

**ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ПРОДУКЦІЇ ВЛАСНОГО СПОЖИВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ  
ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ, ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ**

*Розглянуто недоліки відображення в обліку та звітності операцій з виготовлення та споживання продукції (робіт, послуг), що призначена для обслуговування процесу перевезення на залізничному транспорті. Обґрунтовано пропозиції щодо удосконалення галузевих нормативних документів, розроблено звітні форми для відображення повної інформації про виробництво, рух та використання продукції власного споживання*

**Постановка проблеми.** Поряд з безпосереднім здійсненням перевезень на залізничному транспорті проводяться роботи особистого характеру, пов'язані з виробництвом продукції (наданням послуг) для власних потреб або з метою задоволення потреб вантажовласників та пасажирів.

Усі господарські операції, пов'язані з виготовленням продукції (робіт, послуг) власного споживання в галузі відносять до підсобно-допоміжної діяльності, а їх вартість включають до собівартості транспортних послуг, що надаються Укрзалізницею [1, 2].

Проведені дослідження дозволили виявити цілий ряд недоліків у організації обліку та контролю витрат даного напрямку діяльності залізничного транспорту. Як наслідок відсутня дієва система управління, яка б дозволила оптимізувати витрати з метою зниження собівартості не лише перевезень, але й додаткових послуг, що надаються клієнтам. Існуюча система обліку витрат підсобно-допоміжної діяльності не задовольняє потреби управління у повній та розгорнутій інформації, котра б давала можливість своєчасно обирати найбільш ефективні напрями розвитку галузі на ринку вантажних перевезень, де Укрзалізниця поступово втрачає лідируючі позиції. З кожним роком відбувається стабільний відтік клієнтів на інші види транспорту, зокрема на автомобільний, який залишається головним конкурентом.

Існує велика кількість публікацій присвячених питанням щодо зацікавлення вантажовласників у послугах вітчизняних залізниць. Серед них заслуговують на увагу праці Ейтутіса Г.Д., Пасічника В.І., Яновського О.П. Усі вони мають переважно управлінське та маркетингове спрямування. До цього часу не розглядається можливість вирішення проблеми підвищення якості обслуговування клієнтів шляхом більш ефективного використання матеріальних та грошових ресурсів, удосконалення обліку та контролю витрат, одночасного налагодження дієвої системи управління, яка дозволить своєчасно приймати необхідні рішення.

**Мета дослідження.** Обґрунтування пропозицій щодо усунення існуючих недоліків обліку продукції власного споживання на залізничному транспорті, які унеможливають виявлення випадків нераціонального використання ресурсів, спричиняють відсутність мотивації до зниження собівартості послуг, не дають галузі успішно розвиватись у сучасному конкурентному середовищі.

В нових умовах господарювання необхідно забезпечити якісне інформаційне середовище для прийняття управлінських рішень, спрямованих на більш раціональний перерозподіл витрат, який дозволить знизити собівартість послуг за одночасного підвищення їх якості. Отже, інформація, котру надає фінансовий та управлінський облік повинна надходити своєчасно, у потрібному розрізі. За таких умов з'явиться можливість проводити якісний аналіз показників, ефективно планування та оперативний контроль витрат підсобно-допоміжної діяльності.

Продукцією власного споживання на залізничному транспорті вважають ту, котра спеціально виготовляється для власних потреб і є невід'ємною складовою процесу здійснення перевезень. Зокрема до таких підсобно-допоміжних робіт належать:

навантажувально-розвантажувальні; транспортно-експедиційні; виготовлення запасних частин та деталей для експлуатаційних, ремонтних і будівельно-монтажних потреб тощо. Переважно такі послуги надаються спеціалізованими структурними підрозділами галузі (механізованими дистанціями з навантаження та вивантаження, колійними машинними станціями), значна частина зазначених робіт виконується у експлуатаційних виробничо-технологічних підрозділах.

Витрати на виконання робіт чи виготовлення продукції, необхідної для обслуговування перевізного процесу, відносять до собівартості перевезених вантажів, пасажирів, багажу чи пошти. При цьому існує певний порядок обліку і відображення у звітності таких витрат. Так, на першому етапі у підсобно-допоміжній діяльності їх розподіляють за встановленими економічними елементами. Надалі важливо розрізнити послуги, що надаються підрозділам своєї залізниці та послуги, що надаються підрозділам інших залізниць.

У першому випадку сума витрат підсобно-допоміжної діяльності з використанням елементу "Інші витрати" передається до складу експлуатаційних витрат. У другому випадку витрати відшкодовуються з доходів, одержаних від залізнично-споживача послуг, для якої в свою чергу, дана сума буде складовою її експлуатаційних витрат. Останні є основою розрахунку собівартості транспортування одиниці вантажу, пасажирів, багажу чи пошти.

Таким чином витрати з обслуговування перевізного процесу входять до собівартості перевезень.

Для виконання зазначених розрахунків в галузі передбачено субрахунок 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки".

Також вноситься запис на відповідну суму у звіт форми 10-Зал "Звіт про доходи і витрати з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України", введений у дію Наказом Укрзалізниці від 31.01.2009 р., № 519-Ц (надалі – звіт форми 10-Зал), в рядок 10798 "Виготовлення продукції (робіт, послуг) для власного споживання", у графу "Інші витрати". До цієї графи в свою чергу передбачено пояснення, що додається до звіту в додатку, де зазначено отримано чи передано окремою залізницею дану суму витрат.

При визначенні собівартості реалізованої продукції, яка відображається у формі 2 "Звіт про фінансові результати", враховуються витрати зазначені у формі 10-Зал, зменшені на суму, відображену в рядку 10798 "Виготовлення продукції (робіт, послуг) для власного споживання". Отже, дані витрати не впливають на звіт про фінансові результати і таким чином не порушуються загально прийняті вимоги, викладені у П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" [1].

З описаного можна зробити висновок, що інформація про продукцію власного споживання в управлінській звітності залишається не розкритою. Зокрема не можливо встановити:

- кількість і асортимент продукції виготовленої та спожитої підрозділами залізничного транспорту;
- перелік послуг та видів виконуваних робіт для обслуговування перевізного процесу;
- склад витрат, що несе галузь для виготовлення продукції (робіт, послуг) власного споживання, її собівартість за одиницю.

За таких умов не вдається провести якісний аналіз оптимальності споживання продукції власного виробництва, неможливо планувати матеріальні, трудові та грошові витрати на даний напрямок діяльності, а від так здійснювати оперативний контроль.

Зокрема, в межах залізниці не ведеться звітність за статтями витрат про спожиту продукцію, виконані роботи, надані послуги, що були створені для власних потреб чи отримані від структурних підрозділів інших залізниць. Отже, необхідно розробити внутрішні звітні форми для відображення повної та розгорнутої інформації щодо вартості та використання такої продукції.

Перш за все необхідно встановити, яку продукцію (роботи, послуги) та у яких обсягах споживає кожна окрема залізниця (наприклад Львівська). Тому на першому етапі необхідно розробити звітну форму: "Звіт залізниці про спожиту продукцію (роботи, послуги) підсобно-допоміжної діяльності". Відобразити у звітності інформацію про виготовлену продукцію для обслуговування перевізного процесу окремою залізницею є недоцільно, оскільки, як вже зазначалось,

її структурні підрозділи можуть виготовляти певний вид продукції для реалізації декільком іншим залізницям. Те ж стосується виконаних робіт і наданих послуг. Більш інформативними є показники про спожиту окремою залізницею продукцію (роботи, послуги), оскільки вони чітко вказують на реальні потреби.

Звіт залізниці про спожиту продукцію (роботи, послуги) підсобно-допоміжної діяльності, що призначена для обслуговування перевезення вантажів, доцільно відображати у розрізі видів економічної діяльності, котрі виділяють в галузі:

- вантажні перевезення;
- утримання інфраструктури;
- локомотивна тяга;
- ремонт рухомого складу.

Зразок заповненої форми розробленого звіту наведено у табл. 1, схематично його структуру подано на рис. 1.

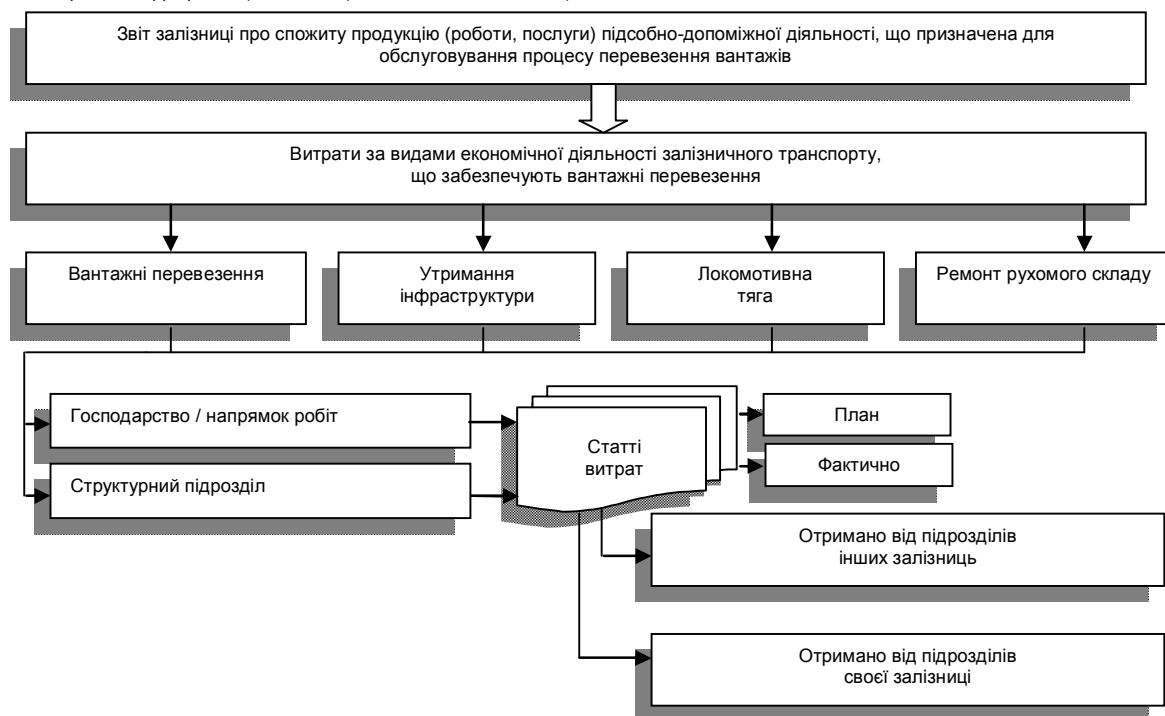


Рис. 1. Схема звіту залізниці про спожиту продукцію (роботи, послуги), що призначена для обслуговування перевезення вантажів

Відображаючи у звітності галузеве господарство (локомотивне, вагонне та ін.) та підпорядкований йому структурний підрозділ, де було спожито продукцію власного виробництва, можна отримати адресність витрат та встановити особу, яка нестиме відповідальність за раціональне використання цієї продукції. Групування показників за видами економічної діяльності залізничного транспорту, що забезпечують вантажні перевезення, дасть змогу показати різновид продукції (робіт, послуг), що споживатимуться у кожному з напрямків, та проаналізувати її призначення.

У даному звіті також необхідно відображати асортимент продукції, яка виготовляється на залізничному транспорті (для особистих потреб); перелік послуг, та види робіт, що виконуються в галузі для обслуговування перевізного процесу із зазначенням їх вартості.

Після того як вдається чітко встановити, вид і кількість продукції (робіт, послуг) та на які потреби вона використовується залізницею, з'явиться можливість складати попередні прогнози у необхідності

цієї продукції в залежності від запланованих обсягів перевезень. Крім того здійснюватиметься ефективне планування витрат на її виготовлення, пошук шляхів зниження її собівартості. Поряд із фактичними показниками в звіті запропоновано відображати заплановані обсяги споживання продукції. Отже буде можливість здійснювати і оперативний контроль.

Важливо вказувати інформацію про те чи самостійно залізниця виготовила для особистих потреб продукцію необхідну для обслуговування перевізного процесу, чи отримала її від структурних підрозділів інших залізниць.

Поряд із введенням у практичну діяльність звіту запропонованого зразка, надалі необхідно здійснювати нормування та планування витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) власного споживання за кожним їх видом, розробити первинні документи та звітні форми у яких відобразатиметься інформація про витрати на виробництво.

Зразок заповнення запропонованого звіту на прикладі Львівської залізниці подано у табл. 1.

Таблиця 1. Звіт Львівської залізниці про спожиту продукцію (роботи, послуги) підсобно-допоміжної діяльності для обслуговування процесу перевезення вантажів

Номер статті	Найменування статті витрат	Вимірник	Витрати (грн.)		Структурний підрозділ / дільниця	Отримано від підрозділів інших залізниць
			План	Фактично		
1	2	3	4	5	6	7
<b>Вантажні перевезення. Прямі витрати з вантажних перевезень</b>						
Вагонне господарство						
Запропоновано виділяти	Виготовлення пломб	кг	3500	2890	Пункт ТО з відчепленням вагонів	
Господарство станцій (вокзалів)						
360	Місцеві витрати по вантажному господарству	—	19000	21870	Станції	
Міжнародні перевезення						
368	Маневрова робота локомотивів	1 локомотиво-година роботи	6700	4011	Локомотивні депо	
369	Обслуговування передавальних поїздів	1 поїздо-година	2670	1395		
370	Перевантаження вантажів	1 т	34873	37216	Вагонні депо	
371	Перестановка вантажних вагонів	1 вагон	28900	31054		
373	Інші роботи та послуги		4100	4980		
<b>Утримання інфраструктури. Витрати після розподілу між видами перевезень</b>						
Послуги, пов'язані з охороною						
380	Утримання воєнізованої, пожежної охорони	1 пост	61890	73111	—	
Колійне господарство						
381	Роботи (послуги) з модернізації верхньої будови колії	—	—	18903	колійні машинні станції	
382	Роботи (послуги) з модернізації земляного полотна	—	—	6722		
383	Роботи (послуги) з модернізації штучних споруд	—	49000	32000		
<b>Ремонт рухомого складу</b>						
Вагонне господарство						
Запропоновано виділяти	Порізка вантажних вагонів на металообробку	1 вагон	—	17070	Пункт технічного обслуговування з відчепленням вагонів	
Запропоновано виділяти	Поточний ремонт піввагонів	1 відремонтований вагон	—	11260		11260
<b>Локомотивна тяга</b>						
<b>Всього витрат</b>			<b>210633</b>	<b>262482</b>		<b>11260</b>

У табл. 1 наведено перелік статей згідно діючої Номенклатури витрат з основних видів діяльності залізничного транспорту України (надалі – Номенклатура витрат), затвердженої Наказом Укрзалізниці від 21.08.2007 р., № 417-Ц. Саме на основі цього документа формується галузева звітність Укрзалізниці. У графі 1 табл. 1 також подано запропоновані статті витрат, котрі на даний час відсутні, однак проведені дослідження вказують на необхідність їх виділення.

Впровадження у практичну діяльність звіту запропонованого зразка сприятиме висвітленню достовірних даних однієї з важливих ділянок обліку залізничного транспорту, а саме дозволить здійснювати ефективний контроль за використанням продукції власного споживання та забезпечить достовірне відображення обміну між структурними підрозділами продукцією, роботами та послугами, призначеними для

внутрішніх потреб. Поряд з тим з'явиться можливість більш ефективно планувати та контролювати витрати підсобно-допоміжної діяльності галузі.

#### Список використаної літератури:

1. *Бойла Л.І.* Сутність та склад витрат підсобно-допоміжної діяльності залізничного транспорту / Л.І. Бойла // Вісник житомирського державного технологічного університету. – Житомир, 2010. – № 1 (51). – С. 153-156. 2. Номенклатура витрат з основних видів діяльності залізничного транспорту України. – [затверджено Наказом Укрзалізниці від 21.08.2007 р., № 417-Ц]. – К.: ВАТ "ІКТП-Центр", 2008. – 426 с.

БОЙЛА Л.І. – кандидат економічних наук, викладач Тернопільського національного економічного університету