**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**
**ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД**
**«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**
**ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

**ОСТАПЕНКО ЮЛІЯ ПЕТРІВНА**

УДК 657.471/.474+657.6]:656.614.3(043.3)

# МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ ПО ПЕРЕВЕЗЕННЮ ВАНТАЖІВ ПІДПРИЄМСТВАМИ ВОДНОГО ТРАНСПОРТУ

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня

кандидата економічних наук

**Київ – 2016**

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі аудиту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки України, м. Київ.

**Науковий керівник:** доктор економічних наук, професор
**Петрик Олена Анатоліївна,**
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,
завідувач кафедри аудиту

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор
**Пилипів Надія Іванівна,**
ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»,
завідувач кафедри теоретичної та прикладної економіки

кандидат економічних наук, професор
**Куцик Петро Олексійович,**
Львівська комерційна академія,
ректор, професор кафедри бухгалтерського обліку

Захист відбудеться «19» травня 2016 р. о $16^{00}$ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки України за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд. 203.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за адресою: 03113, м. Київ, вул. Дегтярівська, $49^{г}$, ауд. 601.

Автореферат розіслано «19» квітня 2016 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради,
кандидат економічних наук, доцент А.М. Поплюйко

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Вигідне географічне положення України і ефективно налагоджена її транспортна система сприяють становленню країни як незалежної держави та розвитку її зовнішніх економічних зв'язків. Саме транспорт є однією з найважливіших галузей вітчизняної економіки, а належна організація його функціонування виступає необхідною передумовою для розширення торгово-економічних відносин, забезпечення потреб населення й суспільного виробництва в перевезеннях, а отже, гарантією стабільного розвитку економіки.

Світова економічна криза негативно вплинула на розвиток воднотранспортних перевезень України, наслідком якого стало поступове згортання виробництва і відповідно зменшення попиту на перевезення вантажів водним транспортом, про що свідчать показники обсягів перевезень водним транспортом[1], млн т : 2009 р. – 9,8; 2010 р. – 11,1; 2011 р. – 9,9; 2012 р. – 7,8; 2013 р. – 6,3; 2014 р. – 6,0; 2015 р. – 6,4. Тому для ефективної діяльності судноплавних компаній, які мають відповідний майновий і кадровий потенціал, необхідним є зростання економічних показників галузі та збереження й підтримання конкурентоспроможності на ринку перевезення вантажів.

За таких умов виникає потреба в удосконалені відповідних теоретичних, методичних та організаційних положень обліку і аудиту витрат основної діяльності підприємств водного транспорту як основи інформаційного забезпечення процесу управління ними із урахуванням специфічних організаційно-технологічних галузевих особливостей їх функціонування.

Питання методики й організації обліку і аудиту витрат досліджували багато відомих учених-економістів, таких як М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Гнилицька, С. Ф. Голов, Г. М. Давидов, В. М. Добровський, Н. І. Дорош, Т. О. Каменська, Л. М. Кіндрацька, Ю. А. Кузьмінський, П. О. Куцик, С. О. Левицька, М. Р. Лучко, Л. В. Нападовська, О. А. Петрик, Н. І. Пилипів, В. С. Рудницький, С. В. Свірко, В. В. Сопко та ін., але більшість із них пов'язана з обліком і аудитом витрат виробництва і калькулювання продукції на промислових підприємствах. Такі вчені, як С. М. Боняр, М. Е. Гольдман, В. В. Євдокимов, В. В. Жихарєва, О. М. Кібік, М. І. Котлубай, І. А. Лапкіна, П. І. Підлісний, М. Т. Примачьов, В. І. Чекаловець вивчали питання організації й обліку діяльності судноплавних компаній та особливості формування витрат на підприємствах водного транспорту. Віддаючи належне здобуткам цих авторів, слід зазначити, що певна низка питань методики та організації обліку і аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту залишилася невирішеною.

Діяльність підприємств галузі водного транспорту відрізняється від інших галузей економіки, тому потребує окремих розробок з питань організації та методики обліку й аудиту витрат. Практично не проводилося дослідження, в яких було враховано б вплив вимог чинних стандартів обліку, спрямованих на вдосконалення обліку витрат і визначення собівартості вантажних перевезень водним транспортом. Для підприємств водного транспорту залишається актуальним дослідження підсистем фінансового й управлінського обліку витрат на перевезення вантажів, визначення їх рівня і впливу

[1] Державна служба статистики України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua

на формування собівартості виконаних робіт і наданих транспортних послуг, а також отримання своєчасного і повного обсягу інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Необхідність проведення дослідження, спрямованого на розробку підходів до вдосконалення методики й організації обліку і аудиту витрат виходячи із впливу галузевих і технологічних особливостей на підприємствах водного транспорту, обумовили актуальність обраної теми дисертаційної роботи.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертацію виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри аудиту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за темами «Проблеми розвитку аудиту, державного контролю та інформаційних технологій як важливий інструмент ринкової економіки» (номер державної реєстрації 0101U007344), «Проблеми та перспективи розвитку аудиту, державного фінансового контролю та інформаційних технологій в сучасних умовах господарювання» (номер державної реєстрації 0107U001337) та «Розвиток теорії і практики аудиту та державного фінансового контролю на базі сучасних інформаційних технологій в умовах інноваційної економіки України» (номер державної реєстрації 0112U002956). Особисто автором у межах цих тем проведено дослідження з удосконалення методики й організації обліку (зокрема, в умовах автоматизації), зовнішнього та внутрішнього аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертації є обґрунтування теоретичних положень, удосконалення методичних і організаційних засад бухгалтерського обліку і аудиту витрат по перевезенню вантажів відповідно до сучасних умов господарювання та вимог управління на підприємствах водного транспорту, а також надання практичних рекомендацій щодо їх застосування.

Для досягнення поставленої мети у дисертації передбачено вирішення таких завдань:

- дослідити вплив галузевих особливостей підприємств водного транспорту та видів послуг по перевезенню вантажів на формування витрат;
- уточнити економічну природу витрат та здійснити їх класифікацію з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємств водного транспорту;
- оцінити чинні методи обліку витрат та техніко-економічні розрахунки собівартості вантажних перевезень водним транспортом і розробити рекомендації щодо їх удосконалення;
- дослідити особливості обліку витрат і запропонувати порядок використання нових субрахунків обліку витрат з відповідною їх деталізацією для потреб аналітичного обліку в судноплавних компаніях;
- проаналізувати й удосконалити організаційно-методичні положення управлінського обліку витрат на підприємствах водного транспорту з виділенням центрів відповідальності та розробкою порядку бюджетування;
- удосконалити організацію технічного (програмного) забезпечення управлінського обліку витрат на перевезення вантажів підприємствами водного транспорту;

- оцінити ризик діяльності судноплавних компаній та уточнити методику визначення аудиторського ризику в процесі перевірки витрат підприємств водного транспорту;

- дослідити організаційно-методичні аспекти проведення зовнішнього аудиту витрат від перевезення вантажів водним транспортом і вдосконалити його документальне оформлення;

- розробити методику проведення внутрішнього аудиту витрат виходячи з особливостей діяльності підприємств водного транспорту.

*Об'єктом дослідження* є основна діяльність підприємств водного транспорту в частині формування витрат, пов'язаних із вантажними перевезеннями.

*Предметом дослідження* є комплекс теоретичних, методичних, організаційних та практичних питань з обліку і аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту.

*Методи дослідження.* Дисертаційне дослідження проводилось із застосуванням діалектичного та системного підходів наукового пізнання до вивчення сучасного стану обліку і аудиту витрат на воднотранспортних підприємствах. Методи спостереження та зіставлення були використані для встановлення галузевих особливостей функціонування судноплавних компаній і визначення перспектив розвиту сфери послуг по перевезенню вантажів водним транспортом. Методи теоретичного узагальнення, групування і порівняння дали змогу розкрити сутність найважливіших понять і визначень. За допомогою методів абстрагування, конкретизації, аналогії, індукції та документування уточнено сутність та класифікацію витрат, вдосконалено методику й організацію обліку основних господарських операцій з надання послуг по вантажоперевезеннях водним транспортом та напрями й етапи процесу аудиторської перевірки витрат. Методи документальної перевірки та формалізації застосовувались при розробці спеціальних робочих документів аудиту.

*Інформаційною базою дослідження* послугували чинні законодавчі та нормативно-правові акти України, які регламентують організацію обліку й аудиту витрат, зокрема галузеві, що регулюють господарські операції на підприємствах водного транспорту; МСФЗ, МСБО та Міжнародні стандарти аудиту; матеріали органів державної статистики України; методичні матеріали та рекомендації міністерств і відомств, що стосуються досліджуваних питань; дані практичної діяльності судноплавних компаній України, їх внутрішні методичні та розпорядчі документи; наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених і економістів; матеріали науково-практичних конференцій; довідково-інформаційні та періодичні видання; Інтернет - ресурси.

**Наукова новизна одержаних результатів** дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці рекомендацій і пропозицій, спрямованих на вдосконалення методики та організації обліку і аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту.

При проведенні дослідження було отримано такі результати, які характеризують наукову новизну:

*удосконалено:*

– порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку інформації про витрати підприємств водного транспорту з перевезення вантажів через обґрунтування необхідності відкриття до рахунку 23 «Виробництво» відповідних уточнюючих

субрахунків з аналітикою витрат до четвертого рівня їх деталізації; запропоновано кодування аналітичних рахунків обліку непрямих витрат до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», яке передбачає таку аналітичну субординацію: перший рівень – код структурного підрозділу; другий рівень – вид витрат; третій рівень – стаття витрат;

– методичні положення управлінського обліку витрат через розробку системи бюджетування підприємств водного транспорту та створення пакета бюджетів щодо основної діяльності підприємств водного транспорту; запропоновано структуру зведеного бюджету доходів і витрат на перевезення вантажів водним транспортом; розроблено універсальну форму звіту про виконання зведеного бюджету доходів і витрат на перевезення вантажів, яку можна складати на рівні окремого вантажного судна, за типами вантажних суден або в цілому по транспортному флоту;

– організацію технічного (програмного) забезпечення управлінського обліку витрат на перевезення вантажів підприємствами водного транспорту через виділення основних етапів впровадження автоматизованої системи обліку й управління в судноплавних компаніях та алгоритму розрахунку бюджетів витрат, а також визначення організаційних підходів до впровадження автоматизованої системи бюджетування витрат;

– ризик-орієнтовану модель аудиту витрат з вантажних перевезень підприємств водного транспорту в частині: ідентифікації та класифікації бізнес-ризиків, опрацювання основних компонентів аудиторського ризику, характеристики чинників впливу на властивий ризик виходячи з особливостей діяльності судноплавних компаній, удосконалення форм аудиторської документації, таких як Тест оцінки властивого ризику, Тест оцінки системи бухгалтерського обліку, Тест оцінки системи внутрішнього контролю, розробки Тесту оцінки внутрішнього контролю витрат та формування собівартості вантажних перевезень в судноплавних компаніях, визначення впливу ризику невиявлення на величину аудиторського ризику та порядку його обчислення з урахуванням галузевих особливостей;

– методичні та організаційні аспекти внутрішнього аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту: уточнено мету внутрішнього аудиту витрат основної діяльності судноплавних компаній; виділено комплекс основних процедурних завдань внутрішнього аудиту витрат по воднотранспортних вантажних перевезеннях з огляду на специфіку роботи судноплавних компаній і особливостей технологічного процесу перевезення вантажів; уточнено методику проведення внутрішнього аудиту витрат на підготовчому етапі перевірки з використанням запропонованого бюджету робочого часу на проведення внутрішнього аудиту витрат на перевезення вантажів; визначено порядок і послідовність проведення внутрішнього аудиту витрат у процесі перевезення вантажів водним транспортом;

*набули подальшого розвитку:*

– теоретичні засади бухгалтерського обліку через обґрунтування впливу особливостей діяльності з перевезення вантажів підприємствами водного транспорту на формування витрат, їх облік і аудит з огляду на характер та економічну сутність послуг з перевезення вантажів, поділ виробничої діяльності на цикли, організаційну структуру судноплавних компаній, структуру майна наведених суб’єктів господарювання, специфіку основних і допоміжних бізнес-процесів та структуру витрат;

– понятійний апарат бухгалтерського обліку та аудиту витрат на перевезення вантажів судноплавними компаніями через уточнення визначення «витрати підприємств водного транспорту»;

– класифікація витрат підприємств водного транспорту залежно від управлінських цілей, яка передбачає виокремлення трьох основних напрямів їх систематизації: а) прийняття управлінських рішень, прогнозування і планування діяльності підприємств водного транспорту; б) визначення собівартості транспортних послуг та розрахунок їх фінансового результату; в) контроль виконання і регулювання транспортних послуг (за цими аспектами склад витрат можна класифікувати за певними ознаками та відповідними групами з ідентифікацією кожного з видів витрат судноплавних компаній);

– сучасні методи обліку витрат та калькулювання в процесі бухгалтерського обліку підприємств водного транспорту, для чого запропоновано підхід, за яким на таких підприємствах калькуляційною одиницею доречно вважати один рейс судна, а об'єктом калькулювання – одне судно, а також обґрунтування доцільності застосування методів калькулювання: директ-костингу – для основного виробництва (судна судноплавних компаній, сервісні підрозділи, агенти); нормативного – для допоміжних та обслуговуючих підрозділів і стивідорних компаній;

– організаційні положення управлінського обліку витрат підприємств водного транспорту через обґрунтування основних етапів його впровадження, а саме: визначення центрів відповідальності та розподіл повноважень; створення системи норм експлуатаційних витрат по транспортному флоту і кожному вантажному судну та здійснення контролю за їх виконанням і переглядом; розробка системи бюджетування по підприємству та по структурних підрозділах, відділах, службах, по транспортному флоту і окремо по вантажних суднах; розробка управлінської документації (звітності) у системі внутрішньоорганізаційного документообігу; розробка і впровадження інтегрованої системи обліку витрат із можливістю взаємодії фінансового й управлінського обліку в межах однієї системи; вибір методу обліку витрат і калькулювання виконаних робіт та наданих послуг; розробка методики контролю і оцінки результатів роботи структурних підрозділів, відділів, служб та суден. Для судноплавних компаній обґрунтовано доцільність виокремлювати такі центри відповідальності: окреме судно; групи суден, об'єднані за напрямками і видами перевезень; відділи та підрозділи компанії, в межах яких ідентифіковано центри витрат, доходів, прибутків та інвестицій наведених суб'єктів господарювання;

– теоретичні засади, методичні й організаційні положення аудиту витрат на перевезення вантажів водним транспортом через уточнення мети та основних завдань аудиту однойменних витрат, створення Загальної стратегії аудиту і Плану аудиту витрат та формування собівартості послуг по перевезенню вантажів на підприємствах водного транспорту, уточнення етапів проведення аудиту витрат і формування собівартості вантажних перевезень судноплавних компаній, розробки робочих документів аудитора: Перевірка правильності та повноти нарахування заробітної плати і нарахувань на фонд оплати праці членів екіпажів суден та працівників інших підрозділів, Узагальнення інформації щодо проведення аудиту витрат і формування собівартості вантажних перевезень на підприємствах водного транспорту, Перелік виявлених помилок і порушень у результаті проведення аудиту витрат.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці рекомендацій з удосконалення порядку організації й методики бухгалтерського обліку, зовнішнього (незалежного) і внутрішнього аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту, що сприяло зростанню ефективності їх господарської діяльності.

Основні результати дисертаційної роботи знайшли відображення та практичне застосування в діяльності провідних судноплавних компаній України та аудиторських підприємств, що підтверджено відповідними довідками. Зокрема, ПрАТ «Українське Дунайське пароплавство», м. Ізмаїл (довідка №чш-16 від 14.01.2015р.); ПП «Дніпровська судоплавна компанія», м. Київ (довідка № 7 від 25.02.2015р.); ПАТ Судноплавна компанія «Укррічфлот», м. Київ (довідка № 07-02-05/12 від 29.04.2015р.); ТОВ «Аудиторська фірма «Корпоративні фінансові технології», м. Київ (довідка № 15/11 від 17.11.2014р.); ТОВ «Аудиторська фірма «Глобал аудит», м. Київ (довідка № 3/12/14 від 10.12.2014р.).

Окремі теоретичні результати дослідження знайшли застосування в навчальному процесі ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» при викладанні дисциплін «Аудит», «Внутрішній аудит», «Організація і методика аудиту» (довідка від 14.10.2015р.) та Київської державної академії водного транспорту імені гетьмана Петра Конашевича-Сагайдачного для підготовки навчально-методичного забезпечення з дисциплін «Фінансовий облік І», «Фінансовий облік ІІ», «Управлінський облік», «Бухгалтерський облік на підприємствах водного транспорту», «Бухгалтерський облік в галузях економіки» (довідка № 01/9-284 від 18.03.2015р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідження. Усі розробки та пропозиції, подані в роботі, належать особисто автору. Опубліковані наукові праці є результатом особистої роботи здобувача, ідеї та положення з яких, використані у дисертації, полягають у обґрунтуванні й систематизації комплексу питань, спрямованих на вдосконалення методики та організації обліку і аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження доповідалися та обговорювалися на 10 науково-практичних конференціях: Міжнародній науково-практичній конференції «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін» (м. Київ, 23 жовтня 2009 р.); науково-практичній конференції «Інформаційні технології у змісті освіти та практичній діяльності фахівців з обліку і аудиту: проблеми методології та організації» (м. Київ, 18 лютого 2010 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 22–23 квітня 2010 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Реалізація національних економічних інтересів України в рамках євроінтеграційних процесів» (м. Сімферополь, 13 травня 2010 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики» (м. Київ, 14 травня 2010 р.); Международной научной конференции «Современные технологи управления – 2014» (Россия, г. Москва, 14–15 июля 2014 г.); XV Міжнародній науково-практичній конференції «Теорія і практика сучасної економіки» (м. Черкаси, 19 листопада 2014 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Майбутнє – аудит»

(м. Кривий Ріг, 29 листопада 2014 р.); IX Міжнародній науково-практичній конференції «Реформування економіки України: стан та перспективи» (м. Київ, 25 грудня 2014 р.); XIV Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток бухгалтерського обліку і контролю як науки» (м. Житомир, 4–5 грудня 2014 р.);

**Публікації.** За результатами дисертації опубліковано 17 наукових праць загальним обсягом 7,6 д. а., з них: 4 статті – у наукових фахових виданнях; 1 стаття – у науковому фаховому виданні України, що зареєстровано в міжнародних наукометричних базах; 1 – у зарубіжному виданні; 11 – в інших виданнях.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 210 сторінок. Робота містить 21 таблицю на 9 сторінках, 22 рисунки на 11 сторінках, 32 додатки на 55 сторінках. Список використаних джерел налічує 272 найменування.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет, методи та інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення одержаних результатів та їх апробацію.

У **розділі 1 «Теоретичні основи побудови обліку витрат на підприємствах водного транспорту»** виділено низку специфічних організаційно-технологічних особливостей цієї галузі, які суттєво впливають і змінюють підходи до організації й побудови бухгалтерського обліку та аудиту витрат воднотранспортних підприємств. До основних з них належать: поєднання процесів виробництва і споживання транспортної продукції в один одночасний процес; поділ фінансового циклу підприємства на дві частини – період навігації та наявність міжнавігаційного періоду; у структурі майна переважну частину займають основні виробничі фонди порівняно з незначною частиною оборотних засобів; у структурі витрат підприємств водного транспорту відсутні сировина і матеріали, натомість на відміну від промислових підприємств значну частку в складі витрат займають паливо, ремонт та заробітна плата. Крім цього, для транспортних підприємств не притаманне поняття «незавершене виробництво»; продукцією підприємств водного транспорту є транспортні послуги по переміщенню вантажів між певними пунктами територіально віддаленими одне від одного відносно географічного положення водних шляхів.

У дисертації зроблено спробу розкриття економічної сутності витрат виходячи із специфіки діяльності судноплавних компаній, а також проаналізовано та досліджено значення категорії «собівартість вантажних перевезень» транспортної галузі. Обґрунтовано, що поняття «витрати підприємств водного транспорту» слід розуміти як грошове вираження сукупності понесених витрат, що призвели до зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призвели до зменшення власного капіталу підприємства та пов`язані із проведенням як основної діяльності, спрямованої на підготовку й здійснення процесу перевезення вантажів та виконання робіт і послуг, що забезпечують перевезення, так і безпосередньо з управлінням і веденням господарської (операційної, фінансової та ін.) діяльності судноплавної компанії. З огляду на те, що продукцією водного транспорту є процес транспортування вантажів, визначено що «собівартість перевезення вантажів суднами», а саме одиниці транспортної роботи судна (групи суден) – це сукупність

поточних (експлуатаційних) витрат у грошовому вираженні відносно одиниці роботи, виконаної водним транспортом.

З огляду на проведені дослідження вчених і аналіз існуючих практичних підходів до класифікації витрат для потреб управлінського обліку, які в основному мають суто калькуляційне спрямування, в роботі уточнено та деталізовано класифікацію витрат підприємств водного транспорту з орієнтацією на управлінські цілі, яка передбачає виокремлення трьох класифікаційних напрямів за певними ознаками та відповідними групами: 1) прийняття управлінських рішень, прогнозування і планування діяльності судноплавних компаній; 2) визначення собівартості транспортної продукції (робіт, послуг) і розрахунок фінансового результату від таких операцій; 3) контроль виконання та регулювання транспортних робіт і послуг. У межах загальної класифікації витрат підприємств водного транспорту ідентифіковано кожний із видів витрат за ключовими ознаками та групуваннями.

У контексті дослідження питання класифікації витрат удосконалено, доповнено та деталізовано перелік і склад калькуляційних статей для формування собівартості вантажних перевезень (робіт, послуг) на водному транспорті з урахуванням визначених місць виникнення витрат. Виділено виробничі витрати: основних місць формування собівартості робіт і послуг, які безпосередньо пов’язані зі здійсненням транспортного процесу, а саме вантажні судна транспортного флоту (окремого судна, групи суден) за відповідними калькуляційними статтями витрат (табл.1) ; витрати, які відносять до допоміжних і обслуговуючих місць (процесів), так звані непрямі витрати, а саме виробничі об’єкти портів і допоміжних господарств (структурних підрозділів) судноплавних компаній за відповідними статтями витрат калькуляції (табл.2).

*Таблиця 1*

**Склад калькуляційних статей витрат вантажних суден транспортного флоту (окремого судна, групи суден) у процесі перевезення вантажів***

| № з/п | Стаття витрат |
|---|---|
| 1 | Основний виробничий процес (експлуатаційні витрати флоту) |
| 1.1 | Витрати на утримання екіпажу |
| 1.1.1 | Витрати на оплату праці екіпажу |
| 1.1.2 | Відрахування на соціальні заходи екіпажу |
| 1.1.3 | Раціон безкоштовного харчування екіпажу |
| 1.1.4 | Інші витрати на утримання екіпажу |
| 1.2 | Матеріали і малоцінний інвентар |
| 1.3 | Паливо і мастильні матеріали |
| 1.4 | Судові та портові збори в морських і річкових портах |
| 1.5 | Агентські послуги |
| 1.6 | Комплексне обслуговування суден і послуги сторонніх організацій |
| 1.7 | Амортизація рухомого складу флоту |
| 1.8 | Страхування суден, вантажів, фрахтів, ризиків |
| 1.9 | Стивідорні витрати |
| 1.10 | Інші навігаційні витрати |
| 2 | Ремонт і технічне обслуговування рухомого складу флоту |
| 2.1 | Матеріали і запасні частини |
| 2.2 | Витрати на оплату праці |
| 2.3 | Відрахування на соціальні заходи |
| 2.4 | Послуги сторонніх організацій по ремонту |
| Разом собівартість вантажних перевезень за прямими витратами | |

* *розробка автора*

Із урахуванням суттєвості впливу загальновиробничих витрат на формування собівартості робіт і послуг підприємств водного транспорту обґрунтовано запропонований перелік статей витрат, пов'язаних із управлінням та обслуговуванням процесу транспортування вантажів, а також внесено зміни до порядку розподілу непрямих витрат судноплавних компаній.

*Таблиця 2*

**Перелік статей калькуляції для виробничих об'єктів портів і допоміжних господарств (структурних підрозділів) судноплавних компаній***

| № з/п | Стаття витрат |
|---|---|
| 1 | Допоміжний виробничий процес |
| 1.1 | Матеріальні витрати для перевантажувальних машин, технічних засобів та інших виробничих потреб |
| 1.2 | Паливо і мастильні матеріали |
| 1.3 | Витрати на оплату праці портових працівників і виробничого персоналу |
| 1.4 | Відрахування на соціальні заходи |
| 1.5 | Амортизація основних засобів |
| 1.6 | Комплексне обслуговування і послуги сторонніх організацій |
| 1.7 | Інші витрати |
| 2 | Ремонт перевантажувальних машин, технічних засобів і берегових об'єктів |
| 2.1 | Матеріали і запасні частини |
| 2.2 | Витрати на оплату праці |
| 2.3 | Відрахування на соціальні заходи |
| 2.4 | Послуги сторонніх організацій по ремонту |
| Разом собівартість перевантажувальних та допоміжних робіт за прямими витратами | |

* *розробка автора*

Нормативно-правовими документами передбачено узагальнюючу калькуляційну одиницю транспортної роботи застосовувати показник суми витрат, що припадає на 1 (одну) гривню отриманих підприємством доходів. У роботі обґрунтовано, що грошова оцінка не відображає споживної вартості перевезень, а надає лише узагальнюючу характеристику об'єкта та не враховує відмінності виконаних транспортних робіт, тому, на відміну від інших підприємств, в яких використовуються вартісні калькуляційні одиниці, в судноплавних компаніях не може бути застосована. На підприємствах водного транспорту запропоновано як калькуляційну одиницю застосовувати один рейс судна, а об'єкт калькулювання – одне судно.

Дослідження практики обліку витрат більшості підприємств водного транспорту свідчить про те, що переважно застосовуються нормативний і позамовний методи. Вивчення й аналіз переваг і недоліків різних методів обліку витрат дали змогу запропонувати впровадження в практику підприємств водного транспорту методу розвиненого директ-костингу. Доведено, що він є одним із найефективніших методів обліку витрат і калькулювання собівартості транспортної продукції. Конкретними розрахунками підтверджено, що виходячи з особливостей діяльності підприємств водного транспорту доцільно застосовувати: директ-костинг – для основного виробництва (судна судноплавних компаній, сервісні підрозділи, агенти); нормативний метод обліку витрат – для допоміжних та обслуговуючих підрозділів і стивідорних компаній. Крім того, можливе поєднання системи директ-костинг з

елементами нормативного та позамовного обліку витрат, що уможливить посилення контролю за витратами та ефективне управління ними.

У **розділі 2 «Методично-організаційні положення обліку витрат від надання послуг по вантажних перевезеннях водним транспортом»** розроблено методичні рекомендації щодо структури і побудови витратних рахунків та їх використання в практичній діяльності судноплавних компаній. Запропоновано до рахунку 23 «Виробництво» відкривати відповідні субрахунки, що забезпечить інтеграцію фінансового і управлінського обліку витрат, а саме: 23.1 «Перевезення» (для відображення витрат на перевезення вантажів і пасажирські перевезення); 23.2 «Комплексне обслуговування флоту та вантажно-розвантажувальні роботи» (для відображення витрат, пов'язаних із портовими послугами – декларування судна в порту, митні та брокерські послуги, портові й інші суднові збори, перевантажувальні роботи); 23.3 «Судноремонт» (для відображення витрат, пов'язаних із ремонтом основних засобів для власних потреб і сторонніх організацій); 23.4 «Допоміжне виробництво» (для відображення витрат, пов'язаних із технічним обслуговуванням судна, матеріально-технічним забезпеченням, складських витрат, витрат на автомобільний транспорт, буксири, витрат зв'язку і радіонавігації); 23.5 «Виробництво готової продукції» (для відображення продукції суднобудівних та машинобудівних заводів, яку виробляють для здійснення будівельно-монтажних робіт і надання ремонтних послуг флоту та іншим підрозділам).

Для підвищення аналітичності фінансового обліку по кожному із запропонованих до рахунку 23 «Виробництво» субрахунків розроблено й схематично наведено аналітику витрат до четвертого рівня деталізації. За цими субрахунками наведено їх кореспонденцію за основними операціями, пов'язаними із витратами підприємств водного транспорту.

До рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» запропоновано відповідне кодування аналітичних рахунків обліку витрат, яке передбачає таку аналітичну субординацію: перший рівень – код структурного підрозділу; другий рівень – вид витрат; третій рівень – стаття витрат, що дасть змогу поліпшити аналітичний облік непрямих витрат і систематизувати інформацію про витрати.

Цілком поділяючи думку про необхідність формування інформації про витрати за місцями їх виникнення, нами запропоновано в судноплавних компаніях залежно від їх розміру, напрямів і обсягу діяльності виділяти такі центри відповідальності: кожне окреме судно; групи суден, які об'єднані за напрямками і видами перевезень; відділи та підрозділи компанії, кожний із яких може бути як центром прибутку, так і центром витрат. Виділення судна як центру прибутку дає можливість оцінити економічний ефект функціонування кожної транспортної одиниці, а застосування методу обліку витрат «директ-костинг» уможливлює здійснення розрахунку маржинального доходу по кожному судну, а отже, визначення його внеску в загальний прибуток судноплавної компанії.

Виходячи із особливостей діяльності підприємств водного транспорту та з метою ефективного управління витратами і формування собівартості виконаних робіт та наданих послуг запропоновано модель формування основного бюджету вантажних перевезень водним транспортом (рисунок).

Крім того, доведено необхідність складання та розроблено форми: бюджету доходів від перевезення вантажів судном транспортного флоту; бюджету витрат по перевезенню вантажів судном транспортного флоту, який складається з: бюджету прямих матеріальних витрат вантажного судна; бюджету витрат на утримання екіпажу вантажного судна; бюджету інших рейсових витрат вантажного судна; бюджету витрат на ремонт та інші постійні витрати вантажного судна, а також бюджету витрат допоміжних підрозділів та інших портових витрат за типами вантажних суден. Очікувані загальновиробничі витрати запропоновано планувати та відображати в бюджеті витрат, пов'язаних із управлінням і обслуговуванням процесу перевезення вантажів по транспортному флоту. На основі операційних бюджетів розроблено форму зведеного бюджету доходів і витрат на перевезення вантажів водним транспортом, яка може складатися на рівні судна транспортного флоту, за типами вантажних суден і в цілому по транспортному флоту підприємства.

**Рисунок. Модель формування і взаємозв'язку функціональних (операційних бюджетів) вантажних перевезень водним транспортом**

Обґрунтовано необхідність уточнення порядку калькулювання собівартості виконаних робіт та наданих послуг на основі розробки індивідуальних баз розподілу непрямих витрат допоміжного виробництва на об'єкти обліку прямих і непрямих витрат об'єктів обслуговування транспортного процесу й управління на виконані роботи та послуги.

На основі запропонованих місць виникнення витрат і центрів відповідальності розроблено універсальну форму звіту про виконання зведеного бюджету доходів і витрат на перевезення вантажів, яку можна складати на рівні вантажного судна, за типами вантажних суден або в цілому по транспортному флоту підприємства. Звіт складають із застосуванням методу обліку витрат розвиненого директ-костингу,

особливістю якого є формування фінансового результату підприємства в цілому з визначенням маржинального прибутку по кожному вантажному судну та за типами вантажних суден, що дасть змогу оцінити їх внесок у загальний прибуток судноплавної компанії. Застосування розробленої форми управлінського звіту сприятиме обґрунтуванню прийняття оперативних рішень щодо управління вантажними перевезеннями підприємств водного транспорту.

Удосконалено організацію технічного (програмного) забезпечення управлінського обліку витрат на перевезення вантажів підприємствами водного транспорту через виділення основних етапів впровадження автоматизованої системи обліку і управління в судноплавних компаніях та алгоритму розрахунку бюджетів витрат, а також визначення організаційних підходів впровадження автоматизованої системи бюджетування витрат, що дасть можливість підвищити виробничу ефективність та скоротити витрати робочого часу, а також оперативно забезпечити користувачів інформацією про витрати виконаних робіт і наданих послуг вказаними суб'єктами господарювання.

У **розділі 3 «Розвиток методики та організації аудиту витрат від перевезення вантажів водним транспортом»** подано докладний огляд наукової літератури з питань економічного ризику та його оцінки, який показав, що загальноприйнятого поняття ризику, у тому числі для економічних процесів і систем, поки що не існує. Розкриття сутності та природи ризику, а також можливості управляти ним залежить від сфери діяльності підприємств водного транспорту, зокрема від специфічних факторів і чинників, які визначають ризик цієї сфери. На основі дослідження та з урахуванням того, що ризик неминуче супроводжує всі сфери і напрями діяльності будь-якого воднотранспортного підприємства, в роботі виділено ризики, які найбільш пов'язані із транспортування вантажів водним транспортом і зумовлюються зниженням обсягу перевезень судноплавними компаніями, зменшенням вантажообігу в портах, зменшенням обсягу наданих послуг допоміжними підприємствами в порівнянні з рівнем, що передбачався; сезонною циклічністю обсягів виконаних робіт і наданих послуг по перевезенню вантажів; перевищенням планових матеріальних, трудових, фінансових та інших витрат; втратою або псуванням вантажів у процесі перевезення чи перевантаження; затримкою платежів за надані послуги й виконані роботи, зміною ціни (зниження або збільшення); можливими змінами попиту на ринку транспортних послуг; неповнотою, недостатністю інформації про об'єкт, процес, явище, яка потрібна для прийняття та реалізації рішень; обмеженими можливостями людини щодо збору і переробки інформації, а також постійним її оновленням; використанням застарілого обладнання, затримкою із впровадженням нової техніки та технології.

У контексті адаптації визнаних світових підходів до визначення аудиторського ризику та з метою розбудови і розвитку ризик-орієнтованої моделі аудиту витрат з вантажних перевезень підприємств водного транспорту в роботі висвітлено основні компоненти аудиторського ризику, розвинуто характеристики чинників впливу на властивий ризик з урахуванням особливостей діяльності судноплавних компаній за сучасних умов, удосконалено робочі документи аудитора: Тест оцінки властивого ризику, Тест оцінки системи бухгалтерського обліку, Тест оцінки системи внутрішнього контролю, Тест оцінки внутрішнього контролю витрат та формування собівартості вантажних перевезень у судноплавних компаніях; запропоновано

порядок визначення впливу ризику невиявлення на величину аудиторського ризику виходячи з особливостей галузі. Їх реалізація забезпечить комплексне вирішення завдань контролю витрат за вантажними перевезеннями воднотранспортних підприємств.

Значну увагу в дисертації приділено дослідженню питань організації та методики проведення аудиторських перевірок витрат на перевезення вантажів водним транспортом. На основі опрацювання теоретичних засад, методичних та організаційних положень аудиту витрат у цілому в роботі уточнено мету й основні завдання аудиту однойменних витрат за вантажними перевезеннями підприємств водного транспорту, сформульовано Загальну стратегію аудиту та План аудиту витрат та формування собівартості послуг по перевезенню вантажів на підприємствах водного транспорту, уточнено етапи проведення аудиту собівартості вантажних перевезень судноплавних компаній. Для підвищення ефективності документального оформлення операцій у процесі аудиту розроблено робочі документи аудитора: Перевірка правильності та повноти нарахування заробітної плати і нарахувань на фонд оплати праці членів екіпажів вантажних суден та працівників інших підрозділів, Узагальнення інформації щодо проведення аудиту витрат і формування собівартості вантажних перевезень на підприємствах водного транспорту, Перелік виявлених помилок і порушень у результаті проведення аудиту витрат. Наведені пропозиції та положення мають як теоретичну, так і практичну значущість і підвищують результативність аудиту витрат наведених суб'єктів господарювання.

Критичний аналіз літературних джерел і практичні галузеві дослідження дали змогу визначити основну мету внутрішнього аудиту витрат основної діяльності судноплавних компаній та виділити завдання внутрішнього аудиту витрат по вантажних перевезеннях. На етапі планування запропоновано використовувати документ Бюджет робочого часу внутрішнього аудиту витрат на перевезення вантажів підприємствами водного транспорту. Крім цього, сформовано методику проведення внутрішнього аудиту витрат та обґрунтовано кожний із виділених етапів аудиторської перевірки витрат на вантажні перевезення водним транспортом. Практичне застосування методики сприятиме підвищенню ефективності управління витратами на перевезення вантажів такими підприємствами.

Запропоновані теоретичні розробки й організаційно-методичні положення обліку і аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту відповідають галузевій специфіці їх діяльності та дають змогу сформувати високий рівень інформаційного забезпечення управління витратами для прийняття оперативних управлінських рішень у сфері надання транспортних послуг.

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає в розробці теоретичних засад, методичних, практичних та організаційних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліку і аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту. Основні висновки, які підтверджують науково-практичні результати проведеного дослідження, полягають у такому:

1. Діяльність судноплавних компаній безпосередньо пов’язана зі сферою транспортних послуг, що визначає сукупність особливостей механізму управління. В умовах невизначеності та складності сучасної економічної ситуації виникла потреба в пошуку потенційних і вдосконаленні існуючих методів управління їх діяльністю з урахуванням впливу зовнішнього середовища. Дослідження й аналіз проблем управління діяльністю підприємств водного транспорту підтвердили, що значної уваги потребує питання обліково-контрольного забезпечення управління судноплавними компаніями з максимальним урахуванням у межах останнього особливостей діяльності таких суб’єктів господарювання. Визначення й опрацювання галузевих особливостей діяльності судноплавних компаній, таких як характер та економічна сутність послуг з перевезення вантажів, поділ виробничої діяльності на цикли, структура майна судноплавних компаній, специфіка основних і допоміжних бізнес-процесів та структура витрат, уможливили встановлення їх впливу на формування витрат, порядок ведення бухгалтерського обліку і проведення аудиту.

2. З метою розвитку теоретичних засад бухгалтерського обліку та аудиту підприємств водного транспорту в роботі обґрунтовано й запропоновано розуміти під витратами таких суб’єктів господарювання грошове вираження сукупності понесених витрат, що викликали зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призвели до зменшення власного капіталу підприємства та пов`язані із проведенням як основної діяльності, спрямованої на підготовку і здійснення процесу перевезення вантажів та виконання робіт і послуг, що забезпечують перевезення, так і безпосередньо з управлінням і веденням господарської (операційної, фінансової та ін.) діяльності судноплавної компанії. Доповненням у розбудові обліково-контрольного тезауруса апарату управління підприємств водного транспорту стало уточнене визначення «собівартості перевезення вантажів суднами», а саме одиниці транспортної роботи судна (групи суден), як сукупності поточних (експлуатаційних) витрат у грошовому вираженні відносно одиниці роботи, виконаної водним транспортом.

3. Дослідження існуючих класифікацій витрат підприємств водного транспорту показали, що практичні підходи мають суто калькуляційне спрямування і не враховують інших потреб процесу управління. З метою вирішення цієї проблеми в роботі уточнено та деталізовано класифікацію витрат підприємств водного транспорту з орієнтацією на управлінські цілі, яка передбачає виділення трьох класифікаційних напрямів за певними ознаками і відповідними групами. У межах загальної класифікації витрат підприємств водного транспорту ідентифіковано кожний із видів витрат за ключовими ознаками та групуваннями.

4. Підприємства водного транспорту характеризуються різноманітністю транспортних робіт і послуг, а вантажні перевезення ідентифікуються за видами вантажів, цілями перевезень, типами суден, швидкістю, призначенням. Наведені ідентифікаційні чинники суттєво впливають на собівартість перевезень, що викликає потребу в калькулюванні кожного конкретного перевезення. У роботі обґрунтовано доцільність застосування як калькуляційної одиниці – один рейс судна, а об’єкт калькулювання – одне судно. Доведено, що в системі обліку витрат підприємств водного транспорту найефективнішим порівняно з традиційними методами управління витратами є запровадження калькулювання неповної собівартості за

методом директ-костинг. Відповідними розрахунками підтверджено, що виходячи з особливостей діяльності підприємств водного транспорту доцільно застосовувати: директ-костинг – для основного виробництва (судна судноплавних компаній, сервісні підрозділи, агенти); нормативний метод обліку витрат – для допоміжних та обслуговуючих підрозділів і стивідорних компаній, що дасть змогу посилити контроль за витратами при перевезенні вантажів та ефективно управляти ними.

5. Для забезпечення повноти інформаційного охоплення різних видів діяльності судноплавних компаній удосконалено порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку інформації про витрати підприємств водного транспорту з перевезення вантажів через обґрунтування пропозиції з відкриття до рахунку 23 «Виробництво» відповідних субрахунків, що забезпечить підвищення аналітичності обліку витрат. У межах субрахунків розроблено та схематично подано аналітику витрат до четвертого рівня, а також сформовано кореспонденцію рахунків за основними операціями, пов'язаними із витратами підприємств водного транспорту. З метою систематизації інформації про непрямі витрати запропоновано кодування аналітичних позицій обліку витрат до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

6. З огляду на вкрай високу потребу в запровадженні у судноплавних компаніях дієвої системи управлінського обліку в роботі розвинуто організаційні положення управлінського обліку витрат підприємств водного транспорту з виділенням основних напрямів і визначенням конкретних етапів його впровадження. В судноплавних компаніях залежно від їх розміру, напрямів і обсягу діяльності запропоновано виділяти такі центри відповідальності: кожне окреме судно, групи суден, які об'єднані за напрямами і видами перевезень, відділи та підрозділи компанії, кожний із яких може бути як центром прибутку, так і центром витрат.

7. Для впровадження системи обліку за центрами відповідальності, яка потребує застосування системи бюджетування, в роботі запропоновано модель формування основного бюджету вантажних перевезень водним транспортом зі створенням пакета бюджетів щодо основної діяльності підприємств водного транспорту. На основі операційних бюджетів розроблено форму зведеного бюджету доходів і витрат на перевезення вантажів водним транспортом, а також універсальну форму звіту про виконання зведеного бюджету доходів і витрат на перевезення вантажів, які можуть складатися на рівні вантажного судна, за типами вантажних суден або в цілому по транспортному флоту підприємства.

8. Удосконалено організацію автоматизованої системи управлінського обліку витрат на перевезення вантажів підприємствами водного транспорту із виділенням основних етапів впровадження такої системи та алгоритму розрахунку бюджетів витрат, а також визначено організаційні підходи до створення та впровадження автоматизованої системи бюджетування витрат наведених суб'єктів господарювання.

9. З метою розбудови і розвитку ризик-орієнтованої моделі аудиту витрат з вантажних перевезень підприємств водного транспорту в контексті адаптації визнаних світових підходів до визначення аудиторського ризику в роботі висвітлено основні компоненти аудиторського ризику, розвинуто характеристики чинників впливу на властивий ризик виходячи з особливостей діяльності судноплавних компаній за сучасних умов, удосконалено робочі документи аудитора, запропоновано порядок

визначення впливу ризику невиявлення на величину аудиторського ризику з урахуванням особливостей галузі.

10. Недостатній рівень розкриття в спеціалізованій науковій і практичній літературі питань організації та методики проведення аудиторських перевірок витрат на перевезення вантажів обумовили до необхідності уточнення мети й основних завдань аудиту однойменних витрат, формулювання Загальної стратегії аудиту і Плану аудиту витрат та розрахунок собівартості послуг по перевезенню вантажів на підприємствах водного транспорту. В дисертаційній роботі уточнено етапи проведення аудиту собівартості вантажних перевезень судноплавних компаній та розроблено робочі документи аудитора з огляду на специфічні особливості галузі.

11. Вивчення й аналіз наукових досліджень у сфері внутрішнього аудиту витрат на підприємствах водного транспорту підтвердили важливість його запровадження в контексті реалізації основного завдання управління з виявлення резервів зниження витрат на перевезення вантажів. Для вирішення цього завдання в дисертаційній роботі уточнено мету внутрішнього аудиту витрат основної діяльності судноплавних компаній та виділено комплекс основних процедурних завдань внутрішнього аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту. Виходячи із специфіки роботи судноплавних компаній і особливостей технологічного процесу вантажних перевезень удосконалено методику проведення внутрішнього аудиту витрат у процесі перевезення вантажів водним транспортом.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

*У наукових фахових виданнях:*

1. Остапенко Ю.П. Формування собівартості вантажних перевезень на підприємствах водного транспорту / Ю.П.Остапенко // Формування ринкової економіки в Україні: Науковий збірник . – Львів: Інтереко, 2005. – №15 (ч. 1). – С. 560–567 (0,8 д.а.).

2. Остапенко Ю.П. Удосконалення обліку витрат та формування собівартості вантажних перевезень в судноплавних компаніях / Ю.П.Остапенко // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. – Вип. 20/1. – К.:КНЕУ, 2013. – С. 417–423 (0,5 д.а.).

3. Остапенко Ю.П. Особливості аудиторської перевірки витрат на підприємствах водного транспорту / Ю.П. Остапенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. – Вип. 11. – Ч. 2. – Херсон, 2015. – С. 147–151 (0,8 д. а.).

4. Остапенко Ю.П. Метод обліку змінних витрат на підприємствах водного транспорту та його вплив на собівартість вантажних перевезень / Ю.П. Остапенко // Бухгалтерський облік і аудит. Науково-практичний журнал. – 2015. – №6. – С. 39–44 (0,8 д.а.).

*У науковому фаховому виданні України, що зареєстровано у міжнародних наукометричних базах:*

5. Остапенко Ю.П. Оцінка ризиків бізнесу та аудиторського ризику у процесі перевірки витрат судноплавних компаній / Ю.П. Остапенко // Облік і фінанси. (EBSCOhost, Index Copernicus International SA, РІНЦ, Ulrich`s Periodicals Directory, Research Bible, Socolar, Google Scholar, Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського). – 2013. – №3 (61). – С. 99–106. – (1,1 д.а.).

*У зарубіжному виданні:*

6. Остапенко Ю.П. Теоретические и методические аспекты проведения внутреннего аудита расходов на предприятиях водного транспорта Украины / Ю.П. Остапенко // Международный бухгалтерский учет. Научно-практический и теоретический журнал. – 2013. – №23(269) – С. 56–62 (0,7 д.а.).

*В інших виданнях:*

7. Остапенко Ю.П. Непрямі витрати та порядок їх розподілу в судноплавних компаніях / Ю.П. Остапенко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: Міжнародний зб. наук. праць (м. Тернопіль, 23 квітня 2014 р.). – Вип. 3. – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 92-95 (0,3 д. а.).

8. Остапенко Ю.П. Економічна сутність і класифікація витрат на підприємствах водного транспорту / Ю.П.Остапенко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: Міжнародна наук.-практ. конференція (м. Київ, 23 жовтня 2009 р.). – К.: КНЕУ:ФПБАУ, 2009. – С.321–327 (0,5 д.а.).

9. Остапенко Ю.П. Автоматизація обліку витрат вантажних перевезень на підприємствах водного транспорту / Ю.П.Остапенко // Інформаційні технології у змісті освіти та практичній діяльності фахівців з обліку і аудиту: проблеми методології та організації: Матеріали наук.-практ. конференції (м.Київ,18 лютого 2010 р.). – К. : КНЕУ, 2010. – С.190–193 (0,2 д.а.).

10. Остапенко Ю.П. Вплив галузевих особливостей підприємств водного транспорту на формування витрат з транспортування вантажів / Ю.П.Остапенко // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: Матеріали Міжнародної наук.-практ. конференції (м. Тернопіль, 22–23 квітня 2010 р.): Тези доповідей. – Тернопіль, 2010. – С. 136–137 (0,2 д.а.).

11. Остапенко Ю.П. Організація облікового процесу в судноплавних компаніях / Ю.П.Остапенко // Реалізація національних економічних інтересів України в рамках євроінтеграційних процесів: Матеріали Всеукр. наук.-практ. конференції (м. Сімферополь, 13 травня 2010 р.): Тези доповідей. – Сімферополь, 2010. – С. 234–236 (0,2 д.а.).

12. Остапенко Ю.П. Особливості обліку витрат і формування собівартості рейсу в судноплавних компаніях / Ю.П.Остапенко // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: Зб.матеріалів Міжнародної наук.-практ. конференції (м. Київ, 14 травня 2010 р.). – К.: КНЕУ, 2010. – С. 469–472 (0,2 д.а.).

13. Остапенко Ю.П. Особливості функціонування підприємств водного транспорту та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку / Ю.П. Остапенко // Теорія і практика сучасної економіки: Матеріали XV Міжнародної наук.-практ. конференції (м. Черкаси, 19 листопада 2014 р.) – Черкаси: ЧДТУ, 2014. – С. 181–183 (0,2 д.а.).

14. Остапенко Ю.П. Бюджетирование в системе управления водных транспортных предприятий Украины / Ю.П. Остапенко // Современные технологии управления – 2014: Сб. материалов Международной науч. конференции (Россия, Москва, 14–15 июля 2014 г.) [Электронный ресурс]. – Киров: МЦНИП, 2014. – С.1937–1947 (0,6 д. а.).

15. Остапенко Ю.П. Уточнення сутності етапів аудиторської перевірки витрат в судноплавних компаніях / Ю.П. Остапенко // Майбутнє – аудит: Матеріали

Міжнародної наук.-практ. конференції (м. Кривий Ріг, 29 листопада 2014 р.). – Кривий Ріг: Видавничий дім, 2014. – С. 96–98 (0,1 д.а.).

16. Остапенко Ю.П. Впровадження системи управлінського обліку у судноплавних компаніях / Ю.П. Остапенко // Реформування економіки України: стан та перспективи: Зб. матеріалів IX Міжнародної наук.-практ. конференції (м. Київ, 25 грудня 2014 р.). – К.: Наук. парк КНЕУ, 2014. – С. 81–84 (0,2 д. а.).

17. Остапенко Ю.П. Облік витрат за місцями їх виникнення на підприємствах водного транспорту / Ю.П. Остапенко // Розвиток бухгалтерського обліку і контролю як науки: Зб. матеріалів XIV Міжнародної наук.-практ. конференції (м. Житомир, 4–5 грудня 2014 р.). – Житомир, 2014. – С. 106–109 (0,2 д. а.).

## АНОТАЦІЯ

**Остапенко Ю. П. Методика та організація обліку і аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Київ, 2016.

Дисертацію присвячено розвитку теоретичних положень і розробці рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліку й аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту. Досліджено і узагальнено особливості технологічного процесу функціонування підприємств водного транспорту, доведено необхідність запровадження уточнюючих субрахунків – як синтетичних, так і аналітичних, обґрунтовано доцільність інтегрованого ведення фінансового і управлінського обліку витрат судноплавних компаній, здійснено оцінку витрат судноплавних компаній з урахуванням ризиків сфери транспортування вантажів підприємствами водного транспорту з відповідною їх класифікацією, уточено зміст етапів аудиторської перевірки залежно від специфіки діяльності судноплавних компаній, удосконалено методику аудиту витрат, визначено особливості внутрішнього контролю правильності віднесення витрат до окремих статей, обґрунтовано доцільність організації та здійснення внутрішнього аудиту витрат судноплавних компаній, визначено порядок і послідовність проведення внутрішнього аудиту витрат судноплавних компаній.

**Ключові слова**: судноплавні компанії, бухгалтерський облік, аудит, витрати, вантажні перевезення підприємствами водного транспорту.

## АННОТАЦИЯ

**Остапенко Ю. П. Методика и организация учета и аудита расходов по перевозке грузов предприятиями водного транспорта. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана», Киев, 2016.

Диссертация посвящена развитию теоретических положений и разработке рекомендаций по усовершенствованию учета и аудита расходов по перевозке грузов предприятиями водного транспорта.

На основе исследования особенностей функционирования предприятий водного транспорта определено влияние специфики отрасли на систему учета и аудита расходов по перевозке грузов, осуществлена попытка раскрытия экономической сущности расходов, уточнено понятие «расходы предприятий водного транспорта», а также проанализировано и исследовано значение категории «себестоимость грузовых перевозок» транспортной отрасли. Представлена классификация расходов с дополнением признаков систематизации расходов в соответствии с целями управления. Выделены элементы переменных и условно-переменных расходов, возникающих при перевозке грузов судоходных компаний.

Предложен перечень статей калькуляции за такими группами, как расходы транспортного флота (по группам суден), расходы производственных объектов портов и вспомогательных хозяйств судоходных компаний и расходы, связанные с управлением и обслуживанием основной деятельности предприятий водного транспорта. Приведен авторский подход к порядку распределения непрямых расходов судоходных компаний, уточнена и детализирована классификация расходов предприятий водного транспорта с ориентацией на управленческие цели, которая предусматривает выделение трех классификационных направлений по определенным признакам и группам. Аргументирована целесообразность использования в качестве калькуляционной единицы – один рейс судна, а объекта калькулирования – одно судно, а также установлен порядок определения эксплуатационных расходов на один рейс. Доказано, что в системе учета расходов предприятий водного транспорта наиболее эффективным по сравнению с традиционными методами управления расходами является введение калькулирования неполной себестоимости по методу директ-костинг. Определенными расчетами подтверждена целесообразность использования в практике предприятий водного транспорта методов учета расходов: директ-костинг – для основного производства (судна судоходных компаний, сервисные подразделения, агенты), нормативный – для вспомогательных и обслуживающих подразделений и стивидорных компаний.

С целью усовершенствования учета расходов разработаны методические рекомендации по использованию счета 23 «Производство» с открытием определенных субсчетов, что обеспечит интегрирование финансового и управленческого учета расходов. По каждому из предложенных субсчетов разработана и схематически представлена аналитика расходов до четвертого уровня детализации. Сформирована типовая корреспонденция счетов по основным операциям, связанным с расходами предприятий водного транспорта, предложено определенное кодирование аналитических позиций учета расходов по счету 91 «Общепроизводственные расходы», которое предусматривает такую аналитическую субординацию: первый уровень – код структурного подразделения; второй уровень – вид расходов; третий уровень – статья расходов.

Разработаны накопительные ведомости для судоходных компаний, в которых группируются соответствующие расходы; обоснована целесообразность интегрированного ведения финансового и управленческого учета судоходных компаний; предложены организационные положения управленческого учета расходов предприятий водного транспорта с выделением основных направлений и определением конкретных этапов его внедрения; аргументированы принципы выделения центров расходов и центров ответственности судоходных компаний;

предложено выделять такие центры ответственности: каждое конкретное судно, группы суден, которые объединены по направлениям и видам перевозок; отделы и подразделения компании.

Для внедрения системы учета по центрам ответственности, которая требует использования системы бюджетирования, предложена модель формирования основного бюджета грузовых перевозок водным транспортом с созданием пакета бюджетов относительно основной деятельности предприятий водного транспорта. На основе операционных бюджетов разработана форма сводного бюджета доходов и расходов по перевозке грузов водным транспортом и универсальная форма отчета о выполнении сводного бюджета доходов и расходов по перевозке грузов, которые могут составляться на уровне грузового судна, по типам грузовых суден или в целом по транспортному флоту предприятия.

Обосновано четыре этапа организации автоматизации бухгалтерского учета судоходных компаний в составе АСУП и разработан алгоритм автоматизированного расчета составления бюджетов расходов для судоходных компаний.

Проведена оценка расходов судоходных компаний с учетом рисков сферы предоставления услуг по транспортировке грузов предприятиями водного транспорта с определенной их классификацией. В результате исследования оценки рисков бизнеса и аудиторского риска на предприятиях водного транспорта усовершенствован ряд рабочих аудиторских документов, а также предложен порядок определения влияния риска невыявления на величину аудиторского риска исходя из особенностей отрасли. Уточнены этапы аудиторской проверки расходов грузовых перевозок судоходных компаний и разработаны рабочие документы аудитора, усовершенствована методика аудита расходов, определен порядок и последовательность проведения внутреннего аудита расходов судоходных компаний.

**Ключевые слова**: судоходные компании, бухгалтерский учет, аудит, расходы, грузовые перевозки предприятиями водного транспорта.

## ANNOTATION

Y. P. Ostapenko. Methods and organization of accounting and audit on water transportation companies. – Manuscript.

The thesis for the Candidate of Economic Sciences degree on specialty 08.00.09 – Accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). – SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyev, 2016.

The dissertation is about theoretical provisions and recommendations providing to improve accounting and audit of costs on water transportations companies. Discovered and generalized specifics of technology process of water transportation companies functioning; the necessity of clarifying sub-accounts providing, both synthetic and analytical, had been proved; expediency of integrated holding of financial and administration accounting of water transportation companies costs had been founded; costs assessment for water transportations companies had been done with regarding to the risks of water transportation area and their classification; the content of auditors control stages had been clarified depending from water transportation companies specifics; the methods of costs audit had been upgraded; specifics of internal control on correct costs allocation to certain articles had been determined; expediency of organization and holding of internal audit of water transportation companies

costs had been founded; the scheme and sequence of water transportation companies costs internal audit was determined.

**Keywords**: water transportation/navigable companies, accounting, audit, costs, freight by water transportation companies.