

І.В. Клименко, здобувач

Житомирський державний технологічний університет

КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ АТП В УМОВАХ ЛІЗИНГУ

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

Досліджено особливості організації та методики бухгалтерського обліку автотранспортних послуг суб'єктів господарювання в умовах лізингу. Ідентифіковано особливі об'єкти бухгалтерського відображення за реалізації транспортної послуги на умовах лізингу. Дослідження проведено на основі анкетування автотранспортних підприємств та проведення аналізу їх забезпеченості транспортними засобами. Зокрема, анкетування проводилося за напрямками: організація бухгалтерського обліку, калькулювання собівартості автотранспортних послуг (перевезення вантажів або пасажирів). Визначено порядок формування окремих елементів витрат зважаючи на варіативність їх облікового відображення передбаченого бухгалтерським законодавством. У результаті окреслено проблеми калькулювання собівартості автотранспортних послуг, які виконуються на умовах лізингу транспортних засобів, та визначено напрями їх вирішення шляхом впровадження нових методів обліку витрат та калькулювання.

Ключові слова: *організація бухгалтерського обліку; методика бухгалтерського обліку; транспортні послуги; лізинг.*

Постановка проблеми. Наслідки світової економічної кризи торкнулися й автотранспортних підприємств, які для забезпечення свого ефективного функціонування змушені шукати додаткові джерела фінансових послуг, прагнучи більш вигідно розпоряджатися наявними ресурсами, а також отриманими доходами і прибутком. Якісно новим для вітчизняних автотранспортних підприємств є надання транспортних послуг з використанням транспортних засобів, отриманих у оперативний або фінансовий лізинг.

Використання лізингу автотранспортними підприємствами впливає на результативність їхнього функціонування та стан фінансово-економічної сфери, а також на можливість їхнього подальшого розвитку. Отже, необхідна розробка організаційно-методичних підходів до управління такими послугами та їх відображення в системі бухгалтерського обліку. Адже оцінка ефективності транспортної послуги неможлива без якісного інформаційного забезпечення, яке формується в системі

бухгалтерського обліку. Як наслідок, організаційні та методичні питання бухгалтерського обліку послуг автотранспортних підприємств стають одним із найважливіших напрямів економічних досліджень. Виходячи з цього актуалізується оцінка сучасного стану організації та методики бухгалтерського обліку транспортних послуг на вітчизняних автотранспортних підприємствах, що дозволить на підставі емпіричних даних виявити критичні точки та обґрунтувати напрями їх подолання.

Аналіз останніх досліджень. Проблеми управління автотранспортними підприємствами досліджували В.Б. Акулов, Є.Ф. Борисов, О.С. Булатов, О.І. Волков, В.П. Грузинов, В.Н. Кузнецов, А.Г. Поршнев, К.О. Раїцький, М.М. Рудаков, З.П. Румянцева, А.Н. Соломатін, В.К. Скляренко, В.В. Троїлін, О.Г. Чачина, С.Г. Шагінян, С.М. Абалонін, А.У. Альбеков, А.П. Анісімов, А.Е. Баріонов, П.В. Богаченко, Г.В. Бубнова, В.Н. Васильєв, О.В. Гончарук, В.Н. Євдокименков, В.В. Іванов, Е.Д. Криницький, В.А. Макєєв, С.А. Панов, В.Н. Парахіна, І.С. Туревський, М.П. Улицький та інші.

Викладення основного матеріалу. Питання організації та методики бухгалтерського обліку на автотранспортних підприємствах стали об'єктом дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких: П.Й. Атамас [1], Й.К. Даньків [2], М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк, В.Б. Захожай [3], М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась, Н.П. Левицька [4], О.Малишкін [5], Л.Л. Горецька та інші.

Не применшуючи наукових результатів учених, у практиці бухгалтерського обліку послуг автотранспортних підприємств є ряд невирішених проблемних питань. Тому для визначення проблем організаційно-методичного характеру проведено емпіричне тестування систем бухгалтерського обліку вітчизняних автотранспортних підприємств за наступними напрямками:

1) характеристика напрямів господарської діяльності автотранспортних підприємств як основа організації системи управління в цілому та бухгалтерського обліку зокрема, а також ідентифікація особливих облікових об'єктів;

2) оцінка стану організації бухгалтерського обліку господарської діяльності автотранспортних підприємств та її відповідності сучасним вимогам управління та економічним реаліям;

3) аналіз забезпеченості автотранспортних підприємств транспортними засобами для визначення необхідності у використанні оперативного та фінансового лізингу;

4) аналіз стану організації та методики бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних із наданням транспортної послуги, з метою визначення напрямів їх оптимізації при використанні транспортних засобів, отриманих в оперативний або фінансовий лізинг;

5) оцінка системи калькулювання собівартості транспортних послуг та обґрунтування напрямів її трансформації при використанні транспортних засобів, отриманих в оперативний або фінансовий лізинг.

Тестування організації та методики бухгалтерського обліку за даними напрямами здійснено на наступних вітчизняних автотранспортних підприємствах: ПрАТ «Ямпільське АТП 10551», ПАТ «Херсонське АТП 16560», ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904», ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201», ПАТ «Харківське АТПА № 16363», ПрАТ «Полтавське АТП 1662», ПАТ «Пологівське АТП 12337». Обрання об'єктів дослідження здійснено за наступними критеріями: по-перше, географічний критерій (різна географія розташування підприємства та надання транспортних послуг); по-друге, різна величина підприємства за кількістю працівників, що впливає на порядок організації бухгалтерського обліку та обсяги наданих послуг; по-третє, різний спектр наданих послуг, що впливає на склад та структуру об'єктів бухгалтерського обліку. Тестування проведене шляхом анкетування щодо основних організаційно-методичних положень системи бухгалтерського обліку. Тому розглянемо особливості кожного з зазначених напрямів.

Дослідження господарської діяльності автотранспортних підприємств здійснено шляхом постановки наступних питань: відсоток акцій, які належать державі (дає можливість визначити особливості фінансування господарської діяльності та напрями користування лізингом державних компаній); кількість працівників (дає можливість встановити величину підприємства); основні види діяльності (дає можливість ідентифікувати об'єкти бухгалтерського обліку). Результати проведеного тестування та форма анкети наведені в таблиці 1.

За результатами проведеного анкетування в рамках першого напрямку, можна зробити висновок, що 7 автотранспортних підприємств, що підлягали дослідженню, мають частку державних інвестицій менше 10 відсотків. Якщо ж говорити в цілому по Україні, то аналізуючи дані Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України / Stock market infrastructure development agency of Ukraine (SMIDA) на запит за видом діяльності за КВЕД: 49.39 «Інший пасажирський наземний транспорт, н. в. і. у.», 49.41 «Вантажний

автомобільний транспорт», 49.31 «Пасажирський наземний транспорт міського та приміського сполучення», в даному напрямі зареєстровано 488 автотранспортних підприємств, організаційно-правова форма яких – акціонерні товариства (приватні або публічні). З них 400 автотранспортних підприємств мають частку державних інвестицій від 0 до 10 %, тобто більше ніж 81 %.

Таким чином, досліджувані підприємства є повністю приватними, а отже організація фінансового обліку повинна відповідати Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку (П(С)БО), а автотранспортні підприємства, зареєстровані як акціонерні підприємства, повинні трансформувати фінансову звітність, складену за національними стандартами, у фінансову звітність відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФО (IAS/IFRS)).

Таблиця 1

Загальні відомості про господарську діяльність досліджуваних автотранспортних підприємств

№	Питання	Підприємство							
		ПрАТ «Ямпільське АТП 10551»	ПАТ «Херсонське АТП 16560»	ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904»	ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201»	ПАТ «Харківське АТПА № 16363»	ПрАТ «Полтавське АТП 1662»	ПАТ «Пологіське АТП 12337»	Разом
1.	Відсоток акцій, які належать державі								
а)	від 0 до 10 %	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	від 10 до 50 %								
в)	від 50 до 100 %								
2.	Кількість працівників								
а)	від 0 до 10 осіб		+	+				+	3

б)	від 10 до 50	+				+	+				3
в)	від 50 до 100 осіб										
г)	від 100 до 500 осіб							+			1
д)	більше 500 осіб										
3. Основні види діяльності											
а)	49.31 «Пасажирський наземний транспорт міського та приміського сполучення»	+					+				2
б)	49.39 «Інший пасажирський наземний транспорт, н. в. і. у.»	+									1
в)	49.41 «Вантажний автомобільний транспорт»	+	+	+	+			+	+		6
г)	45.20 «Технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів»		+	+	+	+	+				5
д)	45.32 «Роздрібна торгівля деталями та приладами для автотранспортних засобів»		+	+			+				3
е)	68.20 «Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого майна»		+	+	+	+					4
є)	33.17 «Ремонт і технічне обслуговування інших транспортних засобів»							+			1
ж)	46.72 «Оптова торгівля металами та металевими рудами»									+	1

Стосовно величини підприємств за критерієм кількості працівників, то досліджувані підприємства є різними: до 10 осіб працює у ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904», ПАТ «Херсонське АТП 16560», ПАТ «Пологівське АТП 12337»; від 10 до 50 – у ПрАТ «Ямпільське АТП 10551», ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201», ПАТ «Харківське АТПА № 16363»; від 100 до 500 – у ПрАТ «Полтавське АТП 1662». Якщо ж аналізувати в цілому дані Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку України / Stock market infrastructure development agency of Ukraine (SMIDA), то неможливо прослідкувати певну тенденцію, адже за даними різних років декларується різна кількість осіб. Це дає можливість зробити висновок, що автотранспортні підприємства акціонерної власності є різними за розміром, що відповідно зумовлює варіативність переходів до організації бухгалтерського обліку.

Третьою складовою тестування в даному напрямі є вивчення видів діяльності. Так, дослідження статутних документів вказує, що досліджувані підприємства надають широкий спектр транспортних послуг, використовуючи зокрема: пасажирський наземний транспорт міського та приміського сполучення (ПрАТ «Ямпільське АТП 10551», ПАТ «Харківське АТПА № 16363»); інший пасажирський наземний транспорт (ПрАТ «Ямпільське АТП 10551»); вантажний автомобільний транспорт (ПрАТ «Ямпільське АТП 10551», ПАТ «Херсонське АТП 16560», ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904», ПрАТ

«Спеціалізоване АТП № 1201», ПрАТ «Полтавське АТП 1662», ПАТ «Пологівське АТП 12337»). Крім транспортних, досліджувані підприємства надають інші послуги, які пов'язані з обслуговуванням транспортних засобів: технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів, ремонт і технічне обслуговування інших транспортних засобів, надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого майна.

Зазначене вказує на необхідність формування системи калькулювання вантажоперевезень та пасажироперевезень і відповідно розробки аналітичного обліку доходів та витрат за окремими видами послуг. Це зумовлено тим, що дані послуги є специфічними та відрізняються одна від одної напрямками формування доходів (пасажироперевезення можуть бути як регулярними, так і нерегулярними) та складом і структурою витрат, що впливає на виділення статей калькуляції собівартості транспортної послуги.

Ефективність транспортної послуги визначається ефективністю управління активами підприємства, що, у свою чергу, впливає на визначення фінансового стану автотранспортного підприємства. Показником, який характеризує фінансовий стан досліджуваних підприємств та є найбільш пріоритетним на ринку цінних паперів, є розрахункова вартість чистих активів. Розрахункова вартість чистих активів визначається згідно з методичними рекомендаціями НКЦПФР (Рішення № 485 від 17.11.2004) за формулою: Чисті активи = Необоротні активи + Оборотні активи + Витрати майбутніх періодів - Довгострокові зобов'язання - Поточні зобов'язання - Забезпечення наступних виплат і платежів - Доходи майбутніх періодів. Аналізуючи дані аудиторських висновків про фінансову звітність досліджуваних підприємств, можна визначити динаміку даного показника, що представлено в таблиці 2.

З наведених даних можемо зробити висновок про те, що у ПрАТ «Ямпільське АТП 10551» вартість чистих активів у 2013 році, порівняно з 2012, зменшилась на 184,9 тис. грн. та становить 167,500 тис. грн., що менше скоригованого статутного капіталу, який становить 219 тис. грн., а тому АТП повинно оголосити про зменшення статутного капіталу та зареєструвати відповідні зміни до статуту у встановленому порядку.

У ПАТ «Херсонське АТП 16560» даний показник збільшився на 10,7 тис. грн. та становить 461,0 тис. грн., що є більшим за скоригований статутний капітал і відповідає вимогам статті 155 п. 3 Цивільного кодексу України.

Таблиця 2

Стан чистих активів автотранспортних підприємств

№	Назва підприємства	Показник, тис. грн.	Рік		Відхилення абсолютне	Відхилення відносне
			2013	2012		
1	ПрАТ «Ямпільське АТП 10551»	Розрахункова вартість чистих активів	167,5	352,4	-184,9	-52,47
		Статутний капітал	219,0	219,0	0	0
		Скоригований статутний капітал	219,0	219,0	0	0
2	ПАТ «Херсонське АТП 16560»	Розрахункова вартість чистих активів	461,0	450,3	10,7	2,38
		Статутний капітал	117475,0	117475,0	0	0
		Скоригований статутний капітал	117475,0	117475,0	0	0
3	ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904»	Розрахункова вартість чистих активів	6285,0	6359,0	-74,0	-1,16
		Статутний капітал	3690,0	3690,0	0	0
		Скоригований статутний капітал	3690,0	3690,0	0	0
4	ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201»	Розрахункова вартість чистих активів	1730,8	1803,2	-72,4	-4,02
		Статутний капітал	523,3	523,3	0	0
		Скоригований статутний капітал	523,3	523,3	0	0
5	ПАТ «Харківське АТПА № 16363»	Розрахункова вартість чистих активів	14404,0	11731,0	2673,0	22,79
		Статутний капітал	655,0	655,0	0	0
		Скоригований статутний капітал	655,0	655,0	0	0
6	ПрАТ «Полтавське АТП 1662»	Розрахункова вартість чистих активів	-151,6	-59,4	-92,2	155,22
		Статутний капітал	170,8	170,8	0	0
		Скоригований статутний капітал	170,8	170,8	0	0
7	ПАТ «Пологівське АТП 12337»	Розрахункова вартість чистих активів	221,0	415,0	-194,0	-46,75
		Статутний капітал	419,0	419,0	0	0
		Скоригований статутний капітал	419,0	419,0	0	0

Різниця між розрахунковою вартістю чистих активів і статутним капіталом а ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904» на кінець звітного періоду становить 2595 тис. грн. Різниця між розрахунковою вартістю чистих активів та скоригованим статутним капіталом на кінець звітного періоду становить 2595 тис. грн. Різниця між розрахунковою вартістю чистих активів і статутним капіталом на кінець попереднього періоду становить 2669 тис. грн. Різниця між розрахунковою вартістю чистих активів та скоригованим статутним капіталом на кінець попереднього періоду становить 2669 тис. грн., а тому відповідає всім вимогам.

Розрахункова вартість чистих активів ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201» зменшилась на 72,4 тис. грн., проте є більшою, ніж вартість скоригованого статного капіталу, а тому відповідає вимогам. Щодо ПАТ «Харківське АТПА № 16363», то розрахункова вартість чистих активів збільшилась на 2673,0 тис. грн. та становить 14 404,000 тис. грн. й відповідно є більше за скоригований статутний капітал – 655,000 тис. грн., що відповідає вимогам Цивільного кодексу України.

Статутний капітал перевищує розрахункову вартість чистих активів на 322,4 тис. грн. у ПрАТ «Полтавське АТП 1662». Скоригований статутний капітал перевищує розрахункову вартість чистих активів на 322,4 тис. грн., згідно з цим порушені вимоги частини третьої статті 155 Цивільного кодексу України, що вимагає зменшення статутного капіталу. Подібні заходи необхідно зробити у ПАТ «Пологівське АТП 12337», адже розрахункова вартість чистих активів зменшилась на 194,0 тис. грн. у 2013 р. та є меншою за статутний капітал (419 тис. грн.). Таким чином, ряд досліджуваних автотранспортних підприємств працюють не ефективно, що потребує підвищення результативності транспортних послуг й відповідно ефективності управління активами підприємства, які є власними або отримані у фінансову або оперативну оренду.

Наступним кроком дослідження стану системи бухгалтерського обліку на автотранспортних підприємствах є оцінка його організаційних положень, зокрема вибір форми організації та ведення бухгалтерського обліку, встановлення вимог до головного бухгалтера та порядку регулювання його діяльності. Результати анкетування за зазначеними питаннями представлено в таблиці 3.

Таблиця 3

Стан організації бухгалтерського обліку на АТП

№	Питання	Підприємство
---	---------	--------------

		ПрАТ «Ямпільське АТП 10551»	ПАТ «Херсонське АТП 16560»	ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904»	ПрАТ «Спеціалізоване АТП №1201»	ПАТ «Харківське АТП № 16363»	ПрАТ «Полтавське АТП 1662»	ПАТ «Пологівське АТП 12337»	Разом
1.	Форма організації бухгалтерського обліку								
а)	введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи								
в)	ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою								
г)	самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємств								
2.	Форма ведення бухгалтерського обліку								
а)	спрощена	+							1
б)	журнально-ордерна								
в)	меморіально-ордерна								
г)	комп'ютерна		+	+	+	+	+	+	6
3.	Вимоги щодо освіти головного бухгалтера								
а)	вища економічна	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	неповна вища економічна								
5.	Наявність посадової інструкції головного бухгалтера								
а)	так	+			+	+	+		4
б)	ні		+	+				+	3

Представлені результати вказують, що на всіх без винятку досліджуваних підприємствах обрано одну з форм організації бухгалтерського обліку, яка передбачена Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», зокрема: введення до

штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. На досліджуваних підприємствах функціонують бухгалтерські служби на чолі з головним бухгалтером, основною вимогою до якого є вища освіта. На більшості підприємств (ПрАТ «Ямпільське АТП 10551», ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201», ПАТ «Харківське АТП № 16363», ПрАТ «Полтавське АТП 1662») діяльність головного бухгалтера регулюється посадовою інструкцією.

Вважаємо за необхідне запровадження даного документа на всіх досліджуваних підприємствах, адже на головного бухгалтера покладається функція з регулювання всього облікового процесу, від чого залежить якість інформаційного забезпечення управлінських рішень. Крім того, у посадовій інструкції необхідно передбачити участь бухгалтера в договірному процесі, особливо що стосується операцій оперативного та фінансового лізингу щодо транспортних засобів. Роль головного бухгалтера проявляється в економічній оцінці договору лізингу – визначення податкових та фінансових наслідків даного договору. Крім того, в подальшому договір слугуватиме підставою для відображення ряду господарських операцій, зокрема визначатиме порядок передавання права власності (при фінансовому лізингу), порядок сплати лізингових платежів, порядок обслуговування об'єкта лізингу.

Щодо форми ведення бухгалтерського обліку, то переважно досліджувані підприємства використовують комп'ютерну форму ведення обліку. Лише ПрАТ «Ямпільське АТП 10551», у зв'язку з малими обсягами наданих транспортних послуг, використовує спрощену форму ведення бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік господарської діяльності АТП в цілому та транспортних послуг зокрема є досить трудомістким, адже сама транспортна послуга передбачає залучення різного роду економічних ресурсів, що відбивається на об'єктах обліку. За таких умов оптимальним є застосування комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку.

Вагоме значення для функціонування автотранспортних підприємств має їх забезпеченість транспортними засобами. Забезпеченість транспортними засобами впливає на ефективність та порядок надання транспортних послуг, що в подальшому визначатиме конкурентоспроможність усього підприємства. Забезпечення транспортними засобами може здійснюватися наступними шляхами: придбання транспортних засобів, отримання у фінансовий або оперативний лізинг. Щодо цього нами було проведено дослідження даного питання з позиції власного забезпечення транспортних послуг, використання транспортних засобів, отриманих у лізинг, та спектра

використання лізингових послуг під час реалізації транспортної послуги. Результати проведеного дослідження надані у таблиці 4.

Аналізуючи результати тестування, можна дійти висновку, що всі без винятку досліджувані автотранспортні підприємства мають власні транспортні засоби, проте користуються послугами фінансового та оперативного лізингу для реалізації транспортних послуг. За результатами опитування, всі отримані в лізинг транспортні засоби використовуються для реалізації послуг пасажироперевезення та вантажоперевезення.

Крім того, були визначені особливості використання під час реалізації транспортних послуг усього спектра послуг, які надають лізингові компанії для обслуговування об'єкта лізингу. Так, всі без винятку компанії, отримуючи транспортний засіб в оперативний лізинг, користувалися послугою «Підмінний автомобіль». Щодо інших видів послуг, то такими користувалися лише ПАТ «Херсонське АТП 16560» та ПАТ «Харківське АТПА № 16363».

Зважаючи на необхідність збільшення обсягів діяльності за наявності незначних фінансових ресурсів, практика використання послуг оперативного та фінансового лізингу для забезпечення реалізації транспортних послуг автотранспортними підприємствами стає найбільш актуальною. Дане питання є досить важливим з позиції зменшення вартості основних засобів автотранспортних підприємств за останні роки. Так, аналіз стану основних засобів виробничого призначення (для надання транспортних послуг) в розрізі їх видів представлено в таблиці 5.

Таблиця 4
Забезпеченість АТП власними та отриманими в лізинг транспортними засобами

№	Питання	Підприємство
---	---------	--------------

		ПрАТ «Ямпільське АТП 10551»	ПАТ «Херсонське АТП 16560»	ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904»	ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201»	ПАТ «Харківське АТП № 16363»	ПрАТ «Полтавське АТП 1662»	ПАТ «Пологівське АТП 12337»	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Наявність власних транспортних засобів								
а)	так	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	ні								
2.	Наявність транспортних засобів, отриманих у оперативний лізинг								
а)	так	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	ні								
3.	Наявність транспортних засобів, отриманих у фінансовий лізинг								
а)	так	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	ні								
4.	Надання транспортних послуг транспортними засобами, отриманими в лізинг								
а)	так	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	ні								
5.	Практика використання підмінного автомобіля								
а)	так	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	ні								
6.	Використання комплексу послуг лізингових компаній із забезпечення виконання транспортних послуг								
а)	так		+			+			2
б)	ні	+		+	+		+	+	5

Таблиця 5

Аналіз стану основних засобів на АТП

№	Показник	Основні засоби, тис. грн.				Відхилення		
		2012	питома вага, %	2013	питома вага, %	темپ зростання	темپ приросту	пунктів структури
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ПрАТ «Ямпільське АТП 10551»								
1	Виробничого призначення	594,3	100	522,3	100	87,88	-12,12	
1.1.	будівлі та споруди	300	50,48	290	55,52	96,67	-3,33	5,04
1.2.	машини та обладнання	6	1,01	4	0,77	66,67	-33,33	-0,24
1.3.	транспортні засоби	288,3	48,51	228,3	43,71	79,19	-20,81	-4,80
ПАТ «Херсонське АТП 16560»								
2	Виробничого призначення	437	100	441	100	100,92	0,92	0
2.1	будівлі та споруди	437	100	441	100	100,92	0,92	0
ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904»								
3	Виробничого призначення	4725	100	4408	100	93,29	-6,71	0,00
3.1	будівлі та споруди	3340	70,69	3317	75,25	99,31	-0,69	4,56
3.2	машини та обладнання	16	0,34	16	0,36	100,00	0,00	0,02
3.3	транспортні засоби	337	7,13	244	5,54	72,40	-27,60	-1,60
3.4	Інші	1032	21,84	831	18,85	80,52	-19,48	-2,99
ПрАТ «Спеціалізоване АТП №1201»								
4	Виробничого призначення	13514	100,00	14782	100	109,38	9,38	0,00
4.1	будівлі та споруди	2742	20,29	2648	17,91	96,57	-3,43	-2,38
4.2	машини та обладнання	251	1,86	256	1,73	101,99	1,99	-0,13
4.3	транспортні засоби	10310	76,29	11721	79,29	113,69	13,69	3,00
4.4	Інші	211	1,56	157	1,06	74,41	-25,59	-0,50

Закінчення табл. 5

1	2	3	4	5	6	7	8	9
ПАТ «Харківське АТПА № 16363»								
5	Виробничого призначення	5139,2	100	5241,3	100	101,99	1,99	0,00
5.1	будівлі та споруди	4072,3	79,24	4151,1	79,20	101,94	1,94	-0,04
5.2	машини та обладнання	96,1	1,87	114,8	2,19	119,46	19,46	0,32
5.3	транспортні засоби	721,6	14,04	728,2	13,89	100,91	0,91	-0,15
5.4	Інші	249,2	4,85	247,2	4,72	99,20	-0,80	-0,13
ПраТ «Полтавське АТП 1662»								
6	Виробничого призначення	354,3	100,00	291,9	100	82,39	-17,61	0,00
6.1	будівлі та споруди	311,2	87,84	289	99,01	92,87	-7,13	11,17
6.2	машини та обладнання	3,1	0,87	2,9	0,99	93,55	-6,45	0,12
6.3	транспортні засоби	0	0,00	0	0,00			0,00
6.4	Інші	40	11,28	0	0,00	0		0,00
ПАТ «Пологівське АТП 12337»								
7	Виробничого призначення	493	100	474	100	96,15	-3,85	0,00
7.1	будівлі та споруди	403,5	81,85	395,2	83,38	97,94	-2,06	1,53
7.2	машини та обладнання	62,9	12,76	58,5	12,34	93,00	-7,00	-0,42
7.3	транспортні засоби	21,6	4,38	19	4,01	87,96	-12,04	-0,37
7.4	Інші	5	1,01	1,3	0,27	26,00	-74,00	-0,74

Аналіз стану основних засобів на автотранспортних підприємствах показав, що серед семи досліджуваних підприємств найбільшу частку у 2012 та 2013 роках серед основних засобів займають будівлі і споруди у ПАТ «Херсонське АТП 16560» і становлять 100 %, а найменшу – машини та обладнання в ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904» і становлять 0,34 % від загальної структури. Щодо інших підприємств, то в ПрАТ «Ямпільське АТП 10551» найбільшу частку в 2012 році займають будівлі і споруди і становлять 50,48 %, найменшу – машини та обладнання – 1,01 %. У ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904» найбільшу частку займають будівлі і споруди – 70,69 %. На «Спеціалізованому АТП № 1201», оскільки це підприємство спеціалізується суто на автотранспорті, то і відповідно найбільшу частку займають транспортні засоби і становлять 76,29 %, а найменшу – машини та обладнання – 0,87 %. У ПАТ «Харківське АТП № 16363» найбільшу частку займають будівлі і споруди і становлять 79,24 %, найменшу – машини та обладнання – 1,87 %. У ПрАТ «Полтавське АТП 1662» найбільшу частку займають також будівлі і споруди – 87,84 %, найменшу – машини та обладнання – 0,87 %. У ПАТ «Пологівське АТП 12337» найбільшу частку займають будівлі і споруди – становлять 81,85 %, найменшу – інші основні засоби – 1,01 %.

У 2013 році у ПрАТ «Ямпільське АТП 10551» найбільшу питому вагу мають транспортні засоби та будівлі і споруди – 43,71 та 55,52 % відповідно, найменшу – машини та обладнання – 0,77 %. У ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904» будівлі і споруди мають 75,25 %, машини та обладнання – 0,36 %. На ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201» найбільшу питому вагу мають транспортні засоби та становлять 79,29 %, найменшу – інші основні засоби – 1,06 %. У ПАТ «Харківське АТП № 16363» максимальну питому вагу мають будівлі і споруди – 79,20 %, мінімальну – інші основні засоби 4,72 %. У ПрАТ «Полтавське АТП 1662» найбільше значення питомої ваги спостерігається за показником будівлі і споруди – 99,01, найменше – машини та обладнання – 0,99 %. У ПАТ «Пологівське АТП 12337» найбільше значення має показник будівлі і споруди – 83,38 %, найменше – інші основні засоби.

У 2013 році спостерігається значне збільшення наступних показників: транспортні засоби у ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201» і машини та обладнання в ПАТ «Харківське АТП № 16363». Темп зростання транспортних засобів у ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201» становить 113,69 % та на 3,00 пункти структури більше. Темп зростання показника машини та обладнання у ПАТ «Харківське АТП № 16363» становить 119,46 %, що на 0,32 пункту структури більше.

Найменший темп зростання спостерігається у ПАТ «Пологівське АТП 12337» за показником інші основні засоби – лише 26 %.

За цих умов важливого значення набуває механізм оновлення складу транспортних засобів для здійснення основної діяльності автотранспортних підприємств. Саме таким інструментом є лізинг.

Важливою складовою дослідження стану системи бухгалтерського обліку автотранспортних підприємств у частині реалізації транспортних послуг є визначення особливостей обліку виробничих витрат у розрізі елементів. Важливістю такого дослідження є визначення формування витрат за елементами, зважаючи на багатоваріантність обліку об'єктів, пов'язаних із ними. Так, у даному напрямі ми дослідили особливості застосування:

- методів нарахування амортизації на транспортні засоби;
- методи списання запасів у цілому та за окремими складовими, зокрема паливо, запчастини, мастило;
- порядок списання шин;
- порядок нарахування заробітної плати в частині вибору форм та систем оплати праці.

Результати проведеного дослідження за даних питань на автотранспортних підприємствах наведено у таблиці 6.

У результаті дослідження визначено особливості обліку матеріальних витрат, витрат на оплату праці, на нарахування амортизації. Матеріальні витрати пов'язані зі списанням запасів, запчастин, мастил, палива та шин. Для списання палива на всіх досліджуваних підприємствах використовуються методи ФІФО та ціни продажу. Метод ідентифікованої собівартості використовується для списання запчастин. Списання палива здійснюється на всіх підприємствах з допомогою методу ФІФО, а у ПрАТ «Ямпільське АТП 10551» ще й за методом ціни продажу. Для списання шин ПрАТ «Ямпільське АТП 10551», ПАТ «Херсонське АТП 16560», ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904», ПрАТ «Полтавське АТП 1662», ПАТ «Пологівське АТП 12337» використовують виробничий метод на основі застосування показників пробігу транспортного засобу.

Таблиця 6

Стан бухгалтерського обліку витрат на автотранспортних підприємствах

№	Питання	Підприємство
---	---------	--------------

		ПрАТ «Ямпільське АТП 10551»	ПАТ «Херсонське АТП 16560»	ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904»	ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201»	ПАТ «Харківське АТП № 16363»	ПрАТ «Полтавське АТП 1662»	ПАТ «Пологівське АТП 12337»	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Методи нарахування амортизації на транспортні засоби									
а)	прямолінійний	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	прискореного зменшення залишкової вартості								
в)	зменшення залишкової вартості	+		+		+	+		4
г)	виробничий	+		+	+		+	+	5
д)	кумулятивний								
2. Методи списання запасів									
а)	ФІФО	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	середньозваженої собівартості								
в)	ідентифікованої собівартості	+	+	+	+	+	+	+	7
г)	ціни продажу	+			+	+		+	4
3. Методи списання палива									
а)	ФІФО	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	ціни продажу	+	+	+	+	+	+	+	7
<i>Закінчення табл. 6</i>									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4. Методи списання запчастин									
а)	ФІФО								
б)	середньозваженої собівартості								
в)	ідентифікованої собівартості	+	+	+	+	+	+	+	7
г)	ціни продажу								
5. Методи списання мастил									
а)	ФІФО	+	+	+	+	+	+	+	7
	...								
г)	ціни продажу	+							1
6. Методи списання шин									
а)	100 % при установці								
б)	50 % при установці 50 % при				+	+			2

	списані								
в)	100 % при списанні								
г)	виробничий (пробіг)	+	+	+			+	+	5
7.	Форми оплати праці								
а)	погодинна	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	відрядна								
в)	тарифна								
8.	Системи оплати праці								
а)	проста погодинна	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	погодинно-преміювальна								
в)	система посадових окладів								

Стаття матеріальних витрат у калькуляції транспортної послуги з використанням засобу, отриманого в оперативний лізинг, може трансформуватися залежно від умов договору, так заміна шин, масел може здійснюватися лізинговою компанією та включатися до лізингового платежу.

Щодо зношення транспортних засобів, то залежно від його виду та напрямів використання застосовуються різні методи нарахування амортизації. Так, зокрема, на всіх підприємствах для певних видів транспортних засобів використовують прямолінійний метод. Метод зменшення залишкової вартості використовують ПрАТ «Ямпільське АТП 10551», ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904», ПАТ «Харківське АТПА № 16363», ПрАТ «Полтавське АТП 1662». Транспортні засоби, для амортизації яких використовують прямолінійний метод, наявні у ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904», ПрАТ «Ямпільське АТП 10551», ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201», ПрАТ «Полтавське АТП 1662», ПАТ «Пологівське АТП 12337».

Даний елемент методу витрат може бути вилучений зі статей калькуляції транспортної послуги у разі використання транспортного засобу, отриманого в оперативний або фінансовий лізинг. У такому випадку дана стаття включена до статті лізингового платежу. Наступним елементом витрат транспортної послуги є витрати на оплату праці. За результатами аналізу з'ясовано, що на всіх досліджуваних підприємствах використовується погодинна форма оплати праці та проста погодинна систем оплати праці. Таким чином, в результаті застосування різного спектра послуг лізингових компаній елементи витрат автотранспортного підприємства та статті калькуляції транспортної послуги можуть відповідним чином трансформуватися, що впливає на результативність діяльності підприємства й відповідно вимагає трансформації методики економічного аналізу ефективності реалізації транспортної послуги. Щодо сучасного стану витрат у розрізі елементів, то їх аналіз наведено в таблиці 7.

Провівши аналіз стану витрат за елементами на АТП, бачимо що у 2013 році найбільшу частку матеріальних витрат серед досліджуваних

підприємств має ПрАТ «Ямпільське АТП 10551», вона становить 60,67 % у загальній сумі витрат за елементами, що на 115 тис. грн. більше, ніж у 2012 році. Найменша частка матеріальних витрат – у ПАТ «Пологівське АТП 12337», становить 10,96 %, що на 54 тис. грн. менше, ніж у 2012 році. Найбільший темп зростання у 2013 році матеріальних затрат спостерігається у ПрАТ «Ямпільське АТП 10551» – 105,07 %. Найменший темп зростання матеріальних затрат – у ПАТ «Харківське АТПА № 16363» – 52,31 %.

Витрати на оплату праці у 2013 найбільшу частку займають у ПрАТ «Ямпільське АТП 10551» і становлять 24,01 %, це на 85 тис. грн. більше, порівняно з 2012 роком. Найменшу частку витрати на оплату праці у 2013 займають у ПАТ «Харківське АТПА № 16363» – 7,29 % питомої ваги, що на 1239 тис. грн. менше, ніж у 2012 році. Найбільший темп зростання у 2013 році витрат на оплату праці спостерігається у ПрАТ «Ямпільське АТП 10551» – 109,91 %. Найменший темп зростання матеріальних затрат – у ПАТ «Херсонське АТП 16560» – 23,44 %.

Таблиця 7

Стан витрат АТП в розрізі елементів

Підприємство	Показник	2011	ПВ	2012	ПВ	АВ	ТЗ	ТП	2013	ПВ	АВ	ТЗ	ТП
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
ПрАТ «Ямпільське АТП 10551»	Матеріальні затрати	1930	61,74	2268	61,28	338,00	117,51	17,51	2383	60,67	115,00	105,07	5,07
	Витрати на оплату праці	752	24,06	858	23,18	106,00	114,10	14,10	943	24,01	85,00	109,91	9,91
	ЄСВ	214	6,85	253	6,84	39,00	118,22	18,22	243	6,19	-10,00	96,05	-3,95
	Амортизація	109	3,49	141	3,81	32,00	129,36	29,36	158	4,02	17,00	112,06	12,06
	Інші операційні витрати	121	3,87	181	4,89	60,00	149,59	49,59	201	5,12	20,00	111,05	11,05
	Разом	3126	100,00	3701	100,00	575,00	118,39	18,39	3928	100,00	227,00	106,13	6,13
ПАТ «Херсонське АТП 16560»	Матеріальні затрати	35,2	4,76	37,3	3,86	2,10	105,97	5,97	0	0,00	-37,30	0,00	0,00
	Витрати на оплату праці	32,98	4,46	81,5	8,43	48,52	247,12	147,12	-19,1	12,86	-100,60	-23,44	-123,44
	ЄСВ	12,4	1,68	30,9	3,20	18,50	249,19	149,19	-7,2	4,85	-38,10	-23,30	-123,30
	Амортизація	524,3	70,85	572,5	59,25	48,20	109,19	9,19	-27,7	18,65	-600,20	-4,84	-104,84
	Інші операційні витрати	135,1	18,26	244,1	25,26	109,00	180,68	80,68	-49,5	33,33	-293,60	-20,28	-120,28
	Разом	153,7	100,00	293,4	100,00	226,32	130,58	30,58	-148,5	100,00	-1114,80	-15,37	-115,37

Продовження табл. 7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
ПАТ «Спеціалізоване»	Матеріальні затрати	876	13,40	848	12,15	-28,00	96,80	-3,20	818	13,33	-30,00	96,46	-3,54

АТП 0904»	Витрати на оплату праці	1872	28,63	2134	30,58	262,00	114,00	14,00	1621	26,42	-513,00	75,96	-24,04
	ЄСВ	693	10,60	798	11,44	105,00	115,15	15,15	600	9,78	-198,00	75,19	-24,81
	Амортизація	413	6,32	318	4,56	-95,00	77,00	-23,00	628	10,23	310,00	197,48	97,48
	Інші операційні витрати	2684	41,05	2880	41,27	196,00	107,30	7,30	2469	40,24	-411,00	85,73	-14,27
	Разом	6538	100,00	6978	100,00	440,00	106,73	6,73	6136	100,00	-842,00	87,93	-12,07
ПАТ «Харківське АТП № 16363»	Матеріальні затрати	26777	44,76	28325	40,73	1548,00	105,78	5,78	14816	26,92	-13509,00	52,31	-47,69
	Витрати на оплату праці	4876	8,15	5253	7,55	377,00	107,73	7,73	4014	7,29	-1239,00	76,41	-23,59
	ЄСВ	1376	2,30	1766	2,54	390,00	128,34	28,34	1504	2,73	-262,00	85,16	-14,84
	Амортизація	2168	3,62	3074	4,42	906,00	141,79	41,79	3535	6,42	461,00	115,00	15,00
	Інші операційні витрати	24630	41,17	31121	44,75	6491,00	126,35	26,35	31167	56,63	46,00	100,15	0,15
Разом	59827	100,00	69539	100,00	9712,00	116,23	16,23	55036	100,00	-14503,00	79,14	-20,86	

Закінчення табл. 7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
ПАТ «Пологівське АТП 12337»	Матеріальні затрати	0	0,00	0	0,00	0,00	0,00	0,00	-54	10,96	-54,00	0,00	0,00
	Витрати на оплату праці	75	22,73	7	3,11	-68,00	9,33	-90,67	-78	15,83	-85,00	-1114,29	-1214,29
	ЄСВ	0	0,00	3	1,33	3,00	0,00	0,00	-29,4	5,97	-32,40	-980,00	-1080,00

	Амортизація	15	4,55	15	6,67	0,00	100,00	0,00	-98,4	19,98	-113,40	-656,00	-756,00
	Інші операційні витрати	240	72,73	200	88,89	-40,00	83,33	-16,67	-232,8	47,26	-432,80	-116,40	-216,40
	Разом	330	100,00	225	100,00	-105,00	68,18	-31,82	-492,6	100,00	-717,60	-218,93	-318,93

Амортизація в 2013 році найбільшу частку серед досліджуваних підприємств займає у ПАТ «Пологівське АТП 12337» і становить 19,98 % питомої ваги. Найменшу частку амортизація займає у ПрАТ «Ямпільське АТП 10551» і становить 4,02 %. Найбільший темп зростання у 2013 році амортизація має у ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904» – 197,48 %. Найменший темп зростання – у ПАТ «Пологівське АТП 12337» – 656,00 %. Інші операційні витрати у 2013 році найбільшу частку серед досліджуваних підприємств займають у ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201» та ПрАТ «Полтавське АТП 1662» і становлять 100 %. Найменшу частку інші операційні витрати займають у ПрАТ «Ямпільське АТП 10551» і становлять 5,12 % питомої ваги. Найбільший темп зростання у 2013 році інших операційних витрат спостерігається у ПрАТ «Ямпільське АТП 10551» і становить 111,05 %. Найменший темп зростання інших операційних витрат спостерігається у ПАТ «Пологівське АТП 12337» – 116,4 %.

Зважаючи на визначені напрями трансформації елементів витрат та статей калькуляції транспортних послуг, необхідним є вивчення системи калькулювання собівартості. В даному напрямі пропонуємо дослідити наступні питання: методи обліку витрат та калькулювання собівартості, наявність системи бюджетування на підприємстві (табл. 8).

Наведені дані вказують на те, що калькулювання собівартості транспортних послуг здійснюється з використанням позамовного методу для визначення фактичної собівартості. Нормативний метод обліку витрат не використовують на жодному з підприємств, а тому відповідно не налагоджена система бюджетування витрат та доходів транспортних послуг. Зважаючи на складність системи управління транспортними послугами та необхідність передбачення поведінки окремих об'єктів, необхідним є запровадження системи бюджетування та відповідно налагодження системи обліку виробничих витрат у планових показниках із подальшим відображенням відхилень після отримання первинних документів. Крім того, для калькулювання транспортних послуг пропонуємо визначати собівартість окремих бізнес-процесів, виділення яких має бути обґрунтовано з погляду специфіки окремої транспортної послуги та особливостей її реалізації.

Таблиця 8

Стан системи калькулювання транспортних послуг на АТП

№	Питання	Підприємство
---	---------	--------------

		ПрАТ «Ямпільське АТП 10551»	ПАТ «Херсонське АТП 16560»	ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904»	ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201»	ПАТ «Харківське АТПА № 16363»	ПрАТ «Полтавське АТП 1662»	ПАТ «Пологівське АТП 12337»	Разом
1.	Метод обліку витрат								
а)	фактичної собівартості	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	нормативний								
2.	Метод калькулювання собівартості транспортної послуги								
а)	позамовний	+	+	+	+	+	+	+	7
б)	попередільний								
	...								
3.	Наявність системи бюджетування витрат								
а)	так		+						1
б)	ні	+		+	+	+	+	+	6

Стан собівартості реалізації транспортної послуги та доходів, отриманих автотранспортними підприємствами, представлено в таблиці 9.

Таблиця 9

Стан доходів та собівартості реалізації транспортних послуг АТП

Підприємство	Показник	2011	2012	АВ	ТЗ	ТП	2013	АВ	ТЗ	ТП
ПрАТ «Ямпільське АТП 10551»	Собівартість реалізованої продукції	2789	2291	-498,00	82,14	-17,86	2778,1	487,10	121,26	21,26
	Чистий дохід (виручка) від реалізації	3008	2267,3	-740,70	75,38	-24,62	2325,8	58,50	102,58	2,58
ПАТ «Херсонське АТП 16560»	Собівартість реалізованої продукції	35	37	2,00	105,71	5,71	40	3,00	108,11	8,11
	Чистий дохід (виручка) від реалізації	154	293	139,00	190,26	90,26	310	17,00	105,80	5,80
ПАТ «Спеціалізоване АТП 0904»	Собівартість реалізованої продукції	5355	5587	232,00	104,33	4,33	5825	238,00	104,26	4,26
	Чистий дохід (виручка) від реалізації	7835	8210	375,00	104,79	4,79	8331	121,00	101,47	1,47
ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201»	Собівартість реалізованої продукції	107	124,5	17,50	116,36	16,36	741,9	617,40	595,90	495,90
	Чистий дохід (виручка) від реалізації	1186	1470,9	284,90	124,02	24,02	1535,7	64,80	104,41	4,41
ПАТ «Харківське АТП № 16363»	Собівартість реалізованої продукції	53668	61912	8244,00	115,36	15,36	67767	5855,00	109,46	9,46
	Чистий дохід (виручка) від реалізації	60855	68081	7226,00	111,87	11,87	75551	7470,00	110,97	10,97
ПрАТ «Полтавське АТП 1662»	Собівартість реалізованої продукції	222,2	254,4	32,20	114,49	14,49	493,3	238,90	193,91	93,91
	Чистий дохід (виручка) від реалізації	286,7	527	240,30	183,82	83,82	543,3	16,30	103,09	3,09
ПАТ «Пологівське АТП 12337»	Собівартість реалізованої продукції	17	15	-2,00	88,24	-11,76	15	0,00	100,00	0,00
	Чистий дохід (виручка) від реалізації	122	7	-115,00	5,74	-94,26	21	14,00	300,00	200,00

З наведених даних бачимо, що серед досліджуваних підприємств у 2013 році собівартість реалізованої продукції значно зросла на таких підприємствах, як ПАТ «Харківське АТП № 16363», ПрАТ «Ямпільське АТП 10551» та ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201». Темп зростання собівартості реалізованої продукції ПАТ «Харківське АТП № 16363» становить 109,46 %, ПрАТ «Ямпільське АТП 10551» – 121,26 %, ПрАТ «Спеціалізоване АТП № 1201» – 595,90 %. Збільшення собівартості продукції пов'язане зі збільшенням випуску продукції на даних підприємствах. Чистий дохід (виручка) від реалізації у 2013 році серед підприємств, які зображені в таблиці, є позитивними, оскільки спостерігається збільшення за всіма підприємствами. Найбільший темп зростання чистого доходу спостерігається на наступних підприємствах: ПАТ «Харківське АТП № 16363», ПАТ «Пологівське АТП 12337» та ПАТ «Херсонське АТП 16560» і становить відповідно 110, 97, 300 та 105,80 %.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У результаті проведеного дослідження нами дано оцінку сучасному стану організації та методики бухгалтерського обліку автотранспортних підприємств. В наслідок чого визначено, що напрямками удосконалення системи бухгалтерського обліку мають стати наступні:

- розробка системи калькулювання собівартості транспортних послуг з використанням засобів, отриманих в оперативний або фінансовий лізинг, за умови процесного управління ними;

- розробка пропозицій з удосконалення окремих елементів методу бухгалтерського обліку за умови калькулювання окремих бізнес-процесів транспортної послуги, яка надається з використанням послуг оперативного та фінансового лізингу.

Список використаної літератури:

1. *Атамас П.Й.* Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник / *П.Й. Атамас.* – К. : Центр навч. літ-ри, 2008. – 392 с.
2. *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.
3. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник / *В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха та ін.* – К. : МАУП, 2005. – 968 с.
4. *Левицька Н.П.* Бухгалтерський облік в галузі народного господарства / *Н.П. Левицька.* – К. : Основа, 1999. – 276 с.

5. *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 29.05.2014.

Клименко І.В. Критичний аналіз сучасного стану організації та методики бухгалтерського обліку транспортних послуг АТП в умовах лізингу

Клименко И.В. Критический анализ современного состояния организации и методики бухгалтерского учета транспортных услуг АТП в условиях лизинга

Klymenko I.V. Critical analysis of the current state of organization and methods of accounting for transportation services of the autotransport companies under leasing

УДК 657:339.187.6

Критический анализ современного состояния организации и методики бухгалтерского учета транспортных услуг АТП в условиях лизинга / И.В. Клименко

Исследованы особенности организации и методики бухгалтерского учета автотранспортных услуг субъектов хозяйствования в условиях лизинга. Идентифицированы особые объекты бухгалтерского отражения при реализации транспортной услуги на условиях лизинга. Исследование проведено на основе анкетирования автотранспортных предприятий и проведение анализа их обеспеченности транспортными средствами. В частности, анкетирование проводилось по направлениям: организация бухгалтерского учета, калькулирования себестоимости автотранспортных услуг (перевозка грузов или пассажиров). Определен порядок формирования отдельных элементов затрат несмотря на вариативность их учетного отражения предусмотрено бухгалтерским законодательством. В результате обозначены проблемы калькулирования себестоимости автотранспортных услуг, которые выполняются на условиях лизинга транспортных средств и определены направления их решения путем внедрения новых методов учета затрат и калькулирования.

Ключевые слова: организация бухгалтерского учета; методика бухгалтерского учета; транспортные услуги; лизинг.

УДК 657:339.187.6

Critical analysis of the current state of organization and methods of accounting for transportation services of the autotransport companies under leasing / I.V. Klymenko

The peculiarities of organization and methods of accounting for transportation services of business entities under leasing have been researched. The special objects of accounting reflection arising from rendering transportation services on the terms of leasing have been identified. The study based on a survey of the transport companies performance and analyzing their vehicles available has been conducted. In particular, the survey was carried out by the directions as follows: accounting organization, transport services costing (freight or passengers transportation). The procedure of formation of individual cost elements despite of the variation in their accounting reflection in accordance with the accounting law has been determined. As a result the problematic issues of calculating the cost of transportation services to be rendered when the vehicles are in lease have been detected as well as the directions of the abovementioned problems' solution by introducing the new methods of accounting for cost and costing have been disclosed.

Keywords: accounting organization; accounting methods; transportation services; leasing.