

**Conclusions.** Thus, the cruise tourism services quality plays a very important role in the conditions of the changeable business environment. TQM as a business concept should be widely approached in the cruise tourism industry. Nowadays there are two popular all over the world systems of a cruise tourism quality evaluation, but each of them has some significant negative sides. That is why an accumulative system should be elaborated and be based on the following principles. If the consumer is satisfied with the cruise tourism quality service he gives a mark “good”, if not – “fair” or “weak” on each criteria such as technical characteristics, date and period of travel, exterior of a cruise liner, cruise size, price, itinerary, food and beverages, location, additional services etc. Later on to all mentioned criteria a coefficient of importance in a total rating must be assigned. We find that this approach is more flexible and comprehensible for consumers. The total rating of a cruise tourism quality service evaluation should be presented in all media and be simply available for all interested persons. The particularities of this method will be analysed in the following papers.

### BIBLIOGRAPHY

1. Безрукова Н.Л. Круизный рынок. Современное состояние и развитие / Н.Л. Безрукова. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 160 с.
2. Голубкова І. А. Індикатори ефективного розвитку круїзної індустрії / І. А. Голубкова // Стратегії розвитку транспортного комплексу України: виклики та

можливості (Проблеми управління, економіки, екології та права щодо розвитку транспортного комплексу України): матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Одеса, 19 – 20 квітня 2012 р. / [під наук. ред. Котлубая О. М.]; НАН України, Ін-т пробл. ринку та екон.-екол. дослідж. – Одеса: ППРЕД НАН України, 2012. – С. 47 – 49.

3. Голубкова І. А. Система оцінки ефективності рішень в круїзному бізнесі / І. А. Голубкова // Вісник економіки транспорту і промисловості: збірник науково-практичних статей. Вип. 35.- Харків: УкрДАЗТ, 2011. – С. 250-253.

4. Жихарева В. В. Економіка морського транспорту: Учебник / [Жихарева В. В., Котлубай А. М., Кибик О. Н. и др.]; – Харьков: “БУРУН КНИГА”, 2012. – 480 с.

5. Tsitsilonni M. Service quality evaluation: a SWOT analyses approach [Electronic data]/Mode of access: [http://www.fel.tuc.gr/Working%20papers/2012\\_02.pdf](http://www.fel.tuc.gr/Working%20papers/2012_02.pdf).

6. Mohammed I. Eraqi. Tourism services quality (TourServQual) in Egypt. The viewpoints of external and internal customers [Electronic data]/Mode of access: <http://www.fayoum.edu.eg/Tourism/TourismStudies/pdf/>

7. Oxford dictionary online [Electronic data] – Mode of access: <http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/quality?q=quality>.

8. Vip-tourism.ru [Electronic data] – Mode of access: <http://www.vip-tourism.ru/news/2562/opublikovani-spisok-luchshih-kruiznyh-lajnerov.html>.

**Аннотация.** В статье рассматриваются основные методы оценки качества услуг круизного туризма, проанализированы их недостатки и преимущества.

**Ключевые слова:** услуга круизного туризма, качество услуг круизного туризма, методы оценки качества услуг круизного туризма.

**Summary.** The main methods of a cruise tourism services quality evaluation are described, their negatives and positives points are analyzed.

**Keywords:** cruise tourism service, quality of cruise tourism services, methods of cruise tourism services evaluation.

*Reviewer Doctor of Economics, professor of NU "Odessa Law Academy" Kibik O.N.  
Expert of an editorial board c.e.n., assistant professor of the UkrSART Volovelska I.V.*

УДК 657.372.12:338.2

## ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ЗАЛІЗНИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ

*Єфіменко Т.І., к.е.н., професор (УкрДАЗТ)*

*Розкрито особливості методики обліку операцій розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах залізничного транспорту. Запропоновано використання відповідної термінології та бухгалтерських рахунків для реєстрації операцій формування, розподілу і витрачання ресурсів загальновиробничого призначення залізничних підприємств.*

**Ключові слова:** загальновиробничі витрати, собівартість перевезень, собівартість реалізації, розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати, затрати, активи, рахунки бухгалтерського обліку.

**Постановка проблеми та її зв'язки з науковими та практичними завданнями.** Державна цільова програма реформування залізничного транспорту на 2010-2019 роки, спрямована на створення нової організаційно-правової та економічної моделі управління залізничним транспортом, задоволення потреб національної економіки і населення в перевезеннях, покращення їх якості та зменшення розміру транспортної складової у вартості товарів і послуг [1]. До переліку способів розв'язання поставлених завдань, крім інших, увійшли наступні: розмежування господарських функцій і функцій державного управління; формування вертикально інтегрованих структур за видами діяльності (вантажні перевезення, пасажирські перевезення у внутрішньому та міжнародному сполученні, пасажирські перевезення у приміському та регіональному сполученні, утримання та експлуатація об'єктів інфраструктури, надання послуг локомотивної тяги, ремонт рухомого складу, будівництво та ремонт об'єктів інфраструктури, проведення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, утримання соціальної сфери); впровадження фінансово-економічної моделі, здатної забезпечити розподіл фінансових потоків за видами діяльності на основі планово-кошторисного фінансування.

Пошуку шляхів підвищення фінансових результатів діяльності залізниць не лише поза увагою калькулювання собівартості перевезень. Об'єктами калькуляції собівартості перевезень на залізничному транспорті є: вантажні перевезення; пасажирські перевезення; перевезення багажу та вантажо-багажу; перевезення пошти. Найважливішим етапом калькулювання перевезень на залізничному транспорті є розподіл експлуатаційних витрат між видами перевезень, видами сполучень та видами тяги. Основні розрахунки по розподілу витрат виконуються залізницями на основі даних звітів підвідомчих підприємств і господарств, за окремими статтями чи групами статей Номенклатури витрат [3], потребує врахування особливостей технологічного процесу і організаційної структури кожного структурного підрозділу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Можна без перебільшення назвати необмеженим коло публікацій, де в тому, або іншому контексті згадані обставини розподілу витрат загальновиробничого призначення. Це в першу чергу посібники і підручники для студентів і слухачів ВНЗ, за економічними напрямками, зокрема з обліку і аудиту [4-8], методичні рекомендації з формування собівартості продукції, робіт, послуг в різних галузях економічної діяльності [9-11] та численні публікації в періодичних виданнях.

Питання формування та розподілу загальновиробничих витрат (далі - ЗВВ) розглянуті в

працях П. Й. Атамаса, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.М. Давидова, І.К. Дрозда, А.Г. Загородного, Ю.А. Кузьмінського, М.В. Кужельного, М.С. Пушкаря, В.В. Сопко, Б.В. Усача, В.О. Шевчук, Б. А. Шумляева, а також російські вчені В.Д. Андрєєв, В.В. Бурцев, Т.В. Губкевич, А.Д. Ларіонов, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет та ін. Визначаючи, множину наукових і нормативних джерел, що визначають методики обліку виробничих витрат, автор знайшов ряд питань, що в умовах реформування бухгалтерського обліку в Україні, потребують нового вирішення

**Виділення невирішених аспектів проблеми.** Облікові процедури формування та розподілу загальновиробничих витрат досить регламентовані відповідними офіційними методиками, зокрема Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі ПСБО) [9, 10] і це вивело їх з кола наукового обговорення. Нажаль, за межами розгляду науковців лишилися питання використання бухгалтерських рахунків для реєстрації операцій по формуванню та розподілу ЗВВ залізничних підприємств. Загальновиробничі витрати розподіляються до складу виробничої собівартості. Для обліку виробничої собівартості застосовуються бухгалтерські рахунки, призначені для обліку активів. Отже виникає питання: ЗВВ - це дійсно витрати, як і собівартість реалізованих перевезень, робіт і послуг, чи це активи, до яких відноситься і виробнича собівартість перевезень? Від того, як саме ресурси загальновиробничого призначення будуть зафіксовані в обліку - як активи, або як витрати, залежить правильність їх подання у фінансовій звітності залізничних підприємств, а відповідно і корисність такої звітності для прийняття управлінських рішень.

**Цілями статті** обрано: аналіз економічного змісту типових кореспонденцій бухгалтерських рахунків, що використовуються для реєстрації операцій розподілу ЗВВ залізничних підприємств та формулювання пропозицій щодо уточнення місця загальновиробничих витрат у понятійному апараті бухгалтерського обліку зокрема, та економіки в цілому.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для накопичення інформації про «прямі» та «непрямі» виробничі витрати, що входять до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), згідно з Інструкцією із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій залізничного транспорту України [9] передбачено використання рахунків:

- рахунку 23 "Перевезення" (Виробництво), який призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг);
- рахунку 91 "Загальновиробничі витрати",

який призначено для обліку виробничих накладних витрат на організацію діяльності і управління виробничими підрозділами, цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими структурними підрозділами основного та допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин та устаткування.

Залізничні підприємства ведуть облік виробничої собівартості перевезень на рахунку 23 "Перевезення" в розрізі господарств, видів виробництв та в розрізі підрозділів підприємства та центрів витрат і відповідальності.

На рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва, а також витрат на утримання та машин і устаткування. За дебетом рахунку 91 відображається сума визнаних ЗВВ, а за кредитом змінні та постійні розподілені ЗВВ списуються на рахунок 23 "Перевезення", а постійні нерозподілені ЗВВ включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення в дебет рахунку 90 „Собівартість реалізації” [6]

Процедура включення ЗВВ до виробничої собівартості перевезень, заслуговує на певні пояснення. Рахунок 23 "Перевезення" належить до рахунків Класу 2 «Поточні активи» [12]. Рахунок 91 "Загальновиробничі витрати" – належить до рахунків Класу 9 "Витрати діяльності", що застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, які утворюються протягом звітного періоду. Суми витрат утворюються в разі: або припинення визнання активів, як то списання матеріалів виданих зі складу у виробництво; або нарахування зобов'язань, наприклад зобов'язань з оплати праці.

При поданні фінансової звітності: активи (а відповідно і залишки сум рахунку 23 «Перевезення») мають відобразитися в Бухгалтерському балансі, а витрати звітного періоду з рахунків Класу 9 - у Звіті про фінансові результати. Особливістю рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" є те, що його використання не передбачає залишків, що були б представлені у Звіті про фінансові результати. Всі суми витрат, що накопичуються на рахунку 91, наприкінці звітного періоду розподіляються: або на рахунок 23 «Перевезення» у виробничу собівартість, тобто включаються до вартості активів; або на рахунок 90 "Собівартість реалізації", тобто визнаються витратами звітного періоду.

Кореспонденції бухгалтерських рахунків при розподілі ЗВВ мають наступний вигляд:

1) «Дебет рахунку 23 «Перевезення», кредит рахунку 91 "Загальновиробничі витрати"» (економічний зміст операції полягає в наступному: витрати на організацію виробництва та утримання машин і устаткування включено до виробничої собівартості);

2) «Дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації», кредит рахунку 91 "Загальновиробничі витрати"» (економічний зміст операції полягає в наступному: витрати на організацію виробництва та утримання машин і устаткування, що перевищили ті, які обгрунтовані фактично виконаною виробничою потужністю (як правило це фактичний обсяг виробництва, або перевезень), включено до собівартості реалізованих перевезень, робіт та послуг).

Крім того особливістю при визначенні собівартості готової продукції згідно з ПСБО 16 «Витрати» є використання термінів: “нормальна виробнича потужність” (далі - НВП) та «фактична виробнича потужність” (далі - ФВП). Нормальна виробнича потужність це «очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва» [9]. Хоча ПСБО 16 визначення для ФВП не да, під нею слід розуміти: поточний (фактичний) обсяг діяльності, який фактично був досягнутий у звітному періоді. Виробничі потужності залізничних підприємств формуються під впливом багатьох факторів: обсягів вантажів пред'явлених до перевезень, дальності маршрутів, обсягів перевезень, парку рухомого складу, попиту на залізничні перевезення, пропускної спроможності залізничних колій, номенклатури та якості послуг, кількості встановлених пристроїв та обладнання, розмірів і складу виробничих площ, можливого фонду часу роботи обладнання, трудомісткості робіт та послуг [10] та ін.

Отже, вертаючись до розгляду кореспонденції бухгалтерських рахунків, що використовуються при розподілі ЗВВ, автор пропонує звернути увагу на певні протиріччя:

1) протиріччя першої кореспонденції рахунків полягають у тому, що витрати, які накопичилися на рахунку 91, в тому числі і в наслідок списання на нього використаних для загальновиробничих потреб активів, при розподілі знов вертаються до складу активів на рахунок 23. Суть протиріччя можна сформулювати у питанні: якщо ЗВВ виникли в наслідок зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів, чи можуть вони в подальшому розподілятися у склад вартості активів, тим самим збільшуючи їх?

2) протиріччя другої кореспонденції: витрати на організацію виробництва та утримання машин і устаткування, які не підкріплені фактично виконаною виробничою потужністю (тобто перевитрати, що не виправдані обсягами перевезень або обсягами виробництва), при розподілі збільшують собівартість реалізованих перевезень, робіт, послуг. Суть протиріччя: чи доцільно з економічної точки зору перевитрати, що

невиправдані фактичними обсягами перевезень або виробництва, включати до собівартості реалізації, тим самим збільшуючи її, а відповідно, при недовиконання «очікуваного обсягу», збільшуючи собівартість реалізації одиниці продукції, робіт і послуг.

Для пункту (2), існує переконливе пояснення. Якщо фактичні ЗВВ за період склалися в сумах, що перевищують межу виправдану фактичною виробничою потужністю, це стає можливим з причин наявності у їх складі постійних ЗВВ, що лишаються незмінними при скороченні обсягів діяльності [10, 11]. Постійні витрати (їх номенклатура та розрахункові суми) встановлюються обліковою політикою підприємства і щорічно затверджуються наказом №1 на початок року. Якщо фактичний рівень перевезень залізниці по якомусь з видів сполучень, нижчий запланованого, то до виробничої собівартості перевезень (на рахунок 23) включатимуться лише розподілені (за відповідним розрахунком), тобто «виправдані» постійні ЗВВ.

Якщо припустити, що нерозподілені постійні ЗВВ також включені до виробничої собівартості, їх ганебний вплив на зростання собівартості реалізації проявиться лише тоді, коли роботи і послуги будуть реалізовані, що може відбутися з певною затримкою. Отже, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати слід виявити якомога раніше, і саме тому вони списуються до собівартості реалізації при закритті рахунку 91 одразу ж по закінченні звітної періоду. Таке методика має за мету: надати адміністрації підприємства сигнал щодо наявності проблеми із постійними ЗВВ, встановленими обліковою політикою звітної періоду, які не відповідають фактичному обсягу діяльності, що склався. Тобто, списання ЗВВ до собівартості реалізації не завищує загальних операційних витрат, а лише дозволяє відокремити ту їх частину, яка потребує негайного перегляду для адекватного корегування постійних ЗВВ при формуванні облікової політики на наступний рік.

Деякі автори пропонували включати нерозподілені ЗВВ до складу адміністративних витрат проводкою: «дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати, кредит рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", або до складу інших операційних витрат проводкою: «дебет рахунку 94 «Інші операційні витрати, кредит рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". По економічній сутності ці пропозиції не змінюють мети подання нерозподілених ЗВВ у операційних витратах підприємства. Будь яка з проводок: або Дт. 90, Кт. 91; або Дт. 92, Кт.91; або Дт.94, Кт.91 – являє собою сигнальну проводку, яка свідчить про наявність перевитрат у складі постійних ЗВВ. Автор вважає, що бухгалтерський рахунок 90 «Собівартість реалізації» більш відповідає меті відображення

негативного впливу нерозподілених ЗВВ на валовий прибуток підприємства (код рядка - 050, Форми №2 Звіт про фінансові результати), який визначається як різниця між чистим доходом (виторгом) від реалізації (код рядка - 035 форми №2) та собівартістю реалізованої продукції (код рядка – 040 форми № 2).

Доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку та включають до Звіту про фінансові результати відповідно до принципу нарахування *та відповідність доходів і витрат*, що регламентований Законом про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [9]. Цей принцип забезпечує визначення доходів звітної періоду одночасно з витратами, які здійснено для отримання цих доходів. Наприклад, у момент реалізації одночасно відображають дохід від реалізації продукції (дохід) і визнається собівартість реалізованої продукції (витрати).

Однак не всі витрати можна безпосередньо пов'язати з певним доходом. У зв'язку з цим витрати, безпосередньо не пов'язані з певними доходами, відображають у звітному періоді, в якому вони виникли. Наприклад, нестачі та втрати від псування цінностей, а також нерозподілені ЗВВ слід списати в тому звітному періоді, в якому їх було виявлено, оскільки такі витрати не генерують і не сприяють отриманню доходу. У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності доходи й витрати відображаються в момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Саме цим виправдано включення нерозподілених ЗВВ до собівартості реалізованих перевезень, робіт і послуг.

Таке пояснення щодо доцільності списання нерозподілених ЗВВ на собівартість реалізації, стає у нагоді, коли прийшла черга розглянути протиріччя, що виникає при списанні розподілених ЗВВ у виробничу собівартість перевезень, на рахунок 23, який є рахунком для обліку активів.

Почнемо з визначень, які дають активам і витратам офіційні джерела.

Активи [13] - ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Зауважимо: активи - це наявні, ще невикористані ресурси (їх використання лише очікується), які принесуть певні економічні вигоди у майбутньому. Що це за вигоди? Це - надходження доходів, тобто надходження в обмін на ці ресурси інших активів.

Визначення витрат можна знайти у більш широкому колі застосування:

- Міністерство фінансів України наказом Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", визначає витрати, як «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять

до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)»,

- Правління Національного банку України постановою «Про затвердження Правил бухгалтерського обліку доходів і витрат банків України» (Правила, розд.1, гл.2) 18.06.2003 N 255, визначає витрати, як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу власниками)».

- Центральна спілка споживчих товариств України в методичних рекомендаціях з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств (розд.2) 28.07.2006 також визначає витрати, як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками)».

- Міністерство з питань житлово-комунального господарства України в наказі Про затвердження Методичних рекомендацій оцінки економічної ефективності інвестицій в енергозберігаючі проекти на підприємствах житлово-комунального господарства (Методичні рекомендації, розд.3) від 14.12.2007 N 218 дає визначення: витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком операцій з власниками).

- Міністерство інфраструктури, користується Методичними рекомендаціями по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" [9], надає визначення витрат: «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Податковий кодекс України (далі ПКУ) у статті 138. 4 визначає «витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг», визнані на підставі первинних документів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, з урахуванням окремих вимог розділу II ПКУ. Тож – знов посилання на вимоги бухгалтерського обліку, а відповідно Закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність та ПСБО 16.[10, 14].

Після стільки посилань на офіційні документи, автор пропонує декілько власних зауважень

Зауваження 1: якщо активи, це ресурси, що втілюють майбутні економічні вигоди (тоб-то, поки що *не використані* ресурси), тож на бухгалтерському рахунку 23 «Перевезення», що відноситься до рахунків обліку активів, накопичується вартість створених або придбаних, але не використаних ресурсів.

Зауваження 2: витрати утворюються в наслідок зменшення економічних вигод у вигляді, зокрема, вибуття активів, тобто безпосереднього використання ресурсів. Отже, на бухгалтерському рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" , що відноситься до рахунків обліку витрат, накопичується вартість використаних ресурсів.

Зауваження 3: облікова процедура розподілу ЗВВ, через їх списання з рахунку 91 на рахунок 23 за економічним змістом демонструє перетворення вже використаних ресурсів (див Зауваження 2) у не використані ресурси (див Зауваження 1), а це, зрозуміло – нонсенс.

Саме година сформулювати висновок статті. Не ставлячи під сумнів одрунтованість методики розподілу ЗВВ наприкінці облікового звітного періоду, пропоную вважати недоцільним використання для обліку таких "витрат" бухгалтерський рахунок 91 "Загальновиробничі витрати" касу 9 "Витрати діяльності". Більш того, автор вважає недоцільним взагалі, використання для об'єкту, який в ПСБО 16 назван "загальновиробничі витрати", терміну - "витрати". Пропоную використання терміну "загальновиробничі затрати", який нажалі через український переклад, втрачено. Бухгалтерський рахунок, що має використовуватися для обліку "загальновиробничих витрат", за економічним змістом доцільно розмістити в класі 2 "Поточні активи" Плану бухгалтерських рахунків. Тоді, розподіл активу "Загальновиробничі затрати" у собівартість перевезень на рахунок активів 23 "Перевезення" (у розподіленій частині), або у собівартість реалізації на рахунок витрат 90 "Собівартість реалізації" (у нерозподіленій частині) виглядатиме більш природньо, а головне відповідатиме умовам визнання активів і витрат.

### СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1 Про затвердження Державної цільової програми реформування залізничного транспорту на 2010-2019 роки [електронний ресурс] : [Постанова Кабінету Міністрів від 16 грудня 2009 р. N 1390 ( із змінами на 26.10.2011 ) - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1390-2009-%D0%BF>

2 Річна інформація емітента цінних паперів Державного підприємства "Південна залізниця" за 2011 рік [Текст ] / [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://www.pz.gov.ua/news/cb/g2011.pdf4>.

3 Номенклатура витрат з основних видів діяльності залізничного транспорту України. [Текст]: [затверджено Наказом Укрзалізниці від 21.08.2007р., № 417-Ц]. – К.: ВАТ «КТП-Центр», 2008. – 426с.

4 Основи економіки транспорту: Підручник / Щелкунов В. І., Кулаєв Ю. Ф., Зайончик Л. Г., Загорюлько В. М. та ін. — К.: Кондор, 2011. — 392 с. 70-95

5 Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки [Текст]: Навч. посіб. / П. Й. Атамас - 2-ге вид. — К.: Центр учбової літератури, 2010. — 392 с.

6 Бухгалтерський учет основной деятельности железных дорог Украины : учеб. для вузов ж.-д. трансп. / Б. А. Шумляев, Е. И. Рябый, В. И. Дзюба, А. Я. Николайчук ; под ред. Б. А. Шумляева. — Днепропетровск : [б. и.], 2003. — 455 с.

7 Дрозд І. К. Концепції обліку та контролю фінансових результатів (на підприємствах залізничного транспорту) : монографія / І. К. Дрозд, Г. Б. Назарова. — К. : Баланс, 2009. — 229 с.

8 Сучасні проблеми обліку [Текст]: монографія / за ред. М.С. Пушкаря — Тернопіль: ТНЕУ, 2010 -268 с.

9 Кавторєва Я.І. Бухгалтерський облік [Текст]: збірник систематизованого законодавства / Я.І. Кавторєва - 11-е вид., переробл. і доп. - Х.: Фактор, 2011. - 672с.

10 Порядок економічних взаємин на залізничному транспорті України» від 03.07.2000 р. № 251-Ц [офіційний текст]; Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджені наказом Укрзалізниці від 24.03.2000 №109-Ц (із змінами та доповненнями)[офіційний текст] ; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій основної діяльності залізничного транспорту України, затверджений наказом Укрзалізниці від 19.01.2000

р. № 17-Ц, (із змінами та доповненнями)[офіційний текст]// Реформування бухгалтерського обліку на залізничному транспорті України : офіц. вид. / [М. В. Макаренко, Ю. М. Цветов, Н. С. Соколовська та ін.]. — К., 2002. — С. 226–234.

11 Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті [офіційний текст] // [затверджено Наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р., № 65]. — 22 с.— Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0065361-01>

12 Інструкція про порядок заповнення форми №10-зал «Звіт про доходи і витрати підприємств основної діяльності залізничного транспорту України» затверджена Наказом Укрзалізниці від 21.08.2007 № 417-Ц (в редакції наказу від 26.11.2008 № 519-Ц).[Текст ] / [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://www.pz.gov.ua/news/cb/g2011.pdf4>.

13 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]: [Положення Мінфіна України від 31.03.1999 № 87]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>

14 Податковий кодекс України [офіційний текст]: [Електронний ресурс] // [Верховна Рада України. ] - Режим доступу [http://kodeksy.com.ua/podatkovij\\_kodeks\\_ukraini/statj\\_a-138.htm](http://kodeksy.com.ua/podatkovij_kodeks_ukraini/statj_a-138.htm)

[http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=347508](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=347508)

15 Боїла Л. І. Сутність та склад витрат підсобно-допоміжної діяльності залізничного транспорту / Л.І. Боїла // Вісник житомирського державного технологічного університету. — Житомир, 2010. — №1 (51). — С. 153-156.

**Аннотація.** Раскрыты особенности методики учета операций распределения общепроизводственных расходов на предприятиях железнодорожного транспорта. Предложено использование соответствующей терминологии и бухгалтерских счетов для регистрации операций формирования, распределения и расходования ресурсов общепроизводственного назначения железнодорожных предприятий

**Ключевые слова:** общепроизводственные расходы, себестоимость перевозок, себестоимость реализации, распределяемые и нераспределяемые общепроизводственные расходы, затраты, активы, счета бухгалтерского учета.

**Summary.** The features of methods of account of operations of allocation of общепроизводственных charges are exposed on enterprises railway transport the use of corresponding terminology and business accounts is Offered for registration of operations of forming, distribution and expense of resources of the общепроизводственного setting of railway enterprises

**Keywords:** общепроизводственные charges, prime price of transportations, prime price of realization, distributed and undistributed общепроизводственные charges, expenses, assets, accounts of record-keeping.

*Рецензент д.е.н., професор УкрДАЗТ Кірдіна О.Г.  
Експерт редакційної колегії к.е.н., доцент УкрДАЗТ Якименко Н.В.*

УДК 65.012.8

## ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ РІВНЯ ПРАВОВОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

*Журавель М.Ю., аспірант,  
Полозова Т.В., к.е.н., доцент,  
Стороженко О.В., к.т.н., доцент (ХНУРЕ)*

*Запропоновано ключові задачі щодо забезпечення правової безпеки підприємства. Сформовано систему показників оцінки рівня правової безпеки підприємства.*

**Ключові слова:** *правова безпека підприємства, оцінка рівня правової безпеки, система показників оцінки правової безпеки.*