

М.І. Бондар, д.е.н., проф.

*ДВНЗ “Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана”*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ДІЯЛЬНОСТІ СУДНОПЛАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ

Обґрунтовано особливості бухгалтерського обліку діяльності судноплавних підприємств. Визначено групи специфічних об'єктів та напрями їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, господарська діяльність, судноплавні компанії.

Актуальність теми. Розвиток національної економіки вимагає підвищення ефективності інфраструктурного сектора. Так, зокрема, актуалізуються проблеми розвитку транспортної галузі як основи розвитку виробництва та торгівлі країни. Вагоме значення у вітчизняній системі транспорту займають судноплавні компанії, які дозволяють найбільш повно використовувати геопотенціал України та знизити негативні наслідки кризового становища. “Вихід України з економічного спаду нерозривно пов'язаний з підвищенням ефективності транспортної системи як однієї з провідних складових відродження не тільки виробничих зв'язків і товарообігу українських виробників, а й збереження статусу морської держави. Вирішення цієї проблеми можливе за допомогою реалізації проектів, спрямованих на завоювання українськими судновласниками гідних позицій на міжнародному ринку транспортних послуг” [1].

Вирішення зазначених проблем потребує трансформації системи управління господарською діяльністю судноплавних компаній, направленої на підвищення конкурентоспроможності вітчизняного судноплавного бізнесу.

Одним із напрямів трансформації системи управління є розробка заходів щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень. Разом з тим, виникає необхідність обґрунтування теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку діяльності судноплавних компаній, що є основою для розробки організаційно-методичного підходу.

Проблеми бухгалтерського обліку діяльності судноплавних компаній стали об'єктом наукового дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких Дж.Аліко, Б.В. Буркинський,

І.М. Гуревич, С.В. Грибовський, О.М. Лазарєв, Н.П. Лебідь,
О.Г. Мендрул, В.Г. Никифоров, Е.Б. Саприцький, С.Л. Скринько,
Є.М. Сич, Генрі С.Харрісон, В.В. Цверов, К.О. Радостіна,
В.В. Крайнова, Т.О. Войченко, І.В. Гладка, О.С. Власенко,
Л.М. Крисюк, Г.Д. Красільнікова, Ю.А. Ковальова.

Викладення основного матеріалу. “Успішність функціонування економічних систем багато в чому визначалася і визначається рівнем проведеної в різних галузях і видах економічної діяльності інвестиційної політики. Цей постулат ще раз підтвердився в умовах сучасної масштабної економічної кризи, в ході якої більшою мірою страждають підприємства і галузі, що не мають грамотного обґрунтування траєкторії свого розвитку.

До найбільш схильних до кризи галузей належить морський транспорт, який, з одного боку, має високу капіталоемність і тривалий період окупності капітальних вкладень, з іншого – схильний до впливу суперечливих тенденцій: будучи інфраструктурною галуззю, транспорт знаходиться в залежному становищі від галузей виробництва матеріально-речових благ, будучи особливою галуззю економіки, істотно впливає на регіональний розподіл виробничих потужностей, бере участь у процесі відтворення та є важливою складовою системи економічних відносин” [9, С. 3].

Таким чином, транспорт є кровоносною системою національної економіки та виконує ряд функцій, які забезпечують ефективність розвитку економічних відносин як на рівні країни, так і світу. На підтвердження цієї тези варто процитувати В.А. Карасєва: “Сучасний транспортний комплекс схильний до впливу суперечливих тенденцій.

Як інфраструктурна галузь, транспорт знаходиться у залежному становищі від галузей виробництва матеріально-речових благ. У той же час, будучи хоча і особливою, але органічно-невід’ємною галуззю економіки, транспорт істотно впливає на регіональний розподіл виробничих потужностей, бере участь в процесі відтворення та є важливою складовою системи економічних відносин” [3].

Варто погодитися також з А.А. Луговець, яка вказує, що “розвиток світового морського транспорту безпосередньо пов’язаний з розвитком світової торгівлі, яка, в свою чергу, визначається тенденціями світової економіки, зокрема, глобалізацією та лібералізацією економіки, попитом і пропозицією на основні групи товарів, діяльністю транснаціональних корпорацій (ТНК), особливостями розміщення виробництва, інтеграційними процесами, розміщенням ринків збуту, логістикою та інше” [6].

Така роль у формуванні та розвитку національної економіки впливає на особливості розвитку його суб’єктів – судноплавних

компаній, які надають послуги з морських та річкових перевезень вантажів та пасажирів.

Зважаючи на специфіку функціонування судноплавних підприємств, залежність їх господарської діяльності не лише від економічних та правових чинників, але й від географічних, геополітичних та природних, вказує на особливу систему управління даними суб'єктами господарювання, що пов'язана з ризиковістю їх діяльності.

Так Т.В. Болдирева зазначає, що “тисячолітня історія судноплавства підтверджує підвищену ризикованість цього виду підприємництва. Складність прогнозувань створених умов як на водних просторах, так і на торгових біржах у поєднанні зі складністю людських взаємин стала характерною особливістю діяльності морської галузі.

Беручи до уваги особливості життєвого циклу проектів морського транспорту, а саме переважний вплив на досягнення цілей, результатів, отриманих на фазі експлуатації, слід підкреслити, що тільки оцінка критеріїв проектів з обґрунтуванням ступеня ризику створить можливість їх ефективної реалізації” [1].

На особливу ризиковість діяльності судноплавних підприємств в умовах глобалізаційних перетворень вказує Л.Л. Ніколаєва: “глобалізація стає визначальним фактором економічного розвитку держави, що посилює ринкові відносини. Це впливає на формування глобального ринку морської торгівлі і визначає принципи ефективного функціонування суднохідних компаній, які при виборі стратегії розвитку повинні враховувати тенденції глобального морського судноплавства. У той же час, зовнішня торгівля країни, що не розвиває транспортний флот, стає комерційно уразливою і функціонує з ризиком втрати економічної безпеки” [7].

Л.М. Крисюк зазначає, що “до теперішнього часу істотні зміни відбулися в організації, техніці і технології судноплавства, збільшилося число локальних фрахтових ринків, способів перевезення різних вантажів, варіантів бункерування тощо. В результаті, значно збільшилася кількість можливих варіантів рішень, одночасно зросла і ціна управлінської помилки або недообліку обставин.

Основним обов'язком керівництва в цих умовах є управління діяльністю найбільш ефективними способами. Очевидно, що для забезпечення сучасної системи управління необхідна принципово нова система формування інформації, яка б задовольняла потреби всіх рівнів управління в обґрунтованій, корисній, своєчасно отриманій і

конкретній інформації, оперативно реагуючи на зміни, що відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищі” [5, С. 229].

Аналізуючи сучасний стан управління флотом судноплавних компаній, можна констатувати негативну тенденцію, що обумовлює зниження обсягів наданих транспортних послуг, втрати конкурентних позицій на міжнародному ринку транспорту. “Аналіз сучасного стану національного флоту показує, що вік більшості суден складає більше 20 років, що робить їх неконкурентоспроможними на світовому ринку перевезень, вимоги до технічного стану суден, до їх віку з кожним роком зростає” [8, С. 167].

Зміни у транспортній галузі України призвели до появи великої кількості самостійних перевізників, що сформувало конкурентне середовище в цій галузі. Незважаючи на зростаючу відкритість глобальної економіки, в основі конкурентоспроможності лежать національні особливості, тобто необхідність у перевагах судноплавних компаній більш високого рівня, що спираються на постійне вдосконалення судноплавної продукції.

“На водному транспорті України в результаті приватизації основних фондів відбулося розукрупнення державних морських і річкових пароплавств з утворенням понад 200 судноплавних компаній різноманітних форм власності, що володіють більше ніж 1200 суднами різних призначень” [2, С. 3]. Ці дані вказують на необхідність підвищення конкурентоспроможності кожної окремої судноплавної компанії на вітчизняному ринку та всієї судноплавної галузі на міжнародних ринках морських/річкових транспортних послуг.

Досягнення даної мети є можливим за раціональної організації бухгалтерського обліку транспортних послуг та доходів і витрат, які виникають в ході їх надання.

В умовах нестабільного попиту на перевезення внутрішнім водним транспортом і впливу на транспортний процес інших факторів невизначеності, істотно збільшуються ризики діяльності.

Як наслідок, зростає роль бухгалтерської діяльності судноплавних компаній, спрямованої на розробку превентивних управлінських заходів та внутрішньофірмових резервів підвищення ефективності діяльності (рентабельності перевезень) з урахуванням ризиків.

Більш того, необхідним є безперервний аналіз, який дозволяє своєчасно приймати рішення в процесі надання транспортних послуг судноплавними компаніями.

З метою ідентифікації галузевих особливостей бухгалтерського обліку діяльності судноплавних компаній, було вивчено установчі документи таких суб'єктів господарювання: ТОВ “ММ-Транс”, ПрАТ

“Судноплавна компанія «УКРФЕРРІ»”, ПАТ “Акціонерна Судноплавна компанія Укррічфлот”, ТОВ “Сокомар консалт”, ПрАТ “Азовзовніштранс”, ТОВ “Судноплавна компанія «Нієско»”, ПАТ “Судноплавна компанія «Кометас»”, ПрАТ “Аякс”, ТОВ “Асех”, ТОВ “Сінерготранс”.

У результаті аналізу було визначено такі групи послуг, що надаються вітчизняними судноплавними компаніями (табл. 1).

Види послуг судноплавних підприємств

Послуга	Вид послуги	Відображення в обліку
Транспортні послуги судноплавних підприємств		
Вантажні перевезення	Перевезення суховантажів	Відображення собівартості: пропонуємо відкривати на рахунку 23 “Виробництво” аналітичні рахунки за такими розрізами: - перший рівень: в розрізі групи послуг; - другий рівень: в розрізі конкретної послуги; - третій рівень: в розрізі конкретного договору; - четвертий рівень: в розрізі конкретного етапу; - п'ятий рівень: в розрізі елемента витрат
	Перевезення нафтопродуктів	
	Мультимодальні перевезення	
	Контейнерні перевезення	
	Фрахтові послуги	
	Послуги бункерування	
Послуги буксирування		
Пасажи́рські перевезення	Рейсові перевезення пасажирів	Виробничі витрати групуються на рахунку 23 аналогічно витратам за вантажними перевезеннями
	Нерегулярні перевезення пасажирів	
	Круїзні перевезення	
Специфічні види витрат: стивідорні, навігаційні, бункерувальні, агентські		
Інші послуги судноплавних підприємств		
Супровідні послуги	Навантаження/розвантаження вантажів	Можливі два варіанти: - варіант 1: <i>Суміжні послуги є основним видом діяльності</i> : виробничі витрати групуються на рахунку 23 “Виробництво” аналогічно витратам за вантажними перевезеннями; - варіант 2: <i>Суміжні послуги є основним видом діяльності</i> : витрати обліковуються на 949 “Інші витрати операційної діяльності”
	Експедирування	
	Постачання та ремонт суден	
	Надання причалів суднам	
	Роботи з виміру глибини	
	Поглиблювальні роботи	
Інші послуги	Митні послуги	Облік зазначених послуг є аналогічним до обліку суміжних послуг
	Агентське представництво	
	Страховання вантажу	
	Документальна підтримка	
	Послуги інспектування	
	Послуги сертифікації	
Логістичні послуги тощо		

Таким чином, зважаючи на багатоваріативність господарської діяльності судноплавних компаній, необхідна така система обліково-аналітичного забезпечення управління судноплавними компаніями, яка б відповідала критеріям ефективності та якості представлення

даних. Інформація, яка формується в даній системі, повинна розкривати економічні та технологічні особливості та можливості виробничих процесів, використовувати ресурси, а також фінансові можливості судноплавної компанії.

Найбільш поширена на практиці система управління господарською діяльністю судноплавних компаній не відповідає сучасним ринковим динамічним умовам. Складна система управління, властива судноплавній компанії, може призводити до недостатньої функціональної взаємодії інформаційних підсистем управління та невідповідності прийнятих управлінських рішень діючій економічній ситуації. “Діяльність вітчизняних судноплавних компаній здійснюється на ринку транспортних послуг, де компанії повинні вести конкурентну боротьбу. Однак методи управління, що застосовуються, та інформаційна база, яка використовується, недостатньо адаптовані до ринкових умов. Також недостатня робота з вивчення ринку транспортних послуг і виявлення займаних судноплавними компаніями маркетингових позицій” [10, С. 99].

За цих умов особливої гостроти набуває проблема підвищення конкурентоспроможності судноплавних компаній. Це призводить до необхідності, в першу чергу, отримання об’єктивної оцінки рівня конкурентоспроможності судноплавних компаній.

Процес розвитку галузі потребує перегляду традиційних систем бухгалтерського обліку, відмови від ситуації, яка складалася роками. В умовах ринкового середовища, яке швидко змінюється, з’являються нові об’єкти бухгалтерського обліку, змінюється структура, об’єм, призначення облікової інформації, змінюються користувачі, зростають та варіюються їх вимоги. Тому в галузі важко переоцінити необхідність розвитку бухгалтерського управлінського обліку в такій його системі, якій властиво забезпечити рішення маси управлінських задач транспортної організації на основі виміру затрат та результатів в розрізі окремих видів транспортних послуг, центрів відповідальності, сегментів діяльності [4, С. 5].

Система бухгалтерського обліку є єдиною інформаційною системою підприємства, яка забезпечує ефективність управління господарською діяльністю, та потребує необхідності перегляду її організації та методології, оскільки за сучасних умов господарювання більшість постачальників морських вантажних послуг, окрім перевізних операцій, почали надавати й супутні послуги, що стало передумовою потреби в якісно нових підходах до організації бізнесу.

Такої ж думки дотримується Л.М. Крисюк, яка вважає, що “сучасні умови здійснення суднового менеджменту вимагають формування

нової концепції, сутності та змісту управлінського та бухгалтерського обліку для задоволення інформаційних потреб конкурентного користування. Система сучасного обліку повинна характеризувати не тільки результати діяльності підприємства, але і забезпечувати інформацією систему управління на всіх рівнях для ухвалення рішень при здійсненні поточної і перспективної діяльності підприємства” [5, С. 228].

Таким чином, говорячи про розвиток організаційно-методологічних положень обліку діяльності судноплавних компаній, пропонуємо враховувати такі особливості господарської діяльності: по-перше, транспортні послуги, що надаються судноплавними компаніями, фактично є процесом виробництва, яке може розтягуватися в часі, а, відповідно, операційний цикл може перевищувати 365 днів; по-друге, судно, окрім того, що є транспортним засобом, за допомогою якого надається транспортна послуга, є ще й місцем виробництва, та, відповідно, місцем (центром) виникнення витрат; по-третє, судноплавні компанії можуть займатися різними видами судноплавства (трампові, лінійні) та перевезень (пасажирські, вантажні), що визначає особливості організації обліку витрат та калькулювання собівартості послуг; по-четверте, транспортна послуга складається з певної кількості етапів, що впливають на організацію системи калькулювання та необхідність застосування попередільного методу калькулювання собівартості транспортних послуг; по-п’яте, зважаючи на багатостадійність транспортних послуг та специфіку їх надання, судноплавна компанія несе ряд специфічних витрат, зокрема: стивідорні (пов’язані з навантажувально-розвантажувальними роботами); навігаційні, які виникають безпосередньо в момент транспортування; агентські, пов’язані з формуванням плавскладу судна, бункерувальні, пов’язанні з матеріальним забезпеченням судна на ходу та інші.

Відповідно до зазначених видів діяльності судноплавних компаній, необхідним є ідентифікація об’єктів бухгалтерського обліку, які є мінливими до галузевих особливостей. Зважаючи на особливості діяльності судноплавних компаній, пропонуємо об’єкти бухгалтерського обліку розглядати за трьома групами: по-перше, в розрізі видів діяльності, які визначаються НП(С)БО 1 (основна, інвестиційна, фінансова), видами перевезень (пасажирські, вантажні), видами судноплавства (трампові, лінійні). Запропонований підхід до структурування об’єктів бухгалтерського обліку діяльності судноплавних компаній представлено на рисунку 1.

Таким чином, система бухгалтерського обліку повинна врахувати галузеві особливості діяльності судноплавної компанії з метою забезпечення ефективного управління транспортними послугами та всією господарською діяльністю судноплавних компаній. Адже будь-яке підприємство морського транспорту – це складна економічна система, яка повинна розглядатися як цілісний організм. Судноплавну компанію, з економічної точки зору, варто розглядати з двох боків: з одного – як структурний елемент транспортної системи країни, а з іншого – як відокремлену мікроекономічну систему.

Інформація про доходи та експлуатаційні витрати судноплавних підприємств справедливо вважається найбільш істотною в бухгалтерському обліку, оскільки більшість управлінських рішень спрямовані на пошук резервів для зниження витрат і збільшення рентабельності перевезень. Тому з'являється об'єктивна необхідність в удосконаленні обліку доходів і витрат судноплавних компаній.

Група об'єктів 1: види діяльності	Група об'єктів 2: види перевезень	Група об'єктів 3: види судноплавства
<p>Основна діяльність: операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу (НП(С)БО 1)</p> <p><u>Види основної діяльності:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - транспортні послуги; - суміжні послуги; - інформаційні послуги 	<p>Вантажні перевезення: надання транспортних послуг з перевезення різного роду вантажів</p> <p>Пасажирські перевезення: надання транспортних послуг з перевезення пасажирів</p> <p><u>Облікове відображення:</u> Собівартість: аналітичний рахунок до рахунку 23 «Виробництво» Доходи: аналітичний рахунок до рахунку 703 «Доходи від реалізації послуг»</p>	<p>Трампові перевезення: надання одноразових послуг за договором</p> <p><u>Види трампових перевезень:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - пасажирські трампові перевезення; - вантажні трампові перевезення <p>Лінійні перевезення: надання послуг з перевезення відповідно до затвердженого рейсу</p> <p><u>Види лінійних перевезень:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - пасажирські лінійні перевезення; - вантажні лінійні перевезення
<p>Інвестиційна діяльність: придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (НП(С)БО 1)</p> <p><u>Види інвестиційної діяльності:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - придбання судна; - будівництво судна 	<p>Придбання судна: Судно може придбаватися як на первинному так і вторинному ринках</p> <p>Будівництво судна: Судно будується суднобудівними заводами під замовлення судноплавної компанії</p> <p><u>Облікове відображення:</u> На рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відкривається аналітичний рахунок для відображення витрат на придбання / будівництво та визнання судна</p>	<p>Використання судна:</p> <ul style="list-style-type: none"> - для надання послуг пасажирських трампових перевезень; - для надання послуг вантажних трампових перевезень; - для надання послуг пасажирських лінійних перевезень; - для надання послуг вантажних лінійних перевезень <p><u>Облікове відображення:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - організація багаторівневого аналітичного обліку суден в складі основних засобів (рахунок 105 «Транспортні засоби»), які відображаються в розрізі видів судноплавства, перевезень та класифікації суден; - організація багаторівневого аналітичного обліку амортизації суден
<p>Фінансова діяльність: діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства (НП(С)БО 1)</p> <p><u>Види фінансової діяльності:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - фінансова оренда; - кредити 	<p>Операції фінансової діяльності:</p> <ul style="list-style-type: none"> - передача судна у фінансову оренду; - отримання кредитів на будівництво / придбання судна, інше <p><u>Облікове відображення:</u> дані господарські операції відображаються відповідно до норм чинного законодавства без прив'язки до галузі</p>	

Рис. 1. Трирівнева система об'єктів бухгалтерського обліку діяльності судноплавних компаній

Чинне бухгалтерське законодавство не дозволяє організувати систему бухгалтерського обліку з врахуванням галузевих особливостей. Для відповідності інформаційного забезпечення управлінських рішень щодо діяльності судноплавних компаній, система бухгалтерського обліку має відповідати галузевим особливостям шляхом регламентації елементів її методів на внутрішньому рівні. Погоджуємося з думкою Л.М. Крисюк щодо того, що “у судноплавних компаніях генеральним центром відповідальності є сама судноплавна компанія на чолі з вищим керівництвом. З метою оперативного управління та контролю діяльності встановлюються структурні підрозділи, за якими обліковуються витрати, доходи, обсяг виконаних робіт, визначається система відповідальності керівників цих підрозділів. Залежно від ступеня делегування повноважень і відповідальності, ці підрозділи як центри відповідальності можуть бути центрами витрат або центрами прибутку. У судноплавних компаніях центрами витрат (центрами прибутку) можуть бути менеджерські групи, тобто групи суден за напрямками перевезень, окреме судно, служби компанії” [5, С. 234].

Для цілей управління процес перевезення вантажів пропонуємо розділити на наступні етапи і відповідні їм витрати (табл. 2).

Таким чином, для управління доходами та витратами судноплавних компаній пропонуємо вести облік за об'єктами – за кожним судном, за кожним рейсом і етапом рейсу. Крім того, експлуатаційні витрати кожного рейсу слід класифікувати для цілей прийняття управлінських рішень на постійні та змінні (відносно зміни обсягу перевезень), для цілей контролю і управління – на регульовані та нерегульовані, з точки зору капітана судна (судно є місцем виникнення витрат та об'єктом обліку) та менеджера управління перевезень судноплавної компанії (управління є центром відповідальності).

Витрати, пов'язані з процесом перевезення вантажів

Етап	Витрати	Вид специфічних витрат	Пропозиції щодо обліку
<p><i>Підготовка та навантаження судна:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - перехід судна до порту навантаження (якщо необхідно); - підготовка судна до навантаження (зачистка, замивання); - навантаження вантажу; - кріплення палубного вантажу 	<p>Заробітна плата, страхові внески, раціон безкоштовного харчування, амортизація судна та інвентарю, паливо, матеріали, ремонт судна, інші витрати (дісбуртсменти – обов'язкові плати в порту, витрати з навантаження–вивантаження, бункерування, постачання водою, продовольством, запчастинами, лоцманська проводка, навігаційні збори, страхування майна та працівників, послуги суднового зв'язку, витрати на відрядження)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - агентські; - стивідорні; - бункерувальні 	<p><i>У частинні методики бухгалтерського обліку:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - аналітичний облік ведеться в розрізі специфічних витрат з подальшим розподілом за елементами витрат; - за кожним етапом пропонуємо складати внутрішній звіт про витрати в розрізі окремого виду специфічних витрат; - пропонуємо використовувати за передільний метод калькулювання собівартості послуг <p><i>В частині організації бухгалтерського обліку:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - пропонуємо використовувати дві системи бухгалтерського обліку витрат: постійну та періодичну, при якій витрати першого та останнього етапів за постійною системою, а витрати етапу перевезення за періодичною; - визнавати судно центром відповідальності та визначати місяця виникнення витрат на судні
<p><i>Перевезення вантажу</i></p>	<p>Заробітна плата, страхові внески, раціон безкоштовного харчування, амортизація судна та інвентарю, паливо, матеріали, ремонт судна, інші витрати (дісбуртсменти – обов'язкові плати в порту, витрати з навантаження–вивантаження, бункерування, постачання водою, продовольством, запчастинами, лоцманська проводка, навігаційні збори, страхування майна та працівників, послуги суднового зв'язку, витрати на відрядження)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - навігаційні; - бункерувальні 	
<p><i>Вивантаження вантажу</i></p>	<p>Заробітна плата, страхові внески, матеріали (паливо, масло)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - стивідорні; - бункерувальні 	

За вказаними вище об'єктами обліку фактичні витрати пропонуємо формувати за деталізованими статтями кошторису на експлуатаційну діяльність з відокремленим обліком відхилень від кошторисних витрат. Витрати необхідно враховувати при оцінці за поточними нормами прямих витрат, їх змінами і відхиленнями. Інформація про нормативні витрати повинна бути розроблена і внесена в автоматизовану систему обробки даних заздалегідь. У такому випадку відхилення, зумовлені різними факторами, накопичуватимуться на відповідних окремих аналітичних рахунках.

Збір даних про фактичні експлуатаційні витрати після здійснення кожного етапу і порівняння їх з нормативною (або плановою) величиною дозволяє оперативно контролювати формування собівартості в процесі здійснення перевезень, а не лише після завершення процесу.

Оскільки фактичні витрати формуються в кінці місяця, а етапи перевезення вантажу можуть бути закінчені в будь-який день місяця, виникає необхідність у розробці форм внутрішньої звітності, в яких відображатимуться витрати судна на кожному етапі процесу перевезення. Сьогодні на практиці складається рейсовий звіт, в якому відображаються витрати судна. Фактичні витрати порівнюються з плановими, виявляються відхилення, встановлюються причини цих відхилень, з'являється можливість уникнути перевитрати в наступному рейсі. Однак у даній ситуації неможливо своєчасно вплинути на формування витрат. Якщо в планово-економічний відділ своєчасно буде надана інформація про витрати (доходи) за кожним етапом перевезення, то з'являється можливість скоригувати витрати безпосередньо в процесі здійснення перевезення.

Висновки. На вибір і формування номенклатури об'єктів обліку істотний вплив здійснюють галузеві та індивідуальні особливості підприємства. Об'єкти обліку доходів і витрат судноплавних компаній – це види діяльності або види робіт/послуг (місця виникнення доходів і витрат або центри відповідальності), для яких визначені доходи і витрати пов'язані з їх виконанням, і за якими є об'єктивна необхідність у формуванні доходів і витрат згідно з принципом відповідності в бухгалтерському обліку.

Система бухгалтерського обліку діяльності судноплавних компаній повинна забезпечити можливість отримання інформації за елементами витрат, прямими і непрямими витратами в розрізі статей калькуляції, місцями виникнення витрат (морськими/річковими суднами) і носіям витрат (видами флоту), що є основою прийняття управлінських рішень щодо собівартості транспортних послуг, визначення напрямів підвищення їх ефективності. Крім того, зважаючи на особливості транспортних послуг, їх багатоетапність та виникнення специфічних витрат на кожному етапі

вимагає застосування попроцесного (попередільного) підходу до калькулювання транспортних послуг судноплавних компаній.

Даний підхід дозволяє управляти витратами на кожному етапі процесу перевезення вантажів, виявляти відхилення фактичних витрат від планових. У результаті встановлюється чіткий взаємозв'язок між діями, здійсненими при наданні послуг з перевезення вантажів і величиною витрат, які виникають в результаті їх реалізації. Кожному етапу процесу перевезення відповідають свої доходи і витрати, які будуть ключовими показниками процесу перевезення. Система поетапного управління дозволяє отримати і використовувати систему показників оцінки ефективності управління на кожному етапі процесу перевезення.

Список використаної літератури:

1. *Болдырева Т.В.* Управление процессом реализации проекта судоходной компании в условиях риска / *Т.В. Болдырева* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.riskmanage.ru/riskmanagement/386007>.
2. *Войченко Т.О.* Оцінка ринкової вартості суден водного транспорту : дис. ... канд. економ. наук : спеціальність 08.07.04 – економіка транспорту і зв'язку / *Т.О. Войченко*. – К., 2005. – 20 с.
3. *Карасев В.А.* Глобализация рынка транспортных услуг и транспортно-логистических систем в мировой экономике : автореф. дис. ... канд. економ. наук : специальность 08.00.14 – мировая экономика / *В.А. Карасев*. – М. : Дипломатическая академия МИД РФ, 2008. – 26 с.
4. *Крайнова В.В.* Управленческий учет затрат на перевозки в организациях внутреннего водного транспорта : автореф. дис. ... канд. економ. наук : специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика / *В.В. Крайнова*. – Нижний Новгород, 2007. – 22 с.
5. *Крысюк Л.М.* Использование учетной информации в бюджетном планировании судоходной компании / *Л.М. Крысюк* // Развитие методів управління та господарювання на транспорті. – Одеса, 2010. – № 31. – С. 228–238
6. *Луговец А.А.* Экономические механизмы и инструменты эффективного функционирования и развития морского транспортного флота : автореф. дис. ... докт. економ. наук : специальность : 08.00.05 – экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами: транспорт) / *А.А.*

- Луговец.* – Хабаровськ : Дальневосточный гос. ун-т путей сообщения, 2009. – 44 с.
7. *Ніколаєва Л.Л.* Теоретичні основи збалансованого розвитку національних судноплавних компаній у глобальному ринку морської торгівлі : автор. дис. докт. економ. наук : спеціальність 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / *Л.Л. Ніколаєва.* – Одеса : Інституті проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України, 2009. – 20 с.
 8. *Самойловская В.П.* Принципы разработки тарифной политики с учетом развития национального судоходства / *В.П. Самойловская* // Развитие методів управління та господарювання на транспорті. – Одеса, 2008. – № 28. – С. 166–173.
 9. *Стрельникова А.В.* Методический подход к оценке эффективности инвестиций в судоходные компании : автореф. дис. ... канд. економ. наук : специальность 08.00.05 – экономика и управление народным хозяйством: (управление инновациями и инвестиционной деятельностью) / *А.В. Стрельникова.* – Владивосток, 2009. – 22 с.
 10. *Шумлянская О.И.* Подходы к оценке гибкости функционирования судоходных предприятий / *О.И. Шумлянская* // Нові інформаційні технології навчання в учбових закладах України. – Одеса : Астропрінт, 1999. – С. 98–100.

БОНДАР Микола Іванович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Наукові інтереси:

- галузеві особливості бухгалтерського обліку.

Стаття надійшла до редакції 28.10.2013