

**Олена Євгенівна ГАВРИЛЕНКО**

асистент кафедри міжнародної економіки,  
Кіровоградський національний технічний університет  
просп. Університетський, 8, м. Кіровоград, 25006, Україна,  
E-mail: v.leno4ka@mail.ru  
Телефон: +380957256687

**УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МІСЬКОГО ТРАНСПОРТУ**

Гавриленко, О. Є. Удосконалення обліку витрат на підприємствах міського транспорту [Текст] / Олена Євгенівна Гавриленко // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. – Том 15. – № 2. – С. 123-129. – ISSN 1993-0259.

**Анотація**

*Розглянуто законодавчо встановлений порядок ведення обліку витрат, орієнтований на підприємства всіх галузей економіки. Обґрунтовано недоцільність застосування вказаного порядку на підприємствах міського транспорту з урахуванням галузевих особливостей їх діяльності. Визначено основні недоліки методики здійснення синтетичного та аналітичного обліку витрат на підприємствах міського транспорту. Для вирішення питання удосконалення обліку витрат на підприємствах міського транспорту в умовах адаптації до міжнародних стандартів, запропоновано методику здійснення синтетичного та аналітичного обліку таких витрат з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємств. Визначено вплив різниці понять «затрати» та «витрати» на формування собівартості послуг на підприємствах міського транспорту, на основі чого обґрунтовано необхідність застосування окремих рахунків для обліку затрат та витрат підприємства, що значним чином змінює порядок формування собівартості транспортних послуг та підвищує аналітичність облікової інформації. Запропонована методика бухгалтерського обліку собівартості реалізованих транспортних послуг із виділенням рахунків для обліку затрат та витрат, дасть змогу чітко розмежовувати основні та допоміжні затрати на перевезення громадян та витрати з перевезення, у які переходять затрати в кінці звітного періоду, за умови одержання підприємством доходів від реалізації транспортних послуг.*

**Ключові слова:** аналітичний та синтетичний облік; витрати; затрати; собівартість; фінансовий результат; міський транспорт.

**Елена Евгеньевна ГАВРИЛЕНКО**

**УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА РАСХОДОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ГОРОДСКОГО ТРАНСПОРТА**

**Аннотация**

*Рассмотрен установленный на законодательном уровне порядок ведения учета расходов, ориентированный на предприятия всех отраслей экономики. Обоснована не целесообразность применения данного порядка на предприятиях городского транспорта с учетом отраслевых особенностей их деятельности. Определены основные недостатки методики осуществления синтетического и аналитического учета расходов на предприятиях городского транспорта. Для решения вопроса усовершенствования учета расходов в условиях адаптации к международным стандартам, предложена методика осуществления синтетического и аналитического учета таких расходов с учетом отраслевых особенностей деятельности данных предприятий. Определено влияние отличия понятий «затраты» и «расходы» на формирование себестоимости услуг на предприятиях городского транспорта, на основе чего обоснована необходимость применения отдельных счетов для учета затрат и расходов предприятия, что значительным образом изменяет порядок формирования себестоимости транспортных услуг и повышает аналитичность учетной информации. Предложенная методика бухгалтерского учета себестоимости реализованных транспортных услуг с выделением счетов для учета затрат и расходов, даст возможность четко разграничивать в учете основные и вспомогательные затраты на перевозку граждан и расходы на перевозку, в которые переходят затраты*

© Олена Євгенівна Гавриленко, 2014

---

в конце отчетного периода, при условии получения предприятием доходов от реализации транспортных услуг.

**Ключевые слова:** аналитический и синтетический учет; расходы; затраты; себестоимость; финансовый результат; городской транспорт.

**Olena Yevhenivna HAVRYLENKO**

Assistant of Department of International Economics,  
Kirovograd National Technical University  
Universytetskyi ave., 8, Kirovograd, 25006, Ukraine,  
E-mail: v.leno4ka@mail.ru  
Phone: +380957256687

**IMPROVEMENT OF THE COST ACCOUNTING AT URBAN TRANSPORT ENTERPRISES**

**Abstract**

*The procedure for accounting expenses has been established at the legislative level. It is oriented for the enterprises of all economic sectors. It has been proved the inappropriate use of this order to the municipal transport sector taking into account the characteristics of their sector of activity. The main disadvantages of procedures for synthetic and analytical accounting costs at public transport are determined. To address the issue of improving accounting costs at public transport in terms of adaptation to international standards, the method of implementation of synthetic and analytical account of the costs of industrial characteristics of enterprises is proposed. It has been determined the influence of the difference of terms "costs" and "expenses" for the formation of the cost of services for public transport companies, based on which the necessity of the use of separate accounts for the accounting of costs and expenses, which significantly changes the formation of the cost of transport services and increases the analyticity of accounting information. The proposed method of accounting cost of sales of transportation services with the focus on the accounts for the accounting of costs and expenses, will help to distinguish clearly between primary and secondary public transportation costs and transportation costs, into which the costs are transferred at the end of the reporting period, on condition of receiving income from the sale of transport services.*

**Keywords:** analytical and synthetic accounting; costs; costs; cost; financial performance; public transportation.

**JEL classification: M41**

---

**Вступ**

Показники фінансових результатів підприємства є найважливішими в управлінні його господарською діяльністю. Така інформація користується найбільшим попитом серед різних її користувачів та обов'язково враховується при прийнятті будь-яких управлінських рішень [1, с. 5]. Обґрунтованість та дієвість цих рішень залежить від ефективної системи організації бухгалтерського обліку фінансових результатів загалом, та елементів їх формування - доходів і витрат, зокрема.

Трансформація вітчизняної системи бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів, які спрямовані насамперед на підвищення аналітичності облікової інформації та її зрозумілості, призводить до необхідності перебудови чинної системи відповідно до галузевої специфіки діяльності підприємств.

Важливим питанням у цьому напрямку є розробка та впровадження на законодавчому рівні та в практичній діяльності підприємств синтетичних та аналітичних рахунків обліку витрат, орієнтованих на галузеві особливості діяльності господарюючих суб'єктів.

На проблеми обліку витрат значну увагу у свої працях звертали такі вітчизняні та зарубіжні вчені: Ф. Ф. Бутинець [2], С. Ф. Голов [3], К. Друрі [4], Л. В. Нападовська [5], В. В. Сопко [6], Ю. С. Цал-Цалко [7], а також Т. П. Карпова [8], Ч. Т. Хорнгрен [9], Дж. Фостер [9] та інші. Водночас, попри суттєвість та практичне значення цих досліджень, низка теоретичних та практичних проблем обліку витрат залишаються не вирішеними. Наукові розробки більшості вчених-економістів спрямовані на окреслення законодавчо встановлених підходів до обліку витрат, визначення їх недоліків та шляхів удосконалення. При цьому увага фахівців сконцентрована здебільшого на уніфікованій методології обліку витрат, призначеній для використання в практичній діяльності підприємств загалом, без урахування галузевої специфіки їх діяльності. А тому, питання обліку витрат, що значним чином залежать від особливостей діяльності підприємств різних галузей економіки, зокрема підприємств міського транспорту, потребують подальшого вивчення.

---

Ця стаття є продовженням дослідження економічної сутності категорій «витрати» та «затрати», обґрунтування різниці між вказаними поняттями та визначення їх впливу на формування собівартості послуг на підприємствах міського транспорту, що було розпочато у роботах [10; 11].

### **Мета статті та завдання**

Метою статті є дослідження методики здійснення синтетичного та аналітичного обліку витрат на підприємствах міського транспорту та розробка пропозицій стосовно її удосконалення з урахуванням галузевих особливостей діяльності таких підприємств.

### **Виклад основного матеріалу**

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [12], збір та узагальнення прямих витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) для розрахунку виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) здійснюється на рахунку 23 «Виробництво».

З огляду на це, в практичній діяльності досліджуваних нами підприємств міського автомобільного транспорту облік прямих витрат на перевезення громадян здійснюється на субрахунку 231 «Виробництво (пільгові перевезення)» та 232 «Виробництво (маршрутні перевезення)» рахунку 23 «Виробництво». Деякі підприємства міського автомобільного транспорту облік прямих витрат на перевезення громадян здійснюють безпосередньо на рахунку 23 «Виробництво», без виділення аналітичних рахунків до нього. Підприємства міського електричного транспорту здійснюють облік прямих витрат на перевезення громадян тролейбусами також безпосередньо на рахунку 23 з однойменною назвою «Виробництво».

Витрати на організацію та обслуговування перевезення громадян накопичуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». На підприємствах автомобільного транспорту ці витрати в кінці звітної періоду розподіляються між видами перевезень, здійснюваних на підприємстві, та в межах розподіленої частини списуються або на вищезазначені субрахунки, відкриті до рахунку 23 «Виробництво», або безпосередньо на рахунок 23 «Виробництво», на якому обліковуються як прямі витрати на перевезення громадян пільговим транспортом, так і прямі витрати на перевезення громадян маршрутними таксі. На підприємствах міського електричного транспорту розподіл загальновиробничих витрат не здійснюється, тому вони списуються на рахунок 23 «Виробництво» повністю.

Після цього, сформовані на рахунку 23 «Виробництво» прямі витрати на перевезення громадян та загальновиробничі витрати списуються на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» рахунку 90 «Собівартість реалізації».

На нашу думку, така організація обліку прямих витрат на перевезення громадян, витрат на організацію та обслуговування перевезення (загальновиробничих витрат) та формування собівартості на підприємствах міського транспорту має значні недоліки.

Так, назва рахунку 23 «Виробництво» призначена перш за все для підприємств промисловості, які здійснюють фактичне виробництво продукції, після чого утворюються залишки незавершеного виробництва та готова продукція, призначена для подальшої реалізації, і зовсім не відповідає діяльності підприємств сфери послуг, у яких виробництво продукції є досить умовним. Як було зазначено нами в попередніх дослідженнях [10,11], на підприємствах міського транспорту виробництво та реалізація транспортних послуг поєднані, тобто відбуваються одночасно, на основі чого ні залишків незавершеного виробництва, ні готової продукції внаслідок процесу виробництва транспортних послуг не утворюється.

Ми, вважаємо за необхідне, на підприємствах міського транспорту, здійснювати окремо облік затрат, що безпосередньо пов'язані з перевезенням та його обслуговуванням, та окремо облік витрат, у які переходять затрати в кінці звітної періоду, для визначення собівартості реалізованих транспортних послуг.

А тому в робочому плані рахунків підприємств міського транспорту вважаємо за доцільне змінити назву рахунку 23 «Виробництво» на «Затрати з перевезення», на якому буде здійснюватися облік усіх затрат на здійснення перевезень громадян.

До рахунку 23 «Затрати з перевезення» необхідно відкрити наступні субрахунки: 231 «Основні затрати з перевезення громадян», на якому буде здійснюватися облік затрат, безпосередньо пов'язаних з перевезенням, та 232 «Допоміжні затрати з перевезення громадян», на якому відобразатимуться затрати на обслуговування та організацію перевезення. Використання субрахунку 232 «Допоміжні затрати з перевезення громадян» дозволить обліковувати затрати на організацію та обслуговування перевезень безпосередньо на рахунку 23 «Затрати з перевезення», тобто необхідність накопичення цих затрат на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» та подальше їх списання на рахунок 23 «Затрати з перевезення» відсутня.

У межах запропонованого субрахунку 231 «Основні затрати з перевезення громадян» на підприємствах автомобільного транспорту необхідно використовувати аналітичні рахунки обліку затрат за видами перевезення громадян. На досліджуваних нами підприємствах міського електричного

транспорту аналітичні рахунки до субрахунку 231 «Основні затрати з перевезення громадян» не використовуються, оскільки ці підприємства здійснюють перевезення громадян лише тролейбусами. Також на підприємствах як автомобільного, так і електричного транспорту на субрахунку 232 «Допоміжні затрати з перевезення громадян» облік затрат на організацію та обслуговування перевезень здійснюється по підприємству загалом, без виділення аналітичних рахунків, що пов'язано із розподілом та списанням цих затрат на витрати з перевезення в кінці звітної періоду.

Для визначення собівартості реалізованих транспортних послуг затрати з перевезення в кінці звітної періоду списуються на витрати. Виходячи з того, що рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» в бухгалтерському обліку підприємств міського транспорту використовувати не потрібно, про що було зазначено нами вище, пропонуємо використовувати вказаний рахунок для обліку та накопичення основних та допоміжних витрат з перевезення, на основі чого присвоїти йому назву «Витрати з перевезення».

Таким чином у кінці звітної періоду, основні затрати за різними видами перевезень та допоміжні затрати з перевезення громадян підприємствами автомобільного транспорту, що накопичені на рахунку 23 «Затрати з перевезення», необхідно списувати на відкриті по рахунку 91 «Витрати з перевезення» субрахунки: 911 «Витрати з перевезення громадян пільговим транспортом» та 912 «Витрати з перевезення громадян маршрутними таксі». На підприємствах міського електричного транспорту, основні та допоміжні затрати з перевезення громадян тролейбусами, що накопичені на рахунку 23 «Затрати з перевезення» списуються на рахунок 91 «Витрати з перевезення», який аналітичних рахунків не має. Після чого витрати, сформовані на рахунку 91 «Витрати з перевезення», переносяться безпосередньо на собівартість реалізованих транспортних послуг.

Крім того, вважаємо за необхідне змінити назву субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» рахунку 90 «Собівартість реалізації», та назвати його «Собівартість реалізованих транспортних послуг», а також для підприємств міського автомобільного транспорту ввести наступні аналітичні рахунки до нього: 9031 «Собівартість послуг з перевезення громадян пільговим транспортом» та 9032 «Собівартість послуг з перевезення громадян маршрутними таксі». На підприємствах міського електричного транспорту рахунок 903 «Собівартість реалізованих транспортних послуг» аналітичних рахунків не має, оскільки на ньому відображається собівартість реалізованих послуг одного виду - перевезення пасажирів тролейбусами.

Виходячи з вищевикладеного, відобразимо аналітичний облік затрат і витрат з перевезення громадян та собівартості реалізованих транспортних послуг на підприємствах міського автомобільного та електричного транспорту (табл. 1, 2).

**Таблиця 1. Аналітичний облік затрат і витрат з перевезення громадян та собівартості реалізованих транспортних послуг на підприємствах міського автомобільного транспорту**

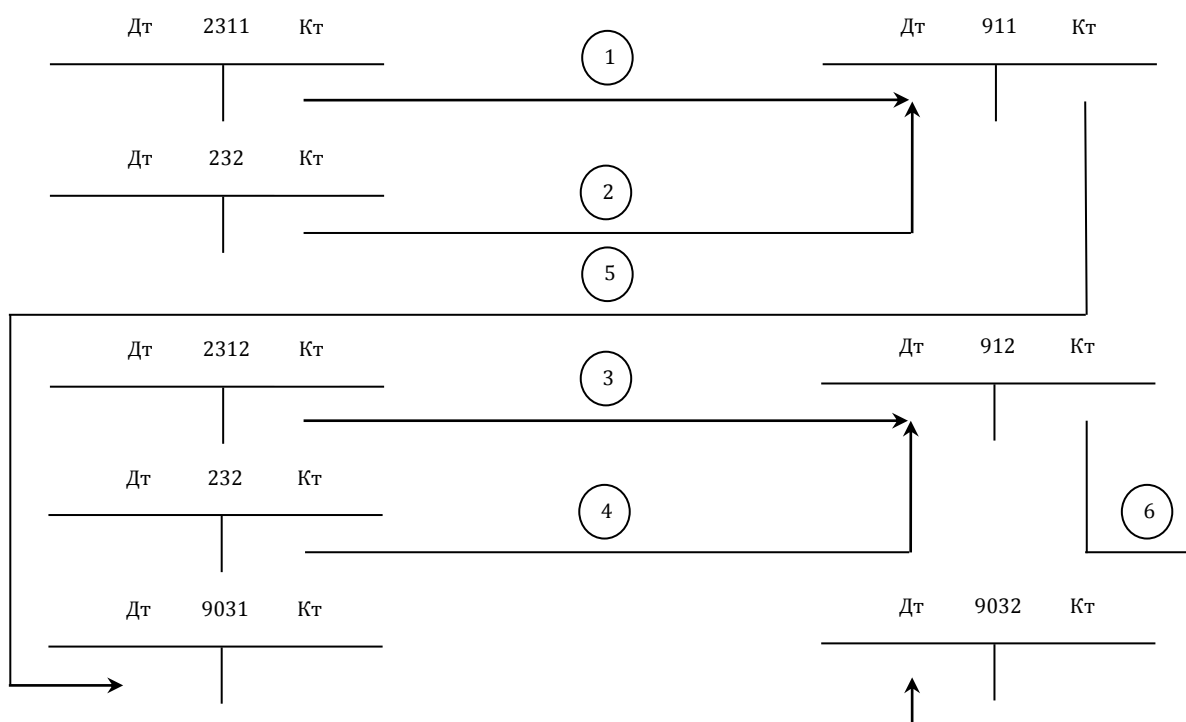
Рахунок 23 «Затрати з перевезення»			
Код субрахунку	Назва	Код субрахунку	Назва
231	«Основні затрати з перевезення громадян»	232	«Допоміжні затрати з перевезення громадян»
Аналітичні рахунки			
Код	Назва	Код	Назва
2311	«Затрати з перевезення громадян пільговим транспортом»	-	-
2312	«Затрати з перевезення громадян маршрутними таксі»	-	-
Рахунок 91 «Витрати з перевезення»			
Код субрахунку	Назва	Код субрахунку	Назва
911	«Витрати з перевезення громадян пільговим транспортом»	912	«Витрати з перевезення громадян маршрутними таксі»
Рахунок 90 «Собівартість реалізації»			
Субрахунок 903 «Собівартість реалізованих транспортних послуг»			
Код субрахунку	Назва	Код субрахунку	Назва
9031	«Собівартість послуг з перевезення громадян пільговим транспортом»	9032	«Собівартість послуг з перевезення громадян маршрутними таксі»

**Таблиця 2. Аналітичний облік затрат і витрат з перевезення громадян та собівартості реалізованих транспортних послуг на підприємствах міського електричного транспорту**

Рахунок 23 «Затрати з перевезення»			
Код субрахунку	Назва	Код субрахунку	Назва
231	«Основні затрати з перевезення громадян»	232	«Допоміжні затрати з перевезення громадян»
Рахунок 91 «Витрати з перевезення»			
Рахунок 90 «Собівартість реалізації»			
Субрахунок 903 «Собівартість реалізованих транспортних послуг»			

Використання в діяльності підприємств міського транспорту запропонованих субрахунків дозволить значним чином підвищити аналітичність облікової інформації про затрати, витрати та собівартість реалізованих транспортних послуг за різними видами перевезень.

Таким чином, формування собівартості реалізованих транспортних послуг на підприємствах міського автомобільного транспорту необхідно відображати записами, які наведені на рис. 1.

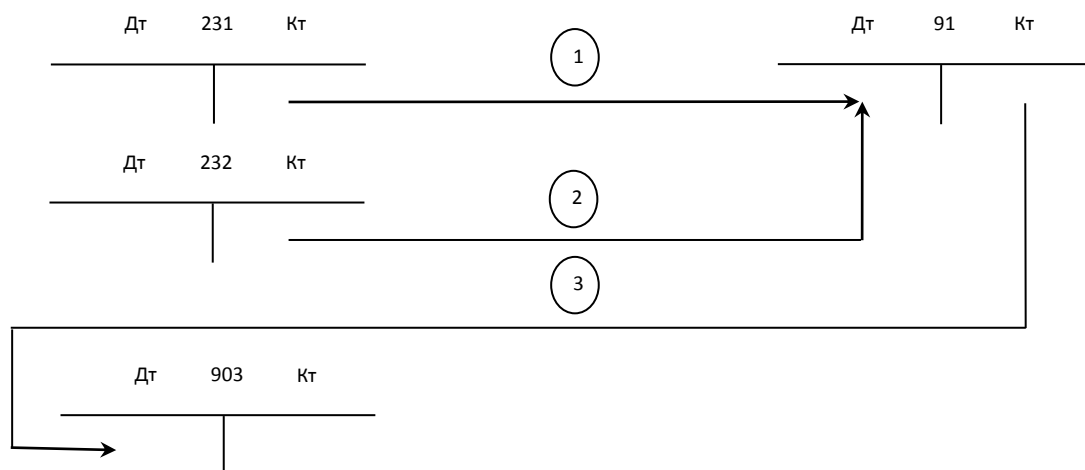


**Рис. 1. Формування собівартості реалізованих транспортних послуг на підприємствах міського автомобільного транспорту**

Примітки:

- 1 - Відображено списання основних затрат з перевезення громадян пільговим транспортом на витрати з перевезення громадян пільговим транспортом
- 2 - Відображено списання допоміжних затрат з перевезення громадян (розподілена частина) на витрати з перевезення громадян пільговим транспортом
- 3 - Відображено списання основних затрат з перевезення громадян маршрутними таксі на витрати з перевезення громадян маршрутними таксі
- 4 - Відображено списання допоміжних затрат з перевезення громадян (розподілена частина) на витрати з перевезення громадян маршрутними таксі
- 5 - Відображено списання витрат з перевезення громадян пільговим транспортом на собівартість послуг з перевезення громадян пільговим транспортом
- 6 - Відображено списання витрат з перевезення громадян маршрутними таксі на собівартість послуг з перевезення громадян маршрутними таксі

Порядок відображення в бухгалтерському обліку формування собівартості реалізованих транспортних послуг на підприємствах міського електричного транспорту наведено на рис. 2.



**Рис. 2. Формування собівартості реалізованих транспортних послуг на підприємствах міського електричного транспорту**

Примітки:

- 1 - Відображено списання основних затрат з перевезення громадян на витрати з перевезення
- 2 - Відображено списання допоміжних затрат з перевезення громадян на витрати з перевезення
- 3 - Відображено списання витрат з перевезення на собівартість реалізованих транспортних послуг

#### Висновки та перспективи подальших розвідок

Таким чином, використання підприємствами міського транспорту запропонованої нами методики бухгалтерського обліку собівартості реалізованих транспортних послуг, із виділенням рахунків для обліку затрат та витрат, дасть змогу чітко розмежовувати в обліку основні та допоміжні затрати на перевезення громадян та витрати з перевезення, у які переходять затрати в кінці звітної періоду, за умови одержання підприємством доходів від реалізації транспортних послуг.

#### Список літератури

1. Бухгалтерський учет и налогообложение финансовых результатов в системе управления организацией [Текст] / А. И. Нечитайло, Л. В. Панкова, И. А. Нечитайло, И. Н. Томшинская. – Ростов н/Д: Феникс, 2014. – 281 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, С. П. Береза. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 672 с.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні [Текст] : навчально-практичний посібник / С. Ф. Голов. – Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. – 768 с.
4. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений [Текст] : учебник / К. Друри [пер. с англ.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
5. Нападовська Л. В. Управлінський облік [Текст] : [монографія] / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 356 с.
6. Сопко В. В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посібник / В. В. Сопко. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
7. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства [Текст] / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУП, 2002. – 656 с.
8. Карпова Т. П. Управленческий учет [Текст] : учебник для вузов / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2000. – 350 с.
9. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерський учет: управленческий аспект [Текст] / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер / [пер. с англ.] под ред. Я. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
10. Гавриленко О. Є. Собівартість транспортних послуг та порядок її формування [Текст] / О. Є. Гавриленко // Вісник Одеського національного університету. – 2013. – Т. 18. – Випуск 4. – С. 83-86.
11. Гавриленко О. Є. Проблема неоднозначності понять «Витрати» та «Затрати» [Текст] / О. Є. Гавриленко // Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2013. – №5. – С. 76-84.
12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

---

## References

1. *Nechitailo, A. I., Pankov, L. V., Nechitailo, I. A., Tomshinskaya, J. H. (2014). Accounting and taxation of financial results in the management of the organization . Rostov n / D: Phoenix.*
2. *Butynets, F. F., Chyzhevska, L. V., Bereza, S. P. (2000). Accounting. Zhytomyr : ZHITI.*
3. *Golov, S. F. (2000). Accounting and Financial Reporting in Ukraine. Dnepropetrovsk, LLC "Balance Club".*
4. *Drury, C. (2003). Management accounting for business decisions. Moscow: UNITY -DANA.*
5. *Napadovska, L. (2000). Management Accounting. Dnepropetrovsk : Science and Education.*
6. *Sopko, V. (2000). Accounting. Kyiv: MBK.*
7. *Tsal-Tsalko, Y. S. (2002). Costs of Company. Kyiv: MCC.*
8. *Karpov, T. P. (2000). Management Accounting. Moscow: UNITY.*
9. *Horngren, C. T. & Foster, G. (2000). Accounting: administrative aspect. Moscow: Finance and Statistics.*
10. *Gavrylenko, O. E. (2013). Cost of transport services and the manner of its formation. Bulletin of the Odessa National University, 18 (4), 83-86.*
11. *Gavrylenko, O. E. (2013). Problem of ambiguity of terms "costs " and " Costs". Proceedings of the Khmelnytsky cooperative trade and economic institution. Economics, 5, 76-84.*
12. *Instructions on the use of the Chart of Accounts assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations of November 30, 1999 № 291. (1999). Retrieved April 15, 2014, from <http://zakon.rada.gov.ua>.*

**Стаття надійшла до редакції 29.03.2014 р.**