

**І.В. Клименко, здобувач**

*Житомирський державний технологічний університет*

## **КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ В УМОВАХ ЛІЗИНГУ**

*(Представлено д.е.н., проф. Олійник О.В.)*

*Удосконалено систему калькулювання автотранспортних послуг в умовах лізингу. Зокрема, визначено особливості формування та облікового відображення витрат та вплив на них галузевих особливостей. В межах кожного елемента витрат розроблено порядок формування статей калькуляції, виходячи з варіативності їх облікового відображення, передбаченого національним бухгалтерським законодавством. Обґрунтовано необхідність калькулювання собівартості окремого бізнес-процесу автотранспортної послуги. В межах кожного бізнес-процесу визначено особливості трансформації статей калькуляції, залежно від форми організації автотранспортної послуги (власний транспортний засіб, транспортний засіб, отриманий в оперативний або фінансовий лізинг). Визначено особливості формування прямих і непрямих витрат, постійних і змінних витрат. Розроблено механізм розподілу загальновиробничих витрат та обґрунтовано фактори, що впливають на визначення показника нормальної виробничої потужності*

**Ключові слова:** *калькулювання; метод калькулювання; автотранспортна послуга; витрати.*

**Постановка проблеми.** Система калькулювання на автотранспортних підприємствах України не відповідає сучасним економічним умовам. Так на сьогоднішній день в умовах використання різноманітних фінансових інструментів, зокрема, оперативного або фінансового лізингу, відбувається трансформація окремих статей собівартості автотранспортної послуги. Проте дані особливості не враховані в діючій системі калькулювання автотранспортних послуг, що значно знижує якість управління всією господарською діяльністю автотранспортного підприємства. Це вказує на ряд невирішених проблемних питань, зокрема:

- вибір методів обліку витрат та калькулювання собівартості транспортної послуги, виходячи з особливостей впровадження бізнес-процесу в господарською діяльністю автотранспортного підприємства

© І.В. Клименко, 2014

- обґрунтування порядку формування статей калькуляції собівартості транспортної послуги, виходячи з варіативності облікового відображення окремих об'єктів;

- визначення особливостей формування прямих та непрямих, постійних та змінних витрат, пов'язаних з транспортною послугою, та обґрунтування порядку розподілу загальновиробничих витрат;

- розробка системи калькулювання транспортних послуг у розрізі її окремих бізнес-процесів та порядок представлення такої інформації користувачам.

**Аналіз останніх досліджень.** Питання калькулювання транспортних послуг стали об'єктом наукового дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: П.Й. Атамас, Й.К. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк, В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась, Н.П. Левицька, О.Малишкін, Л.Л. Горецька та інші.

**Метою дослідження** є удосконалення системи калькулювання автотранспортних послуг в умовах лізингу.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Калькулювання собівартості транспортної послуги є особливим в умовах застосування отриманих у лізинг транспортних засобів та під час впровадження бізнес-процесного управління. Відповідно до проведеного дослідження стану системи калькулювання та бухгалтерського обліку витрат на автотранспортних підприємствах України було встановлено:

- по-перше, найбільш застосовуваним методом обліку витрат є метод фактичної собівартості, проте його застосування в умовах динамічного розвитку економічних відносин, жорсткої конкуренції та економічної кризи є неефективним. Це пов'язано з тим, що підприємство повинно реагувати на всі можливі зміни в економічній системі, що можливо лише під час планування, яке дозволить передбачити можливі наслідки подій. У зв'язку з цим необхідним є впровадження на підприємствах автотранспорту процесу бюджетування, й, відповідно, методу обліку витрат – нормативної собівартості;

- по-друге, на всіх досліджуваних підприємствах використовується позамовний метод калькулювання собівартості. За умов впровадження бізнес-процесного управління необхідним є формування собівартості за кожним бізнес-процесом транспортної послуги. При цьому найбільш ефективним буде застосування інтегрованого методу калькулювання позамовно-попередільного, який дозволить формувати собівартість бізнес-процесу за окремою транспортною послугою.

В зазначених умовах необхідним є ідентифікація витрат за кожним бізнес-процесом, а також формування їх нормативних показників. Крім того, необхідним є формування двох систем бухгалтерського обліку витрат: періодичної та постійної. Організація періодичної системи бухгалтерського обліку витрат автотранспортної послуги пов'язана з необхідністю відображення витрат, які відбуваються в момент її виконання, а підтверджуючі документи будуть отримані лише після її виконання. Це є досить важливим за умови, що автотранспортна послуга є довготривалою та може відбуватися в двох звітних періодах.

За умови періодичної системи бухгалтерського обліку витрат, ряд витрат, підтверджуючі документи по яким, будуть отримані після завершення автотранспортної послуги мають відобразитися у постійній системі в планових показниках, відповідно до затверджених бюджетів витрат автотранспортної послуги. Під час отримання первинних документів необхідним є відображення відхилень від запланованих витрат, при цьому пропонуємо використовувати таку форму розрахунку (табл. 1).

Таким чином, розрахунок відхилень є основним первинним зведеним документом для відображення витрат у періодичній системі бухгалтерського обліку автотранспортної послуги. Крім того, даний первинний документ є основою відображення інших операційних витрат, тобто витрат, що не входять до складу собівартості автотранспортної послуги.

## Форма розрахунку відхилень витрат автотранспортної послуги

ТОВ «АТП 12367»  
(назва підприємства)

Транспортна послуга: договір № 17843 ВП  
Замовник: ПрАТ «Савсервіс»

Елемент витрат	Відповідно до бюджету послуги			Відповідно до первинних документів			Відхилення	
	К-ть	Ціна, грн.	Сума, грн.	К-ть	Ціна, грн.	Сума, грн.	Сума, грн.	Підтвердж.
1. Бензин	27 л.	16,6	448,2	29	16,8	487,2	39,0	5,4
№ ...								
Разом	27 л.	16,6	448,2	29	16,8	487,2	39,0	5,4

**Первинні документи:**

Стаття 1. Бензин:

1) Фіскальний чек № 16773, від 17.09.2014 р. АЗС «ОККО» (м. Житомир, вул. Ватутіна, 135)

Пояснення: відповідно до отриманих первинних документів виявлено відхилення в сумі 39,0 грн., що пов'язано зі зміною ціни на паливо та його об'ємі. До складу собівартості включаються відхилення, які пов'язані зі зміною ціни на паливо в сумі – 5,4 грн. Відхилення, пов'язані зі зміною обсягів виробництва включаються до складу інших операційних витрат в сумі 33,6 грн.

Бухгалтер з обліку витрат  
Менеджер

Іваненко  
Зосімчук

Іваненко І.О.  
Зосімчук З.К.

Під час застосування інтегрованого позамовно-попередільного методу калькулювання автотранспортних послуг та нормативного методу обліку витрат організація постійної та періодичної систем обліку витрат, а також їх відхилень є важливою з точки зору формування інформаційного забезпечення для управління автотранспортною послугою в цілому та її окремими бізнес-процесами зокрема.

Наступним етапом формування системи калькулювання автотранспортної послуги є обґрунтування порядку формування окремих елементів витрат, зважаючи на варіативність бухгалтерського обліку, що передбачена в діючому законодавстві, зокрема, в Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Для ідентифікації всіх складових витрат автотранспортної послуги та визначення їх місця в собівартості, визначимо порядок формування окремих витрат у взаємозв'язку з підходами до їх класифікації за відношенням до транспортної послуги та обсягами виробництва. Тобто, кожен статтю калькуляції в розрізі елементу витрат ідентифікуємо з прямими або непрямими витратами та постійними або змінними витратами. Це дасть можливість представляти різноформатну інформацію для цілей управління всією господарською діяльністю автотранспортного підприємства.

Підприємства автотранспорту, хоча й є підприємствами сфери послуг, проте їх послуги є досить матеріаломісткими, а калькуляція представлена всіма елементами витрат, які визначені законодавством, зокрема: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація та інші витрати. Варто зазначити, що дані елементи витрат наведені на кожному бізнес-процесі транспортної послуги автотранспортного підприємства. Проте їх відображення в системі бухгалтерського обліку трансформуються за умови, що транспортна послуга надається на умовах лізингу, адже договір лізингу може включати цілий спектр допоміжних послуг. Це, в свою чергу, впливає на порядок формування собівартості автотранспортної послуги й, відповідно, управління нею.

В першу чергу, визначимо порядок формування окремих елементів витрат у розрізі бізнес-процесів. Даний порядок може бути різноманітним, зважаючи на варіативність бухгалтерського обліку, яка передбачена чинним законодавством. Тому перейдемо до вивчення особливостей формування матеріальних витрат та їх поведінки.

Складовими матеріальних витрат автотранспортної послуги, які обов'язково включаються до статей калькуляції, є: паливо-мастильні матеріали, пневматичні шини, малоцінні та швидкозношувані

матеріали тощо. Їх відображення в системі бухгалтерського обліку та віднесення до певного виду витрат залежатиме від методу їх списання. Зазначимо, що матеріальні витрати автотранспортне підприємство несе не лише безпосередньо в момент перевезення, але й на таких бізнес-процесах, як: навантажувальні та розвантажувальні роботи, які зазвичай вимагають застосування інших видів транспорту та спеціалізованої техніки. Саме використання інших видів транспорту та спецтехніки пов'язане з використанням певних видів матеріальних ресурсів. Зазвичай дані бізнес-процеси забезпечуються автотранспортним підприємством самостійно, а тому дані витрати не залежать від умов договору лізингу.

Коли мова йде безпосередньо про процес перевезення, то матеріальні витрати виникають на таких бізнес-процесах, як забезпечення паливо-мастильними матеріалами та технічне обслуговування в момент виконання транспортної послуги. Дані витрати можуть трансформуватися залежно від умов договору лізингу, якщо транспортний засіб отриманий у фінансовий або оперативний лізинг. Таким чином, залежно від методу списання зазначених запасів визначатиметься їх місце в складі прямих або непрямих витрат та постійних або змінних й відповідно до калькуляції собівартості транспортної послуги.

У таблиці 2 наведено власне бачення ідентифікації матеріальних витрат автотранспортної послуги та їх відображення за різних умов використання транспортного засобу (власний транспортний засіб, отриманий в оперативний або фінансовий лізинг).

Виходячи з наведеного підходу до формування матеріальних витрат, варто виділити такі особливості на різних бізнес-процесах автотранспортної послуги.

Таблиця 2

## Складові матеріальних витрат автотранспортної послуги

Стаття витрат	Варіативність обліку	З відношенням до виробництва		За відношенням до обсягів виробництва	
		прямі	непрямі	постійні	змінні
1	2	3	4	5	6
<b><u>Бізнес-процес «Навантажувально-розвантажувальні роботи»</u></b>					
<b>Пальне</b> (згідно з нормами за наказами № 43 та 36)					
Власні запаси	ФІФО	+ В	+ В, П	+ П	+ В
Паливні талони	Ідентифікована	+ В		+ П	+ В
Електронні картки в:					
- грошовому вимірнику	ФІФО	+ В	+ В, П	+ П	+ В
- натуральному вимірнику	Ідентифікована	+ В	+ В, П	+ П	+ В
<b>Мастильні матеріали</b> (згідно з нормами за наказами № 43 та 36)					
Масло фасоване	Ідентифікована		+	+	
Масло нефасоване	ФІФО		+	+	
<b>Шини</b> (згідно з нормами № 488)					
Пневматичні шини	Згідно з нормами		+	+	
<b>Малоцінні та швидкозношувані предмети</b>					
МШП	Ідентифікована		+	+	
<b>Тара та тарні матеріали</b>					
Тара та тарні матеріали	Ідентифікована	+			+

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6
<b>Бізнес-процес «Забезпечення паливо-мастильними матеріалами»</b>					
<b>Варіант 1: Під час використання власного транспортного засобу або транспортного засобу, який отриманий у фінансовий лізинг</b>					
<b>Пальне (згідно з нормами № 43)</b>					
Власні запаси	ФІФО	+			+
Паливні талони	Ідентифікована	+			+
Електронні картки в:					
- грошовому вимірнику	ФІФО	+			+
- натуральному вимірнику	Ідентифікована	+			+
<b>Мастильні матеріали (згідно з нормами № 43)</b>					
Масило фасоване	Ідентифікована		+		+
Масило нефасоване	ФІФО		+		+
<b>Шини (згідно з нормами № 488)</b>					
Пневматичні шини	Згідно з нормами		+	+	
<b>Малоцінні та швидкозношувані предмети</b>					
МШП	Ідентифікована		+	+	
<b>Варіант 2: Під час використання транспортного засобу, який отриманий в оперативний лізинг</b>					
<b>Пальне (визначається положеннями договору лізингу в частині положень про додаткові послуги)</b>					
Паливні талони	Лізинговий платіж		+	+	
	Додаткова оплата	+			+

Закінчення табл. 2

1	2	3	4	5	6
---	---	---	---	---	---



<i>Електронні картки в:</i>					
- грошовому вимірнику	Лізинговий платіж		+	+	
	Додаткова оплата	+			+
- натуральному вимірнику	Лізинговий платіж		+	+	
	Додаткова оплата	+			+
<b>Мастильні матеріали</b> (визначається положеннями договору лізингу в частинні положень про додаткові послуги)					
<i>Масло</i>	Лізинговий платіж		+	+	
	Додаткова оплата		+	+	
<b>Шини</b> (визначається положеннями договору лізингу в частинні положень про додаткові послуги)					
<i>Пневматичні шини</i>	Лізинговий платіж		+	+	
	Додаткова оплата		+	+	

Умовні позначення:

В – показником обсягу виробництва є обсяг вантажу (маса, кількість);

П – показником обсягу виробництва є пробіг транспортного засобу

Бізнес-процес «Навантажувально-розвантажувальні роботи» пов'язаний з використанням всього спектру матеріалів, які пов'язані з функціонуванням автотранспортного підприємства. Даний процес не залежить від положень договору лізингу, адже транспортний засіб, який задіяний безпосередньо в транспортній послугі з ним непов'язаний. Матеріальні витрати даного бізнес-процесу складаються з витрат пального, мастильних матеріалів, шин, малоцінних швидкозношуваних предметів, та тари і тарних матеріалів. Що стосується пального, то їх місце в складі виробничих або загальновиробничих витрат визначається методом списання запасів та обраним показником визначення обсягу виробництва. Забезпечення паливом може відбуватися шляхами, які впливають на вибір методу його списання:

- 1) власні запаси пального, за наявності ємностей для зберігання та дотримання положень техніки безпеки;
- 2) паливні талони, придбані у автозаправних станціях або дилерів;
- 3) електронні кратки на паливо, які можуть бути випущені або у грошовому (гривня), або у натуральному вимірюваннях (літри).

Значимо, що в умовах нормативного обліку витрат транспортної послуги витрачання палива має нормуватися. Дані норми є затвердженими на нормативному рівні наказом Міністерства транспорту України від 10 лютого 98 № 43 та затвердженими змінами до норм відповідно до наказу Міністерства інфраструктури України від 24 січня 2012 р. № 36, які застосовуються як для палива, так і для мастильних матеріалів. Відповідно до цих наказів нормами є «встановлення допустимої міри його вжитку в певних умовах експлуатації автомобілів, для чого застосовуються базові лінійні норми, встановлені за моделями (модифікаціями) автомобілів, і система нормативів та коригуючих коефіцієнтів, які дозволяють врахувати виконану транспортну роботу, кліматичні, дорожні та інші умови експлуатації». Нормування витрати моторних масел і мастик здійснюється «пропорційно витратам палива відповідно до встановлених нормативів».

Дані норми беруться до уваги під час формування бюджету транспортної послуги за відповідним бізнес-процесом. При цьому вони застосовуються при всіх методах витрачання палива, під час отримання первинних документів, зокрема: використання власних запасів – лімітно-забірна картка (накладна); паливних краток - звіт водія; використання електронних карток на паливо – звіт водія, підтверджений фіскальними чеками з автозаправних станцій про використання паливних карток. В подальшому бухгалтер на основі

звіту водія та бюджету матеріальних витрат транспортної послуги складає розрахунок відхилень витрат автотранспортної послуги. Складання даного документа на основі зазначених документів є досить важливим, особливо за умов використання електронних карток на паливо. Так лише на основі даних фіскального чеку автозаправної станції бухгалтер може визначити відхилення як за кількістю, так і за вартістю, адже в бюджеті зазначається обрана ціна на паливо.

Таким чином, бюджетування матеріальних витрат в частині палива та мастильних матеріалів здійснюється відповідно до затверджених норм, а їх списання на собівартість – на основі обраних методів списання запасів. Це, в свою чергу, зумовлює особливості облікового відображення відхилень від затверджених норм та бюджету матеріальних витрат транспортної послуги.

Щодо мастильних матеріалів то вибір методу списання запасів залежатиме від особливостей їх надходження та зберігання. Так можливі два підходи надходження фасованих мастильних матеріалів та надходження нефасованих мастильних матеріалів у відповідних ємностях. Під час використання фасованих мастильних матеріалів застосовують метод ідентифікованої собівартості, а в іншому випадку – метод ФІФО. Витрати на паливо не можливо ідентифікувати з окремою транспортною послугою, а тому вони належать до складу загальновиробничих витрат, проте їх використання залежить від пробігу, а тому від обсягів виробництва, а отже є змінними витратами автотранспортної послуги.

Щодо використання пневматичних шин, то їх списання відбувається відповідно до наказу № 488 Міністерства транспорту та зв'язку України «Про затвердження експлуатаційних норм середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі». Відповідно до даних норм автотранспортне підприємство списує шини. Списання шин відбувається в момент їх встановлення на транспортний засіб у повній сумі їх балансової вартості. Дана сума відображається в складі змінних загальновиробничих витрат, адже нормування шин залежить від їх пробігу. Тому, відповідно до зазначеного наказу № 488, «в основу Норм покладено статистичні дослідження середнього ресурсу пневматичних шин за їхнім фактичним пробігом до списання в нормальних і особливих умовах експлуатації внаслідок природного зносу протектора до встановленого законодавством України граничного значення висоти рисунка протектора з урахуванням відновлення ресурсу ремонтом експлуатаційних пошкоджень та/чи виробничих дефектів».

Малоцінні та швидкозношувані матеріали та тара і тарні матеріали, які використовуються для забезпечення бізнес-процесу списуються за методом ідентифікованої собівартості. Причому забезпечення малоцінними та швидкозношуваними матеріалами відображається в складі постійних загальновиробничих витрат. Адже їх використання не залежить від обсягів виробництва та їх не можна ідентифікувати з окремою автотранспортною послугою. Щодо тари та тарних матеріалів, то їх використання належить до окремої транспортної послуги, а щодо залежності від обсягів виробництва, то в даному випадку це залежить від вимірника обсягу виробництва. Так під час використання як вимірника обсяг товару, який перевозиться, дані витрати належать до змінних витрат, а за інших вимірників – до складу постійних витрат.

Наступним бізнес-процесом, який є досить матеріаломістким, є «Забезпечення паливо-мастильними матеріалами». Даний процес пов'язаний безпосередньо з перевезенням вантажу. Складові матеріальних витрат є ідентичними, як і в попередньому досліджуваному бізнес-процесі «Навантажувально-розвантажувальні роботи», окрім витрачання тари та тарних матеріалів. Проте даний бізнес-процес є особливим, адже відображення матеріальних витрат є різним при використанні власного транспортного засобу та транспортного засобу отриманого в лізинг. Найбільша специфіка облікового відображення матеріальних витрат є за оперативного лізингу. Адже відповідно до положень договору оперативного лізингу може бути визначено порядок матеріального забезпечення використання транспортного засобу. Тому ми пропонуємо розглядати два варіанти:

- **варіант 1:** під час використання власного транспортного засобу або транспортного засобу, який отриманий у фінансовий лізинг. За даного варіанта організації транспортної послуги паливе використовується у всіх зазначених варіантах та залежить від дальності перевезення, що визначається встановленими нормами під час формування бюджету транспортної послуги в цілому та окремого бізнес-процесу зокрема. Витрати палива завжди залежать від дальності перевезення (обсяг виробництва) та їх можна ідентифікувати з окремою транспортною послугою. Тому витрати палива враховуються до складу змінних прямих виробничих витрат. Щодо мастильних матеріалів, їх використання також залежить від пробігу, проте ідентифікувати з конкретною транспортною послугою неможливо, а тому їх вартість відображається в складі змінних загальновиробничих витрат, які підлягають розподілу. Вартість шин та малоцінних й

швидкозношуваних предметів відображаються в складі загально виробничих постійних витрат, адже їх витрачання не залежить від пробігу автомобіля. Зазначимо, що особливостей у відображенні матеріальних витрат, пов'язаних з бізнес-процесом «Забезпечення паливо-мастильними матеріалами» під час використання власного чи отриманого у фінансовий лізинг автомобіля немає, адже фінансовий лізинг передбачає, що транспортний засіб є на балансі лізингоотримувача. Лізингова компанія може висувати лише окремі вимоги до використання певних видів паливо-мастильних матеріалів, для забезпечення виконання умов гарантійного обслуговування;

**- варіант 2:** під час використання транспортного засобу, який отриманий у оперативний лізинг. Забезпечення паливо-мастильними матеріалами транспортної послуги, яка виконується отриманим у оперативний лізинг транспортним засобом може бути передбачено положенням договору оперативного лізингу. Проте дана послуга може бути включена як до лізингового платежу, так і додатково оплачуватися лізингоотримувачем. Так під час використання пального в будь-якому варіанті надходження, його вартість відобразатиметься в складі лізингового платежу, який, в свою чергу, входять до складу постійних загально виробничих витрат. За умови, коли вартість пального оплачується автотранспортною компанією додатково, такі витрати можна ідентифікувати з окремою транспортною послугою, крім того, вони залежатимуть від пробігу, а тому є змінними. Інша ситуація з мастилом та шинами, дані витрати відображаються в складі постійних загально виробничих витрат незалежно від оплати (лізинговий платіж, додаткова оплата).

Кожен зазначений варіант впливає на систему калькулювання транспортної послуги в частині трансформації процесу формування окремих статей калькуляції. Крім того, залежно від обраного варіанта визначається порядок формування постійних та змінних витрат, які, в свою чергу, зумовлюють специфіку поведінки функції витрат та визначення маржинального доходу. Виходячи з цього система калькулювання має бути повністю трансформована як для першого, так і другого варіанта організації транспортної послуги, адже вони повинні бути сформовані за одними принципами та положеннями для їхньої порівняності й можливості оцінки ефективності транспортної послуги та лізингових операцій.

Наступною складовою формування системи калькулювання є вивчення такого елементу витрат, як витрати на оплату праці та соціальні заходи (єдиний соціальний внесок). Дані елементи є взаємопов'язані, адже останній залежить від першого. Так залежно від

обраних систем та форм оплати праці залежить місце цих витрат у складі прямих або непрямих витрат, а також постійних і змінних.

В таблиці 3 наведено особливості вибору форм оплати праці на всіх бізнес-процесах транспортної послуги та їх місця в складі виробничих та загальновиробничих витратах.

## Формування витрат на оплату праці та соціальні заходи на автотранспортних підприємствах

Стаття витрат	Варіативність обліку	За відношенням до виробництва		За відношенням до обсягів виробництва	
		прямі	непрямі	постійні	змінні
<b><u>Бізнес-процес «Навантажувально-розвантажувальні роботи»</u></b>					
Витрати на оплату праці / єдиний соціальний внесок	Відрядна	-	-	-	-
	Погодинна	-	+	+	-
<b><u>Бізнес-процес «Перевезення вантажу»</u></b>					
Витрати на оплату праці / єдиний соціальний внесок	Відрядна	+	-	-	+
	Погодинна	-	-	-	-
<b><u>Бізнес-процес «Технічне обслуговування»</u></b>					
Витрати на оплату праці / єдиний соціальний внесок	Відрядна	-	-	-	-
	Погодинна	-	+	+	-

Наведений порядок облікового відображення та калькулювання витрат на оплату праці та соціальні заходи автотранспортної послуги не залежить від умов договору лізингу, якщо автотранспортний засіб отриманий в оперативний чи фінансовий лізинг. Проте дані витрати впливають на собівартість автотранспортної послуги й відповідно визначають організацію аналітичного обліку прямих виробничих та загальновиробничих витрат. З наведеного випливає, що обрана система оплати праці впливає на їх відображення в складі витрат, проте найбільш доцільно використовувати відрядну систему оплати праці для водіїв тобто на бізнес-процесі «Перевезення вантажу». В даному випадку вони будуть прямими змінними виробничими витратами. Бізнес-процеси «Навантажувально-розвантажувальні роботи» та «Технічне обслуговування» передбачають використання погодинної системи оплати праці, що не передбачає її ідентифікації з окремою транспортною послугою й відповідно її залежність від обсягів виробництва.

Найбільш мінливою до умов договорів оперативного та фінансового лізингу є елемент витрат – амортизація транспортного засобу. Це виявляється в тому, що амортизація нараховується лише на транспортний засіб, який знаходиться у власності автотранспортної компанії. За оперативного лізингу амортизацію нараховує лізингова компанія, враховуючи її при нарахуванні лізингового платежу, проте в системі бухгалтерського обліку та калькулюванні транспортної послуги дана стаття змінюється з «Амортизації» на статтю «Інші витрати». Дещо інша ситуація з фінансовим лізингом, адже лізинговий платіж в даному випадку складається з двох частин: 1) компенсація вартості об'єкта лізингу (транспортний засіб); та 2) нарахування лізингового платежу понад вартість транспортного засобу для забезпечення витрат лізингової компанії. Розглянемо особливості відображення даних господарських операцій у системі бухгалтерського обліку автотранспортної компанії та їх місце в калькуляції її собівартості. Так стаття «Амортизація» є на таких бізнес-процесах транспортної послуги: навантажувальні роботи, перевезення вантажу, технічне обслуговування, розвантажувальні роботи. Залежною від умов лізингу є стаття «Перевезення вантажу». Щодо інших бізнес-процесів, то пропонуємо такий підхід до їх відображення (табл. 4).



Таблиця 4

Відображення амортизації в системі бухгалтерського обліку автотранспортної компанії

Стаття витрат	Варіативність обліку	За відношенням до виробництва		За відношенням до обсягів виробництва	
		прямі	непрямі	постійні	змінні
<b><i>Бізнес-процес «Навантажувально-розвантажувальні роботи»</i></b>					
<i>Основні засоби задіяні в навантажувально-розвантажувальних роботах</i>	Виробничий	+	-	-	+
	Кумулятивний	-	+	+	-
	ЗЗВ	-	+	+	-
	ПЗЗВ	-	+	+	-
	Прямолінійний	-	+	+	-
<b><i>Бізнес-процес «Технічне обслуговування»</i></b>					
<i>Основні засоби задіяні в технічному обслуговуванні</i>	Виробничий	+	-	-	+
	Кумулятивний	-	+	+	-
	ЗЗВ	-	+	+	-
	ПЗЗВ	-	+	+	-
	Прямолінійний	-	+	+	-

Умовні позначення:

ЗЗВ – зменшення залишкової вартості;

ПЗЗВ – прискореного зменшення залишкової вартості

Таким чином, стаття «Амортизація» на зазначених бізнес-процесах залежить від методу нарахування амортизації. Проте лише виробничий метод нарахування амортизації дозволяє ідентифікувати даний елемент витрат з коректною послугою й відповідно віднести до складу змінних витрат. Під час використання інших методів нарахування амортизації (кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, прямолінійний) елемент витрат амортизація відобразатиметься в складі постійних загальновиробничих витрат. Зазначимо, що обрання виробничого методу на даних бізнес-процесах є досить дискусійним, адже не завжди можна визначити обсяги виробництва для зазначених основних засобів. Саме тому, на більшості досліджуваних підприємств обираються інші методи нарахування амортизації, що залежить від стратегії діяльності підприємства.

Що стосується бізнес-процесу «Перевезення вантажу», то стаття «Амортизація» трансформується залежно від того, який транспортний засіб використовується. Так за умови, що транспортний засіб є власністю автотранспортної компанії, даний елемент витрат відобразатиметься ідентично як і при інших бізнес-процесах. Щодо транспортних засобів, отриманих у фінансову та оперативну оренду, то ситуація є іншою.

За фінансового лізингу амортизацію нараховує автотранспортна компанія, проте виникає проблема з відображенням лізингового платежу, який складається з двох зазначених вище частин. Щодо першої частини лізингового платежу – в межах вартості об'єкта лізингу (транспортний засіб) то його відображення буде відбуватися шляхом списання частини довгострокової дебіторської заборгованості таким проведенням: Д 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» К 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті».

Друга частина лізингового платежу (понад вартість об'єкта лізингу) відповідно до діючої методики відображається проведенням: Д 952 «Інші фінансові витрати» К 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками», тобто включається до складу фінансових витрат. Проте таке відображення не відповідає економічній сутності даного платежу, адже зазвичай даний платіж пов'язаний не лише з відсотками за лізингову послугу, але покриває додаткові послуги, які пов'язані з експлуатацією транспортного засобу (технічне обслуговування, підмінний автомобіль та інші). Виходячи з цього, дані витрати не є фінансовими, а тому їх відображення в складі даних витрат є недоцільним. Для цього пропонуємо відображати дані витрати в складі

виробничих витрат на рахунку 23 «Виробництво», якщо їх можна ідентифікувати з конкретною транспортною послугою, або рахунком 91 «Загальновиробничі витрати», за неможливості прямого віднесення на собівартість транспортної послуги з подальшим розподілом на конкретну транспортну послугу.

Таким чином, вважаємо за необхідне статтю «Амортизація» на бізнес-процесі «Перевезення вантажу» трансформувати в статтю «Експлуатація транспортного засобу», в яку буде включатися нарахована амортизація на отриманий у фінансовий лізинг транспортний засіб та лізинговий платіж понад вартість об'єкта лізингу (транспортного засобу).

За оперативного лізингу амортизацію нараховує лізингова компанія, яка включається до лізингового платежу, до якого також включаються інші види послуг, передбачені договором оперативного лізингу. При цьому, зазвичай, при виставленні рахунку про нарахування лізингового платежу лізингова компанія розбиває дану суму: на суму, пов'язану з експлуатацією автомобіля, та суму, пов'язану з виконанням інших умов договору. Це також спонукає до трансформації статті «Амортизація» в статтю «Експлуатація транспортного засобу».

Зазначені пропозиції впливають на порядок калькулювання собівартості автотранспортної послуги таким чином (табл. 5).

Виходячи з викладеного трансформація статті «Амортизація транспортного засобу» в «експлуатаційні витрати» відбувається по-різному залежно від виду лізингу: оперативний чи фінансовий. Так при фінансовому лізингу дана стаття складатиметься з двох складових: амортизація транспортного засобу та експлуатаційні витрати, які пов'язані з лізинговим платежем за включенням вартості додаткових послуг.

Відображення амортизації транспортного засобу в системі бухгалтерського обліку  
автотранспортної компанії

Стаття витрат	Варіативність обліку	З відношенням до виробництва		За відношенням до обсягів виробництва	
		прямі	непрямі	постійні	змінні
1	2	3	4	5	6
<b>Варіант 1:</b> транспортний засіб є власністю автотранспортної компанії					
Амортизація транспортного засобу	Виробничий	+	-	-	+
	Кумулятивний	-	+	+	-
	ЗЗВ	-	+	+	-
	ПЗЗВ	-	+	+	-
	Прямолінійний	-	+	+	-
<b>Варіант 2:</b> транспортний засіб, отриманий у фінансовий лізинг					
Стаття «Експлуатація транспортного засобу»:					
Амортизація транспортного засобу	Виробничий	+	-	-	+
	Кумулятивний	-	+	+	-
	ЗЗВ	-	+	+	-
	ПЗЗВ	-	+	+	-
	Прямолінійний	-	+	+	-
Експлуатаційні витрати	Лвінговий платіж за включенням вартості додаткових послуг	-	+	+	-

Закінчення табл. 5

1	2	3	4	5	6
<b>Варіант 3:</b> транспортний засіб, отриманий у оперативний лізинг					
Стаття «експлуатація транспортного засобу»:					
<i>Експлуатаційні витрати</i>	Лізинговий платіж за включенням вартості додаткових послуг	+ ОП	+ ПО	+ ПО	+ ОП

Умовні позначення:

ОП – окрема послуга;

ПО – постійна основа

Дану частину лізингового платежу неможливо ідентифікувати з окремою транспортною послугою та він не залежить від обсягів виробництва, а тому належить до складу постійних загальновиробничих витрат автотранспортного підприємства.

Інша ситуація при оперативному лізингу, коли така стаття як «Амортизація» відсутня, адже її нараховує лізингодавець та включає на складу лізингового платежу. Тому частина лізингового платежу відобразатиметься як експлуатаційні витрати. Дані витрати можуть по-різному відобразатися в системі бухгалтерського обліку. Це залежить від строку договору лізингу, який визначає такі ситуації:

- договір лізингу укладений на певний період часу, а транспортний засіб використовується для різних видів послуг. В даному випадку ця частина лізингового платежу не ідентифікується з окремою послугою, а отже, її вартість відображається в складі постійних загальновиробничих витрат;

- договір лізингу укладений для надання окремої автотранспортної послуги. Це дозволяє ідентифікувати з окремою транспортною послугою, а вартість лізингового платежу залежить від тривалості послуги й відповідно від пробігу, тому включається до складу змінних прямих виробничих витрат.

Дана характеристика спрямована на трансформацію елементу витрат «Амортизація», проте експлуатаційні витрати можуть також включати вартість послуги «Підмінний автомобіль», що є специфікою саме під час використання транспортного засобу, отриманого в оперативний або фінансовий лізинг. Дана послуга, може бути включена як до вартості лізингового платежу, так і сплачуватися окремо. У випадку окремої сплати послуги «Підмінний автомобіль» її вартість відобразатиметься в складі постійних загальновиробничих витрат з подальшим розподілом на собівартість окремої транспортної послуги.

Наступною складовою елементів витрат, пов'язаних з автотранспортною послугою, є «Інші витрати». Дані витрати пов'язані з виконанням таких бізнес-процесів, як:

- навантажувально-розвантажувальні роботи, при використанні послуг сторонніх організацій для навантаження та розвантаження вантажів. Їх вартість пропонуємо включати до складу прямих змінних виробничих витрат;

- технічне обслуговування, під час використання послуг сторонніх організацій. Вартість зазначених послуг є постійними загальновиробничими витратами, які розподіляються на собівартість окремою транспортною послугою.

Таким чином, нами розроблено порядок ідентифікації витрат, пов'язаних з наданням автотранспортної послуги та визначено порядок формування прямих і непрямих витрат та постійних і змінних витрат. На основі викладеного можна зробити висновок, що відображення на рахунках зазначених об'єктів потребує особливих підходів до організації аналітичного обліку на рахунку 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати».

На рахунку 23 «Виробництво» інформація повинна формуватися в розрізі видів послуг, окремих договорів на надання транспортних послуг, бізнес-процесів, елементів витрат та їх складових. Що стосується рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», то аналітика за даним рахунком повинна розкривати інформацію в розрізі бізнес-процесів в цілому по підприємству, постійних та змінних витрат, елементів витрат та їх складових.

Виходячи з цього, пропонуємо багаторівневий підхід до аналітичного обліку на зазначених рахунках, для запитів внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень.

Таким чином, пропонуємо п'ятирівневий аналітичний облік прямих виробничих витрат автотранспортних підприємств та чотирирівневий аналітичний облік загальновиробничих витрат. Організація аналітичного обліку прямих виробничих витрат дає можливість формувати інформацію про витрати в розрізі видів транспортних послуг (вантажоперевезення, пасажироперевезення), окремих транспортних послуг відповідно до укладеного договору, в розрізі бізнес-процесів, елементів витрат та їх окремих складових. Залежно від запиту користувача визначатиметься форма та порядок надання внутрішньої звітності про прямі виробничі витрати, показники якої можливо сформувати під час використання зазначених розрізів.

Аналітичний облік на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» пропонуємо організовувати в розрізах: бізнес-процесів, за впливом обсягів виробництва (постійні та змінні), за елементами витрат та за їх окремими складовими. Окремі складові загальновиробничих витрат можуть бути сформовані в номенклатуру та затверджені як додаток до облікової політики. Дані складові залежать від обрання методу бухгалтерського обліку об'єктів, пов'язаних з витратами. Таким чином, номенклатура загальновиробничих витрат формується відповідно до порядку формування окремих елементів витрат.

Специфічним для автотранспортних підприємств є розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат. Змінні загальновиробничі витрати включаються в повній сумі до прямих виробничих витрат. Дані витрати відображаються в складі собівартості

бізнес-процесу окремої транспортної послуги шляхом розподілу. Постійні загальновиробничі витрати підлягають подвійному розподілу: за показником нормальної виробничої потужності та за окремою транспортною послугою. Нерозподілена сума постійних загальновиробничих витрат включається до складу собівартості реалізації готової. Для цього здійснюється таке бухгалтерське проведення: Д 90 «Собівартість реалізації» К 91 «Загальновиробничі витрати».

Для розподілу постійних витрат на автотранспортному підприємстві необхідним є визначення бази розподілу, тобто виробничої потужності. Вважаємо, що базу розподілу можна обирати як в цілому по підприємству, так і за окремими бізнес-процесами. Інтегрованою базою розподілу для вантажоперевезень є тонно-кілометри (т-км), а для пасажироперевезень – пасажиро-кілометри (п-км). Під час вибору виробничої потужності для окремого бізнес-процесу, варто керуватися його особливостями та одиницями виміру послуг, які вони виробляють. Так окремі одиниці виміру можна визначити для таких бізнес-процесів, як: навантажувальні та розвантажувальні роботи – тонни, штуки, літри та ін.; перевезення вантажу – пробіг (кілометри). Проте одиницею виміру послуги, яка може характеризувати її ефективність, все ж таки є тонно-кілометри та пасажиро-кілометри.

Таким чином, виходячи зі стану транспортного складу, доступу до матеріальних ресурсів та сформованого трудового потенціалу, керівництво підприємства визначає нормальну виробничу потужність підприємства, яка визначається в тонно-кілометрах та пасажиро-кілометрах. Для визначення нормальної виробничої потужності, необхідно дати відповідь на питання скільки для перевезення однієї тонни вантажу на відстань в один кілометр одним транспортним засобом потрібно залучити трудових ресурсів, матеріальних ресурсів, основних фондів. Так, виходячи з кількості транспортних засобів, складу основних фондів, пов'язаних із забезпеченням транспортної послуги (навантажувально-розвантажувальні роботи, забезпечення паливо-мастильними матеріалами, технічне обслуговування та ін.), кількості працюючих, можливості придбання паливо-мастильних матеріалів визначається виробничу потужність підприємства.

Щодо розподілу змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат, то базами розподілу можуть бути: прямі матеріальні витрати (наприклад, вартість бензину), прямі витрати на оплату праці, тонно-кілометри. Проте найбільш доцільним вважаємо обрання показника – тонно-кілометри. Порядок розрахунку розподілу



загальновиробничих витрат на собівартість окремої транспортної послуги наведено в таблиці 6.

Таблиця 6

*Порядок розподілу загальновиробничих витрат*

База розподілу	Розрахунок коефіцієнта	Розрахунок ЗВВ
Прямі матеріальні витрати (ПМВ)	$K = \text{ЗВВ} / \text{ПМВ}$	$\text{ЗВВ ТП} = \text{ПМВ} \times K$
Прямі витрати на оплату праці (ПВОП)	$K = \text{ЗВВ} / \text{ПВОП}$	$\text{ЗВВ ТП} = \text{ПВОП} \times K$
Тонно-кілометри в цілому по підприємству	$K = \text{ЗВВ} / \text{т-км}$	$\text{ЗВВ ТП} = \text{т-км} \times K$

Розподіл загальновиробничих витрат можна здійснювати за різними розрізами транспортної послуги, зокрема, в розрізах: бізнес-процесів або елементів витрат. Це залежить від особливостей системи управління автотранспортною компанією та питомою вагою загальновиробничих витрат у складі собівартості транспортної послуги. У разі розподілу лише в межах транспортної послуги пропонуємо їх відображати на окремому аналітичному рахунку третього рівня аналітики рахунку 23 «Виробництво» - 231.1.6 «Розподілені загальновиробничі витрати». Під час розподілу в межах бізнес-процесів, необхідним є відкриття аналітичних рахунків на четвертому рівні в межах кожного бізнес-процесу. При розподілі в розрізі елементів витрат такі аналітичні рахунки відкриватимуться на п'ятому рівні аналітики за кожним елементом витрат. У випадку, коли на автотранспортному підприємстві витрати в розрізі елементів не розшифровуються, в розрізі окремих складових розподілені загальновиробничі витрати, які можливо відобразити на рахунку елемента витрат.

Таким чином, в результаті проведеного дослідження нами удосконалено процес калькулювання транспортних послуг, що надаються на умовах лізингу. Зокрема, розроблено:

- порядок формування окремих елементів витрат, виходячи з варіативності облікового відображення об'єктів обліку та впровадження бізнес-процесного управління транспортними послугами;

- механізм формування прямих і непрямих витрат та постійних і змінних витрат за окремими бізнес-процесами транспортної послуги, що впливає на визначення рівня беззбитковості та маржинального доходу;

- аналітичний облік прямих виробничих (п'ять рівнів аналітики) та загальновиробничих витрат (чотири рівні аналітики), що дозволяють формувати інформацію для задоволення різноманітних запитів користувачів;

- порядок розподілу загальновиробничих витрат, шляхом внесення пропозицій щодо розрахунку показника нормальної виробничої потужності та порядку розподілу даних витрат на собівартість транспортної послуги.

Впровадження зазначених пропозицій дозволяє налагодити ефективну систему калькулювання собівартості транспортної послуги, підвищити аналітичність інформації для аналітичних розрахунків рівня беззбитковості та маржинального доходу й відповідно якість обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень.

**Висновки.** Розроблено систему калькулювання автотранспортних послуг за умови різних варіантів її організації. Запропоновані положення калькулювання автотранспортних послуг передбачають організацію періодичної та постійної систем обліку витрат, що зумовлено застосуванням нормативного методу обліку витрат та інтегрованого позамовно-попередільного методу калькулювання. В основу удосконалення системи калькулювання автотранспортної послуги увійшли: порядок визнання витрат за елементами та їх відображення в складі прямих і непрямих та постійних і змінних виробничих витрат; порядок трансформації складових витрат під час використання послуг, передбачених договором лізингу; документування операцій, пов'язаних з відображенням відхилень витрат (розроблено форму розрахунку відхилень витрат автотранспортної послуги); удосконалення робочого плану рахунків у частині виробничих (п'ять рівнів аналітики) та загальновиробничих витрат (чотири рівні аналітики); механізм розподілу загальновиробничих витрат (обґрунтовано порядок визначення нормальної виробничої потужності, визначено бази розподілу та порядок їх застосування). Перспективним напрямом подальших досліджень є розробка організаційно-методичних положень економічного аналізу собівартості транспортних послуг.

### **Список використаної літератури:**

1. *Даньків Й.К.* Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник / *Й.К. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк.* – К. : Знання, 2007. – 243 с.
2. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник / *В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха та ін.* – К. : МАУП, 2005. – 968 с.
3. *Левицька Н.П.* Бухгалтерський облік в галузі народного господарства / *Н.П. Левицька.* – К. : Основа, 1999. – 276 с.
4. *Малишкін О.* Звітність з автопослуг: специфіка / *О.Малишкін* // Дебет–Кредит. – 2004. – № 6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dtk.com.ua/show/3cid0470.html>.

КЛИМЕНКО Ігор Віталійович – здобувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік та аналіз транспортних послуг.

Стаття надійшла до редакції 14.10.2014.