

**О. М. Гнезділова**кандидат економічних наук, доцент  
Класичний приватний університет

## ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ІНТЕГРОВАНОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТРАНСПОРТНОЇ ГАЛУЗІ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

*У статті узагальнено думки науковців і практиків щодо необхідності та методичних підходів до формування інтегрованої облікової системи на підприємствах автотранспортної галузі. Запропоновано концептуальну модель об'єднання фінансового, управлінського бухгалтерського обліку, а також статистичного, оперативного та податкового обліків на автотранспортних підприємствах в інтегровану систему. Визначено етапи процесу організації системи управлінського обліку на підприємствах, а також елементи та порядок складання графіку документообігу на автотранспортних підприємствах у системі інтегрованого обліку, де перераховані всі первинні документи, відповідальний за їх складання, час складання й подання в бухгалтерію для подальшої обробки, терміни зберігання. Крім того, визначено доцільність складання схеми розподілу обов'язків, у якій за кожним учасником облікового процесу закріплюється певна ділянка роботи.*

**Ключові слова:** фінансовий облік, управлінський облік, статистичний облік, оперативний облік, податковий облік, автотранспортні підприємства.

### I. Вступ

Питання організації обліку транспортної роботи автотранспортної техніки досліджено недостатньо. Зважаючи на особливості організації обліку й аналізу роботи транспортних засобів на підприємствах, визначено коло питань проблемного або дискусійного характеру. До них належать питання недосконалості форм первинного обліку й невідповідності показників різних форм звітності; відсутності системи оперативного збору, накопичення, обробки й раціонального використання інформації з урахуванням управлінських потреб; розбіжності основних положень методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) автотранспортних підприємств і бухгалтерського обліку щодо накопичення вихідної інформації для визначення собівартості транспортних робіт і послуг. Подальшого дослідження потребують питання організації та вдосконалення обліково-аналітичної інформації щодо використання транспортних засобів.

### II. Постановка завдання

Мета статті – обґрунтувати необхідність та основні організаційні аспекти формування на підприємствах транспортної галузі інтегрованої облікової системи.

### III. Результати

Виходячи з розуміння значення фінансового обліку як основного джерела інформації про управління підприємством, потрібно констатувати, що він не в змозі забезпечити всіх користувачів різного рівня необхідною оперативною інформацією. Через жорстку

регламентацію фінансового обліку П(С)БО він не може надати інформацію для розробки стратегії та тактики внутрішнього управління підприємством в умовах ринку.

Основними відмінностями фінансового обліку від інших систем господарського обліку є суцільний характер обліку активів, пасивів підприємства, безперервність ведення в часі, обов'язковість документування господарських операцій. Але при цьому саме документування і є основним об'єднувальним фактором, адже, як правило, всі види господарського обліку – оперативного-технічний, статистичний і бухгалтерський – різною мірою користуються єдиною вихідною інформацією [5, с. 56]. Тому саме організація первинного обліку є найбільш важливим фактором організації ефективного функціонування різних систем господарського обліку підприємства.

Сьогодні в Україні з розвитком і перевалюванням податкової системи та дотриманням принципу формування Держбюджету майже цілком завдяки податкам із діяльності підприємств організація бухгалтерського обліку значною мірою залежить і від податкового законодавства [6, с. 63]. І тут ми згодні з М. Пушкарем, що: "...розуміння ролі та значення обліку в економічній системі України до кінця не усвідомлено ні на рівні держави, ні на рівні міністерств, ні на рівні підприємств... Держава заклопотана не створенням належних умов для приведення у відповідність методів обліку до потреб економіки, а створенням паралельної до бухгалтерського обліку моделі податкового обліку, що ні в науковому, ні в практичному аспектах не раціонально" [3, с. 27].

Таким чином, щоб урахувати всі вимоги зовнішніх і внутрішніх користувачів у обліковій інформації (потребу керівництва в оперативному отриманні інформації як облікового, так і технологічного характеру, а також необхідність складання статистичної та податкової

звітності, які, як правило, мають багато показників, що не обраховуються в традиційній системі бухгалтерського обліку) з мінімальними витратами праці й часу виникає необхідність формування на підприємстві комплексної (інтегрованої) інформаційної системи (рис.).



Рис. Схема інтегрованої облікової системи автотранспортних підприємств

Тобто інформаційно-облікова система повинна бути сформована з урахуванням потреб різних споживачів, що передбачає органічне поєднання бухгалтерського, оперативного й статистичного обліку з урахуванням необхідності відображення в них показників податкової звітності.

При цьому актуальним є питання вдосконалення організації не тільки бухгалтерського обліку, який на сьогодні "...став складовою частиною управлінської системи світової економіки, без якого неможливе управління жодною ланкою господарювання..." [4, с. 28], а розглядати всі форми обліку у тісному взаємозв'язку та взаємозалежності, адже саме "...господарський облік здійснюється для отримання інформації, необхідної для суспільного відтворення і управління ним" [8, с. 29].

У фінансовому словнику зазначено: "Облік – встановлення наявності чого-небудь, його вимірювання і реєстрація з кількісної і якісної сторони. Облік забезпечує постійну

інформацію про всі сфери господарської діяльності та суспільного життя" [1]. Крім того, з розвитком економічних відносин удосконалюється й розвивається і облікова система, і на сьогодні провідні українські та зарубіжні вчені (Ф. Бутинець, В. Моссаковський, М. Метьюс, Б. Райан, М. Перера та ін.) у системі господарського обліку додатково виділяють стратегічний та креативний облік.

Таким чином, у широкому розумінні господарський облік є одним із основних індикаторів, що відображає загальний економічний стан держави, головним джерелом інформації для аналізу та прогнозування суспільного розвитку. Залежно від характеру даних, методів отримання й способів групування інформації господарський облік поділяється на статистичний, оперативний та бухгалтерський. Кожен вид обліку має своє певне значення для управління господарською діяльністю й контролю за її ефективністю.

Так, використовуючи узагальнену статистичну інформацію, що надають органи

Державної служби статистики, ми можемо визначити тенденції транспортного забезпечення економіки країни. Але за статистичними даними на сьогодні ми можемо зробити тільки висновки про ту ситуацію, що склалася, та й то із запізненням як мінімум на рік-два, і ніяк не можемо вплинути на розвиток подій. Тобто статистичні дані задовольняють ретроспективні потреби в інформації та можуть бути використані при оперативному аналізі тільки для відносного чи абсолютного порівняння показників, побудови рядів динаміки з метою визначення тієї чи іншої тенденції. Таким чином, статистичні довідники можна використовувати при створенні інформаційної бази оперативного аналізу транспортного забезпечення як допоміжне, а не основне джерело інформації.

При цьому зазначимо, що в статистичній звітності, яку оприлюднюють, надається дуже обмежена кількість аналітичних показників, що характеризують розвиток транспортного процесу, й практично відсутня інформація про транспортне забезпечення народного господарства. Висвітлюють тільки основні показники про обсяги перевезень, вантажообіг, споживання паливно-мастильних матеріалів і стан автомобільних доріг, чого замало для глибокого ґрунтового аналізу, визначення впливу тих чи інших факторів на транспортний процес, резервів та шляхів їх використання.

До того ж зазначимо, що в статистичній звітності за 2014 р. невиправдано скорочено деякі показники: так, балансова вартість транспортних засобів відображається в одній графі з інвентарем та іншими основними засобами, тому не можна точно визначити, яка їх питома вага в структурі основних фондів.

Забезпечення своєчасної реєстрації та обробки цієї інформації здійснюється саме через організацію та впровадження управлінського обліку.

Сучасні умови розвитку ринкових відносин і розширення вимог до сутності, змісту й методології обліку призвели до виділення управлінського обліку "...як системи для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів" [2, с. 26]. Процес реформування обліку з метою приведення його до вимог міжнародних стандартів на рівні організації фінансового обліку відбувався досить організовано за напрямками, передбаченими Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів № 1706 від 28.10.1998 р., тоді як на внутрішньогосподарському рівні переорієнтація обліку у виробничих та інших структурних підрозділах підприємств на потреби управлінського обліку відбувається мляво й неорганізовано.

До основних чинників, що зумовили гальмування у впровадженні управлінського

обліку на внутрішньому рівні на підприємствах, варто зарахувати такі:

- відміна повної державної регламентації щодо організації внутрішнього обліку та надання підприємствам свободи у виборі форм обліку, методів оцінки певних видів майна подекуди призвело до відмови від його аналітичності (деталізації);
- низький рівень кваліфікації працівників облікової служби та відсутність можливості систематичного підвищення їх кваліфікації;
- недостатнє програмне забезпечення комп'ютерної форми ведення управлінського обліку;
- одночасне проведення реорганізації підприємств та облікової реформи в Україні.

Крім того, необхідно зазначити, що передбачалося одночасне реформування як облікової, так і податкової систем з метою координування вихідних показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності до інформаційної потреби при складанні звітних податкових форм і розрахунків. Але, незважаючи на заходи з реформування податкового законодавства щодо його гармонізації зі стандартами фінансового обліку, повного їх узгодження не відбулося, й бухгалтери підприємств вимушені вести фінансовий облік за новими вимогами П(С)БО, паралельно окремо накопичуючи інформацію, необхідну для складання податкових звітів і різноманітних форм статистичної звітності. Ведення подвійної бухгалтерії забieraє час і стає на заваді вдосконаленню системи управлінського обліку.

Таким чином, на сьогодні є низка невирішених методологічних проблем щодо організації обліку роботи транспортних засобів на підприємствах загалом і в кожному структурному підрозділі окремо, адже і в транспортних підрозділах виникає потреба в різній економічній інформації одночасно на двох різних рівнях – зовнішньому й внутрішньому.

З прийняттям Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" та орієнтацією України на застосування міжнародних підходів до організації обліку в науковій літературі з'явилося багато праць, присвячених управлінському обліку. В дослідженнях українських і зарубіжних науковців зазначено, що управлінський облік як система накопичення, обробки та використання інформації з'явився в кінці 1940-х – на початку 1950-х рр., коли в країнах з розвинутою ринковою економікою бухгалтерський облік став не засобом обробки інформації про події, що вже сталися та відображені в первинних документах і реєстрах обліку, а перетворився на учасника й виконавця управлінської політики підприємств [7, с. 45].

Таким чином, практика функціонування суб'єктів господарювання в сучасному законодавчо-нормативному полі України визна-

чає необхідність створення такої інтегрованої облікової системи, яка б дала змогу в повному обсязі та швидко отримувати весь спектр необхідної інформації як для потреб управління, так і для складання різноманітних форм звітності, що вимагає ґрунтовних досліджень з метою пізнання всіх аспектів організації отримання й використання інформації, методології цього процесу та його інформаційного забезпечення. Але ми не можемо ігнорувати той порядок обліку господарської діяльності та її відображення в різних формах звітності, які є на сьогодні. Тому питання вдосконалення методології обліку розглянемо, виходячи з того, що на сьогодні існує поділ на фінансовий та управлінський облік, кожному з яких притаманні певні мета, функції, завдання тощо.

Крім того, оскільки транспортні підрозділи є лише структурною ланкою більшості неспеціалізованих підприємств, то в контексті розгляду питання вдосконалення організації бухгалтерського обліку наголосимо на вдосконаленні організації управлінського обліку роботи транспортних засобів.

До основних нормативних документів, що регламентують порядок організації бухгалтерського обліку та звітності на підприємствах України й поширюють свою дію на всі юридичні особи, незалежно від сфери діяльності та форми власності, належать Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку й Інструкція з його застосування, Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств, а також Податковий кодекс України.

Успішне поєднання в єдину систему різних за своїм призначенням та функціями складових господарського обліку можливе тільки при раціональній організації облікової роботи. Згідно з вимогами Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність", відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності несе власник або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством.

Організацію системи управлінського обліку на підприємствах доцільно здійснювати в такій послідовності:

1. Визначити організаційну структуру підприємства.
2. Розробити організаційну схему управлінського обліку.
3. Розробити схему документообігу.
4. Розробити систему контролю витрат.
5. Організувати центри відповідальності.

6. Розробити бюджети для центрів відповідальності.

7. Визначити види продукції (робіт, послуг), яку виробляє підприємство.

8. Визначити систему обліку й калькулювання продукції.

9. Визначити перелік постійних і змінних витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та порядок контролю цих витрат.

Аналітичний облік витрат при цьому ведеться не тільки загалом по підприємству, а й окремо за структурними підрозділами.

При цьому власник або керівник діє за такою схемою:

- 1) вибір форми організації обліку;
- 2) визначення облікової політики та методології бухгалтерського обліку;
- 3) вибір форми обліку, способу її реалізації;
- 4) розробка загальної системи й окремих складових управлінського обліку та його взаємодії із системами фінансового, статистичного та оперативного обліку;
- 5) розробка робочого плану рахунків, реєстрів аналітичного обліку, посадових інструкцій облікових працівників тощо;
- 6) розробка форм документів первинного обліку, графіку документообігу та організація процесу реєстрації необхідної господарської інформації.

Послідовність кроків в організації обліку є одним із можливих варіантів, але їх змістовне наповнення необхідно враховувати при організації обліку. При цьому також потрібно керуватися як внутрішньою, так і зовнішньою потребою в узагальненій обліковій інформації. Виходячи з вищесказаного, на підприємстві розробляють робочий план рахунків, у якому встановлюють перелік рахунків другого порядку та аналітичних рахунків, а також макети накопичувальних документів і реєстрів аналітичного обліку.

Підприємства, керуючись чинним законодавством, на сьогодні самостійно визначають порядок обліку транспортних засобів, їх послуг і транспортного обслуговування. Тобто підприємства, розробляючи робочий план рахунків, у частині обліку транспортної роботи керуються положеннями Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та в межах рахунку 23 "Виробництво" визначають, на яких саме аналітичних рахунках ведеться облік витрат і транспортних послуг, за якими елементами й статтями групуються витрати, що є об'єктом калькулювання, та порядок закриття таких рахунків. При цьому традиційно вважають, що транспортне обслуговування товаровиробників здійснюється переважно вантажним автотранспортом, і практично не беруть до уваги той факт, що, наприклад, сільськогосподарські підприємства близько половини

перевезень здійснюють альтернативними видами транспорту – тракторами та кінями.

Вважаємо, що головний бухгалтер будь-якого підприємства, де є транспортні засоби, в загальному контексті організації обліку та обраної облікової політики, визначаючи організаційні засади побудови обліку наявності та використання транспортних засобів, повинен діяти за таким алгоритмом:

1. Вибір об'єктів, форми та способу обліку і контролю, розробка робочого плану рахунків.
2. Визначення переліку та порядку руху первинних документів і реєстрів обліку, звітних форм та відповідальних за їх складання (графіку документообігу).
3. Визначення порядку використання ПЕОМ і спеціального програмного забезпечення для оперативного та бухгалтерського обліку транспортних засобів.
4. Визначення порядку формування витрат (амортизації транспортних засобів, оцінки ПММ, форми оплати праці тощо) об'єктів калькулювання та методики визначення собівартості транспортних послуг.
5. Створення інвентаризаційної, технічно-експлуатаційної та ліквідаційної комісії.

Урахування особливостей організації технологічного циклу та потреб користувачів різного рівня при формуванні облікової політики підприємства, на наш погляд, є основним чинником раціональної організації системи обліку та звітності. Так, при виборі форми обліку наявності та роботи транспортних засобів необхідно враховувати розміри підприємства, наяв-

ність і структуру транспортних засобів, кількість центрів відповідальності за збереження та використання транспортних засобів тощо.

Порядок формування й обліку витрат і визначення собівартості транспортної роботи регламентований Методичними рекомендаціями з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті № 65 від 05.02.2001 р. та чинними податковими нормативами, якими, як правило, і керується бухгалтер.

Облік автомобілів та їх роботи здійснюється із застосуванням уніфікованих типових форм первинних і накопичувальних документів, реєстрів аналітичного й синтетичного обліку. Всі підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку складають однотипні бухгалтерські й статистичні звіти.

Після визначення всіх загальноорганізаційних моментів складають графік документообігу, де перераховані всі первинні документи, відповідальний за їх складання, час складання та подання в бухгалтерію для подальшої обробки, терміни зберігання. Крім того, вважаємо за доцільне визначити схему розподілу обов'язків, у якій за кожним учасником облікового процесу закріплюється певна ділянка роботи.

Перелік форм первинних документів з обліку транспортних засобів та їх роботи, порядок оформлення та обробки цих документів, як правило, визначається в графіку документообігу, що при ручному веденні обліку для транспортного підрозділу може мати таку форму (табл.).

Таблиця

Графік документообігу по транспортному підрозділу (фрагмент)

Назва документа	Місце складання (обробки документа)	Відповідальний за складання (обробку) документа	Терміни складання/ подання до подальшої обробки	Терміни подання до архіву/ зберігання документів	Регістр обліку чи форма звітності, де відображаються дані документа
Подорожній лист вантажного автомобіля	Автопарк	Диспетчер	У момент виїзду на лінію/щодня	У кінці звітнього періоду/3 роки	Накопичувальна відомість з обліку роботи автомобільного транспорту ф. № 38-АПК
Накопичувальна відомість роботи автомобільного транспорту	Автопарк	Диспетчер	Щодня/30 (31) число звітнього місяця	У кінці звітнього року/3 роки	Зведена накопичувальна відомість роботи автопарку
Зведена накопичувальна відомість роботи автопарку	Автопарк	Диспетчер	В останній день звітнього місяця/1–2 число наступного місяця	У кінці звітнього року/3 роки	Виробничий звіт роботи допоміжних виробництв ф. № 10/3а
Виробничий звіт роботи допоміжних виробництв	Бухгалтерія	Бухгалтер	1–2 число наступного місяця/5 число наступного місяця	У кінці звітнього року/5 років	Виробничі звіти за підпозділами користувачами, журнал-ордер ф. № 10/3

Зазначимо, що структура графіку документообігу може бути й іншою, але на сьогоднішні обов'язковими умовами при його складанні є: по-перше, послідовність відображення руху інформації від моменту її отримання до заповнення звітних форм; по-друге, відображення руху самого доку-

мента з моменту оформлення до передачі в архів.

Організацію документування процесу виконання транспортних робіт і витрат на їх здійснення забезпечує головний бухгалтер. При цьому складають такі загальні регламентаційні документи, як Графік докумен-

тообігу та Схема розподілу службових обов'язків.

У цих документах визначено, хто, коли та які первинні документи складає, а також у які терміни подає до бухгалтерії господарства.

При цьому головний бухгалтер повинен передбачити документування всіх без винятку господарських операцій та подальше їх відображення в системі фінансового й управлінського обліку. На вимогу керівництва до Графіка можуть вносити й нетипові форми документів, які використовують у системі оперативного обліку. В графіку документообороту визначають реєстри аналітичного та синтетичного обліку витрат, форми звітності та відповідальних за їх складання.

Ці регламентаційні документи є основою й запорукою раціональної організації обліку. Вони визначають порядок організації облікової роботи як у бухгалтерії, так і в кожному виробничому підрозділі підприємства. Тому, досліджуючи стан організації обліку наявності та використання транспортних засобів, необхідно визначитися з основними елементами організації облікового процесу загалом по підприємству та з цього питання.

#### IV. Висновки

Визначення сутності та призначення обліку в сучасних умовах має свої особливості, зумовлені якісно новим підходом до формування та використання інформаційних потоків про фінансово-господарську діяльність підприємств. Ускладнюються функції, завдання та принципи обліку, що невблаганно зумовлює постійні зміни та вдосконалення в системі обліку, яка була та є основним джерелом даних

для економічного аналізу ефективності використання транспортного потенціалу підприємств та управління транспортним процесом.

#### Список використаної літератури

1. Бухгалтерський словник [Електронний ресурс] // Бухгалтерія. Бухгалтерський облік і аудит. – Режим доступу: <http://bibliograph.com.ua/kodex-11-22/42.htm>.
2. Нападовская Л. Методологические основы управленческого учета / Л. Нападовская // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 4. – С. 26–30.
3. Пушкар М. С. Філософія обліку: монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
4. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. / В. В. Сопко. – Київ: КНЕУ, 2006. – 526 с.
5. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: навч.-метод. посіб. / В. В. Сопко, О. В. Сопко. – Київ: Знання, 2002. – 231 с.
6. Терновський В. О. Сучасний стан обліково-аналітичного забезпечення управління давальницькими операціями: традиційний та податковий аспекти / В. О. Терновський // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 2. – С. 60–65.
7. Управлінський облік: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / за ред. В. М. Добровського. – Київ: КНЕУ, 2003. – 235 с.
8. Шатохина А. Учет и информационное обеспечение управления хозяйственной деятельностью предприятия / А. Шатохина // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 3. – С. 28–33.

Стаття надійшла до редакції 22.12.2016.

#### Гнездилова Е. М. Формирование системы интегрированного учета на предприятиях транспортной отрасли народного хозяйства

*В статье обобщены мнения ученых и практиков относительно необходимости и методических подходов к формированию интегрированной учетной системы на предприятиях автотранспортной отрасли. Предложена концептуальная модель объединения финансового, управленческого бухгалтерского учета, а также статистического, оперативного и налогового учета на автотранспортных предприятиях в интегрированную систему. Определены этапы процесса организации системы управленческого учета на предприятиях, а также элементы и порядок составления графика документооборота на автотранспортных предприятиях в системе интегрированного учета, где перечислены все первичные документы, ответственный за их составление, составления и подачи в бухгалтерию для дальнейшей обработки, сроки хранения. Кроме того, определена целесообразность составления схемы распределения обязанностей, в которой за каждым участником учетного процесса закрепляется определенный участок работы.*

**Ключевые слова:** финансовый учет, управленческий учет, статистический учет, оперативный учет, налоговый учет, автотранспортные предприятия.

#### Gnezdilova E. Formation of the system of integrated accounting at the enterprises of the transport branch of the national economy

*The article feasible generalization of the opinions of scientists and practitioners on the need and methodological approaches of formation of an integrated accounting system at the enterprises of the motor transport industry. The proposed conceptual model for the integration of financial, managerial accounting, statistical, operational and tax accounting at the motor transport enterprises in an integrated system. Identifies stages of the process of organization of system of management accounting at the enterprises, namely: to determine the organizational structure of the enterprise; develop organ-*

*izational chart of management accounting; to develop the scheme document; develop a system of cost control; to arrange the centers of responsibility; to develop budgets for responsibility centers; determining the types of products (works, services) produced by the company; to determine the system of accounting and calculation of products; to determine the list of fixed and variable costs of production (works, services) and order control these costs. Elements and procedure for drawing up the schedule of document circulation on transport companies in the integrated system of accounting that lists all the primary documents responsible for the preparation, compilation and submission to the accounting Department for further processing, the shelf life. In addition, to determine the feasibility of mapping the distribution of responsibilities, in which each participant in the accounting process assigned a specific area of work. These regulatory documents are the Foundation and guarantee of the rational organization of accounting. They define the procedure of organizing the accounting work in the accounting Department and each production unit of the enterprise. Therefore, exploring the state of the organization the availability and use of vehicles it is necessary to define the basic elements of the accounting process in the company. and on this issue.*

**Key words:** *financial accounting, managerial accounting, statistical accounting, operational accounting, tax accounting, motor transport enterprise.*