

УДК.657:652.1

DOI: <https://doi.org/10.18664/btie.84.301304>

**УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ  
ЕКСПЛУАТАЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ  
ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ**

*Кірдіна О.Г., д.е.н., професор,  
Орлова В.М., к.е.н., доцент,  
Гапусенко Ю.І., магістр (УкрДУЗТ)*

*Облік експлуатаційних витрат залізничного транспорту повинен забезпечувати вирішення низки економічних проблем, що виникають у практичній діяльності підприємств залізничного транспорту, а саме: надавати високоякісні послуги з перевезення пасажів, вантажів, пошти та багажу за науково обґрунтованого рівня витрат з постійним збільшенням перевізних можливостей залізниць. У зв'язку з тим що облікова інформація в сучасних умовах стає головним орієнтиром ухвалення необхідних управлінських рішень, перед керівництвом Укрзалізниці виникла гостра необхідність трансформації традиційних підходів до обліку витрат, зокрема експлуатаційних. Раціональна організація управлінського обліку має безпосередній вплив на ефективність аналізу витрат в процесі управління підприємством, яка забезпечується глибоким розумінням суті витрат експлуатаційної діяльності і їх економічно обґрунтованою класифікацією.*

**Ключові слова:** експлуатаційні витрати, облік експлуатаційних витрат, підприємства залізничного транспорту, управлінський облік.

## IMPROVING THE ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND MANAGEMENT OF OPERATING COSTS AT RAILWAY TRANSPORT ENTERPRISES

*Kirdina O.G., Doctor of Economics, Professor,  
Orlova V.M., PhD of Economics, Associate Professor,  
Hapusenko Y.I., master's degree (USURT)*

*The accounting of operational costs of railway transport should ensure the solution of a number of economic problems arising in the practical activities of railway transport enterprises, namely: to provide high-quality services for the transportation of passengers, cargo, mail and baggage at a scientifically justified level of costs with a constant increase in the transport capabilities of railways. Due to the fact that accounting information in modern conditions becomes the main reference point for making the necessary management decisions, the management of Ukrzaliznytsia faced an urgent need to transform traditional approaches to cost accounting, in particular operational ones. The rational organization of management accounting has a direct impact on the effectiveness of cost analysis in the process of enterprise management, which is ensured by a deep understanding of the essence of the costs of operational activities and their economically justified classification.*

*The development of an effective mechanism for the formation, accounting and management of operational costs of railway transport enterprises is extremely important for ensuring the smoothness of the transportation process. This is justified by the following reasons: the need to know the degree of influence of changes in volume and quality indicators of transport work on the total amount of operating costs and the cost of transportation, which will allow regulating transportation tariffs; research in this area will improve the quality of planning and forecasting demand for railway transportation; determining the financial results of the railways makes it possible to study the degree of influence on them by the size of operating expenses; it is necessary to develop new scientifically based methods of performing various technical and economic calculations to improve the financial and economic mechanism, including a more transparent determination of the cost of transportation, etc.*

**Key words:** *operating expenses, accounting of operating expenses, railway transport enterprises, management accounting.*

**Постановка проблеми.** Питання забезпечення ефективності управління залізничним транспортом України, його конкурентоспроможності на внутрішньому та зовнішньому ринках перевезень значною мірою залежить від побудови дієвої системи обліку та управління експлуатаційними витратами як окремих структурних підрозділів залізничного транспорту, так і ПАТ «Укрзалізниця» в цілому. Облік експлуатаційних витрат залізничного транспорту повинен забезпечувати вирішення низки економічних проблем, що виникають у практичній діяльності підприємств залізничного транспорту, а

саме: надавати високоякісні послуги з перевезення пасажів, вантажів, пошти та багажу за науково обґрунтованого рівня витрат з постійним збільшенням перевізних можливостей залізниць.

Залізничний транспорт має дуже специфічні особливості, які повинні бути відображені в обліковій діяльності. По-перше, це поєднання функціонального та територіального принципів в управлінні. У відповідності з територіальним принципом до складу Укрзалізниці входить 6 статутних територіально-галузевий об'єднання (залізниці), основною діяльністю яких є реалізації процесу перевезень. Саме залізниці є

юридичними особами, мають окремі рахунки та ведуть облік. Для реалізації покладених на них функцій залізниці мають у своїй структурі відособлені підрозділи (станції, вокзали, локомотивні та вагонні депо, дистанції колії, сигналізації та зв'язку тощо), які є безпосередніми учасниками процесу перевезень, але не є юридичними особами та повністю підпорядковуються залізниці. За функціональним принципом управління залізничним транспортом здійснюється за інтегрованою вертикаллю: від вищих рівнів управління (ПАТ «Укрзалізниця», залізниця, дирекція) до нижчих за окремими напрямками діяльності (управління вагонним або локомотивним господарством, управління пасажирським господарством, управління сигналізацією та зв'язком тощо). По-друге, залізничний транспорт має широкі провізні та пропускі спроможності. На сьогодні залізничним транспортом України перевозиться майже 82% вантажів (незважаючи на те, що залізничні перевезення дещо повільніші за автомобільні, повітряні або морські, але забезпечують високу регулярність перевезень за добу) та 36% пасажирських перевезень. Рух поїздів не залежить від часу доби чи пори року, а перевезення масових вантажів на великі відстані обходяться вантажовідправникам набагато дешевше, ніж при використанні інших видів транспорту, що надає додаткові переваги саме залізничному транспорту.

В умовах воєнного стану залізничний транспорт основним державним перевізником. Перш за все, залізничники швидко організували евакуаційні потяги з найбільш небезпечних регіонів, а також створили низку логістичних хабів на території Західної України з метою спрощення ввезення гуманітарної допомоги та її оперативного розподілення територією України. Задля забезпечення функціонування українських підприємств, що перебувають в зоні активних бойових

дій, ПАТ «Укрзалізниця» приєдналася до програми релокації та здійснює на безоплатній основі перевозку виробничих потужностей цих підприємств у більш безпечні регіони України.

З огляду на особливості функціонування залізничного транспорту потребує особливої уваги побудова системи обліку експлуатаційних витрат як на рівні ПАТ. «Укрзалізниця», так і на рівні окремих структурних підрозділів компанії.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Загалом питання управління та обліку виробничих витрат на підприємствах різних галузей національного господарства знайшли широке відображення у економічній науковій літературі. Зокрема, у праці Ю. Глушач та О. Фальченко [1] розглядаються питання щодо систематизації основних методів обліку витрат, що мають місце у вітчизняній та зарубіжній обліковій практиці, аналіз їх особливостей та пріоритетності застосування на різних підприємствах; дослідження переваг зарубіжного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції стандарт-кост над нормативним методом обліку витрат, що поширений в Україні; пошук шляхів вдосконалення системи обліку витрат на вітчизняних підприємствах. Назаренко Т.П., Франчук І.Б., Вітер С.А. у своїй роботі [2] досліджуються питання щодо визначення методологічних аспектів обліку та управління витратами на виробництво продукції, а Пархоменко Л.А., Малуґа Л.М., Фротер О.С., Нижник І.О. [3] – вибору найбільш підходящого методу управління операційними витратами на підприємстві з огляду на результати аналізу сучасних вітчизняних і зарубіжних методів обліку й управління витратами промислових підприємств. Особливості обліку та управління витратами на підприємстві з різних позицій також висвітлено у працях Маркіної І.А., Вороніної В.Л. і Рудич А.І.

[4], Подолянчук О.А. [5], Ковальової О. [6] та інших авторів [7-10]. Окремі питання обліку витрат підприємств залізничної галузі знайшли своє відображення у працях таких вчених як Міщенко М.І. [12], Топоркової О.А. та Половинки Л.С. [13], Кірдіної О.Г., Мирошніченко Ю.В., Коловойди Н.В. і Шамрай А.Є. [14-15], Мартинова І., Калабухіна Ю., Труфанової А. [16].

**Виділення невирішених частин загальної проблеми.** Разом з тим слід відзначити, що наразі у науковій літературі майже відсутні дослідження щодо удосконалення організації обліку та управління експлуатаційними витратами на підприємствах залізничного транспорту.

**Метою статті** є обґрунтування методичних підходів до процесів удосконалення організації управління й обліку експлуатаційних витрат на підприємствах залізничного транспорту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Експлуатаційні витрати підприємств залізничного транспорту згідно НС(П)БО 16 «Витрати» на операційні, інвестиційні та фінансові [11]. Саме операційні, тобто експлуатаційні (пов'язані з основною діяльністю) витрати підприємств залізничного транспорту формують собівартість перевезень і доходи залізниць. Методика формування експлуатаційних витрат за принципами бухгалтерського обліку є єдиною для всіх структурних підприємств і залізниць, але правила обліку окремих господарських операцій є специфічними для різних господарств і структурних підрозділів залізничного транспорту.

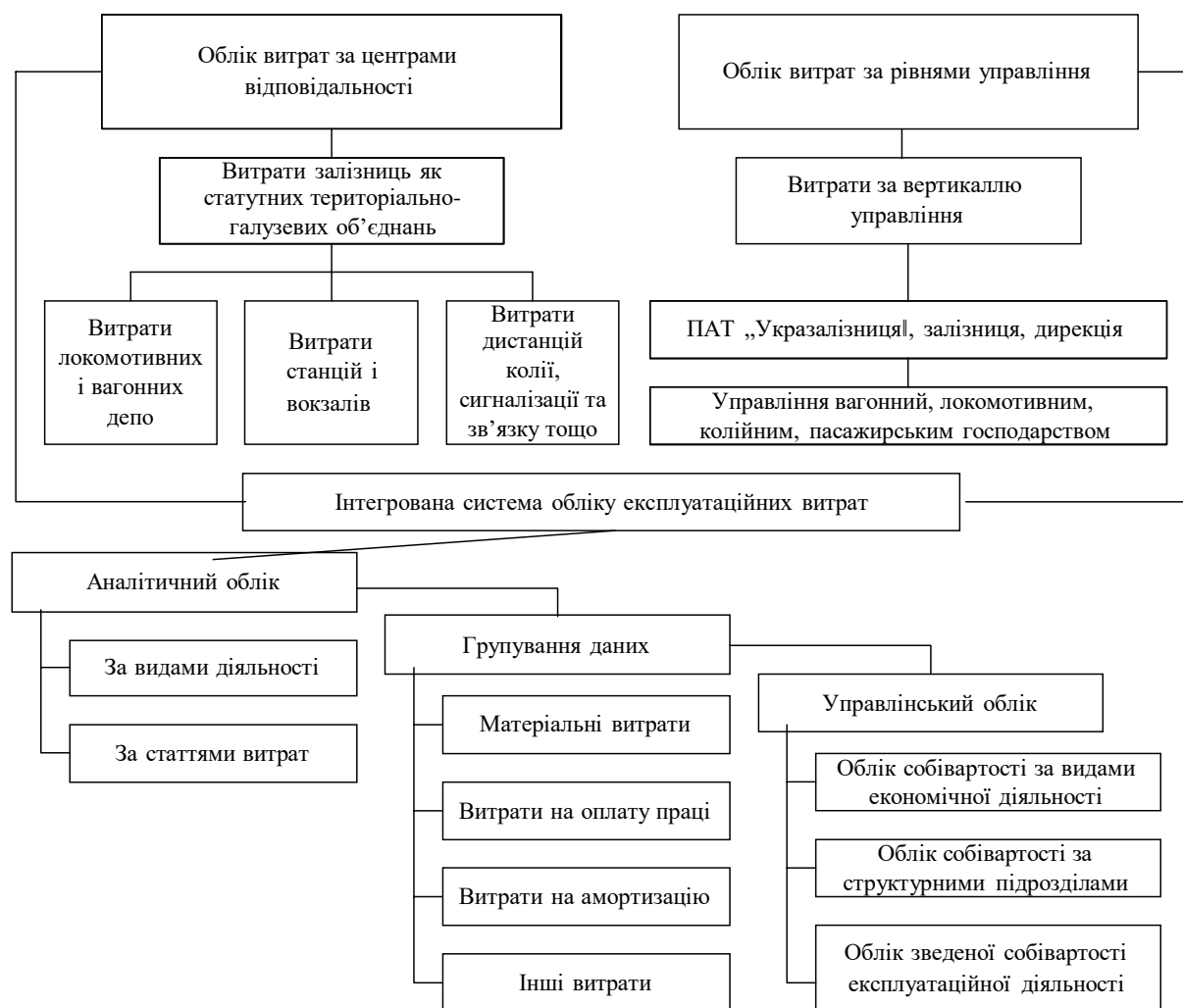
Номенклатурою витрат передбачено, що експлуатаційні витрати залізничного транспорту формуються за видами економічної діяльності, а саме: пасажирські перевезення у внутрішньому та міжнародному сполученні, причому пасажирські перевезення у міжміському

сполученні є окремим видом економічної діяльності залізниць; вантажні перевезення; утримання та експлуатація об'єктів інфраструктури; надання послуг локомотивної тяги (у пасажирському та вантажному русі); ремонт рухомого складу [13].

При цьому експлуатаційні витрати підприємств залізничного транспорту поділяються на 2 групи: основні та накладні. Основні витрати відображають витрати, які безпосередньо пов'язані з виконанням перевезень. До них відносяться специфічні витрати на виконання певного виду робіт чи технологічних операцій (витрати локомотивних і вагонних депо, дистанцій колі, сигналізації та зв'язку тощо, які виникають при здійсненні перевезень та забезпеченні безперервності перевізного процесу) та витрати, які можна до забезпечуючи процесів організації перевезень (витрати на утримання та ремонт виробничих приміщень і обладнання, освітлення й опалення виробничих приміщень тощо). Накладні витрати містять у собі заробітну плату адміністративно-управлінського та обслуговуючого персоналу, оплату простоїв, представницькі витрати).

На нашу думку, організація обліку експлуатаційних витрат на підприємствах залізничного транспорту передбачає поєднання аспектів аналітичного обліку та калькулювання собівартості за видами виконуваних робіт (рис. 1).

Управлінський облік є ланкою, що зв'язує між собою обліковий процес та управління підприємствами (структурними підрозділами), він є базою, яка забезпечує орієнтоване на результат планування, регулювання та контроль усіх процесів, що наявні на підприємстві (структурному підрозділі), а також дозволяє виконувати аналіз і дослідження на будь-яких рівнях управління та у різноманітних аспектах.



*Рис. 1. Організація обліку експлуатаційних витрат на підприємствах залізничного транспорту*

У зв'язку з тим що облікова інформація в сучасних умовах стає головним орієнтиром ухвалення необхідних управлінських рішень, перед керівництвом Укрзалізниці виникла гостра необхідність трансформації традиційних підходів до обліку витрат, зокрема експлуатаційних. Рациональна організація управлінського обліку має безпосередній вплив на ефективність аналізу витрат в процесі управління підприємством, яка забезпечується глибоким розумінням суті витрат операційної діяльності і їх економічно обґрунтованою класифікацією [14].

Аналіз існуючих концепцій управлінського обліку дозволяє зробити висновок, що за умов ускладнення

віднесення витрат до певного виду діяльності, диверсифікації та зміни структури собівартості перевагу варто надати такій обліково-калькуляційній системі, яка буде багатомірною і забезпечить об'єктивні та реалістичні результати.

На сучасному етапі господарювання розроблені змішані системи обліку витрат: орієнтовані на ринок (багатоступеневий облік витрат, облік маржинальної собівартості, облік відшкодування постійних витрат, облік відшкодування граничних витрат) та орієнтовані на виробництво (облік витрат за факторами, функціональний облік, структурний облік, система «точно в термін», облік витрат на основі діяльності). Але вони є

однобічними і не можуть відобразити технологічну специфіку залізничного транспорту.

На основі аналізу практичного досвіду ведення облікової політики експлуатаційних витрат на залізничному транспорті було виділено низку їх особливостей, які відображають експлуатаційні витрати як об'єкт управління. До них слід віднести наступні.

1 Спільність. Більшість витрат пов'язується не з конкретними перевезеннями, а із забезпеченням усього перевізного процесу. Це викликає складності при калькулюванні собівартості окремих видів перевезень та встановленні рівня тарифів.

2 Необхідність. З погляду забезпечення економічної цілісності й безпеки країни деякі витрати є необхідними. Прикладом можуть бути витрати на збиткові малодіяльні лінії, які змушений нести залізничний транспорт.

3 Різноманітність. У здійсненні перевізного процесу беруть участь різні галузеві господарства, рівень витрат яких залежить від технології їх роботи та інших факторів. Витрати галузевих господарств мають різні структури, на які по-різному впливають численні фактори.

4 Суперечливість. Полягає в тому, що деякі з витрат впливають не тільки на прибуток самого залізничного транспорту, але й на фінансовий результат роботи його клієнтів. Зокрема, додаткові витрати залізничного транспорту на прискорення доставки вантажів вивільняють у перевізників оборотні кошти.

5 Динамічність. Витрати на перевезення вантажів і пасажирів перебувають у постійній динаміці. Зміни у рівнях витрат бувають пов'язаними з коливанням обсягу робіт та цін на використані ресурси.

6 Взаємозв'язок. Витрати галузевих господарств впливають одні на інші, тому зміна витрат одного з господарств може призвести до зміни витрат у інших господарствах.

Враховання зазначених особливостей під час розробки системи управління витратами дозволить відобразити технологічну специфіку залізничного транспорту та визначити суми витрат окремо за видами економічної діяльності та переліком послуг, що надаються підприємствами (структурними підрозділами) [15].

**Висновки.** Розробка дієвого механізму формування, обліку й управління експлуатаційними витратами підприємств залізничного транспорту є виключно важливим для забезпечення безперервності перевізного процесу. Це обґрунтовано наступними причинами:

- необхідністю знати ступінь впливу зміни обсягових і якісних показників роботи транспорту на загальну суму експлуатаційних витрат і собівартість перевезень, що дозволить регулювати тарифи на перевезення;

- дослідження в даній сфері підвищать якість планування та прогнозування попиту на залізничні перевезення;

- визначення фінансових результатів роботи залізниць дає можливість досліджувати ступінь впливу на них розмірів експлуатаційних витрат;

- необхідно розробляти нові науково обґрунтовані методи виконання різних техніко-економічних розрахунків для удосконалення фінансово-економічного механізму, у тому числі більш прозорого визначення собівартості перевезень тощо.

### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1 Глушач Ю., Фальченко О. Методичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у вітчизняній та зарубіжній обліковій практиці. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип.29.: веб-сайт: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/587/563> (дата звернення: 30.09.2023).

2 Назаренко Т.П., Франчук І.Б., Вігер

С.А. Методичні аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції. *Економіка та держава*. 2021. №7. С. 83–89.

3 Пархоменко Л.А., Малюга Л.М., Фротер О.С., Нижник І.О. Методи обліку та управління операційними витратами. *Економіка та держава*. 2022. №1. С. 50–54.

4 Маркіна І.А., Вороніна В.Л., Рудич А.І. Теоретичні основи управління витратами підприємства. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2020. №4(115). С. 140-147.

5 Подоляничук О.А. Облік в системі управління витратами. *Ефективна економіка*. 2018. №7.: веб-сайт: URL:[http://economy.nauka.com/ua/pdf/7\\_2018/47.pdf](http://economy.nauka.com/ua/pdf/7_2018/47.pdf) (дата звернення: 25.09.2023).

6 Ковальова О. Управління витратами господарської діяльності підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2019. №6(61). С. 85-95.

7 Олійник С.О. Особливості обліку та управління витратами на підприємстві. *Науковий огляд*. 2017. №5(37).: веб-сайт: URL:<http://oaji.net/articles/2017/797-1499706443.pdf> (дата звернення: 15.09.2023).

8 Ляшко І.І., Єременко О.М. Дослідження методів управління витратами на сучасних підприємствах. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Вип.4(04). С. 163-166.

9 Кравченко О.В., Леоненко К.О. Проблеми організації обліку витрат підприємства. *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 25. С. 841-846.

10 Сарапіна О.А., Пінчук Т.А., Шрам Т.В. Облік загальнопромислових витрат в управлінні сільськогосподарським підприємством. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. 2020. №3, Том 31(70). С. 165-171.

11 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ станом на 03

листопада 2020 р. №z0027-00. *Законодавство України*: веб-сайт. URL:<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 03.11.2023).

12 Міщенко М.І. Залежність експлуатаційних витрат інфраструктури від основних показників діяльності залізниць. *Вісник ДНУЗТ*. 2009. №27. С. 257-261.

13 Топоркова О.А., Половинка Л.С. Витрати залізничного транспорту – управлінський аспект. *Проблеми економіки транспорту*. 2013. Вип.6. С. 61-67.

14 Кірдіна О.Г., Мирошниченко Ю.В. Порівняння різних підходів до управління витратами на залізничному транспорті. *Академічний огляд*. 2012. №2(37). С. 100-104.

15 Кірдіна О.Г., Коловойда Н.В., Шамрай А.Є. Підходи до обліку експлуатаційних витрат підприємств залізничного транспорту. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2019. №68. С. 279-288.

16 Мартинов І., Калабухін Ю., Труфанова А. Концепція життєвого циклу пасажирського вагону. *Збірник наукових праць ДУІТ. Серія: Транспортні системи і технології*. 2021. Вип.38. С. 153-163.

## REFERENCES

1 Ghlushach Ju., Faljchenko O. (2021). *Methodychni aspekty obliku vytrat ta kaljkuljuvannja sobivartosti produkciji u vitchyznjanij ta zarubizhnij oblikovij praktyci* [Methodical aspects of cost accounting and product costing in domestic and foreign accounting practice]. *Ekonomika ta suspiljstvo* [Economy and society]. (electronic journal), vol. 29. Available at: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/587/563> (accessed 30 September 2023).

2 Nazarenko T.P., Franchuk I.B., Viter S.A. (2021) *Methodychni aspekty obliku ta upravlinnja vytratamy na vyrobnytvo produkciji* [Methodological aspects of accounting and management of expenditures on the production of goods]. *Ekonomika ta*

*derzhava*, vol. 7, pp. 83-89.

3 Parkhomenko L.A., Maljugha L.M., Froter O.S., Nyzhnyk I.O. (2022) Metody obliku ta upravlinnja operacijnyh vytratamy [Methods of accounting and management of operating expenses]. *Ekonomika ta derzhava*, vol. 1, pp. 50-54.

4 Markina I.A., Voronina V.L., Rudyh A.I. (2020). Teoretychni osnovy upravlinnja vytratamy pidpryjemstva [Theoretical foundations of enterprise cost management]. *Derzhava ta rehiony. Serija: Ekonomika ta pidpryjemnytvo*, vol. 4, no. 115, pp. 140-147.

5 Podoljanchuk O.A. (2018). Oblik v systemi upravlinnja vytratamy [Accounting in the cost management system]. *Efektivna ekonomika* [Efficient economy] (electronic journal), no. 7. Available at: URL:[http://economy.nayka.com/ua/pdf/7\\_2018/47.pdf](http://economy.nayka.com/ua/pdf/7_2018/47.pdf) (accessed 25 September 2023).

6 Kovaljova O. (2019). Upravlinnja vytratamy ghospodarskoho dijajnosti pidpryjemstva [Management of costs of economic activity of the enterprise]. *Ghalyckyj ekonomichnyj visnyk*, vol. 6, no. 61, pp. 85-95.

7 Olijnyk S.O. (2017). Osoblyvosti obliku ta upravlinnja vytratamy na pidpryjemstvi [Peculiarities of accounting and cost management at the enterprise]. *Naukovyj oghljad* [Scientific review] (electronic journal), vol. 5, no. 37. Available at: URL:<http://oaji.net/articles/2017/797-1499706443.pdf> (accessed 15 September 2023).

8 Ljashko I.I., Jeremenko O.M. (2016). Doslidzhennja metodiv upravlinnja vytratamy na suchasnykh pidpryjemstvakh [Study of cost management methods at modern enterprises]. *Skhidna Jevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnja*, vol. 4, no. 04, pp. 163-166.

9 Kravchenko O.V., Leonenko K.O. (2018). Problemy orghanizaciji obliku vytrat pidpryjemstva [Problems of organization of cost accounting of the enterprise]. *Infrastruktura rynku*, vol. 25, pp. 841-846.

10 Sarapina O.A., Pinchuk T.A., Shram T.V. (2020). Oblik zaghaljnovyrobnychkh

vytrat v upravlinni siljsjkoghospodarskym pidpryjemstvom [Accounting of general production costs in the management of an agricultural enterprise]. *Vcheni zapysky TNU imeni V.I. Vernadsjkogho. Serija: Ekonomika i upravlinnja*, no. 3, vol. 31(70), pp. 165-171.

11 Nacionaljne polozhennja (standart) bukhghaltersjkogho obliku 16 «Vytraty» [National regulation (standard) of accounting 16 "Expenses"]: Nakaz MFU stanom na 03 lystopada 2020 r. #z0027-00. Zakonodavstvo Ukrainy: veb-sajt.

URL:<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (in Ukrainian).

12 Mishhenko M.I. (2009). Zalezhnistj ekspluatacijnykh vytrat infrastruktury vid osnovnykh pokaznykiv dijajnosti zaliznycj [Dependence of infrastructure operating costs on the main indicators of railway activity]. *Visnyk DNUZT*, no. 27, pp. 257-261.

13 Toporkova O.A., Polovynka L.S. (2013). Vytraty zaliznychnogho transportu – upravlinsjkij aspekt [Railway transport costs are a management aspect]. *Problemy ekonomiky transportu*, vol. 6, pp. 61-67.

14 Kirdina O.Gh., Myroshnychenko Ju.V. (2012). Porivnjannja riznykh pidkhodiv do upravlinnja vytratamy na zaliznychnomu transporti [Comparison of different approaches to cost management in railway transport]. *Akademichnyj oghljad*, vol. 2, no. 37, pp. 100-104.

15 Kirdina O.Gh., Kolovojda N.V., Shamraj A.Je. (2019). Pidkhody do obliku ekspluatacijnykh vytrat pidpryjemstv zaliznychnogho transport [Approaches to the accounting of operating costs of railway transport enterprises]. *Visnyk ekonomiky transportu i promyslovosti*, no. 68, pp. 279-288.

16 Martynov I., Kalabukhin Ju., Trufanova A. (2021). Koncepcija zhyttjevogho cyklu pasazhyrskogho vagonu [The concept of the life cycle of a passenger car]. *Zbirnyk naukovykh pracj DUIT. Serija: Transportni systemy i tekhnologiji*, vol. 38, pp. 153-163.