організаційною, технологічною та економічною особливістю. Враховуючи специфіку транспортних засобів і маршруту транспортування, можна виділити шість основних видів транспорту: автомобільний, повітряний, морський, залізничний, річковий і трубопровідний.

Тоді як, класифікація транспортних послуг в горизонтальному розрізі включає:

- за предметом транспортних послуг: перевезення людей чи вантажів;
- за географічним критерієм: внутрішні транспортні послуги (наприклад: міські, міжобласні), міжнародні транспортні послуги (наприклад, континентальні і міжконтинентальні послуги перевезення);
- за організаційно-функціональними міркування, в яких можна виділити: регулярні та нерегулярні транспортні послуги;
- за формою власності суб'єкта транспортних послуг: приватні, державні, муніципальні послуги;
- за доступністю користувача до транспортних послуг: приватні, громадські та промислові послуги.

Відтак, класифікація видів транспортних послуг є досить розгалуженою, що викликано їх економічною природою, яка забезпечує розвиток та функціонування підприємств всіх інших галузей та сфер діяльності. Більше, того оцінюючи місце транспортних послуг у економіці країни, було визначено, що на думку Яновської В та Баранівського О, такий вид послуг є одним із основних елементів, який впливає на конкурентоспроможність економіки [11]. Загалом, транспортні послуги в Україні представлені шістьма видами (керуючись даними Державної служби статистики) та включають: послуги залізничного сполучення,

морські послуги, річкові послуги, автомобільні послуги, авіаційні послуги та трубопроводі послуги [12].

Відзначимо, що за даними Державної служби статистики найбільш поширеним видом транспортних послуг є перевезення та відправлення вантажів та ресурсів за допомогою залізничного та автомобільного сполучення (табл.1.2).

Таблиця 1.2 – Динаміка представленості транспортних послуг в Україні за їх видами, за 2010-2020 роки

| Роки | Вид транспортних послуг | | | | | |
|------|-------------------------|----------|----------|---------------|------------|----------------|
| | Залізничний | Морський | Річковий | Автомобільний | Авіаційний | Трубопровідний |
| 2010 | 790866,1 | 4067,8 | 6989,5 | 1168218,8 | 87,9 | 153436,6 |
| 2011 | 858023,7 | 4145,6 | 5720,9 | 1252390,3 | 92,1 | 154971,2 |
| 2012 | 835556,8 | 3457,5 | 4294,7 | 1259697,7 | 122,6 | 128439,8 |
| 2013 | 820919,8 | 3428,1 | 2840,5 | 1260767,5 | 99,2 | 125941,1 |
| 2014 | 711447,5 | 2805,3 | 3144,8 | 1131312,7 | 78,6 | 99679,5 |
| 2015 | 644296,0 | 3291,6 | 3155,5 | 1020604 | 69,1 | 97231,5 |
| 2016 | 635538,2 | 3032,5 | 3641,8 | 1085663,4 | 74,3 | 106729,2 |
| 2017 | 616839,4 | 2253,1 | 3640,2 | 1121673,6 | 82,8 | 114810,4 |
| 2018 | 589981,2 | 1892 | 3698 | 1205530,8 | 99,1 | 109418,2 |
| 2019 | 575572,4 | 2120,3 | 3990,2 | 1147049,6 | 92,6 | 112656,4 |
| 2020 | 566733,2 | 1812,2 | 3788,4 | 1232391,9 | 88,3 | 97464,7 |

Джерело: за даними Державної служби статистики [12]

Дані демонструють, що попит на залізничні транспортні послуги з 2010 року скорочується у динаміці, при тому що попит на транспортування ресурсів автомобільним транспортом тільки підвищується протягом досліджених років. Загалом, більшу частину досліджень з 2010 року становлять транспортні послуги за залученням автомобілів, наголошуючи на оперативній доставці та відносно низькій вартості [15], тоді як приблизно з середини 2018 року транспортні послуги починають розглядатись у

спектрі євроінтеграції [11]. Саме це стало відправною точкою для нових «зелених» вимог до вантажоперевезень, що відповідно збільшило кількість аналітичних та теоретичних оглядів з даної тематики, а відтак підприємства почали переорієнтовувати доставку товарів надаючи перевагу послугам ПАТ «Укразалізниця» [13-14]. Додамо, що в Україні важливість реалізації транспортних послуг залізничним сполученням гостро актуалізувалась внаслідок порушення транспортних зав'язків між регіонами через військову агресію Російської Федерації. Так, за рахунок залізничного сполучення (зокрема завдяки західним залізничним вантажним переходам) вдалося налагодити експортні перевезення до країн Європи. Відтак, транспортні послуги є невід'ємною частиною економічного благополуччя країни, адже за їх рахунок забезпечується збут ресурсів та реалізація різноманітних послуг, які у сукупності нагромаджують позитивний ефект для кожного виду господарської діяльності.

Таким чином, у ході дослідження було підтверджено важливість транспортних послуг у розвитку товарних та експортних відносин підприємств та країни загалом. При цьому у результаті дослідження було доведено, що науковці по різному визначають категоріальну сутність транспортних послуг, що відповідно впливає на предметну частину їх обліку. Більше того, з огляду на вид транспортних послуг яким займається підприємство буде різнитися методика та вміст витрат, які будуть складати собівартості транспортних послуг. Враховуючи доведену важливість транспортних послуг для країни пропонуємо подальші дослідження сфокусувати та методиці витрат та особливостях розрахунку собівартості таких послуг.

1.2 Особливості калькулювання собівартості транспортних послуг

Функціонування підприємств, що працюють на сучасних глобальних ринках, без налагодженого процесу формування повної собівартості робіт та послуг, які ними пропонуються неможливо уявити в поточних економічних умовах. На основі цього, тематиці собівартості, її видам та переліку витрат які мають бути включені до неї приділяється увага багатьох науковців. Так, серед великої кількості наукових досліджень щодо онтології терміну «собівартість» вважаємо, що найбільш обґрунтованим є визначення Бутинця Ф.Ф., який визначив, що собівартість послуг є грошовим вираженням витрат підприємства, які напряму пов'язані з реалізацією цієї послуги: наприклад сума отриманих допоміжних робіт для її надання, а також кількості витрачених ресурсів. При цьому повний спектр наукових поглядів щодо сутності поняття «собівартість» відображена у додатку Тож, собівартість транспортних послуг є витратами для підприємства, а відтак нормативним документом який регламентує процес калькулювання собівартості послуг виступає П(С)БО 16 «Витрати». Керуючись нормами цього документами собівартість транспортних послуг на підприємствах можна розподілити на два види [25]:

– собівартість реалізованих транспортних послуг – є сукупним показником по виробничим витратам понесеним підприємством, нерозподіленим постійним загальновиробничим витратам та сум наднормативних виробничих витрат;

– виробнича собівартість транспортних послуг – узагальнює суму по прямим матеріальним витратам, прямим витратам на оплату праці та змінним загальновиробничим та постійно розподіленим загальновиробничим витратам.

Оскільки транспортні послуги можуть реалізуватися різними видами транспорту це відповідно впливає на склад статей витрат, які формуються

собівартість. Враховуючи вище викладене нами було акумульовано ті статті, які при калькуляції транспортних послуг (у розрізі їх видів) входять до їх собівартості (рис.2.1).

| | | |
|---------------------------------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Загальні статті для всіх видів транспортних послуг | Прямі матеріальні витрати | включає витрачене підприємством паливо в розрізі його видів як у процесі надання послуг перевезення, так і у процесі підготовки транспорту |
| | Прямі витрати на оплату праці | включає в себе усі види нарахованої заробітної плати робітникам, які залучались до процесу надання послуг перевезення |
| | Інші прямі витрати | включають витрати на нарахування ЄСВ, амортизаційні відрахування та вартість матеріалів та робіт по ремонту транспортних засобів, страхування. Також витрати на дезінфекцію транспортних засобів |
| | Загальновиробничі витрати | включають витрати на управління та обслуговування виробництва, витрати на удосконалення виробничого процесу, а також інші витрати, а саме: простой, витрати через аварії, нестачі |
| Специфічні статті для окремих видів транспортних послуг | Автомобільні шини | включають витрати, що виникли при використанні шин у виробництві, зокрема витрати на їх монтаж та ремонт |
| | Аеропортові витрати | включають аеропортові збори, а саме збори на посадку, за понаднормову стоянку, хендлінг та пасажирський збір |
| | Стивідорні витрати | включають витрати на навантажувальні та розвантажувальні послуги, які виконує підприємство, зокрема це доставка, охорона та витрати, пов'язані із кріпленням та зберіганням вантажів |
| | Навігаційні витрати | включають видатки на утримання суден та робітників (екіпажу), а також пасажирів, зокрема це витрати на матеріальне забезпечення (продукти харчування, постільна білизна), закупівля карт, портові збори та страхування суден та багажів |

Рисунок 1.2 – Узагальнене бачення вмісту статей калькулювання собівартості транспортних послуг

Джерело: складено за даними [27]

З огляду на рисунок бачимо, що собівартістю транспортних послуг є ті витрати підприємства, які напряду пов'язані з переміщенням ресурсів з

однієї точки в іншу (такі як паливо, вартість технічного обслуговування, оренда транспортних засобів, заробітна плата водіїв), а також та сума витрат, які безпосередньо не впливають на транспортний процес, проте без них неможлива їх реалізація (амортизація автомобілів, ремонтні роботи тощо).

При цьому при калькулюванні собівартості транспортних послуг досить важливим моментом є вибір методу загального підрахунку. Так, на практиці зустрічається три методи калькулювання собівартості транспортних послуг, зокрема це [27]:

- нормативний метод, який реалізується за рахунок індивідуального розрахунку для кожного виду пропонованих послуг нормативу витрат. Таким чином при розрахунку собівартості послуги, бухгалтерія підвищує або скорочує їх суму на відхилення від норми (здебільшого застосовується для регулярних транспортних послуг зі встановленим маршрутом);

- позамовний метод, який реалізується для кожної статті витрат у розрізі окремого виду транспортної послуги, де калькулювання однієї послуги розраховується відношенням сум фактичних витрат до обсягів послуг (застосовується для послуг індивідуального характеру);

- метод простого підрахунку, реалізується на підприємствах, де чітко визначений перелік послуг, а собівартості реалізації одного виду перевезення буде розраховуватися як відношення загальної суми витрат накопичених підприємством за період до кількості реалізованих послуг цього періоду.

Тож, собівартість транспортних послуг є своєрідним показником відображення загальної кількості витрачених ресурсів підприємством за період, що знову актуалізує питання достовірності визначення статей витрат як необхідного показника при встановленні конкурентоспроможних цін. Адже за рахунок оперування достовірними даними щодо сум витрат,

керівництво зможе оперативно приймати рішення щодо розширення ринків збуту чи видів пропонованих транспортних послуг, що допоможе наростити прибуток та рівень конкурентоздатності.

Таким чином, було доведено, що калькулювання собівартості продукції є необхідним показником, який не лише впливає на ціноутворення, але й здатне сприяти розвитку фінансової стійкості підприємства. Так, у ході збору даних для калькулювання собівартості обліковий персонал має врахувати такі фактори як: вид транспорту, дальність транспортної послуги (в км), масштаб послуги (місто, область, країна, закордон), вид вантажу (люди, вантаж (великоваговий, великогабаритний) тощо). На додаток, всі дані, на основі яких було здійснено розрахунок собівартості транспортних послуг мають бути закріплені у відповідних первинних документах (наприклад: подорожні листи, акти наданих послуг, накладні, вантажно-митні декларації тощо). При цьому, відповідаючи на питання необхідності розрахунку собівартості транспортних послуг відзначимо, що даний кількісний показник використовується для оцінки ефективності господарської діяльності підприємства, контролю за ефективністю витрачених матеріальних та трудових ресурсів, а також є основою при встановленні цін на транспортні послуги [26].

Отже, в результаті аналізу було визначено широке коло результатів наукових досліджень, об'єктом вивчення яких стало вивчення економічної природи поняття «собівартість». Найбільш вичерпним на нашу думку стало трактування собівартості вченого Бутинця Ф.Ф., яке було імплементовано до транспортної діяльності, та визначено, що собівартість послуг є грошовим вираженням витрат підприємства, які напряму пов'язані з реалізацією цієї послуги: наприклад сума отриманих допоміжних робіт для її надання, а також кількості витрачених ресурсів. Більше того, у ході дослідження було досліджено склад витрат, які формують собівартість

транспортних послуг; загальні та спеціальні статті калькулювання витрат з огляду на різноманітність видів транспортних послуг; та методи калькулювання собівартості. Також було доведено, що розрахунок собівартості транспортних послуг є надважливим показником, адже на його основі керівництво приймає рішення щодо розширення ринків збуту, закупівлі нових видів транспортної техніки, розширення штату тощо. На основі вищевикладеного подальші дослідження пропонуємо сфокусувати на методології основ обліку та аналізу транспортних послуг.

1.3 Методологія основ обліку та аналізу витрат транспортних послуг

Тематика методології обліку вартості товарів та продукції є досить поширеною темою дослідження серед вітчизняних наукових праць. Тоді як сфера обліку вартості послуг, зокрема транспортних, досі є найбільш дискреційною, а відтак це унеможливорює існування на підприємствах єдиного бухгалтерського підходу до відображення сформованих витрат в результаті реалізації транспортних послуг. Такий висновок було зроблено в результаті аналізу праць ідентичних за об'єктом аналізу, тоді як методологія обліку у кожній із них різниться та відображає своїй специфічні моменти, які очевидно були прийняті бухгалтерією досліджуваних підприємств самостійно, враховуючи різноманітність методичних рекомендацій та практичних пояснень (було порівняно дисертаційне дослідження Остапенко Ю.П. та наукову працю Пшінко О.М. та інших) [28, 29].

На основі цього, пропонуємо дослідити ту методологію обліку витрат від реалізації транспортних послуг, яка найчастіше рекомендується у бухгалтерських практичних рекомендаціях [30-33]. Таким чином, відповідно до вимог чинного законодавства підприємство вправі самостійно визначати перелік та склад транспортних витрат, які будуть включені до їх собівартості (розподіляючи їх на прямі та непрямі витрати) та трактувати

одиниці транспортних послуг (які зачасти є видом пропонованих підприємством транспортних послуг).

Пархоменко Л.А. та інші вважає, що метою обліку витрат є оцінка реальної вартості кожної одиниці послуги, яка пропонується підприємством [34]. При тому, що Жураковська І. та інші вважає, що визначення сукупності витрат витрачених на реалізацію транспортної послуги необхідно лише в цілях управлінського обліку, адже на їх вмісті та об'ємах керівництво може приймати рішення щодо подальшого розвитку підприємства [35]. Підсумовуючи, визначимо, що на нашу думку облік транспортних витрат першочергово є частиною вартості такої послуги, адже у разі заниженої ціни на послугу підприємство буде працювати збитково і в результаті чого керівництвом може бути тільки прийняте рішення щодо закриття або переорієнтації підприємства. І якщо раніше наша думка була тотожною вимогам Податкового кодексу України, адже було встановлено, що базою оподаткування ПДВ є собівартість транспортних послуг, тож база оподаткування не може бути нижчою звичайної ціни, то на поточний момент п.188.1 кодексу змінено [36].

Разом з тим, дискреційність витрат транспортних послуг викликана і різним ступенем деталізації таких витрат. Оскільки ступінь деталізації витрат не визначається на законодавчому рівні, то керівництво самостійно приймає рішення щодо нагромадження інформації. Відтак, встановлюється залежність між зацікавленістю керівництва у реальній оцінці собівартості транспортних послуг та ступенем деталізації витрат необхідних для їх реалізації. У науково-практичному коментарі журналу «Дебет-кредит» було визначено ті способи деталізації витрат, які найчастіше можна спостерігати на підприємствах, основним видом діяльності яких є реалізація послуг [30]. Відтак, нами було акумульовано дану схему відповідно до нашого об'єкту дослідження та відображено рівні деталізації витрат транспортних послуг на рисунку 1.3.

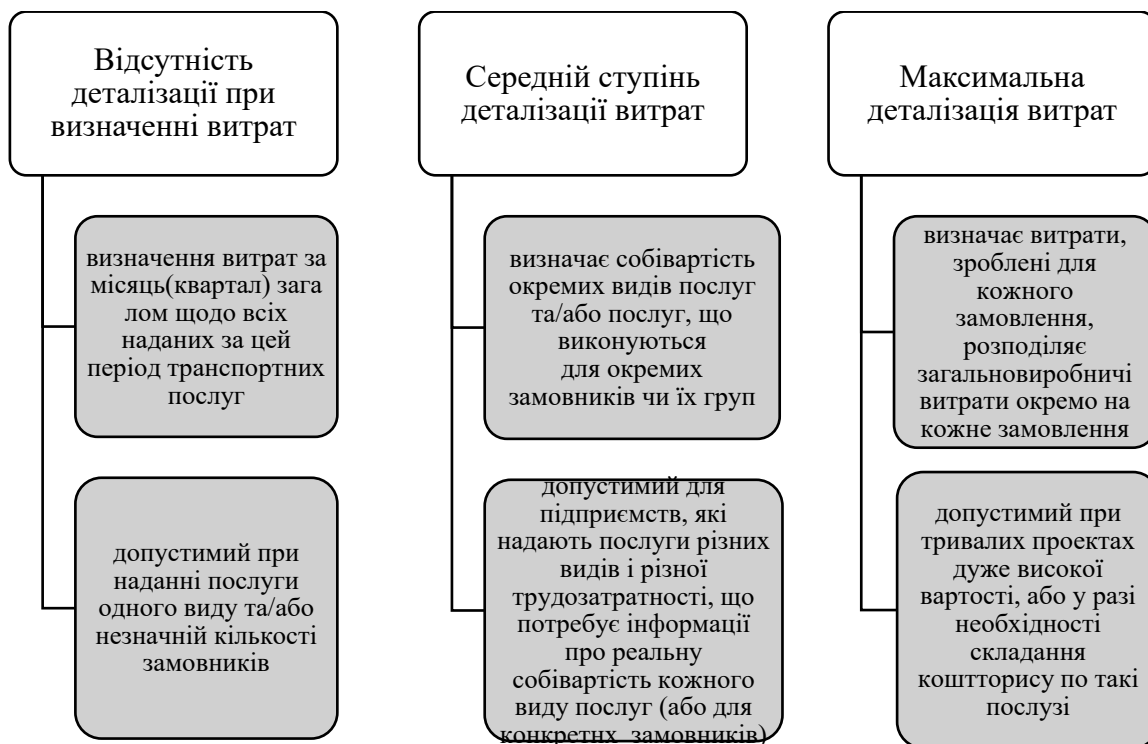


Рисунок 1.3 – Способи деталізації витрат транспортних послуг

Джерело: складено за матеріалами: [30]

З рисунку бачимо, що ступінь деталізації витрат транспортних послуг залежить як від вимог керівництва щодо їх нагромадження так і виду послуги транспортування, регулярності послуги, масштабів перевезень та вимог замовника.

Додамо, що ступінь деталізації витрат взаємопов'язаний з обліковим процесом, адже це впливає на сукупне групування витрат на єдиному рахунку 23 «Виробництво», чи розробці спеціального плану рахунків з аналітичною деталізацією даного рахунку для кожного виду послуг. Тоді як перший варіант є прийнятним лише у тому випадку, коли підприємство надає тільки один вид транспортних послуг, а у разі наданні широкого спектру транспортних послуг облік всіх виробничих витрат (які відповідно визначаються як прямі) лише на рахунку 23 «Виробництво» (при тому що собівартість транспортних послуг у сукупності будуть визначатися кореспонденцією Д-т 903, К-т 23) не є бухгалтерські правильним та

економічно вірним рішенням. На основі того, що вітчизняні підприємства, які займаються транспортними послугами зазвичай пропонують широкий їх спектр, то доцільно, що відображення господарських операцій по кожній із послуг відбувалось за окремим аналітичним рахунок. Приклад відображення витрат різних видів транспортних послуг поданий у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Приклад відображення в бухгалтерському обліку витрат транспортних послуг враховуючи широкий їх спектр

| № з/п | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-----------------------------------|
| | | Дебет | Кредит |
| 1. | Відображення в обліку прямих витрат понесених на реалізацію пасажирських перевезень | 23 _{пасажери} | 13, 20, 22, 31, 63, 65, 66 та ін. |
| | Відображення в обліку прямих витрат понесених на реалізацію вантажних перевезень | 23 _{вантаж} | 13, 20, 22, 31, 63, 65, 66 та ін. |
| 2. | Відображення скупних загальновиробничих витрат місяця | 91 | 13, 20, 22, 31, 63, 65, 66 та ін. |
| 3. | Відображення розподілу загально виробничих витрат понесених на реалізацію пасажирських перевезень | 23 _{пасажери} | 91 |
| | Відображення розподілу загально виробничих витрат понесених на реалізацію вантажних перевезень | 23 _{вантаж} | 91 |
| 4. | Віднесено витрати понесені на реалізацію пасажирських перевезень на собівартість | 903 | 23 _{пасажери} |
| | Віднесено витрати понесені на реалізацію вантажних перевезень на собівартість | 903 | 23 _{вантаж} |
| 5. | Визначення фінансового результату | 79 | 903 |

Джерело: складено автором на основі: [31]

Таким чином, методологія обліку витрат транспортних послуг частково регламентується П(С)БО 16 «Витрати» (визначено зміст витрат які мають включатися до собівартості) [25], Податковим кодексом України (визначено податкові умови до рівня собівартості транспортних послуг) [36] та Інструкцією №291 (визначається перелік рахунків які можуть бути застосовані для відображення у бухгалтерському обліку витрат пов'язаних з транспортними послугами) [37], всі інші аспекти керівництво вправі

вирішувати самостійно та імплементувати у обліковий процес ті статті витрат та той рівень їх деталізації, які вважає за потрібне для нормального функціонування бізнесу.

Далі пропонуємо більш детально зорієнтуватись на аналізі основних статей витрат, які визначають загальну собівартість одиниці транспортної послуги. Так, вченими Даньків Й.Я. та іншими було подано вичерпний список найбільш важливих статей витрат транспортних послуг, до яких відносяться: кількість та вартість паливо-мастильних матеріалів, сума амортизаційних відрахувань, витрати на ремонт та обслуговування транспортних засобів задіяних у реалізації послуги, заробітна плата водіїв (включаючи загальнообов'язкові податки та внески) [38]. Відзначимо, що перш ніж віднести відповідні витрати до собівартості, обліковий персонал має забезпечити повний процес первинного (систематизація, обробка та внесення даних з первинної документації з бухгалтерську базу) та поточного обліку (оформлення всіх необхідних документів руху, відображення відповідних кореспонденцій з паралельною випискою первинної документації щодо підтвердження руху тощо), і вже потім відносити певні ресурси на собівартість.

Що стосується аналізу витрат транспортних послуг, то результати його проведення теж напряму залежать від наповненості кількісною інформацією щодо видів витрат понесених на окремий вид транспортної послуги. Відтак, чим ширший спектр для аналізу, тим більш якісною та репрезентативною буде досліджена інформація. Так, у ході аналізу сум транспортних витрат спеціаліст дотримується певної етапності, наприклад [40]:

- спочатку досліджує всі елементи витрат та їх склад;
- надалі формує таблицю динаміки змін цих елементів протягом досліджуваного періоду;

- здійснює математичні розрахунки для оцінки виконання плану витрат;
- визначає факт економії або перевитрат та шукає їх першопричину;
- визначає напрями скорочення або підвищення собівартості, у разі необхідності.

Дослідження практики аналізу витрат транспортних послуг показало, що здебільшого фахівці користуються принципами системного та комплексного підходів аналізу структури витрат, які полягають у всебічному аналізі показників впливу на підвищення чи скорочення собівартості послуг, виявленні взаємозв'язків між аспектами господарської діяльності та кінцевими результатами, пошуку резервів для подальшого оптимального функціонування, та узагальненому поданні отриманої інформації керівництву з метою прийняття управлінських рішень [39].

Таким чином, у ході дослідження було виявлено, що тематика обліку витрат транспортних послуг залишається дискреційною протягом багатьох років, що викликано низьким рівнем нормативно-правового регулювання, що забезпечує існування різноманітних підходів до визначення складу та переліку витрат, які включаються у собівартість транспортних послуг. Більше того, було доведено, що чим менше підприємство, тим менша увага приділяється обліку витрат, адже достатньо віднести всі накопичені витрати періоду на рахунок 23 «Виробництво». Проте, у разі великих масштабів надання послуг підприємства повинні більш ґрунтовано ставитися до процесу визначення витрат кожної із послуг, як мінімум для управлінських цілей та задоволення потреб клієнтів, адже нормативно це питання не регламентується. Що стосується аналізу, то на підприємствах це є довільною умовою, і здійснюється у разі вимог керівництва. Отже, методологічний аналіз показав, що основними нормативними актами, які регулюють облік витрат транспортних послуг є: П(С)БО 16 «Витрати»,

Податковий кодекс України та Інструкція №291, а розширення аналітичних рахунків собівартості транспортних послуг, вибір методу розподілу витрат, деталізація статей калькулювання собівартості, аналіз таких витрат забезпечується лише на вимогу та у разі потреби керівництва.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ ОБЛІКУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ВИТРАТ ТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ ТА ЇХ АНАЛІЗУ

2.1 Економічна характеристика діяльності ТОВ «Керамфорт»

Діяльність підприємств будь-якого виду та напряму діяльності в першу чергу має формувати прибуток, тоді як у перспективі стоїть задача його максимізації. Максимізація прибутку можлива за рахунок розширення ринків збуту, пропозиції нових товарів, скорочення собівартості робіт та послуг які пропонуються підприємством тощо. Хоча, поточний економічний стан в державі не є прийнятним для розширення ринків збуту, враховуючи складну військову ситуацію в Україні, проте підприємства все таки намагаються знайти баланс між наслідками зовнішніх викликів та фінансовою стійкістю бізнесу.

З огляду на тематику дослідження вибір господарської одиниці базувався на основній вимозі, щоб підприємство займалося реалізацією транспортних послуг. Відтак, базою дослідження стало підприємство ТОВ «Керамфорт», основним видом діяльності якого є торгівля деревиною та будівельними товарами, тоді як транспортні послуги, зокрема вантажні перевезення, є додатковим видом діяльності, який складає третину чистого доходу.

Діяльність ТОВ «Керамфорт» розпочалась у далекому 2012 році, і за 11 років діяльності підприємству вдалося налагодити виробничий процес цегли, тротуарної плитки, бордюрів та водостоків, фасадної плитки, сходів, та інших будівельних матеріалів. Більше того протягом тривалого терміну підприємство надає додатково оплачувані послуги вантажних перевезень власної продукції як в межах міста Суми та Сумської області, так і в межах країни. Директором та власником підприємства є Мишко Ю.В., який має у статутному капіталі розміром 50 тис.грн повну частку. За допомогою

відкритих даних було визначено, що підприємницька діяльність завжди характеризувалась динамічним нарощенням прибутку, проте в результаті господарювання у 2022 році показник доходу, а відтак і прибутку значно скоротився. Тож, для початку пропонуємо дослідити економічну частину діяльності підприємства протягом 2020-2023 років, де першим етапом є розрахунок та аналіз показників ліквідності та майнового стану (табл.2.1).

Таблиця 2.1 – Результати оцінювання показників ліквідності та майнового стану ТОВ «Керамфорт» протягом 2020-2022 років

| Показник | Роки | | | Нормативне значення |
|--------------------------------------|--------|--------|--------|---------------------|
| | 2020 | 2021 | 2022 | |
| Коефіцієнт зношення основних засобів | 0,490 | 0,600 | 0,211 | Зменшення |
| Коефіцієнт покриття | 5,382 | 7,761 | 3,141 | > 1 |
| Коефіцієнт швидкої ліквідності | 1,928 | 4,493 | 1,416 | 0,6 - 0,8 |
| Коефіцієнт абсолютної ліквідності | 0,159 | X | 0,135 | не <0,2 - 0,3 |
| Чистий оборотний капітал | 3478,3 | 8515,9 | 1329,0 | > 0 збільшення |

Джерело: розраховано за даними звітності ТОВ «Керамфорт»

Почнемо з аналізу коефіцієнту зношення основних засобів, який протягом досліджуваного періоду коливається. При цьому найбільш значення цього показника припадає на 2021 рік (на 0,11 більше за показник минулого року), а отже це свідчить, що в результаті господарювання 2021 року було списано на виробничі витрати більшу суму зносу, як у порівнянні з минулим, так і з майбутнім періодом. Тоді як коефіцієнт покриття є більшим 1 протягом всього досліджуваного періоду, та відповідає умовним значенням, відтак 2021 рік можна охарактеризувати як рік найвищого рівня спроможності підприємства погашати свої борги. При цьому найнижче значення цього показника є на рівні 3,1 умовні пункти за 2022 рік, а отже початок повномасштабного вторгнення негативно позначився на рівні достатності оборотних коштів для сплати за рахунками ТОВ «Керамфорт», проте не до критичного рівня. Що стосується коефіцієнту швидкої

ліквідності, то йому характерна валатильність, при чому найвищий індикатор властивий діяльності 2021 року, а отже ТОВ «Керамфорт» було найбільш здатним до погашення короткострокових зобов'язань за рахунок високоліквідних активів саме в цьому році, тоді як за рік діяльності в умовах війни даний показник скоротився на 3,08 умовні пункти.

Результати по коефіцієнту абсолютної ліквідності показують, що невелика частина фінансових зобов'язань ТОВ «Керамфорт» може бути погашена за рахунок таких активів як: інвестиції та гроші та їх еквіваленти (адже не досягається нормативного значення 0,2 умовні пункти). Більше того, за 2021 рік у фінансовій звітності даним статтям було присвоєно нульові значення, відтак на підприємстві не було зафіксовано ні поточних фінансових інвестицій ні грошових коштів та їх еквівалентів у балансі ТОВ «Керамфорт».

І останнім аналізованим показником короткострокової ліквідності є чистий оборотний капітал, який хоча і коливається протягом 2020-2022 років (особливо низьке значення притаманне останньому року зі значенням 1329,0 умовних пунктів), проте діяльність ТОВ «Керамфорт» можна назвати такою, яка забезпечувала фінансовими ресурсами фінансування його активів.

Далі пропонуємо розрахувати та проаналізувати рівень фінансової стійкості ТОВ «Керамфорт» (табл.2.2). Так, наприклад, що стосується коефіцієнту автономії, то сукупні отримані значення відповідають нормативному значенню та є більшими 0,5. При цьому, можна стверджувати, що підприємство було найбільш незалежними від зовнішніх джерел фінансування у 2020 році, тоді як у 2021 даний показник залежності найнижчий. Що стосується коефіцієнту фінансової залежності, то станом на 2022 рік на кожну гривню власного капіталу ТОВ «Керамфорт» використовує 1,67 фінансових ресурсів, тоді як найбільш оптимальне

значення цього показника притаманне господарювання у 2020 році, адже використовувалося 1,2 ресурсів.

Таблиця 2.2 – Результати оцінювання показників фінансової стійкості ТОВ «Керамфорт» протягом 2020-2022 років

| Показник | Роки | | | Нормативне значення |
|-----------------------------------------------------|-------|-------|-------|---------------------|
| | 2020 | 2021 | 2022 | |
| Коефіцієнт автономії | 0,963 | 0,508 | 0,599 | > 0,5 |
| Коефіцієнт фінансової залежності | 1,181 | 1,968 | 1,669 | < 2 зменшення |
| Коефіцієнт забезпечення власними оборотними коштами | 0,814 | 0,871 | 0,682 | > 0,1 |
| Коефіцієнт маневреності власного капіталу | 0,397 | 1,576 | 0,246 | > 0 зменшення |

Джерело: розраховано за даними звітності ТОВ «Керамфорт»

Далі було оцінено коефіцієнт забезпечення власними оборотними коштами. Відтак, даний показник повною мірою відповідає нормативним вимогам і на додаток до цього саме в результаті господарювання у 2021 році було досягнути найвищої здатності фінансувати оборотний капітал ТОВ «Керамфорт» за рахунок оборотних активів. При цьому показник 2020 року теж наблизений до 2021, і різницю складає лише 0,057 умовні пункти, відтак з впевненістю можна стверджувати, що досліджуване підприємство повною мірою було фінансово забезпечене протягом 2020-2021 років. Результати по коефіцієнту маневреності власного капіталу, свідчать що найвище значення даного індикатора фінансової стійкості притаманне господарюванню протягом 2021 року, тож саме цього року в обігу ТОВ «Керамфорт» знаходилась найбільша частина власного капіталу, а у 2022 найменша частка власного капіталу, відтак у воєнний рік власний капітал досліджуваного підприємства характеризувався найнижчий рівнем маневреності.

Третім етапом економічної характеристики ТОВ «Керамфорт» є розрахунок показників ділової активності, результати оцінки яких відображені у таблиці 2.3

Таблиця 2.3 – Результати оцінювання ділової активності ТОВ «Керамфорт» протягом 2020-2022 років

| Показник | Роки | | | Нормативне значення |
|-----------------------------------------------------|--------|-------|--------|---------------------|
| | 2020 | 2021 | 2022 | |
| Коефіцієнт оборотності активів | 4,310 | 3,455 | 1,117 | Збільшення |
| Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості | 0 | 0 | 522,98 | Збільшення |
| Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості | 19,302 | 8,636 | 17,875 | Збільшення |
| Період погашення дебіторської заборгованості, днів | 10 | 42 | 20 | Зменшення |
| Період погашення кредиторської заборгованості, днів | 0 | 0 | 1 | Зменшення |
| Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів | 6,824 | 6,836 | 3,382 | Збільшення |
| Коефіцієнт оборотності основних засобів | 12,409 | 9,654 | 1,978 | Збільшення |
| Коефіцієнт оборотності власного капіталу | 4,862 | 5,582 | 2,031 | Збільшення |

Джерело: розраховано за даними звітності ТОВ «Керамфорт»

Результати по показнику оборотності активів не збільшуються у динаміці, значить отримані індикатори не відповідають нормативному значенню, а отже можна стверджувати, що підприємство не ефективно використовує ті ресурси, які залучені у виробничий процес. Більше того, найнижче значення цього показника притаманне господарюванню у 2022 році, а отже заморозка виробничого процесу через окупацію Сумської області досить негативно позначилась на ефективності виробництва.

Досить цікавими для аналізу є результати коефіцієнтів оборотності дебіторської та кредиторської заборгованості, на основі розрахунків яких визначається період погашення відповідних заборгованостей. Таким чином, найвища кількість боржників за отримані товари та послуги від ТОВ «Керамфорт» зафіксована у 2021 році, тоді як в результаті господарювання у 2022 році підприємству вдалося налагодити терміни оплат, скоротивши період погашення дебіторської заборгованості майже у два рази, проте так і не вдалося досягти показника 2020 року. Очікується, що в результаті

діяльності у 2023 році підприємству вдасться стабілізувати даний показник за рахунок фінансової стабілізації бізнес-одиниць з якими в основному співпрацює ТОВ «Керамфорт». Що стосується періоду погашення кредиторської заборгованості, то тільки в результаті діяльності 2022 року вона виникла, і то становить 1 день. Така ситуація можлива за рахунок погашення зобов'язань ТОВ «Керамфорт» в день отримання послуг чи продукції. Результати показника ефективності запасів знаходяться на незадовільному рівні, адже знижуються у динаміці, на противагу необхідному скороченню, що пов'язуємо з наслідками зовнішніх факторів впливу. Скорочення коефіцієнту оборотності основних засобів у динаміці (за роки даний показник зменшився на 10,431 умовні пункти) свідчить про відсутність налагоджених процесів щодо оптимізації основних засобів на ТОВ «Керамфорт». Результатам індикатора оборотності власного капіталу характерна валатильність, а отже найбільш ефективно підприємство вдалося управляти власним капіталом у 2021 році.

Таблиця 2.4 Результати оцінювання рентабельності ТОВ «Керамфорт» протягом 2020-2022 років

| Показник | Роки | | | Нормативне значення |
|---------------------------------------------|-------|-------|-------|---------------------|
| | 2020 | 2021 | 2022 | |
| Коефіцієнт рентабельності активів | 0,190 | 0,130 | 0,001 | > 0 збільшення |
| Коефіцієнт рентабельності власного капіталу | 0,214 | 0,209 | 0,001 | > 0 збільшення |
| Коефіцієнт рентабельності продажу | 0,044 | 0,038 | 0,000 | > 0 збільшення |
| Коефіцієнт рентабельності продукції | 0,052 | 0,044 | 0,001 | > 0 збільшення |

Джерело: розраховано за даними звітності ТОВ «Керамфорт»

І останнім етапом у процесі економічної характеристики діяльності ТОВ «Керамфорт» є оцінювання його рентабельності (табл.2.4). Отримані сукупні результати свідчать, що найнижчий рівень рентабельності

діяльності був у 2022 році, це й не дивно, адже спочатку підприємство заморозило свої виробничі потужності внаслідок початку військової агресії Російської Федерації, потім було довго не могло відновити діяльність через окупацію області, а після налагодження збутових шляхів лише частково відновило свою виробничу потужність. Загалом, прибуток підприємства у 2022 році в порівнянні з 2021 роком скоротився на 1019,9 тис грн (в абсолютному значенні) та майже в 214 разів (у відносному значенні), що відповідно і вплинуло нульову рентабельність бізнесу у відповідному році. Що стосується інших років, то рентабельність коливається від показника до показника, при тому що загалом підприємству вдавалося генерувати прибуток за рахунок низького рівня конкурентоспроможності (враховуючи ціну та якість) та широкий спектр додаткових послуг.

Отже, в результаті економічної характеристики діяльності ТОВ «Керамфорт» було визначено, що протягом 2020-2021 років підприємство нарощувало виробничий потенціал, що дозволило у 2021 році стати фінансово стійким та незалежним від зовнішніх джерел фінансування. Більше того, підприємство у 2021 році згенерувало найбільшу суму чистого прибутку за всю історію господарювання. Оцінюючи плани керівництва, які будувались наприкінці 2021 року видно, що ТОВ «Керамфорт» у перспективі хотіло тільки нарощувати клієнтську базу, а відтак і збільшувати виробничі потужності, проте в результаті початку повномасштабного вторгнення Російської Федерації часткова заморозка бізнесу негативно вплинула на всі показники фінансової стійкості, змусивши закрити виробництво на тривалий термін та відмовитись від великої кількості замовлень, як вже виготовлених так і планових. Отже, фінансова діяльність ТОВ «Керамфорт» розподіляється на позитивно-прогресивну (до 2022 року) та відновлювану (після 2022), очікується що в результаті господарювання у 2023 році підприємству вдасться наблизитись до показників 2019-2020 років.

2.2 Особливості калькулювання собівартості транспортних послуг ТОВ «Керамфорт»

Транспортні послуги для ТОВ «Керамфорт» є невід’ємною частиною господарювання. Так, ще декілька років тому, на підприємстві була відсутня додаткова послуга доставки пропонованих підприємством матеріалів, і замовники мали самі організувати процес пошуку великогабаритного транспорту (оскільки вага замовлення часто вимірюється в тоннах) та перевантаження зі складу до точки доставки. Згодом, керівництвом було оцінено всі витрати на закупівлю вантажного автомобільного транспорту, додаткову заробітну плату водіям, витрати на забезпечення технічного обслуговування та визначено, що ймовірно сума доходів від нової транспортної послуги у короткостроковій перспективі забезпечить не лише її беззбитковість, але й перейде у фазу прибуткового виду діяльності.

Вже в перший рік існування дана послуга змогла повною мірою погасити витрати на закупівлю вантажних транспортних засобів, а в другий рік було сформовано прибуток даним видом послуги. Відтак, економічні очікування керівництва були підтверджені, а затребуваність з боку замовників будівельних матеріалів на вантажні перевезення тільки зростала. На поточний момент, на думку управлінського персоналу ТОВ «Керамфорт» ефектом від надання транспортних послуг є третина річного прибутку, що у вартісному вираженні складає: 251,2 тис грн в результаті господарювання у 2020 році; 306,8 тис.грн в результаті господарювання у 2021 році; в результаті господарювання у 2022 році підприємством було сформовано лише 4,8 тис.грн чистого доходу, а транспортні послуги були затребуваними лише у січні місяці, майже до кінця підприємство здійснювало транспортування продукції здебільшого у діапазоні м.Суми та Сумської області, тоді як найбільш доходними є послуги вантажних перевезень по країні та міжнародні перевезення.

Далі пропонуємо проаналізувати частку кожного виду наданих транспортних послуг ТОВ «Керамфорт» у їх загальній сукупності та дослідити динаміку попиту на такі послуги протягом останніх трьох років (табл.2.5).

Таблиця 2.5 – Аналіз динаміки видів наданих транспортних послуг ТОВ «Керамфорт» протягом 2020-2022 років

| Вид транспортної послуги | Рік | | |
|---------------------------------------------------------------|-------|-------|-------|
| | 2020 | 2021 | 2022 |
| Частка міських вантажних перевезень, % | 5,65 | 5,52 | 8,59 |
| Частка міжміських вантажних перевезень, % | 12,27 | 11,47 | 26,79 |
| Частка обласних вантажних перевезень (по ближнім областям), % | 16,75 | 13,24 | 30,42 |
| Частка внутрішньо державних вантажних перевезень, % | 42,54 | 49,91 | 18,57 |
| Частка міжнародних вантажних перевезень, % | 22,79 | 19,85 | 15,63 |

Джерело: складено за даними ТОВ «Керамфорт»

З аналізу бачимо, що найбільшим попитом користуються послуги внутрішньодержавних вантажних перевезень, адже ТОВ «Керамфорт» займає лідируючі конкурентні позиції враховуючи і ціну і якість будівельної продукції, що допомагає формувати та транспортувати замовлення до західних, південних та північних областей України. При цьому навіть додаткова оплата послуг доставки, у сукупності не перевищує ціни на аналогічні товари конкурентів, наприклад як: ТОВ «Унібрук», НВПІ «Поділля Буд» та ВТП «Декорбетон». Іншим затребуваним видом вантажних перевезень (не враховуючи 2022 рік) є міжнародні та обласні перевезення, що стосується першого виду транспортних послуг, то даний вид послуг був запропонований на початку 2020 року, коли підприємство розширило ринки збуту вийшовши на ринок будівельних матеріалів (а саме тротуарної плитки) Румунії та Польщі. Міжобласні вантажні перевезення теж користуються попитом, так наприклад основними містами обласного

значення куди регулярно здійснюються вантажні перевезення матеріалів ТОВ «Керамфорт» є Полтава та Харків.

Враховуючи той факт, що такий вид послуг транспортних послуг як вантажні перевезення є невід'ємною частиною господарського процесу, який допомагає генерувати ТВО «Керамфорт» прибуток пропонуємо більш детально проаналізувати вміст калькуляційних статей витрат.

Загалом процес бухгалтерського обліку на ТОВ «Керамфорт» реалізується бухгалтерською службою, де обліковий процес транспортних послуг здійснюється за допомогою двох посадових одиниць. Крім того, для налагодженого процесу відвантаження та перевозки будівельних матеріалів задіяно багато інших посадових осіб, зокрема це: механіки, водії та працівники складу. За допомогою їх налагодженої роботи здійснюється процес обліку виробничих витрат. При цьому достовірному та законодавчовірному обліку недостатньо добре налагодженої комунікації між структурними підрозділами та відділами щодо обміну первинною документацією. Саме тому на підприємстві вважається добре налаштований процес калькулювання витрат транспортних послуг, зокрема вантажних перевезень. Загалом для правильного процесу калькулювання собівартості послуг підприємство користується Методичними рекомендаціями з формування собівартості перевезень на транспорті №65, при цьому враховуючи суперечливість даного нормативного акту до норм П(С)БО 16 «Витрати» (яка підтверджується бухгалтерами-практиками [41]), методичні рекомендації мають лише інформативний характер щодо складу статей калькулювання виробничої собівартості вантажних перевезень ТОВ «Керамфорт».

Таким чином за допомогою налагодженого процесу калькулювання вантажних перевезень, можна визначити: собівартість окремої послуги, собівартість обсягу робіт за окремим видом послуг вантажних перевезень, сукупну собівартість послуг вантажних перевезень.

Перед початком розповсюдження можливості замовлення додаткової послуги вантажних перевезень будівельних матеріалів серед основних клієнтів, обліковим персоналом був проаналізований спектр законодавчо допустимих методів калькулювання собівартості. Так, серед чотирьох пропонованих Методичними рекомендаціями №65 методів калькулювання собівартості перевезень було обрано позамовний метод.

Вибір позамовного методу калькулювання собівартості забезпечило ведення відокремленого обліку витрат у розрізі кожного виду перевезень, які пропонуються ТОВ «Керамфорт». При цьому об'єктом калькулювання є окремо міські, міжміські, обласні, внутрішньо державні та міжнародні вантажні перевезення будівельних матеріалів. Тоді як собівартість калькуляційної одиниці (яка є одиницею кожного виду послуг) розраховується відношенням сум фактичних витрат понесених ТОВ «Керамфорт» на окремий вид транспортних послуг до відповідного обсягу виконаних такого виду перевезень.

Так, за дослідженими нами даними до статей витрат, які враховуються при розрахунку собівартості вантажних послуг за позамовним методом входять:

- до прямих витрат належать (включають матеріальні витрати та витрати на оплату праці): витрати на паливо-мастильні матеріали; витрати на заробітну плату; витрати на утримання автопарку, амортизаційні відрахування;
- до загальновиробничих витрат належать: витрати на страхування; витрат на GPS навігацію; витрати на мобільний зв'язок;
- до інших прямих витрат належать: витрати на запасні частини та ремонт.

На основі цього пропонуємо проаналізувати ті статті витрат, які є найсуттєвішими при оцінці собівартості кожного виду послуг вантажних перевезень ТОВ «Керамфорт» протягом 2020-2021 років (оцінювати 2022

вважаємо не є економічно доцільно через низький рівень попиту на послуги вантажних перевезень). Розраховані показники частки витрат у загальній сукупності витрат ТОВ «Керамфорт» на різні види вантажних перевезень відображені у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Частка витрат понесених ТОВ «Керамфорт» на вантажні перевезення у розрізі основних статей калькуляційних витрат за 2020-2021 роки

| Вид перевезень | Міські | | Міжміські | | Обласні | | Внутрішньо державні | | Міжнародні | |
|-------------------------------------------------------------------------------------|--------|------|-----------|------|---------|------|---------------------|------|------------|------|
| | Роки | | Роки | | Роки | | Роки | | Роки | |
| | 2020 | 2021 | 2020 | 2021 | 2020 | 2021 | 2020 | 2021 | 2020 | 2021 |
| Стаття витрат | | | | | | | | | | |
| <i>Частка прямих витрат, %</i> | 85,2 | 89,4 | 83,4 | 86,6 | 80,6 | 81,7 | 74,5 | 77,3 | 80,1 | 84,9 |
| Частка амортизаційних відрахувань, % | 23,5 | 24,7 | 31,3 | 31,9 | 27,1 | 27,8 | 20,8 | 21,6 | 19,5 | 21,1 |
| Частка виплачених добових, % | 12,4 | 13,0 | 18,7 | 20,1 | 21,6 | 23,4 | 22,9 | 23,0 | 26,9 | 27,5 |
| Частка виплаченої заробітної плати працівникам залучених до вантажних перевезень, % | 5,1 | 5,4 | 7,3 | 7,1 | 8,1 | 8,3 | 10,2 | 11,0 | 12,1 | 12,6 |
| Частка витрат на паливо-мастильні матеріали, % | 40,3 | 42,3 | 25,4 | 26,9 | 23,7 | 21,5 | 20,6 | 21,7 | 21,6 | 23,5 |
| Частка інших менш суттєвих витрат, % | 3,9 | 4,1 | 0,7 | 0,5 | 0,1 | 0,7 | 0,0 | 0,0 | 0,1 | 0,2 |
| <i>Частка загальнопромислових витрат, %</i> | 9,8 | 10,2 | 13,5 | 11,7 | 14,4 | 15,0 | 20,4 | 21,9 | 17,5 | 14,9 |
| Частка витрат на запасні частини ремонт, % | 7,0 | 9,0 | 8,5 | 6,1 | 8,3 | 8,9 | 14,0 | 18,9 | 15,3 | 13,1 |
| <i>Частка інших витрат, %</i> | 4,9 | 0,4 | 3,2 | 1,7 | 5,0 | 3,3 | 5,1 | 0,8 | 2,4 | 0,2 |

Джерело: розраховано автором за даними ТОВ «Керамфорт»

Із таблиці бачимо, що найсуттєвішою статтею витрат є прямі витрати до яких включаються витрата на оплату праці та виробничі витрати. Витрати на оплату праці є суттєвим елементом витрат по кожному із видів перевезень, при тому що суми добових витрат є набагато значнішими враховуючи той факт, що кожен водій який відправляється на доставку будівельних матеріалів оформлюється у бухгалтерському обліку як відрядження з додатковою оплатою праці (особливо суттєвою дана стаття є для всіх видів вантажних перевезень крім транспортування будівельних матеріалів у межах міста – в середньому 12,7% витрат у сукупній собівартості міських перевезень). Іншою громіздкою статтею витрат є витрати на паливо-мастильні матеріали, так, по місту витрати палива є значнішими у порівнянні іншими видами транспортних послуг, що пов'язано з технічними особливостями вантажних машин які «зі містом» витрачають майже у два рази менше палива. Що стосується амортизаційних відрахувань, то розрахунок частки амортизації для кожного виду транспортних послуг базується на пропорційному розподілі загальної суми нарахованої амортизації до обсягів кожного виду перевезення де використовувався ідентичний транспортний засіб.

Що стосується загальновиробничих витрат, то тут основними витратами ТОВ «Керамфорт» є технічного обслуговування вантажних автомобілів, їх поточний ремонт та заміна автомобільних шин. Як показує практика, що більше загальновиробничих витрат формується в результаті вантажних перевезень на невеликі відстані.

Таким чином, бачимо, що керівництво досить ґрунтовно підійшло до аналізу та структуризації статей калькулювання транспортних послуг, за рахунок чого саме вибір позамовного методу калькулювання собівартості вантажних перевезень дав змогу ТОВ «Керамфорт» оперувати реальними сумами доходів отриманими від реалізації одиниці послуги.

Отже, у ході практичного дослідження особливостей калькулювання собівартості транспортних послуг на ТОВ «Керамфорт» було визначено, що найбільший попит на запропоновані послуги припадає саме на внутрішньодержавні перевезення. При цьому з метою оперативної оцінки вартості послуги та розрахунку економічного ефекту від її реалізації, обліковим персоналом було обрано використання в бухгалтерському обліку позамовного методу калькулювання собівартості. Використання такого методу дає змогу не лише оцінити якісні характеристики кожного із п'яти видів пропонованих транспортних послуг, але й дослідити ті статті витрат, які є найсуттєвішими при формуванні ціни на послугу та розробляти шляхи мінімізації громіздкої статті витрат, що у сукупності вплине на загальну собівартість послуги. Подальші дослідження пропонуємо сфокусувати на дослідженні методологічного забезпечення облікового процесу витрат транспортних послуг та визначити місце аналізу у процесі управління ТОВ «Керамфорт».

2.3 Методологія обліку та аналізу витрат транспортних послуг ТОВ «Керамфорт»

Одним із елементів ефективного та прибуткового функціонування ТОВ «Керамфорт» є налагоджений процес бухгалтерського обліку на всіх його ділянках. Що стосується обліку витрат транспортних послуг, то в результаті практичного аналізу було виявлено, що на підприємстві функціонує система обліково-інформаційного забезпечення, яка дозволяє всім підрозділам оперативно аналізувати вхідні дані, обробляти їх та формувати відповідні регістри та внутрішні звіти (рис. 2.1). Так, обробка вхідної інформації щодо витрат сформованих в результаті реалізації вантажних перевезень є джерелом різноманітних первинних документів, які у подальшому обробляються управлінськими відділами ТОВ «Керамфорт».

Більше того вважаємо, що така система дозволила ТОВ «Керамфорт» упорядкувати та уніфікувати вхідну та вихідну інформацію щодо його фінансово-господарської діяльності, при цьому ж повною мірою забезпечуючи потреби кожної ланки управлінського процесу.

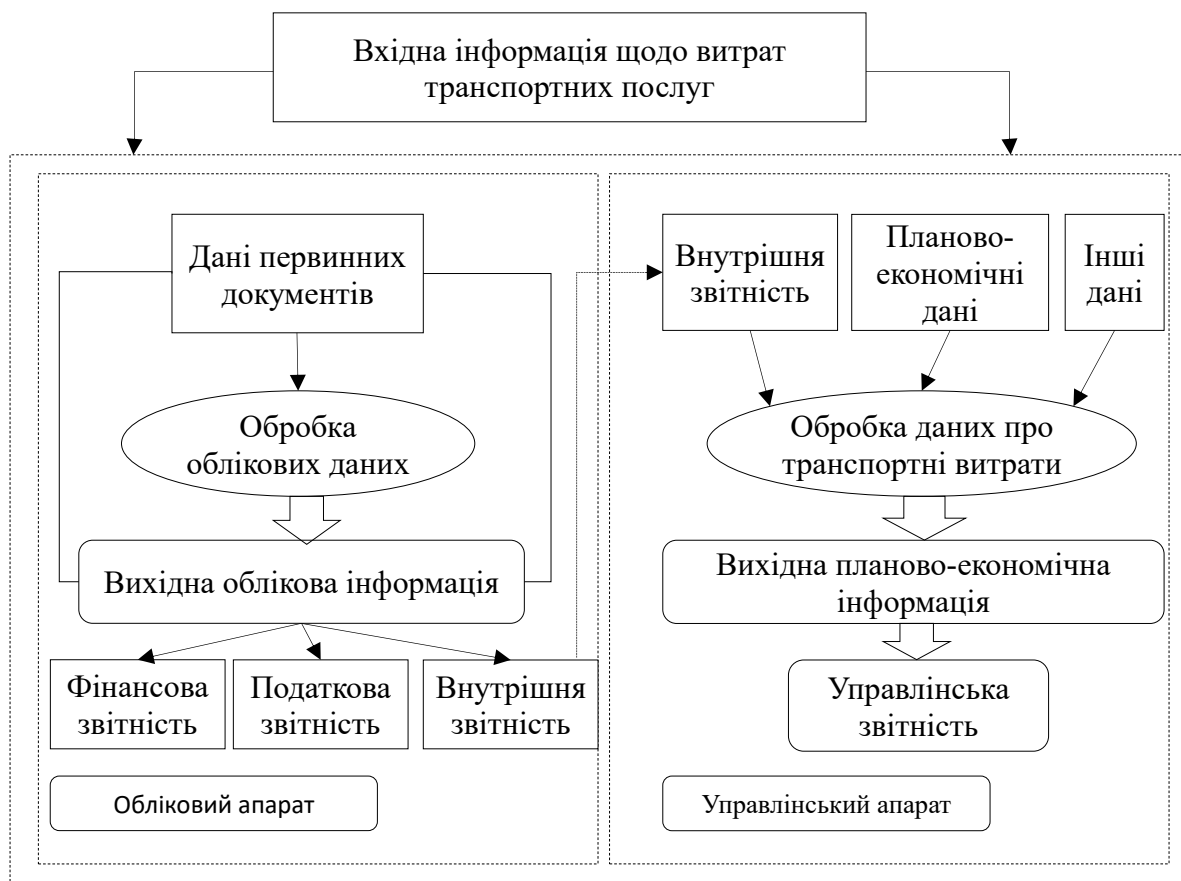


Рисунок 2.1 – Система обліково-інформаційного забезпечення обліку транспортних витрат ТОВ «Керамфорт»

Джерело: сформовано автором на основі даних ТОВ «Керамфорт»

Враховуючи той факт, що вхідна інформація є основою для первинного обліку, то пропонуємо дослідити основний перелік документації, яка є наявною у процесі обліку витрат транспортних послуг. Так, перелік первинних документів для відображення витрат у облікових регістрах на ТОВ «Керамфорт» відображений на рисунку 2.3.

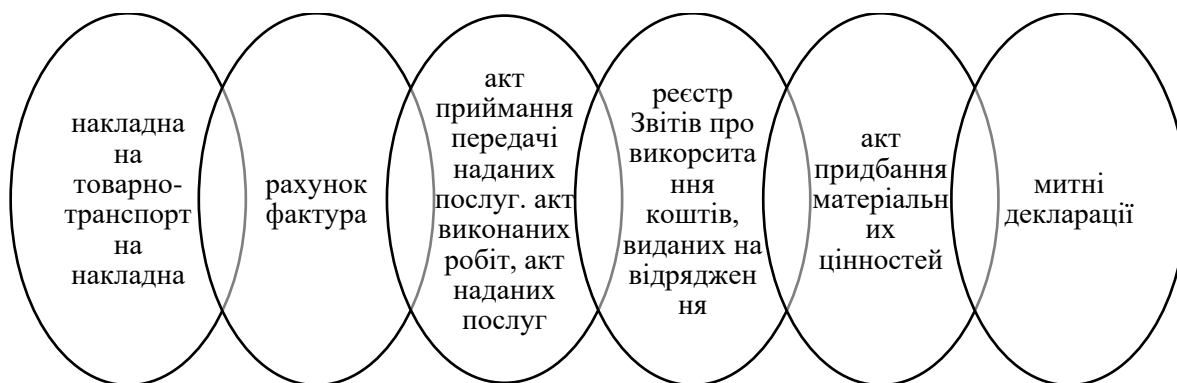


Рисунок 2.2 – Перелік основних первинних документів використовуваних у процесі обліку витрат транспортних послуг на ТОВ «Керамфорт»
Джерело: складно автором на основі даних ТОВ «Керамфорт»

Загалом обліковий процес всіх ділянок обліку на ТОВ «Керамфорт» ведеться на базі автоматизованого бухгалтерського програмного забезпечення «1С. Бухгалтерія», яка дозволяє оптимізувати процес додаткової обробки первинної документації та внесення ідентичної інформації у різноманітні бухгалтерські реєстри. На базі цієї ж програми відображається процес розподілу витрат, які притаманні окремому виду транспортних послуг. Приклад оформлення операцій з транспортних послуг (зокрема була поставка будівельних товарів у межах м.Суми) відображена у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 Приклад відображення господарських операцій з міського вантажного перевезення на ТОВ «Керамфорт»

| № з/п | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн |
|-------|-----------------------------------------------------------|-------------------------|--------|-----------|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1. | Отримано передплату за вантажне перевезення в межах міста | 311 | 681 | 12000,00 |
| 2. | Нараховано податкові зобов'язання | 643 | 641 | 2000,00 |
| 3. | Надано послуги вантажного перевезення в межах міста | 361 | 703 | 12000,00 |
| 4. | Списано податкові зобов'язання з ПДВ | 703 | 643 | 2000,00 |
| 5. | Відображено у обліку залік заборгованостей | 681 | 261 | 12000,00 |

Продовження таблиці 2.7

| | | | | |
|----|---------------------------------------------------------|-----|-----|---------|
| 6. | Нараховано заробітну платню водію (в межах міста) | 231 | 661 | 1000,00 |
| 7. | Нараховано ЄСВ | 231 | 651 | 368,50 |
| 8. | Списано витрати на паливо-мастильні матеріали | 231 | 203 | 1710,00 |
| 9. | Списано суму витрат на собівартість транспортних послуг | 903 | 231 | 3078,50 |

Дані таблиці свідчать, що на підприємстві сформований аналітичний облік за видами транспортних послуг, зокрема це:

- рахунок 231 «Витрати понесені на міські вантажні перевезення»;
- рахунок 232 «Витрати понесені на міжміські вантажні перевезення»;
- рахунок 233 «Витрати понесені на обласні вантажні перевезення»;
- рахунок 234 «Витрати понесені на внутрішньо-державні вантажні перевезення»;
- рахунок 235 «Витрати понесені на міждержавні вантажні перевезення».

Тоді як розподіл накопиченої собівартості на рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» по транспортним послугам розраховується пропорційно обсягів послуг наданих у розрізі їх видів

Таким чином, що стосується обліку витрат транспортних послуг, то були визначено, що підприємство реалізовано такий облік який повною мірою відповідає вимогам П(С)БО 16 «Витрати», користуючись при цьому Методичними вказівками №65. Разом з тим, вибір позамовного методу калькулювання собівартості транспортних послуг забезпечило розробку аналітичних рахунків рахунку 23 «Виробництво», який розподіляється відповідно до п'яти пропонованих послуг вантажних перевезень. А налагодженому обліковому процесу передуює розроблена та дотримувана

всіма працівниками ТОВ «Керамфорт» система обліково-інформаційного забезпечення обліку.

Наступним етапом дослідження є оцінка якості аналізу витрат транспортних послуг, яка реалізується на підприємстві. У ході дослідження, було виявлено, що працівниками економічного відділу здійснюється лише вертикальний та горизонтальний аналіз витрат. Такий вид аналізу є найпростішим та дає змогу проаналізувати вміст витрат у абсолютних та відносних показниках, відтак його простота ніяк не корелює з якістю отримуваної інформації, адже тільки аналіз даних у динаміці може продемонструвати результат. Більше того, постає питання щодо репрезентативності отриманого результату аналізу, адже навіть на його основі потрібні додаткові управлінські втручання та детальний аналіз першопричини скорочення чи підвищення того чи іншого показника витрат у загальній сукупності собівартості кожного зі видів пропонованих транспортних послуг.

Загалом частину вертикального аналізу витрат транспортних послуг було проаналізовано нами у попередньому підрозділі (не було оцінено структурні зрушення) і стоїть питання чи слугує така інформація базисом для прийняття рішення, скоріше отримані розраховані дані є підґрунтям для подальших математичних розрахунків (можливо навіть із застосуванням математичного моделювання) для дослідження, наприклад, першопричини виникнення понаднормових витрат та розробки шляхів мінімізації собівартості у наступних періодах.

Отже, аналіз витрат транспортних послуг на ТОВ «Керамфорт» здійснюється лише базовий (а саме вертикальний та горизонтальний аналіз статей собівартості), а такий не може похизуватися своїм прикладним характером задля розробки та впровадження ефективних управлінських рішень. Саме тому підприємству необхідно проаналізувати доступні методи аналізу витрат транспортних послуг та обрати найбільш репрезентативний.

РОЗДІЛ 3. НЕДОЛІКИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ВИТРАТ ТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ

Питання калькулювання собівартості є досить важливим аспектом при визначенні ціни на товар чи послугу. У ході дослідження було визначено, що підприємства вправі по-різному оцінювати собівартість продукції чи послуги яку пропонують, адже на законодавчому рівні це не є вимогою. Більше того, наповнюваність калькуляційних статей також залежить від бажання керівництва аналізувати кожен статтю витрат у розрізі напрямів діяльності. Хоча, максимальна деталізація статей собівартості витрат і не є вимогою, проте в результаті практичного аналізу даного аспекту на ТОВ «Керамфорт» було визначено, що керівництво досить відповідально поставилося до визначення та трактування витрат понесених підприємством у процесі реалізації кожного виду транспортних послуг. Так, на підприємстві використовують позамовний метод калькулювання собівартості, прихильниками якого є багато транспортних підприємств, адже на його основі можна визначити реальну вартість одиниці перевезень. а відтак і розрахувати суму чистого доходу отриманого від надання транспортної послуги. Звичайно, прихильниками цього методу є не лише транспортні підприємства, а і безліч бухгалтерів-практиків, які вважають даний метод, як такий, що демонструє пропорційну залежність між трудомісткістю та якістю отриманих даних, які одразу адаптовані для прийняття управлінських рішень. Тоді як, іншою стороною даного методу є те, що собівартість транспортних послуг можна визначити лише після завершення періоду (тобто на кінець місяця, кварталу, року).

Базуючись на вищевикладеному, нами було проаналізовано альтернативні методи собівартості витрат транспортних послуг, які не визначені у Методичних рекомендаціях №65, адже у нормативного методу

та методу простого підрахунку ще більше недоліків ніж у позамовного (додаток Б).

На основі цього нами було здійснено аналіз інших методів визначення собівартості транспортних послуг, який показав, що альтернативні методи калькулювання собівартості адаптовані лише під управлінський облік, наприклад: стандарт-костінг, директ-костінг, метод ABC-аналізу тощо.



Рисунок 3.1 Оцінені переваги та недоліки застосування ABC-аналізу калькулювання собівартості витрат транспортних послуг на ТОВ «Керамфорт» (авторське узагальнення)

І хоча, результати управлінського обліку калькулювання собівартості витрат транспортних послуг можуть здатися прийнятними лише в управлінських цілях, проте ми вважаємо, що сукупні результати у подальшій перспективі сприятимуть налагодженню організації та методики облікового процесу завдяки скороченню сум витрат які складаються собівартість транспортних послуг. Так, нами було оцінено основні переваги та недоліки застосування одного із новітніх методів виявлення резервів

скорочення собівартості транспортних витрат на ТОВ «Керамфорт» (рис.3.1).

Як бачимо з рисунку, переваг більше ніж недоліків, відтак метод такого виду калькулювання собівартості передбачає розподіл витрачених ресурсів між центрами витрат (у нашому випадку видами транспортних послуг) і віднесення акумулюваної суми на окремий вид вантажних перевезень. Більше того, для збільшення практичності цінності результатів нами було розроблено алгоритм визначення собівартості транспортних послуг за методикою ABC-аналізу (додаток В), а його імплементація у діяльність ТОВ «Керамфорт» слугуватиме уніфікації даного процесу між кожним підрозділом та відділом.

Іншим аспектом удосконалення обліку витрати транспортних послуг може бути деталізація рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» у розрізі видів пропонованих ТОВ «Керамфорт» послуг. Адже на поточний момент розрахунок собівартості послуг здійснюється відповідно до об'ємів реалізованих послуг кожного із видів, тоді як використання запронованого розширення аналітичними рахунками допоможе одразу бухгалтерії відносити витрати згенеровані внаслідок реалізації тієї чи іншої послуги. Звичайно, такий розподіл не можна буде зробити для такої статті, як, наприклад, амортизаційні відрахування, для такої статті має залишитись старий метод, адже будь-яка машина із наявних вантажних транспортних засобів може бути використана як для міських перевезень, так і для міжнародних. На основі цього пропонуємо таке розширення субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»:

- рахунок 9031 «Собівартість реалізованих робіт і послуг на міські вантажні перевезення»;
- рахунок 9032 «Собівартість реалізованих робіт і послуг на міжміські вантажні перевезення»;

- рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг на обласні вантажні перевезення»;
- рахунок 904 «Собівартість реалізованих робіт і послуг на внутрішньо-державні вантажні перевезення»;
- рахунок 905 «Собівартість реалізованих робіт і послуг на міждержавні вантажні перевезення».

Приклад оформлення господарських операцій враховуючи вище наведені пропозиції наведений у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Приклад оформлення господарських операцій відповідно до запропонованої методики розширення рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» (на прикладі міських вантажних перевезень)

| № з/п | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн |
|-------|-----------------------------------------------------------|-------------------------|--------|-----------|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1. | Отримано передплату за вантажне перевезення в межах міста | 311 | 681 | 12000,00 |
| 2. | Нараховано податкові зобов'язання | 643 | 641 | 2000,00 |
| 3. | Надано послуги вантажного перевезення в межах міста | 361 | 703 | 12000,00 |
| 4. | Списано податкові зобов'язання з ПДВ | 703 | 643 | 2000,00 |
| 5. | Відображено у обліку залік заборгованостей | 681 | 261 | 12000,00 |
| 6. | Нараховано заробітну платну водію (в межах міста) | 231 | 661 | 1000,00 |
| 7. | Нараховано ЄСВ | 231 | 651 | 368,50 |
| 8. | Списано витрати на паливо-мастильні матеріали | 231 | 203 | 1710,00 |
| 9. | Списано суму витрат на собівартість транспортних послуг | 9031 | 231 | 3078,50 |

На додаток до того, що ТОВ «Керамфорт» активно починає співпрацювати з європейськими партнерами щодо виготовлення будівельних матеріалів, то кількість міжнародних перевезень, ймовірно, зросте. Разом з тим, обліковому персоналу необхідно буде удосконалити

алгоритм облікового процесу такого виду транспортних послуг, адже цей процес ускладниться враховуючи різні фактори:

- збільшення сум добових для водіїв через невизначеність часу простою на кордонах Польщі, Словаччини, Молдови;
- додаткове страхування вантажного транспорту та працівників;
- користування платними автомобільними дорогами; митні декларації; послуги автомобільних стоянок тощо.

Враховуючи вищевикладене пропонуємо розглянути новітній алгоритм обліку собівартості вантажних перевезень, який може бути практично впроваджений у разі розширення збуту на міжнародних ринках будівельних товарів (рис.Г.1, додатку Г).

Тематика аналізу витрат транспортних послуг є досить актуальною для ТОВ «Керамфорт», адже результати вертикального та горизонтального аналізу не можуть похизуватися своєю вичерпністю та ефективністю. На основі цього нами були розроблені напрямки аналізу собівартості транспортних послуг, які можуть бути імплементовані до будь-якого новітнього методу аналізу витрат транспортних послуг (рис.3.2).

Більше того, технічних та матеріальних ресурсів ТОВ «Керамфорт» вистачає для розробки власної методики аналізу вмісту, динаміки, причинності та ймовірності мінімізації витрат. На нашу думку така методика повинна відповідати принципу комплексності, точності та «лезу Окхама», де сутність першого принципу криється у всеосяжному охопленні всіх процесів, які будуть задіяні для реалізації кожного виду пропонованої транспортної послуги; другий принцип полягає у оперуванні лише перевіреними та чіткими кількісними параметрами; а третій принцип полягає у дослідженні лише тих дій, які задіяні у процес реалізації транспортної послуги та ті дії, що можуть вплинути на її якість.

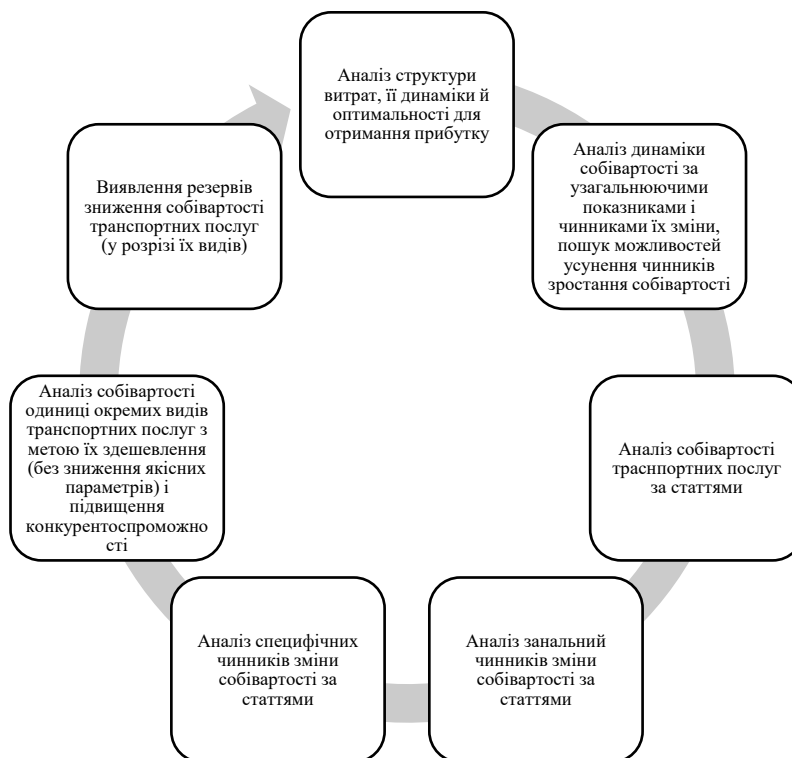


Рисунок 3.2 – Запропоновані напрямки здійснення аналізу витрат транспортних послуг ТОВ «Керамфорт» (авторська розробка)

Таким чином, запропоновані нами напрями удосконалення обліку та аналізу собівартості витрат транспортних послуг, покликані не лише налагодити обліковий процес, але й слугують: мінімізації сум витрат понесених на реалізацію транспортних послуг (за рахунок використання додаткового методу аналізу витрат, саме ABC – аналізу); оперативнішому підрахунку реальних сум витрат понесених на той чи інший вид транспортних послуг (за рахунок розширення рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» додатковими аналітичними рахунками); удосконаленню облікового процесу при розширенні обсягів міжнародних вантажних перевезень (за рахунок впровадження у практичну діяльність облікового персоналу новітнього алгоритму собівартості такого виду транспортних послуг); покращення процесу аналізу калькулювання витрат транспортних послуг (керуючись визначеними принципами та дотримуючись запропонованих напрямків здійснення аналізу).

ВИСНОВКИ

У ході, теоретичного та практичного дослідження було доведено, що тематика транспортних послуг є досить актуальною в Україні, адже завдяки транспортним сполученням реалізується доставка і експорт продукції сільського господарства, вугільної промисловості, металургійного виробництва та оборонного комплексу внаслідок вітчизняних географічних особливостей. На основі важливості транспортно-логістичного комплексу спочатку було досліджено сутність поняття «транспортні послуги», що допомогло визначитися з його категоріальною сутністю.

Подальші дослідження вже базувалися безпосередньо на об'єкті дослідження, саме на собівартості транспортних послуг. Так, було визначено склад витрат, які формують собівартість транспортних послуг; загальні та спеціальні статті калькулювання витрат з огляду на різноманітність видів транспортних послуг; та методи калькулювання собівартості. Також було доведено, що розрахунок собівартості транспортних послуг є надважливим показником, адже на його основі керівництво приймає рішення щодо розширення ринків збуту, закупівлі нових видів транспортної техніки, розширення штату тощо. На основі цього подальші дослідження були сфокусовані на методології основ обліку та аналізу транспортних послуг.

Відтак, тематика обліку витрат транспортних послуг залишається дискреційною протягом багатьох років, що викликано низьким рівнем нормативно-правового регулювання, що забезпечує існування різноманітних підходів до визначення складу та переліку витрат, які включаються у собівартість транспортних послуг. Більше того, було доведено, що чим менше підприємство, тим менша увага приділяється обліку витрат, адже достатньо віднести всі накопичені витрати періоду на рахунок 23 «Виробництво». Проте, у разі великих масштабів надання

послуг підприємства повинні більш ґрунтовано ставитися до процесу визначення витрат кожної із послуг, як мінімум для управлінських цілей та задоволення потреб клієнтів, адже нормативно це питання не регламентується. Що стосується аналізу, то на підприємствах це є довільною умовою, і здійснюється у разі вимог керівництва.

Далі дослідження було переорієнтовано на практичний аспект, де базою стала діяльність ТОВ «Керамфорт» - сумського виробника тротуарної плитки та будівельних товарів, яке окрім потужного виробничого потенціалу має вантажний транспорт для реалізації додаткових послуг вантажних перевезень власної продукції. Так, у ході практичного дослідження особливостей калькулювання собівартості транспортних послуг на ТОВ «Керамфорт» було визначено, що найбільший попит на запропоновані послуги припадає саме на внутрішньодержавні перевезення. При цьому з метою оперативної оцінки вартості послуги та розрахунку економічного ефекту від її реалізації, обліковим персоналом було обрано використання в бухгалтерському обліку позамовного методу калькулювання собівартості. Використання такого методу дає змогу не лише оцінити якісні характеристики кожного із п'яти видів пропонованих транспортних послуг, але й дослідити ті статті витрат, які є найсуттєвішими при формуванні ціни на послугу та розробляти шляхи мінімізації громіздкої статті витрат, що у сукупності вплине на загальну собівартість послуги.

Що стосується обліку витрат транспортних послуг на ТОВ «Керамфорт», то були визначено, що підприємство реалізовано такий облік який повною мірою відповідає вимогам П(С)БО 16 «Витрати», користуючись при цьому Методичними вказівками №65. Разом з тим, вибір позамовного методу калькулювання собівартості транспортних послуг забезпечило розробку аналітичних рахунків рахунку 23 «Виробництво», який розподіляється відповідно до п'яти пропонованих послуг вантажних перевезень. А налагодженому обліковому процесу передуює розроблена та

дотримувана всіма працівниками ТОВ «Керамфорт» система обліково-інформаційного забезпечення обліку. Тоді як, аналіз витрат транспортних послуг на ТОВ «Керамфорт» здійснюється лише базовий (а саме вертикальний та горизонтальний аналіз статей собівартості), а такий не може похизуватися своїм прикладним характером задля розробки та впровадження ефективних управлінських рішень. Саме тому підприємству необхідно проаналізувати доступні методи аналізу витрат транспортних послуг та обрати найбільш репрезентативний.

На основі проведеного аналізу було сформовано ряд перешкод для вичерпного обліку та аналізу собівартості витрат транспортних послуг, при цьому паралельно були визначені і актуальні напрямки мінімізації їх наслідків. Отже, запропоновані нами напрями удосконалення обліку та аналізу собівартості витрат транспортних послуг, покликані не лише налагодити обліковий процес, але й слугують: мінімізації сум витрат понесених на реалізацію транспортних послуг (за рахунок використання додаткового методу аналізу витрат, саме ABC – аналізу); оперативнішому підрахунку реальних сум витрат понесених на той чи інший вид транспортних послуг (за рахунок розширення рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» додатковими аналітичними рахунками); удосконаленню облікового процесу при розширенні обсягів міжнародних вантажних перевезень (за рахунок впровадження у практичну діяльність облікового персоналу новітнього алгоритму собівартості такого виду транспортних послуг); покращення процесу аналізу калькулювання витрат транспортних послуг (керуючись визначеними принципами та дотримуючись запропонованих напрямків здійснення аналізу).

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Маркетинг транспортних послуг: Навч. посібник / О. І. Зоріна, В. А. Волохов, І. В. Волохова та ін.; за ред. О. І. Зоріної. Харків: УкрДУЗТ, 2018. 305 с.
2. Коскіна Ю. О. Process approach to the decomposition of the transportation process of the carriage of cargo by maritime transport. *Science-based technologies*. 2019. Т. 44, № 4. URL: <https://doi.org/10.18372/2310-5461.44.14325> (дата звернення: 08.12.2023).
3. Марченко В.М., Шутюк В.В. Логістика: Підручник. Київ: Видавничий дім «Артек», 2018. 312 с.
4. Рахман М. С., Заїка О. В., Чорній Д. М. Маркетинговий аналіз транспортних послуг України на зовнішньому ринку. *Modern Economics*. 2021. № 29(2021). С. 143-150. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V29\(2021\)-22](https://doi.org/10.31521/modecon.V29(2021)-22). (дата звернення: 08.12.2023).
5. Потапова Н.М., Оніщенко В.В. Дослідження економічної сутності транспортної послуги та її впливу на економічний розвиток регіону. *Вісник Приазовського державного технічного університету*. 2015. №30(2015). URL: https://journals.uran.ua/ves_pstu/article/view/74249(дата звернення: 08.12.2023).
6. Євсєєв С.В. Ефективність транспортних послуг у сучасних умовах // Економічні науки, 2006. - № 3. - С. 121-136.
7. Плекан У.М., Ляшук О.Л., Рожко Н.Я. Удосконалення соціальної функції транспортної галузі України. *Центрально-український науковий вісник*. 2022. №6(37). URL: [https://mariea.kntu.kr.ua/pdf/6\(37\)_I/21.pdf](https://mariea.kntu.kr.ua/pdf/6(37)_I/21.pdf) (дата звернення: 08.12.2023).
8. Лаврова Ю. В. Маркетингова діяльність підприємств транспортного ринку: навчальний посібник / Ю. В. Лаврова, Д. А. Горovий, І. А. Касатонова. Харків: Вид-во ХНАДУ, 2014. 351 с.

9. Матійко С.А. Складові елементи механізму державного регулювання зв'язків у транспортній системі. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2010. №7. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=161> (дата звернення: 08.12.2023).
10. Соловйова О. О., Висоцька І.І., Герасименко І.М. Загальний курс транспорту : навч. Посібник. Київ: НАУ, 2019. 244 с.
11. Яновська В., Баранівський О. Інтеграція національної транспортної системи в транс'європейську транспортну мережу: тренди і перспективи. Збірник наукових праць ДУІТ. 2021. № 49. DOI: 10.32703/2664-2964-2021-49-6-22 (дата звернення: 08.12.2023).
12. Економічна статистика / Економічна діяльність / Транспорт. *Державна служба статистики України*. URL: <https://ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 08.12.2023).
13. Зелена книга "Залізничні вантажні перевезення". *Share & Discover Presentations | SlideShare*. URL: <https://www.slideshare.net/BRDO/ss-244081445> (дата звернення: 08.12.2023).
14. Green paper 'On international freight road transport'. *Share & Discover Presentations | SlideShare*. URL: <https://www.slideshare.net/BRDO/green-paper-on-international-freight-road-transport-238601615> (дата звернення: 08.12.2023).
15. Ільченко Н.Б. Розвиток транспортно-логістичної системи в Україні. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського*. 2019. Том 30 (69). № 5. С. 42-50
16. Маниліч М.І., Миронюк О.В. Собівартість продукції: теоретичний аспект. URL: : <http://archive.nbuv.gov.ua>. (дата звернення: 08.12.2023).

17. Завгородний В.П. Бухгалтерський учет в Україні : учеб. посібник для студентів вузів. 5-е изд., доп. и перераб. Киев: Издательство А.С.К., 2003. 847 с.

18. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 2-ге вид., перероб. і доп. Житомир: Рута, 2002. 480 с.

19. Болюх М.А. Економічний аналіз : навч. посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов та ін.; За ред. акад. АНУ, проф. М.Г. Чумаченка. Вид. 2-ге, перероб. і доп. Київ: КНЕУ, 2003. 556 с.

20. Мацибора В.І. Економіка сільського господарства: підручник. Київ: Вища шк., 1994. 415 с.

21. Пархоменко В.М. Собівартість і фінансові результати у податковому законодавстві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 1996. № 4. С. 2-6.

22. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства. Київ : ЦУЛ, 2002. 656 с.

23. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець С.В. Податковий облік. Тернопіль: Карт-бланш. 2002. 264 с.

24. Міценко Н.Г. Собівартість як економічна категорія та її місце серед витрат підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. № 19(4). С. 129-132.

25. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ М-ва фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 : станом на 3 листоп. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 08.12.2023).

26. Бондаренко Н.М., Устименко А.К. Собівартість продукції: економічна сутність та її види. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015, №11(2).

URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_11/54.pdf (дата звернення: 08.12.2023).

27. Воскресенська Т., Теслюк М. Особливості формування собівартості послуг з перевезення вантажу. *Економіка та суспільство*. 2021. № 32. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-75> (дата звернення: 08.12.2023).

28. Остапенко Ю.П. Методика та організація обліку і аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту : thesis. 2016. URL: https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2016/Dis_Ostapenko.pdf (дата звернення: 09.12.2023).

29. Пшінко О.М. Бараш Ю.С., Ломтева І.М. Аналіз та оцінка затрат на транспорті в умовах його реформування. 2010. URL: <https://crust.ust.edu.ua/server/api/core/bitstreams/d4e5abe6-32f2-419b-a2f0-f474b393ddb8/content>

30. Основи обліку собівартості послуг і робіт | Журнали online – «Дебет-Кредит». *Журнали online – «Дебет-Кредит»*. URL: <https://online.dtkct.ua/2016/28/53849> (дата звернення: 09.12.2023).

31. Собівартість послуг: особливості формування | *Інтерактивна бухгалтерія бухгалтерський сервіс*. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/138487> (дата звернення: 09.12.2023).

32. Собівартість робіт і послуг: накладні витрати | Журнали online – «Дебет-Кредит». *Журнали online – «Дебет-Кредит»*. URL: <https://online.dtkct.ua/2016/37/58224> (дата звернення: 09.12.2023).

33. Калькулювання собівартості робіт та послуг – Газета "Все про бухгалтерський облік". *Газета "Все про бухгалтерський облік" – Архів номерів та статей газети "Все про бухгалтерський облік"*. URL: <https://gazeta.vobu.ua/archives/1951> (дата звернення: 09.12.2023).

34. Methods of accounting and management of operating expenses / L. Parkhomenko та ін. *Ekonomika ta derzhava*. 2022. № 1. С. 50. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2022.1.50> (дата звернення: 09.12.2023).

35. Жураковська І., Тлукевич Н., Тлукевич Ю. Алгоритм обліку собівартості міжнародних вантажних перевезень: фактори впливу та інформаційне забезпечення. *Галицький економічний вісник*, № 3 (82) 2023 URL: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2023.03

36. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : станом на 8 груд. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 09.12.2023).

37. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Інстр. М-ва фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 : станом на 29 лип. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 09.12.2023).

38. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я., Ценклер Н.І. Облік витрат і формування собівартості автотранспортних перевезень. Матеріали I Міжнародної науково-практичної інтернет - конференції, 2013 р., 28 листопада, м. Мукачєво. С.50-54. URL:<http://msu.edu.ua/wp-content/uploads/2014/01/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA-%D1%82%D0%B5%D0%B7-2013-17.01.14.pdf> (дата звернення: 10.12.2023).

39. Гринів Н.Т., Подвальна Г.В. Транспортна послуга як об'єкт аналізу та управління. URL: <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2017/jun/2694/visnyk2015-27-35.pdf> (дата звернення: 10.12.2023).

40. Максименко Д.В., Перевузник Т.М. Аналіз витрат підприємства на виробництво продукції. *Науковий вісник Мукачівського державного*

університету. 2017, №23(18). URL: <http://dspace-s.msu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/2662/1/n23-204-209.pdf> (дата звернення: 10.12.2023).

41. Калькуляція собівартості вантажних перевезень. *Експертус* Головбук – Цифрове видавництво *Експертус*. URL: <https://gb.expertus.com.ua/recommendations/111?tokenCook=eyJhbGciOiJIUzI1NiIsInR5cCI6IkpXVCJ9.eyJ1c2VySWQiOiJxMzE1MjkwLCJ0eXBlljoiawRUb2t1biIsImhhdCI6MTcwMjIxMDUyMSwiZXhwIjoxNzE3NzYyNTIxfQ.dWotrZTKx6dVzRDGmVT46YX9-Vi8RrvT9tVK4dZ6Pt4> (дата звернення: 10.12.2023).

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1 – Підходів вітчизняних науковців до трактування сутності поняття «собівартість»

| Автор | Науковий підхід до трактування |
|---------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| М.І. Маниліч, О.В. Миرونюк [16, с. 3] | Собівартість відшкодовує витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції для здійснення процесу відтворювання і виражає при цьому складну систему економічних зв'язків і залежностей, що мають місце в процесі виробництва і обігу товару кожного суб'єкта господарювання. |
| В.П. Завгородній [17, с. 553] | Собівартість продукції формують всі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі. |
| Ф.Ф. Бутинець [18, с. 165] | Собівартість продукції (робіт, послуг) – це грошове вираження витрат підприємства, пов'язане з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг |
| М.А. Болюх, В.З. Бурчевський [19] | Собівартість продукції – основний якісний показник роботи підприємства. Її рівень відбиває досягнення та недоліки роботи як підприємства в цілому, так і кожного структурного підрозділу. Систематичне зниження собівартості продукції має важливе народногосподарське значення, бо дає змогу за стабільних ринкових цін збільшувати прибуток на кожну гривню витрат, підвищує конкурентоспроможність продукції. |
| Й.С. Мацкевічюс [16, с. 4] | Собівартість продукції – це частина вартості, що дорівнює вартості витрачених засобів виробництва частини вартості необхідного продукту і частини вартості додаткового продукту, що виступає в грошовій формі і представляє частину ціни продукту, за рахунок якої відшкодовуються витрати на освоєння, виробництво й реалізацію і виражає певні виробничі відносини. |
| В.І. Мацибора [20, с. 107] | Собівартість як економічна категорія є частиною вартості товару і включає всі витрати аграрних підприємств у грошовій формі, які необхідні для здійснення простого відтворення |
| В.М. Пархоменко [21, с. 2] | Собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробничої продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також витрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки й платежі. |
| Ю.С.Цал- Цалко [22, с. 6] | Собівартість – це виражені в грошовій формі затрати на витрачені засоби виробництва, оплату праці і соціальні заходи |

| | |
|--------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| В.М. Панасюк [23] | Собівартість продукції – центральний об’єкт управління і якісний показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства |
| М.Г. Чумаченко, Н.Г. Міценко [24] | Собівартість – це один з основних показників потреби в обігових коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів і виробництва загалом, для внутрішньозаводського планування а також для формування ціни. |

Додаток Б

Таблиця Б.1. Аналіз переваг та недоліків методів калькулювання собівартості транспортних послуг пропонованих Методичними рекомендаціями №65

| Метод калькулювання | Переваги | Недоліки |
|---------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Простого підрахунку | Збір інформації про витрати є менш трудомістким порівняно з позамовним методом, а інформація, відображена на рахунках бухгалтерського обліку, є більш прозорою. Розподілення накладних витрат по цехах проводиться більш точно | Неможливість згрупувати витрати за видами продукції. Значний обсяг облікових записів. Дані не дають інформації про причини відхилень фактичних витрат від нормативних |
| Позамовний метод | Аналіз витрат по кожному з виконаних замовлень дає змогу виявити рентабельні замовлення, визначити ціни продажу на майбутнє. Застосування позамовного методу дає можливість порівняти витрати по одному і тому ж виробу (замовленню), виробленому в різний час | Потребує деталізації даних, що пов'язано з певними процедурами щодо збору й обробки інформації, тому застосування цього методу є досить трудомістким. Собівартість продукції визначається вже після закінчення виробничого циклу, коли вже не можна вплинути на витрати |
| Нормативний метод | Можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм. Відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії. Укрупнення об'єктів, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах виробів, а відхилення враховують по групах однорідної продукції, внаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання. Охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат | Значна частина відхилень від норм, пов'язаних з використанням сировини і матеріалів на виробництво, виявляється за допомогою інвентаризації загалом по структурних підрозділах і за весь звітний період. Це призводить до великої кількості неврахованих витрат. Відхилення витрат на управління й обслуговування виявляють без врахування змін обсягів виробництва, а здебільшого зовсім не виявляють, їх фактичну величину розподіляють переважно пропорційно основної заробітної плати робітників, що значно зменшує інформаційну функцію обліку |

Додаток В

Таблиця В.1 – Запропонований алгоритм визначення собівартості транспортних послуг ТОВ «Керамфорт» за методикою ABC-аналізу

| № з/п | Етап | Сутність і характеристика |
|-------|--------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | Формування переліку функцій (операцій) | Функції (операції) складаються із сукупності окремих робіт та завдань, які необхідно реалізувати задля надання вантажної послуги. Наприклад, закупівля паливо-мастильних матеріалів – це сукупність різноманітних завдань, зокрема отримання замовленого товару, виявлення постачальників, підготовка замовлення на закупівлю. Рекомендується керуватись правилом п'яти відсотків, тобто ігнорувати операції, на які вимагається менше 5% ресурсів та робочого часу персоналу |
| 2 | Визначення вартості операцій | Після того, як функції виявлені, за кожною з них повинні бути розподілені витрати ресурсів, які були спожиті за досліджуваний період. Це необхідно зробити для того, щоб визначити, скільки організація витрачає на кожну функцію. Деякі з ресурсів можуть бути безпосередньо віднесені до конкретних центрів, однак інші є непрямими та залученими до кількох центрів одночасно. Вартість операцій розраховується шляхом розподілу вартості ресурсів на базі факторів (драйверів) витрат на ресурси, які пов'язують ресурси з виконанням операцій |
| 3 | Відбір факторів (драйверів) операцій | Цей етап є найбільш «суб'єктивним» етапом застосування ABC-методу. Фактор (драйвер) операції – це кількісний показник зв'язку між операцією та об'єктом витрат |
| 4 | Оцінка вартості одиниці носія витрат | Здійснюється шляхом відношення суми непрямих витрат за кожною функцією (операцією) до кількісного значення відповідного носія витрат |
| 5 | Розподіл витрат, пов'язаних з функціями (операціями) за об'єктами витрат | Полягає в розподілі значення фактору витрат за об'єктами витрат. З цього можна зробити висновок, що фактор витрат повинен бути оцінений таким чином, щоб його можна було нараховувати за окремими видами транспортних послуг |

Додаток Г

| | | |
|-------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Відповідальність головного бухгалтера ТОВ «Керамфорт» | Розробка класифікації витрат на прямі, загальновиробничі та інші, визначення бази розподілу | перелік зазначається в Наказі про облікову політику та переноситься в базу «1С.Підприємство» в якості статей витрат. При оприбуткуванні в обліку будь-чого, в документі зазначається конкретна стаття витрат за визначеним переліком. База розподілу - сума прямих витрат |
| | Аналіз структури витрат за попередній період, який повністю завершився (не завершено не більше 10% рейсів) | обирається найближчий період - кінець місяця, в якому було завершено більшість рейсів . Це дозволить визначити планову повну собівартість. Наприклад, рахуються витрати пального, які становлять 45% у собівартості (показник минулого періоду), планова собівартість = витрати пального*100/45 |
| Відповідальність бухгалтера з обліку витрат | Обчислення виробничої собівартості | аккумуляція протягом місяця на 235 рахунку в розрізі замовлень прямих витрат за видами |
| | Обчислення загальновиробничих витрат і їх розподіл на кінець місяця (до 10 числа наступного місяця) | аккумуляція протягом місяця на 91 рахунку загальновиробничих витрат і їх автоматичний розподіл в кінці місяця |
| | Обчислення інших витрат | накопичення на рахунках 92, 93, 94 інших витрат операційної діяльності |
| Відповідальність працівника з управління витратами | Обчислення повної собівартості в управлінському обліку (оцінка рентабельності рейсу) | розподіл всіх витрат по рейсах пропорційно тоннокілометрам |
| | Визначення фактичних фінансових результатів, коригування цінової політики через управління витратами | обов'язковим є контроль фінансових результатів та обсягу витрат за статтями |

Рисунок Г.1 – Запропонований новітній алгоритм обліку собівартості транспортних послуг ТОВ «Керамфорт», зокрема міжнародних вантажних перевезень (авторська розробка)