

УДК 657.44

Гавриленко О. Є.

Кіровоградський національний технічний університет

СОБІВАРТІСТЬ ТРАНСПОРТНИХ ПОСЛУГ ТА ПОРЯДОК ЇЇ ФОРМУВАННЯ

Досліджено теоретичні питання визначення собівартості продукції (робіт, послуг). Розглянуто існуючий порядок формування собівартості транспортних послуг та надано його оцінку. Запропоновано порядок формування собівартості на підприємствах міського транспорту, що відображає поєднання процесів виробництва та реалізації транспортних послуг.

Ключові слова: собівартість, транспортні послуги, міський та автомобільний транспорт, прямі витрати, загальновиробничі витрати.

Постановка проблеми. Важливою економічною категорією, яка формується на основі затрат і витрат підприємства та викликає поглиблений інтерес з боку науковців, є собівартість. Серед дослідників до сьогоднішнього дня точаться дискусії стосовно економічної сутності та порядку формування собівартості продукції (робіт, послуг) як на теоретичному рівні, так і в практичній діяльності підприємств.

Формування собівартості на підприємствах міського транспорту залежить насамперед від специфіки їх діяльності, яка полягає у поєднанні процесів виробництва та реалізації транспортних послуг. Тому склад, методи визначення та порядок формування собівартості транспортних послуг є важливим об'єктом наукових досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження економічної сутності собівартості в різних літературних джерелах дає змогу автору стверджувати, що поняття собівартості розглядається вченими-економістами в основному в двох аспектах: одні дослідники (Бутинець Ф.Ф. [1], Нападівська Л.В. [2], Сопко В.В. [3], Цал-Цалко Ю.С. [4]) визначають собівартість як виражені в грошовій формі поточні затрати (витрати) підприємства на виробництво та реалізацію продукції; інші (Бідненко О.І. [5], Карпова Т.П. [6], Хорнгрен Ч.Т. [7], Фостер Дж. [7]) розглядають собівартість у вигляді вартісного вираження ресурсів, використаних в процесі виробництва.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Вважаємо вищенаведені визначення собівартості неповними, оскільки в них не враховані витрати, пов'язані з організацією та обслуговуванням виробництва, які також включаються до собівартості продукції, тобто загально-виробничі витрати.

Крім того, в першому визначенні необхідно відмітити наявність неузгодженості між вченими, яка проявляється у вживанні деякими з них терміну «затрати», а іншими – терміну «витрати». На нашу думку, дані терміни мають принципову різницю, що обґрунтовано нами у попередніх дослідженнях.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є узагальнення існуючих в економічній літературі та методичних джерелах визначень собівартості та розробка пропозицій стосовно удосконалення формування собівартості транспортних послуг з урахуванням особливостей діяльності підприємств міського транспорту.

Виклад основного матеріалу. Загальне поняття собівартості продукції (робіт, послуг) на законодавчому рівні не визначене. Навіть у П(С)БО 16 «Витрати», який регламентує порядок формування в бухгалтерському обліку витрат підприємства, наведено склад витрат, що включаються до різних

видів собівартості, але визначення самого поняття собівартості в ньому відсутнє.

Складність даного поняття проявляється також в тому, що в основному в економічній літературі наведені визначення собівартості продукції, проте питанням економічної сутності собівартості послуг та порядку її формування увага вчених практично не приділяється.

З огляду на це, вважаємо за необхідне розглянути погляди вчених-економістів стосовно поняття собівартості транспортних послуг та визначити порядок формування її різних видів.

Так, Коссою Ю.М. визначає собівартість перевезень, як «виражені в грошовій формі витрати підприємства на заробітну плату, відрахування на соціальні заходи, електроенергію, амортизацію основних фондів та деякі інші затрати» [8, с. 177]. У свою чергу Дмитрієв І.А. стверджує, що «собівартість транспортної продукції – це грошові затрати на її виробництво та реалізацію» [9, с. 108]. А на думку Білухи М.Т. «собівартість перевезень – це затрати автотранспортного підприємства на здійснення перевезень пасажирів» [10, с. 155].

Вважаємо, що вищенаведені визначення собівартості транспортних послуг є не конкретними і не розкривають в повній мірі сутність даного поняття.

Натомість, достатньо повне визначення собівартості послуг наводиться у Методичних рекомендаціях з формування собівартості перевезень (робіт, послуг на транспорті) № 65 від 05.02.2001 р. [11], згідно з якими, собівартість перевезень (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення.

З метою усунення плутанини у застосуванні термінів «затрати» і «витрати», яка міститься у вищенаведених визначеннях собівартості транспортних послуг, доповнення та конкретизації даного визначення, з урахуванням існуючих позицій вчених-економістів та Методичних рекомендацій, автором пропонується доповнити визначення собівартості транспортних послуг.

Таким чином, собівартість транспортних послуг (перевезення пасажирів) пропонується визначати, як виражені в грошовій формі затрати підприємств на підготовку та здійснення процесу перевезення пасажирів, а також його забезпечення, які при реалізації транспортних послуг переходять у витрати.

У даному визначенні автором відображено взаємозв'язок наявних на підприємствах міського транспорту затрат і витрат, тобто, процес пере-

ходу при реалізації транспортних послуг затрат у витрати, на основі яких формується собівартість реалізованих транспортних послуг.

Залежно від мети і завдань інформації про витрати підприємства, яка необхідна для прийняття управлінських рішень, розраховуються різні види собівартості продукції (робіт, послуг).

Для потреб бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності згідно з П(С)БО 16 «Витрати» підприємства визначають виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) та собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [12].

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [12].

На підприємствах міського автомобільного та електричного транспорту, згідно специфіки здійснення їх діяльності, визначаються такі види собівартості транспортних послуг: виробнича собівартість, собівартість реалізованих транспортних послуг, повна собівартість та планова собівартість.

Визначення даних видів собівартості регламентовано діючими галузевими методичними рекомендаціями.

Так, на підприємствах міського автомобільного транспорту собівартість транспортних послуг визначається згідно з Наказом № 65 від 05.02.2001 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (далі – Методичні рекомендації № 65) [11].

Згідно з Методичними рекомендаціями № 65 [11], до виробничої собівартості перевезень включаються:

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

Як видно з наведеного переліку витрат, він є практично однаковим з витратами, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), визначеними в П(С)БО 16 «Витрати» з однією відмінністю – відповідно до Методичних рекомендацій № 65 загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості перевезень в повному обсязі, без поділу їх на змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Як зауваження необхідно виділити відсутність у вищевказаних Методичних рекомендаціях переліку витрат, які включаються до собівартості реалізованих транспортних послуг. Тобто порядок формування собівартості реалізованих транспортних послуг в них взагалі не визначено. Натомість значна увага в даних Методичних рекомендаціях приділена методам обліку собівартості перевезень.

Для визначення собівартості транспортних послуг на підприємствах міського електричного транспорту розроблені Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства» № 47 від 06.03.2002 р. [13] (далі – Методичні рекомендації № 47).

Але, незважаючи на те, що дані Методичні рекомендації призначені для розрахунку собівартості послуг підприємств житлово-комунального господарства, до яких належать, зокрема, і підприємства міського електротранспорту, порядок визначення як виробничої собівартості, так і собівартості реалізованих послуг в них відсутній. Значна увага в Методичних рекомендаціях № 47 приділена класифікації витрат та їх групуванню за економічними елементами та статтями калькуляції. Згадування про собівартість послуг в Методичних рекомендаціях міститься лише в частині визначення понять різних видів собівартості.

Таким чином, формування підприємствами міського електричного транспорту виробничої собівартості та собівартості реалізованих транспортних послуг здійснюється згідно П(С)БО 16 «Витрати».

Повна собівартість розраховується підприємствами міського автомобільного та електричного транспорту для отримання з державного бюджету компенсаційних виплат (субвенції) за перевезення пільгових категорій громадян.

На підприємствах автомобільного транспорту розрахунок повної собівартості здійснюється згідно з Методичними рекомендаціями № 65, а на підприємствах електричного транспорту – згідно з Методичними рекомендаціями щодо визначення повної собівартості послуг міського електротранспорту від 25.03.2008 р. № 72 [14] (далі – Методичні рекомендації № 72).

Як було зазначено нами вище, в Методичних рекомендаціях № 65 вказано порядок визначення лише виробничої собівартості, натомість Методичні рекомендації № 72 направлені на визначення планової виробничої собівартості та планової повної собівартості, які необхідні для встановлення тарифів на послуги з перевезення пасажирів і не мають ніякого відношення до розрахунку повної собівартості, необхідної для одержання субвенції за пільгові перевезення громадян.

Розрахунок підприємствами міського транспорту планової собівартості, що визначається для формування тарифів на послуги міського автомобільного та електричного транспорту здійснюється на основі Наказу № 96 від 25.07.2007 р. «Про порядок формування тарифів на послуги міського електричного транспорту (трамвай, тролейбус)» [15] (далі – Наказ № 96) та Наказу № 1175 від 17.11.2009 р. «Про затвердження Методики розрахунку тарифів на послуги пасажирського автомобільного транспорту» [16] (далі – Наказ № 1175).

У вищевказаних Наказах наведено порядок визначення планової виробничої собівартості послуг та планової повної собівартості послуг з детальним переліком статей витрат, що включаються до даних видів собівартості.

Загалом, існуючі Методичні рекомендації з визначення собівартості транспортних послуг потребують значного уточнення та внесення змін стосовно цілей та порядку формування різних видів собівартості транспортних послуг.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» та Методичними рекомендаціями з формування собівартості транспортних послуг, одним із складових елементів витрат, що включається до виробничої собівартості та собівартості реалізованих транспортних послуг є загальновиробничі витрати. Дані витрати класифікуються як непрямі та включаються до собівартості не в повному обсязі, а пропорційно обраній базі розподілу.

Під прямими витратами в П(С)БО 16 «Витрати» розуміються «витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом» [12].

Виходячи з цього, непрямі витрати – це ті витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом, оскільки вони пов'язані більше ніж з одним об'єктом витрат.

П(С)БО 16 «Витрати» визначено, що об'єктом витрат є «продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат» [12].

Об'єктом витрат на підприємствах міського транспорту є послуги з перевезення пасажирів. Послуги з перевезення пасажирів є єдиним видом послуг, які надають підприємства міського транспорту в межах своєї основної діяльності. Тому всі витрати, пов'язані з підготовкою, здійсненням та обслуговуванням (загальновиробничі витрати) процесу перевезення, є прямими.

Віднесення загальновиробничих витрат до собівартості реалізованих транспортних послуг на підприємствах міського електричного транспорту є значно простішим, ніж на підприємствах міського автомобільного транспорту.

Це пов'язано з тим, що досліджувані нами підприємства міського електричного транспорту надають послуги з перевезення пасажирів тільки тролейбусами.

Виходячи з цього, загальновиробничі витрати включаються до собівартості перевезень в повному обсязі, тобто необхідність розподілу загальновиробничих витрат в даному випадку відсутня.

Процес включення загальновиробничих витрат до собівартості перевезень на підприємствах міського автомобільного транспорту відбувається по-іншому.

Підприємства міського автомобільного транспорту здійснюють два види перевезення пасажирів: перевезення пасажирів маршрутними таксі та пільгові перевезення пасажирів.

У даному випадку загальновиробничі витрати також є прямими, оскільки здійснюються лише для обслуговування процесу перевезення пасажирів та у фінансовій звітності у складі собівартості реалізованих послуг відображаються в повному обсязі.

Але для підвищення аналітичності інформації про собівартість кожного виду міських пасажирських перевезень та для управлінських цілей дані загальновиробничі витрати на підприємствах міського автомобільного транспорту розподіляються між двома видами міських пасажирських перевезень згідно обраної бази розподілу.

Враховуючи все вищевикладене, формування на підприємствах міського транспорту різних видів собівартості з урахуванням наявності та взаємозв'язку затрат і витрат підприємства необхідно здійснювати наступним чином (рис. 1):

Висновки і пропозиції. Отже, запропонована автором схема формування собівартості на підприємствах міського транспорту

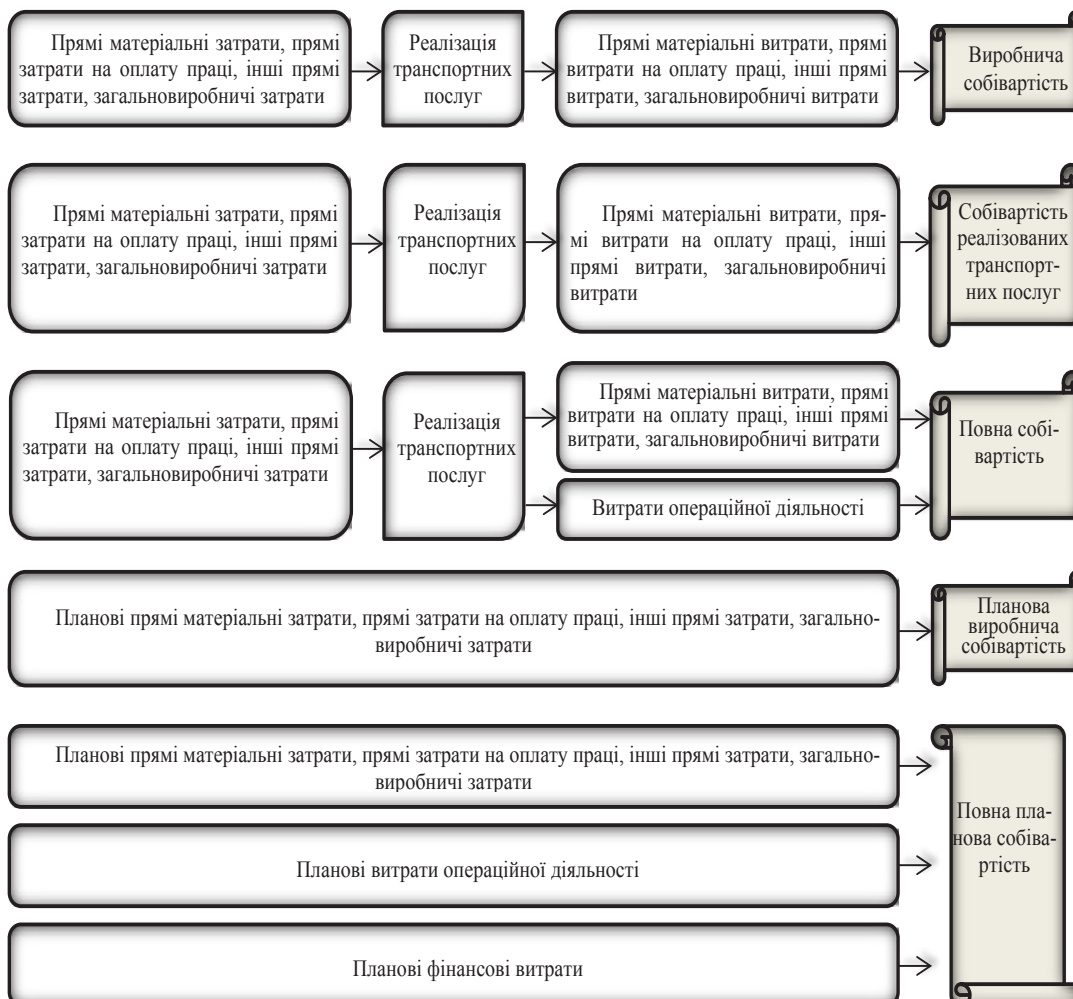


Рис. 1. Схема формування собівартості на підприємствах міського транспорту

емствах міського транспорту відображає поєднання процесів виробництва та реалізації транспортних послуг, які є нерозривними і відбуваються одночасно, та пов'язане з цим процесом фактичне перетворення затрат на виробництво транспортних послуг у витрати після їх реалізації.

Крім того, враховуючи те, що загальногосподарські

витрати на підприємствах міського транспорту, на думку автора, є прямими, склад витрат, що включаються до виробничої собівартості та собівартості реалізованих транспортних послуг, є однаковим.

Тому на підприємствах міського транспорту виробнича собівартість дорівнює собівартості реалізованих транспортних послуг.

Список літератури:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.П. Береза. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 672 с.
2. Нападовська Л.В. Управлінський облік : монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 356 с.
3. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / В.В. Сопко. – [3-те вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
4. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства / Ю.С. Цал-Цалко. – К. : ЦУП, 2002. – 656 с.
5. Бідненко О.І. Сучасні обліково-економічні проблеми формування собівартості послуг та визнання доходу підприємств житлово-комунального господарства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.archive.nbuv.gov.ua/portal/soc-gum/biznes/2010-3/2010/03/100302.pdf/.
6. Карпова Т.П. Управленческий учет : учебник для вузов / Т.П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2000. – 350 с.
7. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер / [пер. с англ.] под ред. Я. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
8. Коссо́й Ю. М. Экономика и управление на городском электрическом транспорте : учебн. / Ю. М. Коссо́й. – М. : Мастерство, 2002. – 352 с.
9. Дмитриев И.А. Экономика предприятий автомобильного транспорта : учебное пособие / И.А. Дмитриев, О.М. Жаров. – Харьков : ХНАДУ, 2004. – 184 с.
10. Белуха Н.Т. Бухгалтерский учет на автомобильном транспорте : учебник для вузов / Н.Т. Белуха. – М. : Транспорт, 1989. – 261 с.
11. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті від 05.02.2001 р. № 65 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1040.644.0>.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 19.01.2000 р. № 27/4248 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
13. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства від 06.03.2002 р. № 47 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.4292.0>
14. Методичні рекомендації щодо визначення повної собівартості послуг міського електротранспорту від 25.03.2008 р. № 72 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0072662-08>
15. Наказ Міністерства з питань житлово-комунального господарства «Про порядок формування тарифів на послуги міського електричного транспорту (трамвай, тролейбус)» № 96 від 25.07.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0906-07>.
16. Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України «Про затвердження Методики розрахунку тарифів на послуги пасажирського автомобільного транспорту» № 1175 від 17.11.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1146-09>.

Гавриленко Е. Е.

Кировоградский национальный технический университет

СЕБЕСТОИМОСТЬ ТРАНСПОРТНЫХ УСЛУГ И ПОРЯДОК ЕЕ ФОРМИРОВАНИЯ

Резюме

Исследованы теоретические вопросы определения себестоимости продукции (работ, услуг). Рассмотрен существующий порядок формирования себестоимости транспортных услуг и предоставлена его оценка. Предложен порядок формирования себестоимости на предприятиях транспорта, что отражает сочетание процессов производства и реализации транспортных услуг.

Ключевые слова: себестоимость, транспортные услуги, городской и автомобильный транспорт, прямые затраты, общепроизводственные затраты.

Gavrilenko O. E.

Kirovograd National Technical University

COST PRICE PRODUCTION OF TRANSPORT SERVICES AND ALGORITHM OF IT'S FORMATION

Summary

In the article the theoretical issues of production (works, services) cost price determination are investigated. The current order of formation of transport services cost price is observed and its evaluation is given. The author proposes the algorithm of cost price formation at the municipal transport enterprises which represents the combination of the process of transport services production and realization.

Key words: cost price, transport services, municipal and automobile transport, direct expenses, general work expenses.