

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**Дніпровський національний університет залізничного транспорту  
імені академіка В. Лазаряна**

Кафедра Облік і оподаткування

«ДО ЗАХИСТУ»

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ /В. В. Бобиль/

«\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_ р.

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

на здобуття освітнього ступеня «магістр»

Галузь знань **07 Управління та адміністрування**

Спеціальність **071 Облік і оподаткування**

Тема **Оптимізація обліку витрат у Дніпровському моторвагонному депо**

Theme **Optimizing the accounting of cost in the Dnipro railcar depot**

Керівник дипломної роботи

проф. \_\_\_\_\_ В. М. Коломієць

Студент групи БО1921

\_\_\_\_\_ О. В. Каменєв

Student

Kameniev Oleksii

Дніпро – 2020

## ЗАВДАННЯ

Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту  
імені академіка В. Лазаряна

Кафедра «Облік і оподаткування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ОПП «Облік і оподаткування»

З а т в е р д ж у ю :  
Зав. кафедри

" \_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

### З А В Д А Н Н Я

до випускної кваліфікаційної роботи  
на здобуття освітнього ступеня «магістр» студента групи БО1821  
Каменєва Олексія Володимировича

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи «Удосконалення організації обліку розрахунків за виплатами працівникам на прикладі локомотивного депо»

затверджена наказом по університету від " 29 " вересня 2018 р. № 608ст

2. Термін подання студентом закінченої роботи 09 грудня 2020 р.

3. Вихідні дані до дипломної магістерської роботи Положення про Дніпровське локомотивне депо; Баланс (форма № 1) за 2017 - 2019 рр.; Звіт про фінансові результати (форма № 2) за 2017 - 2019 рр.; Звіт про доходи і витрати підприємств основної діяльності залізничного транспорту України за 2017 - 2019 рр.; Пояснювальна записка до річного звіту депо за 2017 - 2019 рр. План рахунків бухгалтерського обліку витрат ПАТ «УЗ»

4. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік підлеглих розробці питань)

Вступ

1.Теоретико-методологічні основи обліку витрат у дніпровському моторвагонному депо

2. Організація і методика обліку витрат у депо

3. Аналітичне забезпечення контролю та управління Витратами

Висновки

Перелік посилань

Додатки

5. Перелік демонстраційного матеріалу 1. Структурно-логічна схема магістерської роботи; 2. Макроекономічний аналіз показників діяльності ат «укрзалізниця»

3.Особливості організації бухгалтерського обліку на залізничному транспорті;

4.Відображення витрат рпч в системі рахунків бухгалтерського обліку; 5.Напрями контролю витрат на залізничному транспорті; 6. Єдина консолідована база даних

фінансово-економічних показників ат «укрзалізниця»; 7. Аналіз витрат рпч-1;

8.Аналіз структури витрат рпч-1 за економічними елементами9. Оптимізація взаємозв'язків систем direct-costing та standard-costing для обліку витрат

фінансово-економічних показників ат «укрзалізниця»; 7. Аналіз витрат рпч-1;

8.Аналіз структури витрат рпч-1 за економічними елементами9. Оптимізація

взаємозв'язків систем direct-costing та standard-costing для обліку витрат залізничного транспорту 10. Модель механізму управління витратами на залізничному транспорті

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Найменування етапів дипломної магістерської роботи	Термін виконання	Обсяг роботи, %
Вступ		
1 Теоретико-методологічні основи обліку витрат у дніпровському моторвагонному депо		
1.1 Витрати як об'єкт бухгалтерського обліку: характеристика, класифікація		
1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку витрат		
1.3 Аналіз складових витрат залізничної		
1.4 Техніко-економічна характеристика депо		
Висновки до розділу 1	25.10	(30 %)
2 Організація і методика обліку витрат у депо		
2.1 Організація бухгалтерського обліку на залізничному транспорті		
2.2 Особливості визнання і оцінки витрат на залізничному транспорті		
2.3 Облік витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку		
2.4 Використання автоматизованої системи «фобос» для обліку витрат		
Висновки до розділу 2	15.11	(60 %)
3 Аналітичне забезпечення контролю та управління витратами		
3.1 Аналіз існуючих систем обліку витрат		
3.2 Аналіз структури витрат моторвагонного депо		
3.3 Напрями контролю витрат та система внутрішнього аудиту залізничної галузі		
3.4 Шляхи оптимізації організації обліку витрат залізничної галузі		
Висновки до розділу 3		
Висновки		
Перелік посилань		
Додатки	09.12	(100 %)

7. Дата видачі завдання \_\_\_\_\_

Студент \_\_\_\_\_

Керівник роботи \_\_\_\_\_

## АНОТАЦІЯ

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Обсяг основного тексту – 120 сторінок, у тому числі 10 таблиць, 8 рисунків, крім того, вступ на 4 сторінках, висновки на 3 сторінках, перелік посилань з 51 джерел, 10 додатків.

У першому розділі роботи розглянуто теоретико-методологічні основи обліку витрат у дніпровському моторвагонному депо, а витрати як об'єкт бухгалтерського обліку, їх характеристика та класифікація, нормативно-правове забезпечення обліку витрат та аналіз складових витрат залізничної галузі. Окрім цього, наведена техніко-економічна характеристика депо.

У другому розділі досліджено організацію і методику обліку витрат у депо, облік витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку, організація бухгалтерського обліку на залізничному транспорті, відображено особливості визнання і оцінки витрат на залізничному транспорті, а також досліджено використання автоматизованої системи «Фобос» для обліку витрат на залізниці

У третьому розділі роботи проведено організація і методика обліку витрат у депо. Надано аналіз існуючим системам обліку витрат та аналіз структури витрат моторвагонного депо, а також розглянуто напрями контролю витрат та система внутрішнього аудиту залізничної галузі. Та запропоновано шляхи оптимізації організації обліку витрат залізничної галузі.

На основі отриманих результатів дослідження зроблено ґрунтовні висновки.

**Ключові слова:** Витрати, визнання і оцінка витрат, система рахунків бухгалтерського обліку, організація обліку, «Фобос», система внутрішнього аудиту.

## ABSTRACT

The paper consists of an introduction, three chapters, conclusions, references and additious. The volume of the main text is 120 pages, including 10 tables, 8 figures, in addition, an introduction on 4 pages, conclusions on 3 pages, a list of references from 51 sources, 10 appendices.

In the first chapter of the paper, the theoretical and methodological foundations of cost accounting in the Dnipro motor car depot are considered, and expenses as an object of Accounting, their characteristics and classification, regulatory support for cost accounting and analysis of the components of railway industry costs. In addition, the technical and economic characteristics of the depot are given.

The second chapter examines the organization and methodology of accounting for expenses in depots, accounting for expenses in the system of accounting accounts, Organization of accounting in railway transport, reflects the features of recognition and evaluation of expenses in railway transport, and also examines the use of the automated system "Phobos" for accounting for expenses on railways

In the third chapter of the work, the organization and methodology of accounting for expenses in the depot are carried out. The analysis of existing cost accounting systems and analysis of the cost structure of a motor car depot is given, as well as the directions of cost control and the internal audit system of the railway industry are considered. And ways to optimize the organization of accounting for expenses of the railway industry are proposed.

Based on the results of the study, solid conclusions are drawn.

Keywords: expenses, recognition and valuation of expenses, accounting account system, accounting organization, Phobos, internal audit system.

## ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ

АРМ – автоматизоване робоче місце

АСБО – автоматизована система бухгалтерського обліку

АСУ – автоматизована система управління

АСК – автоматизована система керування

АТ – акціонерне товариство

БД – база даних

ВП – вантажні перевезення

ЄКІП – єдиний корпоративний інформаційний портал

ІОЦ – інформаційно-обчислювальний центр

НДІ – нормативно-довідкова інформація

ПП – пасажирські перевезення

П(С)БО – положення (стандарт) бухгалтерського обліку

РІОЦ – регіональний інформаційно-обчислювальний центр

РПЧ – моторвагонне депо

ТМЦ – товарно-матеріальні цінності

УЗ – Укрзалізниця

ФЕС – фінансово-економічна служба

ФОБОС – «фінансовий облік, бухгалтерський облік, статистика»

ФОП – фонд оплати праці

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	8
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ У ДНІПРОВСЬКОМУ МОТОРВАГОННОМУ ДЕПО	
1.1 Витрати як об'єкт бухгалтерського обліку: характеристика, класифікація.....	12
1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку витрат.....	20
1.3 Аналіз складових витрат залізничної галузі.....	26
1.4 Техніко-економічна характеристика депо.....	35
Висновки до розділу 1.....	42
2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ У ДЕПО	
2.1 Організація бухгалтерського обліку на залізничному транспорті.....	44
2.2 Особливості визнання і оцінки витрат на залізничному транспорті.....	49
2.3 Облік витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку.....	56
2.4 Використання автоматизованої системи «Фобос» для обліку витрат.....	63
Висновки до розділу 2.....	70
3 АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ	
3.1 Аналіз існуючих систем обліку витрат.....	72
3.2 Аналіз структури витрат моторвагонного депо.....	78
3.3 Напрями контролю витрат та система внутрішнього аудиту залізничної галузі.....	86
3.4 Шляхи оптимізації організації обліку витрат залізничної галузі.....	93
Висновки до розділу 3.....	100
ВИСНОВКИ.....	102
ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ.....	105

## ДОДАТКИ

Додаток А Структурно-логічна схема магістерської роботи .....	111
Додаток Б Макроекономічний аналіз показників діяльності АТ«Укрзалізниця».....	112
Додаток В Особливості організації бухгалтерського обліку на залізничному транспорті.....	113
Додаток Г Відображення витрат рпч в системі рахунків бухгалтерського обліку.....	114
Додаток Д Напрями контролю витрат на залізничному транспорті.....	115
Додаток Е Єдина консолідована база даних фінансово-економічних показників АТ «Укрзалізниця».....	116
Додаток Ж Аналіз витрат рпч-1 .....	117
Додаток И Аналіз структури витрат рпч-1 за економічними елементами.....	118
Додаток К Оптимізація взаємозв'язків систем direct-costing та standard-costing для обліку витрат залізничного транспорту.....	119
Додаток Л Модель механізму управління витратами на залізничному транспорті.....	120

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Сучасні умови господарювання вимагають від підприємств гнучкої політики діяльності та швидкого реагування на будь-які її зміни. Одним з важливих питань в управлінні підприємством є система обліку й контролю витрат. Величина витрат представляє собою головний резерв підвищення прибутку підприємства. Ефективний розвиток та економічне зростання підприємства неможливе без постійного удосконалення обліку витрат та системи їх управління.

Система управління витратами - це складний процес, який по суті охоплює управління всією діяльністю підприємства, а отже потребує вичерпної, достовірної та оперативної робочої інформації про витрати для здійснення планування та контролю. Інформаційну функцію в даному випадку виконує облік витрат, який є підсистемою інформаційної системи бухгалтерського обліку. Тому перед управлінською ланкою постає важливе завдання пошуку і впровадження такої системи обліку, суть якої полягала б в інтегруванні чинної системи обліку витрат і доходів, та накопиченні інформації для прийняття оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства.

Витрати є об'єктом бухгалтерського обліку та одним з головних показників діяльності підприємства. Від їх рівня істотно залежать ефективність функціонування підприємства та його конкурентоспроможність. Інтерпретація витрат в обліку залежить від вимог користувачів інформації. Інформація для кредиторів, можливих інвесторів, власників надається фінансовим обліком, інформацію для керівників підприємств та їх підрозділів надає управлінський облік, для податкових органів - податковий облік.

Витрати є невід'ємною частиною будь-якого бізнесу, без них підприємство не зможе ані розвиватися, ані просто функціонувати. Для забезпечення рентабельності необхідно, щоб витрати були ефективними, тобто кожна витрачена гривня приносила прибуток. В сучасних умовах корпоратизації

залізничної галузі найбільш важливим напрямком поліпшення роботи є грамотне управління витратами підприємств залізничного транспорту.

В умовах акціонування визначальним для залізничних підприємств є забезпечення такого рівня витрат, який дозволяє отримувати позитивний фінансовий результат. У зв'язку з цим, одним із ключових засобів зміцнення конкурентоспроможності та успішного функціонування залізниць та їх структурних підрозділів виступає зниження рівня витратності продукції (послуг). За таких умов, актуальність подальших наукових досліджень за окресленим напрямом, визначає необхідність використання під час побудови системи управління витратами операційної діяльності дієвих методичних положень, які забезпечують формування ефективної моделі оптимізації витрат.

Проблеми управління витратами підприємств досліджували у своїх працях багато вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема: Безверхий К. В., Бондаренко Т. Ю., Голов С. Ф., Дерій В. А., Ковтун С. В., Козак В. Г., Корінько М. Д., Правдюк Н. Л., Проданчук М. А., Пустова І. В., Рикардо Д., Скрипник М. І., Фаріон В. Я., Хендриксен Е. С., Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж та ін., якими зроблено значний внесок у розвиток системи управління витратами, на сьогодні існує низка проблемних питань, які потребують удосконалення.

Невирішеними залишаються окремі положення у підходах до побудови системи комплексного управління витратами операційної діяльності підприємств залізничного транспорту, науково-обґрунтованого аналітичного забезпечення та стратегічного управління витратами, що обумовлює актуальність теми дослідження.

#### **Мета й завдання дослідження.**

**Мета** магістерського дослідження полягає у висвітленні теоретичних положень щодо складу витрат та розробка на їх основі практичних рекомендацій, спрямованих на покращення процесу формування показників звітності, її аналізу та контролю.

**Завданнями**, які необхідно вирішити для досягнення поставленої мети, є :

- 1) характеристика витрат як об'єкта дослідження;

- 2) вивчення методики формування основних показників витрат та нормативно–правової бази щодо їх складу;
- 3) характеристика діяльності депо;
- 4) дослідження особливостей організації обліку і складання звітності на залізничному транспорті;
- 5) аналіз витрат, моторвагонного депо;
- 6) розробка ефективних заходів щодо удосконалення обліку витрат на залізничному транспорті.

**Об'єкт і предмет дослідження.** Об'єктом дослідження обрана Регіональна філія ПАТ «Укрзалізниця» РПЧ–1 Дніпровське моторвагонне депо. Предметом дослідження є організаційно–методичні засади обліку витрат з урахуванням технологічної специфіки моторвагонного депо.

Інформаційною базою для написання дипломної роботи послужили закони України, нормативно–правові акти державних органів України з питань обліку витрат, роботи вітчизняних вчених, навчальні видання з обліку й аналізу, періодичні видання.

Робота виконується на базі бухгалтерської та фінансової звітності депо за 2017–2019 років.

**Методи дослідження.** При вивченні й узагальненні наукових розробок з організаційно–методичних засад формування витрат використані методи діалектичного, історичного та системного пізнання. Методи порівняння, групування, графічний, табличний, аналізу та контролю витрат у моторвагонному депо РПЧ–1.

**Наукова новизна.** Наукова новизна одержаних результатів полягає в подальшому розвитку обліку витрат на залізничному транспорті, зокрема:

- Запропоновано формування моделі механізму управління витратами на залізничному транспорті.
- Запропоновано групування показників за видами економічної діяльності залізничного транспорту.

**Апробація результатів роботи.** Основні положення й результати роботи доповідались і обговорювались на Всеукраїнській науково-практичній конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених (Дніпро, 2019 р.) та на ІХ Всеукраїнській науково-практичній конференції «Проблеми та перспективи розвитку транспорту» (Одеса, 2020р.)

**Публікації.** За результатами виконаної роботи опубліковано 2 наукові праці загальним обсягом 0,28 д.а., які належать особисто магістранту.

# 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ У ДНІПРОВСЬКОМУ МОТОРВАГОННОМУ ДЕПО

## 1.1 Витрати як об'єкт бухгалтерського обліку: характеристика, класифікація

Вирішення завдання оптимізації бухгалтерського обліку витрат на підприємствах залізничної галузі вимагає постійного контролю та аналізу за використанням різних видів ресурсів. З метою підвищення ефективності діяльності галузі особливе значення має вибір правильних і обґрунтованих управлінських рішень на основі організації збору, формування та оцінки інформації про витрати. Вирішення цієї проблеми дозволить досягти більш високого рівня побудови та організації бухгалтерського обліку витрат, підвищить його аналітичність та ефективність в управлінні окремими суб'єктами господарювання.

Метою обліку витрат і визначення собівартості перевезень (робіт, послуг) в залізничній галузі є своєчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат на їх виконання, обчислення фактичної собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг), здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів [1].

Дані обліку витрат використовуються для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємств та їх структурних підрозділів, визначення фактичної ефективності проведених організаційно-технічних заходів, виявлення резервів скорочення витрат, виконання аналітичних розрахунків.

З метою правильної організації планування, обліку, калькулювання та аналізу собівартості перевезень, витрати на перевезення (роботи, послуги) класифікуються за різними ознаками.

За місцем виникнення витрати на перевезення (роботи, послуги) групуються в розрізі відокремлених структурних підрозділів транспортних підприємств.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне і обслуговуюче (невиробниче) господарство.

За видами витрати класифікуються за економічними елементами та за статтями калькуляції [1].

Під елементами витрат розуміють економічно однорідні види витрат. Групування витрат за економічними елементами здійснюється для організації контролю за рівнем витрат у цілому по підприємству, визначення загального обсягу використаних підприємством матеріальних, трудових і грошових коштів.

Групування витрат за статтями калькуляції призначене для організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів перевезень, обчислення витрат в розрізі структурних підрозділів підприємства.

За способами віднесення на собівартість перевезень витрати поділяються на прямі та непрямі. До прямих витрат належать витрати, які можуть бути безпосередньо включені до собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг). До непрямих витрат належать витрати, безпосередньо не пов'язані із виконанням транспортних робіт, послуг. До таких витрат належать загальновиробничі витрати, які включають витрати по управлінню та обслуговуванню виробничого процесу.

За ступенем впливу обсягів перевезень (робіт, послуг) на рівень витрат, витрати поділяються на змінні і постійні. До змінних витрат належать витрати, абсолютна величина яких змінюється (збільшується або зменшується) разом із зміною обсягів перевезень (робіт, послуг). Зокрема, витрати на пально-мастильні матеріали електроенергію, запасні частини і комплектуючі, оплату праці працівників, зайнятих на перевезеннях, відрахування на соціальні заходи тощо. Постійні витрати – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням або зменшенням обсягів перевезень (робіт, послуг) істотно не змінюється. До них належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням діяльністю виробничих підрозділів та витрати на забезпечення загальногосподарських потреб.

До виробничої собівартості перевезень включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Облік і калькулювання фактичної собівартості перевезень на транспортних підприємствах здійснюється з використанням нормативного, стандарт-костінгу, позамовного методів або простим підрахунком витрат.

Собівартість перевезень, тобто сума витрат, що припадає на калькуляційну одиницю, визначається шляхом ділення суми фактичних витрат по кожному об'єкту калькулювання на відповідний обсяг виконаних перевезень. Як узагальнююча калькуляційна одиниця транспортної роботи використовується показник суми витрат, що припадають на 1 гривню отриманих підприємством доходів.

Обліковою політикою Укрзалізниці визначено, що ступінь завершеності операцій з надання послуг по перевезенню пасажирів, вантажів та інших супутніх послуг не визначається [2]. Для підприємств та їх структурних підрозділів, що виконують роботи за будівельними контрактами, встановити, що доходи та витрати слід визначати з врахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу за методом вимірювання та оцінки виконаної роботи.

Відображення витрат підприємствами залізничного транспорту на рахунках з обліку витрат здійснюється за статтями та економічними елементами витрат відповідно до Методичних рекомендацій по застосуванню на залізничному транспорті П(С)БО 16 «Витрати» [3], та Номенклатури витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України [4].

Підприємства залізничного транспорту для включення постійних загальновиробничих витрат до витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) і до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) за базу розподілу приймають обсяг виконаних робіт (послуг).

Загальновиробничі витрати, які включаються до витрат на виробництво продукції, робіт, послуг (змінні та постійні розподілені), спочатку розподіляються між господарствами перевезень та господарствами допоміжного виробництва пропорційно фонду оплати праці по цих господарствах, а потім між окремими видами робіт (послуг) також пропорційно фонду оплати праці працівників, зайнятих у виробництві кожного з відповідних видів робіт (послуг).

Витрати виникають в процесі формування і використання ресурсів для досягнення визначеної мети. Звичайно вони є різнонаправленими, поділяються на інвестиційні та поточні, пов'язаними безпосередньо з виконанням підприємством своєї основної функції – виготовлення продукції.

Тема обліку витрат завжди була об'єктом дослідження багатьох учених, таких як Атамас П. Й., Бутинець Ф. Ф., Дерій В. П., Кіндраціка Г. І., Овруцька В. В., Остапенко Я. О., Нашкерська В. Г., Топоркова О. А., Череп А. В. та ін.

Заслуговує уваги формулювання поняття витрат підприємства з точки зору Кіндрацької Г. І., яка говорить, що за економічною суттю витрати підприємства – це сукупність витрат живої та уречевленої праці для здійснення поточної господарської діяльності підприємства, а за натурально-речовим складом – спожита частина матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Вона стверджує, що поняття «витрати», яке згідно з термінологією НП(с)БО прийшло на зміну поняттю «собівартість», є ширшим. Що у бухгалтерському обліку на рахунках класу 9 «Витрати діяльності» акумулюються всі витрати: як ті, які раніше відносили на рахунки собівартості, так і ті які фінансувалися за рахунок прибутку [5].

Для організації обліку витрат важливо їх класифікувати. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при калькулюванні собівартості продукції для різних потреб управління [6].

Типова класифікація витрат підприємства зображена на рисунку 1.1.



Рисунок 1.1 – Типова класифікація витрат підприємства

На думку Нашкерської В. Г.: витрати – це процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт і послуг в процесі одержання доходу.

Здійснення витрат прямо або опосередковано пов'язується з процесами виробництва та реалізації продукції. Витрати визнаються при зменшенні активів або при зростанні зобов'язань, внаслідок яких відбувається зменшення власного капіталу (за винятком випадків вилучення капіталу власниками) за умови їх достовірної оцінки. Вона вважає, що формування витрат початкове здійснюється в системі управлінського обліку. Витрати збираються за окремими об'єктами: видами продукції, робіт, послуг, технологічними процесами та їх частинами тощо. Витрати в системі обліку для потреб управління збираються за калькуляційними статтями по мірі зменшення активів та зростання зобов'язань [7].

Загорський В. С. оцінює витрати з точки зору їх відповідності доходам звітного періоду та рівня їх впливу на формування фінансових результатів діяльності, особливо чистого прибутку підприємства. Якщо визначень терміну «доходу» є достатньо у спеціальній літературі з фінансів, то визначень терміну «витрати» бракує, зокрема, одне із них: «Витрати підприємства – виражена в грошовій формі вартісна оцінка господарської (підготовка, організація, здійснення виробництва й реалізації продукції), фінансової, соціальної діяльності» [8].

Досліджуючи відмінність між економічними і бухгалтерськими витратами Бутинець Ф. Ф. вважає, що під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості за найкращого з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [9]. Склад витрат наведено на рис. 1.2.

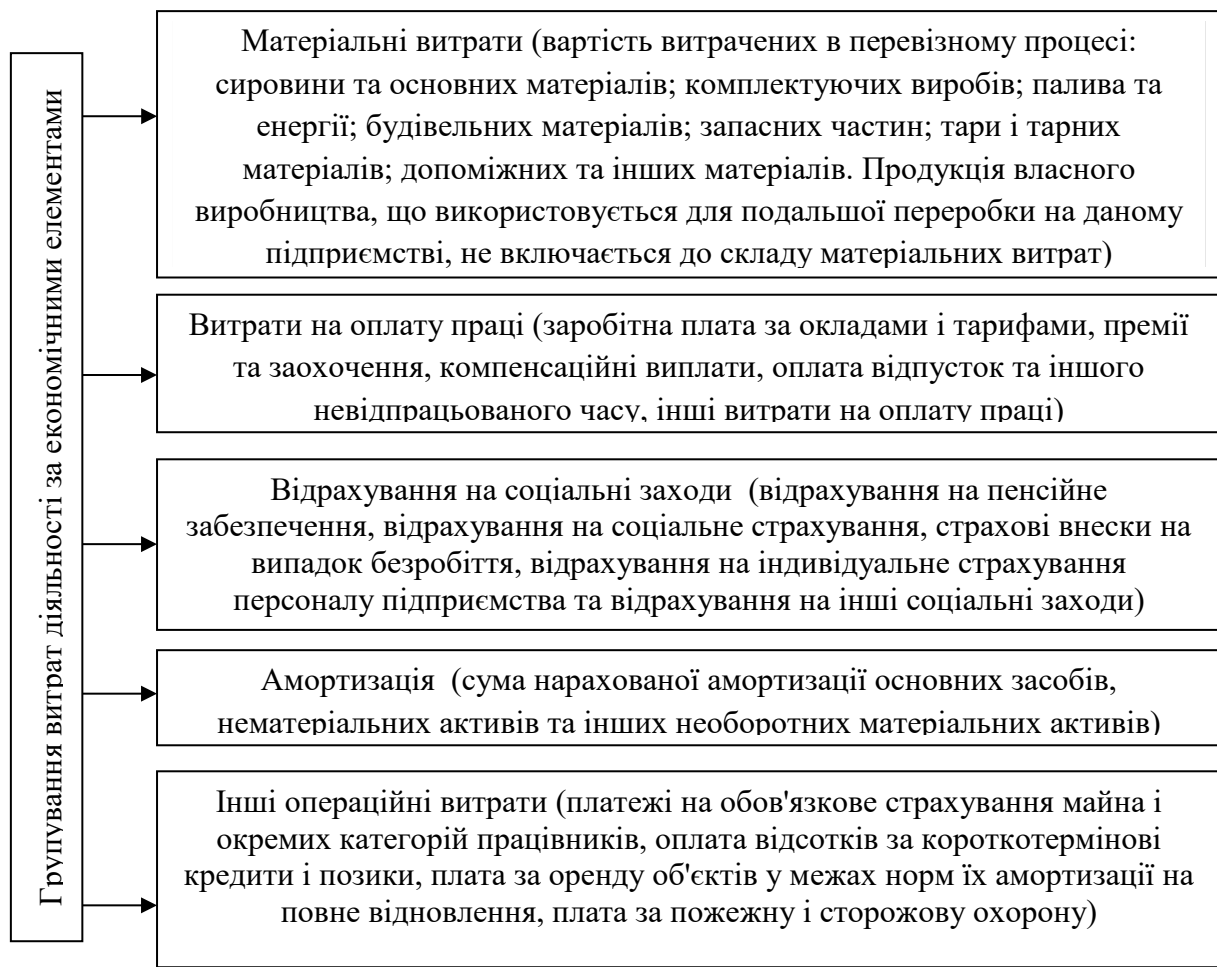


Рисунок 1.2 – Склад витрат за економічними елементами

Класифікація за економічними елементами є єдиною для всіх галузей промисловості. Вона має практичне значення. На її основі складається форма звітності підприємства. Таке групування дозволяє визначати та аналізувати структуру витрат підприємства, аналізувати її динаміку. Залежно від питомої ваги того чи іншого елемента в собівартості виробництва виділяють: матеріаломісткі (висока питома вага матеріальних витрат), трудомісткі (значне частка витрат на оплату праці), фондомісткості галузі (головне місце займає амортизація основних засобів).

Цимбалюк Л. Г. говорить, що на розмір витрат впливають різноманітні чинники, зокрема:

- величина підприємства (тут мається на увазі виробнича потужність, диференційована по видах, кількості тощо);

- виробнича програма підприємства, ступінь впливу якої на рівень витрат визначається кількістю ресурсів, необхідних для її виконання;

- глибина виробництва, яка характеризується кількістю стадій виготовлення в багатостадійному виробництві і тим, наскільки потреба у вихідних, проміжних продуктах забезпечується за рахунок власного виробництва і наскільки;

- за рахунок поставки зі сторони;

- побудова виробництва, тобто форма його здійснення, мається на увазі рівень автоматизації, тип (масове, серійне, одиничне виробництво) і вид виробництва (непоточне, поточне) на підприємстві;

- якість чинників виробництва, тобто їх придатність до використання у виробничому процесі. Зміна якості чинників виробництва може бути поступовою і мутаційною (коли виникають різкі зрушення у величині витрат);

- зайнятість підприємства, під якою розуміють кількість одиниць продукції, виготовлених за певний проміжок часу. Кількісне відношення цього результату до потужності підприємства відображає ступінь зайнятості;

- ціни чинників виробництва;

- структура основного виробництва, склад інфраструктури;

- умови фінансування;

- податкова політика держави;

- тарифна система, форми оплати праці [10].

Калькуляція є важливою складовою системи бухгалтерського обліку, без якої не може бути здійснене вартісне вимірювання господарських фактів, витрат і результатів господарювання підприємства, його підрозділів і процесів [11]. Калькуляція собівартості продукції складається за певною методикою.

Ефективність системи управління витратами багато в чому залежить від організації їхнього аналізу, яка, у свою чергу, визначається такими факторами:

- формою і методами обліку витрат, які застосовують на підприємстві;

- ступенем автоматизації обліково-аналітичного процесу на підприємстві;

- станом планування і формування рівня операційних витрат;
- наявністю відповідних видів щоденної, щотижневої і щомісячної інформації внутрішньої змінності про операційні витрати;
- наявністю спеціалістів, які вміють грамотно аналізувати і управляти процесом формування витрат [12].

Отже, об'єктом управління витратами в розгорнутому вигляді є сукупність витрат, згрупована для розв'язання задач управління.

На залізниці витрати мають деякі особливості, серед яких доцільно виділити такі [13, с. 64-65]:

- спільність – більшість витрат пов'язується не з конкретними перевезеннями, а із забезпеченням усього перевізного процесу; необхідність – з точки зору забезпечення економічної цілісності і безпеки країни деякі витрати є необхідними;
- різноманітність – у здійсненні перевізного процесу беруть участь різні галузеві господарства, рівень витрат яких залежить від технології їх роботи та інших факторів;
- суперечливість – деякі з витрат впливають не тільки на прибуток самого залізничного транспорту, але й на фінансовий результат роботи його клієнтів;
- динамічність – витрати на перевезення вантажів і пасажирів перебувають у постійній динаміці;
- взаємозв'язок – зміна витрат одного з господарств може призвести до зміни витрат у інших господарствах залізниці.

## **1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку витрат**

На сучасному етапі функціонування залізничного транспорту є актуальною проблемою забезпечення ефективності залізничної галузі на ринку транспортних послуг.

Вирішення проблем управління витратами завжди мало велике значення для залізничного транспорту у зв'язку зі специфікою його діяльності, масштабами

перевізної роботи та, відповідно, суттєвістю впливу на економіку в цілому. В умовах розвитку конкурентного ринку вантажних залізничних перевезень розрахунок обґрунтованого рівня витрат, об'єктивна калькуляція собівартості і встановлення обґрунтованих тарифів на послуги, що надаються, підвищує ефективність діяльності транспортних компаній і власника інфраструктури залізничного транспорту [14].

Об'єктивна необхідність формування економічно обґрунтованих витрат на підприємствах залізничного транспорту спричинена тим, що залізничний транспорт, будучи найбільш ефективним для масових перевезень на середні та дальні відстані, водночас стикається з проблемою перевезення низки вантажів іншими видами транспорту. Така ситуація часто складається через необґрунтовано завищені плати, встановлені власником інфраструктури для транспортних компаній.

Необґрунтовано завищені тарифи призводять до втрати вантажовласників, що, у свою чергу, спричиняє втрати доходів учасників залізничного транспортного ринку і зниження ефективності роботи залізничного транспортного комплексу в цілому.

Для визначення зовнішніх факторів формування економічно обґрунтованих витрат на підприємствах залізничної галузі пропонується групувати їх за місцем формування, тобто на зовнішні (на які підприємство не може впливати) та внутрішні (на які підприємство має безпосередній вплив).

Узагальнення нормативно-правового забезпечення в контексті формування витрат з урахуванням зовнішніх факторів наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Нормативно-правове та законодавче забезпечення як зовнішній фактор формування економічно обґрунтованих витрат підприємств залізничної галузі [14]

Нормативно-правовий документ	Характеристика впливу
Податковий кодекс України [15]	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження та обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства
Закон України «Про залізничний транспорт» [16]	Визначає основні правові, економічні та організаційні засади діяльності залізничного транспорту загального користування, його роль в економіці та соціальній сфері України, регламентує його відносини з органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, іншими видами транспорту, пасажирями, відправниками та одержувачами вантажів, багажу, вантажобагажу і пошти з урахуванням специфіки функціонування цього виду транспорту як єдиного виробничо-технологічного комплексу
Закон України «Про ціни та ціноутворення» [17]	Визначає основні засади цінової політики та регулює відносини, що виникають у процесі формування, встановлення та застосування цін, а також здійснення державного контролю (нагляду) та спостереження у сфері ціноутворення
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [18]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
Методика розрахунку тарифів на перевезення пасажирів залізничним транспортом [19]	Визначає процедуру перегляду тарифів на перевезення пасажирів залізничним транспортом у внутрішньому сполученні та застосовується у разі зміни органами виконавчої влади рівня державних регульованих тарифів
ПСБО 16 «Витрати» [3]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності

Формування економічно обґрунтованих витрат на підприємствах залізничної галузі є державно регульованими, тому одним із основних зовнішніх факторів є законодавче та нормативне регулювання. Щодо внутрішніх факторів формування обґрунтованих витрат на підприємствах залізничної галузі, то ми

визначили, що до них належать виробничі та позавиробничі. Серед якісних показників діяльності підприємства важливе місце займає такий показник, як собівартість продукції. У ній як у синтетичному показнику відбиваються багато сторін виробничої і фінансово-господарської діяльності [14].

Облік даних та процес його ведення регулюється державою. В Україні облік регулюють законодавчі акти Верховної Ради, документи Кабінету Міністрів, Міністерства фінансів, Держкомстатистики, Державної податкової служби, Національного банку та інших державних органів.

Облік і контроль витрат першочергово вимагає їх нормативно-правового регулювання. За цих умов на підприємствах України облік і контроль витрат регулюються значною кількістю нормативно-правових актів.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати». Відповідно до статей П(С)БО 16 витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [3].

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [3].

Згідно п. 14.1.27 Податкового кодексу України, витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення

власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником [15]).

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначає, що всі активи підприємства оцінюються виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, тобто за історичною (фактичною) собівартістю [18].

Для планування, прогнозування та обліку поточних витрат за видами діяльності залізниць розроблено Номенклатуру витрат, на базі якої здійснюється обґрунтоване визначення потреби в трудових, матеріальних і фінансових ресурсах для виконання намічених обсягів продукції (перевезень, робіт, послуг), однакове визначення складу витрат, що включаються в ті або інші групи, єдиний підхід до формування фінансових результатів, одержання необхідної інформації для калькулювання собівартості перевезень, ціноутворення, а також управління витратами, їхнього аналізу і виявлення на цій основі можливостей їхньої оптимізації [4].

Діюча Номенклатура витрат розроблена з урахуванням п.5 Концепції Державної програми реформування залізничного транспорту щодо розмежування в системі залізничного транспорту природно-монопольного і конкурентного секторів, створення умов для демонополізації окремих сфер діяльності галузі та розвитку конкуренції, забезпечення доступності інфраструктури залізниць для користувачів та створення прозорої фінансово-економічної моделі суб'єкта господарювання, створеного в процесі реформування залізничної галузі [4].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Згідно Міжнародними стандартами фінансової звітності визначення витрат включає витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності компанії (такі витрати як собівартість продажів, заробітна плата і амортизація), а також збитки. Збитки – інші статті, які підходять під визначення витрат, при цьому вони можуть як виникати, так і не виникати в процесі звичайної діяльності компанії [20].

Експлуатаційні витрати підприємств залізничного транспорту враховуються

у складі витрат основної діяльності. Класифікація витрат підприємств залізничного транспорту наведена на рис. 1.3.

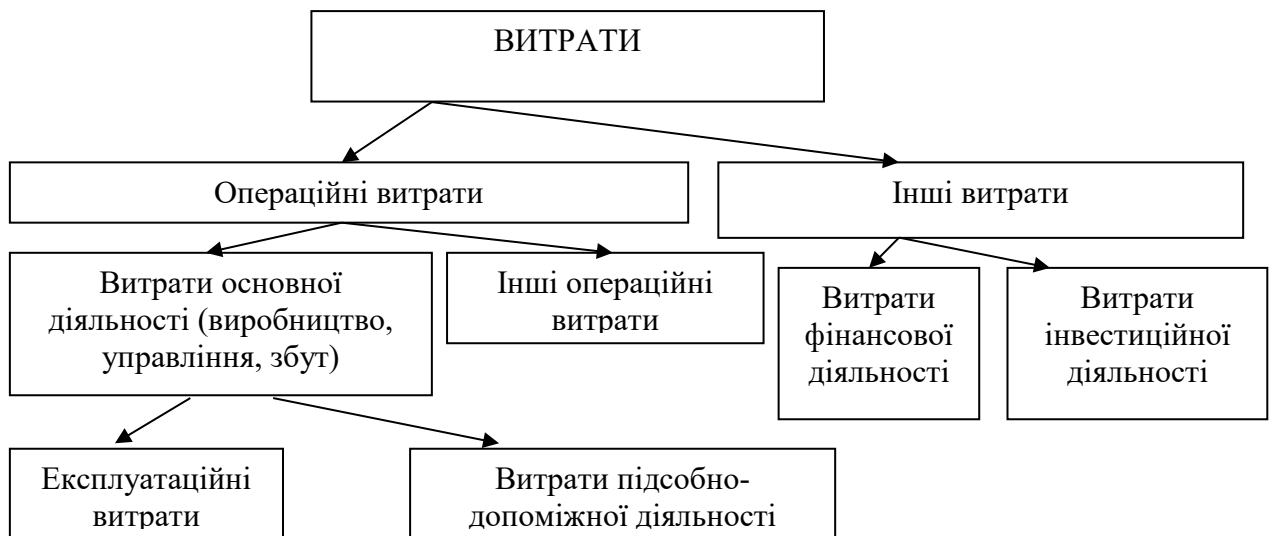


Рисунок 1.3 – Класифікація витрат підприємств залізничного транспорту

З наведеного рисунку бачимо, що основна діяльність підприємств залізничного транспорту за функціями, що здійснюються, включає витрати на: виробництво; управління і збут. За видами діяльності основна діяльність включає: експлуатаційні витрати і витрати підсобно-допоміжної діяльності.

П(С)БО 16 «Витрати» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності. Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань [3].

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Поняття «експлуатаційних витрат» в бухгалтерському обліку на підприємствах залізничного транспорту пов'язане із процесом перевезень. Так Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення

(стандарту) 1 визначає: витрати залізничного транспорту складаються з витрат по перевезеннях і підсобно-допоміжної діяльності. Витрати по перевезенням (експлуатаційні витрати) являють собою грошовий вираз витрат по переміщенню вантажів і пасажирів.

Таким чином експлуатаційні витрати – це витрати, які пов’язані із основною діяльністю підприємств залізничного транспорту, а саме із процесом перевезень. Джерелом їх відшкодування є доходи від перевезень.

Витрати підсобно-допоміжної діяльності – це витрати, необхідні для забезпечення основного процесу перевезень [4].

У свою чергу Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) 16 «Витрати» визначає, що «собівартість перевезень – це грошовий вираз витрат на виконання одиниці перевезень. На залізницях собівартістю перевезень вважаються виробничі витрати, які умовно припадають на 10 приведених тонно-км».

Експлуатаційні витрати групуються на підприємствах залізничного транспорту за такими економічними елементами: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; матеріали; паливо; електроенергія; амортизація; інші операційні витрати [4].

У зв’язку з тим, що П(С)БО 16 «Витрати» має досить загальний (концептуальний) характер і не враховує особливості кожної галузі виробництва, міністерствам та відомствам дозволено розробляти методичні рекомендації з питань організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у відповідних галузях.

### **1.3 Аналіз складових витрат залізничної галузі**

Кризовий стан економіки України, недосконале законодавство, нестабільна політична ситуація загострюють ситуацію внутрішніх проблем залізничної галузі. На сьогодні комплекс заходів, що передбачається урядом України для стабілізації економіки, об’єктивно вимагає переходу всіх підприємств і галузей до

протівитратних методів господарювання, спрямованих на зменшення собівартості продукції, робіт, послуг. Одним із основних напрямків підвищення ефективності діяльності та конкурентоспроможності залізничного транспорту є забезпечення високої якості обслуговування клієнтів і розширення ринку транспортних послуг. Ефективна діяльність залізниць залежить від раціонального використання усіх видів ресурсів, що вимагає удосконалення організації обліку і аналізу витрат з метою їх адаптування до особливостей роботи підприємств транспорту. Вирішення проблеми підвищення наукового рівня управління витратами є необхідною передумовою подальшої успішної реалізації системи управління витратами на залізничному транспорті [21, с 113].

Витрати – це виражені у грошовій формі витрати різних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів. Витрати підприємств істотно залежать від динаміки і структури обсягів виробництва та реалізації продукції.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Воно є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства [22, с. 171].

Виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг на залізничному транспорті, як і в інших галузях виробництва, пов'язано з певними витратами. В процесі виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг витрачається праця, використовуються засоби праці, а також предмети праці. Всі ці витрати на виробництво виражені в грошовій формі й утворюють виробничу собівартість продукції (робіт, послуг). Тому контроль над витратами виробництва в ринковій економіці є основною ланкою, а бухгалтерський облік та аналіз витрат на виробництво веде до зниження витрат і тим самим сприяє збільшенню прибутку.

В сучасних умовах подальше реформування залізничного транспорту, у ході якого передбачається відокремлення природно-монопольного сектора (інфраструктури) від потенційно конкурентного (експлуатації) і створення у сфері експлуатації конкурентного середовища, вимагає розподілу витрат між

вантажними та пасажирськими перевезеннями. А, отже, виникає як наукова, так і практична потреба в забезпеченні єдиних методологічних засад організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з урахуванням вимог Директиви ЄЕС № 91/440 щодо структурного розподілу витрат з надання транспортних послуг та витрат на утримання інфраструктури залізничного транспорту та пункту 5 Концепції Державної програми реформування залізничного транспорту, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України, щодо розмежування в системі залізничного транспорту природно-монопольного і конкурентного секторів, створення умов для демонополізації окремих сфер діяльності галузі та розвитку конкуренції, забезпечення доступності інфраструктури залізниць для користувачів [23].

Досягнення високих результатів діяльності підприємства неможливе без ефективного управління витратами на виробництво і реалізацію продукції. Ринкові умови створили ситуацію, при якій транспортні послуги можуть надаватися підприємствами різної форми власності. Для них необхідно чітко обґрунтувати плату за користування інфраструктурою, а це неможливо, оскільки існує традиційне ділення господарської діяльності залізничного транспорту за галузевими господарствами, яке не відповідає сучасним вимогам відповідно до затвердженої Концепції Державної програми реформування. Виникає необхідність здійснити розділення основної діяльності залізничного транспорту на окремі самостійні види економічної діяльності:

- пасажирські перевезення у внутрішньодержавному та міжнародному сполученнях;
- пасажирські перевезення в приміському і регіональному сполученнях;
- вантажні перевезення;
- утримання інфраструктури;
- локомотивна тяга;
- ремонт рухомого склад [2].

Процес ринкової трансформації системи обліку та аналізу на виробничих підприємствах неадекватний сучасним вимогам. До основних стримуючих факторів належать: використання застарілих інструктивних і методичних матеріалів щодо організації обліку виробничих витрат; недостатня відповідність сучасним вимогам регламентування відображення витрат в існуючій нормативно-правовій базі; недосконалість первинних документів з обліку виробничих витрат.

Облікова політика та номенклатура калькуляційних статей витрат не завжди враховують специфіку виробництва підприємств. Додаткових досліджень вимагають проблеми обліку та розподілу загальновиробничих витрат; організація обліку витрат на базі комп'ютерних технологій; методики прогнозування витрат і визначення резервів зниження собівартості продукції. Вирішення цих проблем дозволить підвищити рівень організації бухгалтерського обліку витрат і ефективність управління діяльністю підприємства.

Вміння управляти саме витратами є вершиною успіху керівника. Інструментом цього вміння є класифікація витрат. Саме вона лежить в основі розуміння того, як ними управляти. Бухгалтерський облік, який здійснюється на підприємстві, є джерелом інформації, зокрема інформації про витрати діяльності суб'єкта господарювання. Від повноти, достовірності, законності та наукової обґрунтованості його і залежить не тільки теперішнє, але і майбутнє. Насамперед розглядається визначення та класифікація згідно з Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [24, с. 176].

Сьогодні в Україні актуальною проблемою є оптимізація витрат, адже при спаді обсягу перевезень вони зростають швидкими темпами. Це зумовлено інфляційними процесами, що відбуваються в країні, зміною економічних нормативів, ослабленням уваги до виявлення внутрішньогосподарських резервів. Оптимізація рівня витрат є важливим завданням, але не основною метою управління витратами, оскільки може супроводжуватись зниженням якості перевезень та обслуговування. Тому основною метою управління витратами на підприємстві є оптимізація їх суми та рівня, що забезпечить високі темпи розвитку діяльності й досягнення передбачених обсягів прибутків. В ринковій

економіці управління витратами як засіб досягнення високого економічного результату виробничо-господарської діяльності підприємства орієнтується не стільки на їх зниження, скільки на оптимізацію витрат виробництва всіх ланок управління [25].

Сучасні методи управління витратами характеризуються різноманітністю, наявністю декількох методик використання окремого методу як у межах підприємства, так і галузі, а більшість вчених виділяють тісний взаємозв'язок, перш за все, між функціями управління та методами управління витратами. В сучасній економіці в управлінні витратами використовують такі методи управління, як: директ-костинг (direct-costing), стандарт-кост (standard-cost), таргет-костинг (target-costing), абсорпшен-костинг (absorption-costing), кайзен-костинг (kaizen-costing), CVP-аналіз, кост-кілінг, бенч-маркінг витрат, LCC-аналіз, метод EVA тощо.

Удосконалення системи управління витратами повинне бути націлене на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік та аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства [26, с. 203].

Управління витратами на підприємствах залізничного транспорту припускає виконання всіх функцій, властивих управлінню будь-яким об'єктом; прогнозування, планування, організація, координація та регулювання, активізація та стимулювання виконання, облік, аналіз, контроль.

Національним перевізником вантажів і пасажирів є АТ «Укрзалізниця», основні фінансові показники діяльності якого наведені в табл. 2.2

Таблиця 2.2 – Основні фінансові показники АТ «Укрзалізниця» за 2016–2018рр. [27]

Показник	Код рядка	2016 рік	2017 рік	2018 рік	План 2019 року
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1000	66 570 164	73 938 151	83 402 407	102 713 125
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	1010	(63 696 856)	(67 346 681)	(77 104 073)	(87 807 509)
<b>Валовий прибуток/збиток</b>	1020	<b>2 873 308</b>	<b>6 591 470</b>	<b>6 298 334</b>	<b>14 905 616</b>
Адміністративні витрати	1030	(863 067)	(1 238 058)	(780 854)	(1 943 031)
Витрати на збут	1060	(126 435)	(170 467)	(135 351)	(150 742)
Інші операційні доходи	1070	843 119	2 350 232	1 763 151	2 147 797
Інші операційні витрати	1080	(5 472 693)	(3 275 064)	(2 970 468)	(6 359 231)
<b>Фінансовий результат від операційної діяльності</b>	1100	<b>(2 745 768)</b>	<b>4 258 113</b>	<b>4 174 812</b>	<b>8 600 409</b>

Чистий дохід у 2018 році від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 1000) складає 83402407 тис.грн., що менше плану на 19310718 тис.грн., більше звіту минулого року на 9464256 тис.тис.грн. та більше за 2016 рік на 16832243 тис.грн.

Собівартість реалізованої продукції у 2018 році від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 1010) складає 77104073 тис.грн., що менше плану на 10703436 тис.грн., більше звіту минулого року на 9757392 тис.грн. та більше за 2016 рік на 13407217 тис.грн.

Валовий прибуток/збиток у 2018 році від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 1020) складає 6298334 тис.грн., що менше плану на 8 607282 тис.грн., та менше звіту минулого року на 293136 тис.грн. також менше за 2016 рік на 3425026 тис.грн.

Адміністративні витрати у 2018 році від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 1030) складають 780854 тис.грн., що менше плану на

1162177 тис.грн., та менше 2017 року на 457204 тис.грн. також менше за 2016 рік на 82213 тис.грн.

Витрати на збут у 2018 році від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 1060) складає 135351 тис.грн., що менше плану на 15391 тис.грн., та менше звіту минулого року на 35116 тис.грн. та більше за 2016 рік на 8916 тис.грн.

Інші операційні доходи у 2018 році від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 1070) складають 1763151 тис.грн., що менше плану на 384646 тис.грн., та менше звіту минулого року на 587081 тис.грн. однак більше за 2016 рік на 920032 тис.грн.

Інші операційні витрати у 2018 році від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 1080) складають 2970468 тис.грн., що менше плану на 3388763 тис.грн., та менше звіту минулого року на 304596 тис.грн. та більше за 2016 рік на 2502225 тис.грн.

Фінансовий результат від операційної діяльності у 2018 році від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 1100) складає 4425597 тис.грн., що менше плану на 4174812 тис.грн., та менше звіту минулого року на 83301 тис.грн. однак більше за 2016 рік на 1429044 тис.грн.

Проаналізуємо складові собівартості реалізованої продукції АТ «Укрзалізниця» за період, що досліджується (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Складові собівартості реалізованої продукції АТ «Укрзалізниця» за 2016–2018рр. [27]

Показник	Код рядка	2016 рік	2017 рік	2018 рік	План 2019 року
1	2	3	4	5	6
<b>Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг):</b>	<b>1010</b>	<b>(63 696 856)</b>	<b>(67 346 681)</b>	<b>(77 104 073)</b>	<b>(87 807 509)</b>
Витрати на сировину та основні матеріали	1011	(6 197 034)	(6 090 877)	(6 229 312)	(11 500 734)
Витрати на паливо	1012	(5 862 187)	(7 330 307)	(9 384 102)	(10 211 213)
Витрати на електроенергію	1013	(7 751 609)	(7 913 840)	(8 236 671)	(9 576 109)

1	2	3	4	5	6
Витрати на оплату праці	1014	(20 345 609)	(25 536 327)	(32 328 403)	(35 555 788)
Відрахування на соціальні заходи	1015	(4 165 075)	(5 410 249)	(6 963 611)	(7 547 336)
Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення ремонту, технічного огляду, нагляду, обслуговування тощо)	1016	(371 225)	(221 779)	(366 657)	(1 593 345)
Амортизація основних засобів і нематеріальних активів	1017	(17 374 384)	(14 457 642)	(12 281 378)	(14 431 960)
Інші витрати	1018	(1 629 733)	(385 660)	(1 313 939)	2 608 976

Витрати на сировину та основні матеріали (рядок 1011) у 2018 році складають 6229312 тис.грн., що менше плану на 5271422 тис.грн., та більше минулого року на 138435 тис.грн., та більше за 2016 рік на 32278 тис.грн.

Витрати на паливо (рядок 1012) у 2018 році складають 9384102 тис.грн., що менше плану на 827111 тис.грн., та більше минулого року на 2053795 тис.грн., та більше за 2016 рік на 3521915 тис.грн.

Витрати на електроенергію (рядок 1013) у 2018 році складають 8236671 тис.грн., що менше плану на 1339438 тис.грн., та більше минулого року на 322831 тис.грн., та більше за 2016 рік на 485062 тис.грн.

Витрати на оплату праці (рядок 1014) у 2018 році складають 32328403 тис.грн., що менше плану на 3227385 тис.грн., та більше минулого року на 6792076 тис.грн., та більше за 2016 рік на 11982794 тис.грн.

Відрахування на соціальні заходи (рядок 1015) у 2018 році складають 6963611 тис.грн., що менше плану на 583725 тис.грн., та більше минулого року на 1553362 тис.грн., та більше за 2016 рік на 2798536 тис.грн.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (рядок 1016) у 2018 році складають 366657 тис.грн., що менше плану на 1226688 тис.грн., та більше минулого року на 144878 тис.грн. але менше за 2016 рік на 4568 тис.грн.

Амортизація основних засобів і нематеріальних активів (рядок 1017) у 2018 році складає 12281378 тис.грн., що менше плану на 2150582 тис.грн., та менше минулого року на 2176264 тис.грн. також менше за 2016 рік на 5093006 тис.грн.

Інші витрати (рядок 1018) у 2018 році складають 1313939 тис.грн., що менше плану на 1295037 тис.грн., та більше минулого року на 928279 тис.грн., але менше за 2016 рік на 315794 тис.грн.

Витрати залізничної галузі є специфічними з точки зору класифікації за елементами. Аналіз таких витрат наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Елементи операційних витрат АТ «Укрзалізниця» за 2016–2018рр. [27]

Показник	Код рядка	2016	2017	2018	План 2019
Матеріальні витрати, у тому числі:	1400	19 007 508	20 544 286	23 320 934	30 447 043
витрати на сировину та основні матеріали	1401	6 370 729	6 315 760	6 145 027	11 634 231
витрати на паливо та енергію	1402	12 636 779	14 228 526	17 175 907	18 812 812
Витрати на оплату праці	1410	21 037 582	26 481 950	33 327 930	37 161 021
Відрахування на соціальні заходи	1420	4 628 268	5 492 045	7 145 861	7 889 676
Амортизація	1430	17 910 127	14 662 305	12 382 210	14 610 413
Інші операційні витрати	1440	5 238 277	3 730 329	3 322 661	5 069 762
<b>Усього</b>	<b>1450</b>	<b>67 821 762</b>	<b>70 910 915</b>	<b>79 499 596</b>	<b>95 177 915</b>

Матеріальні витрати (рядок 1400) у 2018 році складають 23320934 тис.грн., що менше запланованих на 7126109 тис.грн. та більше за минулий рік на 2776648 тис.грн., також більше за 2016 рік на 4313426 тис.грн.

Витрати на сировину та основні матеріали (рядок 1401) у 2018 році складають 6145027 тис.грн., що менше плану на 5489 204 тис.грн. менше за минулий рік на 170733 тис.грн., та менше за 2016 рік на 225702 тис.грн.

Витрати на паливо та енергію (рядок 1402) у 2018 році складають 17175907 тис.грн., що менше запланованих на 1636905 тис.грн. та більше за минулий рік на 2947381 тис.грн., також більше за 2016 рік на 4539128 тис.грн.

Витрати на оплату праці (рядок 1410) у 2018 році складають 33327930 тис.грн., що менше запланованих на 3 833 091 тис.грн. та більше за минулий рік на 6845980 тис.грн., також більше за 2016 рік на 12 290 348 тис.грн.

Відрахування на соціальні заходи (рядок 1420) у 2018 році складають 7145 861 тис.грн., що менше запланованих на 743815 тис.грн. та більше за минулий рік на 1653816 тис.грн., також більше за 2016 рік на 2517 593 тис.грн.

Амортизаційні відрахування (рядок 1430) у 2018 році складають 12382210 тис.грн., що менше плану на 2228 203 тис.грн. менше за минулий рік на 2280 095 тис.грн., та менше за 2016 рік на 5527917 тис.грн.

Інші операційні витрати (рядок 1440) у 2018 році складають 3322661 млн.тис.грн., що менше плану на 1747 101 тис.грн. менше за минулий рік на 407 668 тис.грн., та менше за 2016 рік на 1915616 тис.грн.

Усього витрат (рядок 1450) у 2018 році складають 79499 596 тис.грн., що менше плану на 15678319 тис.грн. та більше за минулий рік на 8588681 тис.грн., також більше за 2016 рік на 11677834 тис.грн.

#### **1.4 Техніко-економічна характеристика депо**

Залізничний транспорт забезпечує потребу в пасажирських та вантажних перевезеннях, сприяє діяльності народного господарства держави. Щоб виконувати значний обсяг перевезень експортно–імпортних і транзитних вантажів потрібно відповідати європейським стандартам щодо підвищення рівня сервісу і якості транспортних послуг.

З цією метою треба здійснити ряд технічних, технологічних і організаційних заходів, спрямованих на підвищення швидкостей і скорочення строків доставки вантажів, покращення якості перевезення, розширення переліку транспортних послуг, удосконалення інформаційно–аналітичного забезпечення.

Підрозділ «Дніпровське моторвагонне депо» є організаційною ланкою на залізничному транспорті, яка створена з метою забезпечення задоволення потреб населення у регіональних та приміських пасажирських перевезеннях при безумовному забезпеченні утримання у належному стані рухомого складу, безпеки руху, охорони праці на залізничному транспорті.

Підрозділ у своїй діяльності керується законодавством, статутом та внутрішніми документами Товариства, Положенням про регіональну філію «Придніпровська залізниця» АТ «Українська залізниця», Положенням про структурний підрозділ «Служба приміських пасажирських перевезень» регіональної філії «Придніпровська залізниця» АТ «Українська залізниця», цим Положенням, рішеннями та наказами, прийнятими та виданими органами Товариства, Філії та його посадовими особами.

Основними завданнями Підрозділу є:

- Забезпечення безпеки руху електропоїздів, охорони праці і навколишнього середовища.
- Проведення підготовки і навчання кадрів локомотивних бригад і робітників з ремонту тягового рухомого складу, раціональне використання їх праці.
- Забезпечення ремонту і утримання у справному стані тягового рухомого складу, будинків і споруд, обладнання, яке перебуває на балансі депо.
- Забезпечення раціонального використання матеріальних, паливно–енергетичних, фінансових і трудових ресурсів.
- Реалізація заходів з охорони навколишнього середовища, пожежної безпеки.
- Розробка і здійснення заходів щодо зниження собівартості робіт, підвищення продуктивності праці, рентабельності виробництва, контроль за дотриманням умов законодавства про працю.
- Розробка та реалізація заходів щодо розвитку і зміцнення матеріально–технічної бази господарства, впровадження прогресивних технологій нової

техніки, створення безпечних умов праці, попередження виробничого травматизму, професійних захворювань.

– Організація робіт із забезпечення мобілізаційної готовності Філії.

Підрозділ для вирішення покладених на нього завдань виконує наступні роботи:

1. Надання послуг щодо перевезення пасажирів у приміському сполученні.
2. Надання послуг стороннім організаціям з обслуговування і ремонту залізничного та іншого транспорту.
3. Виконання робіт та надання послуг у сфері ремонтної та реставраційної діяльності, сервісного (гарантійного) обслуговування, громадського харчування, побутового обслуговування та інше.
4. Фінансові операції, крім тих, що внесені чинним законодавством до виключної компетенції банків, інших фінансово–кредитних та інвестиційних установ і організацій.
5. Інформаційно–обчислювальне обслуговування, розробка, реалізація та супроводження програмного забезпечення, створення та обслуговування комп'ютерних мереж.
6. Надання послуг з навчання, підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації робітників і спеціалістів.
7. Надання транспортно–експедиційних послуг.
8. Виробництво, передача та постачання електро– та теплової енергії.
9. Рекламна діяльність, надання довідково–інформаційних та інформаційно–посередницьких послуг.
10. Надання послуг зі зберігання, відпуску, відправлення паливно–мастильних та інших матеріалів.
11. Торговельна діяльність у сфері оптової та роздрібної торгівлі продовольчими і непродовольчими товарами з дозволу Залізниці, згідно з чинним законодавством.
12. Виробництво і реалізація товарів споживчого призначення, у тому числі продуктів харчування.

13. Виробництво і реалізація виробничого обладнання, хімічних речовин, іншої продукції виробничого призначення, виробництво і реалізація якої не заборонені чинним законодавством.

14. Юридична практика, представництво та захист інтересів юридичних і фізичних осіб.

15. Збирання, заготівля, переробка, реалізація брухту та відходів металів.

16. Забезпечення схоронності державної власності, яка перебуває на балансі Підрозділу.

17. Організація навчальних, наукових, культурних, спортивних та інших масових заходів.

18. Здійснення заходів щодо ефективного використання майна, яке належить Підрозділу на правах господарського відання.

19. Забезпечення режиму таємності і своєчасне здійснення необхідних заходів щодо відомостей, що містять службову, державну і комерційну таємницю.

Майно Підрозділу складається з основних фондів та оборотних засобів, а також цінностей, виділених Товариством, та іншого майна, що перебуває на балансі Підрозділу на правах оперативного керування та є складовою частиною майна Товариства.

Джерелами формування майна Підрозділу є:

- майно, передане Філії в господарське відання та закріплене за Підрозділом;
- фінансування в межах затвердженого кошторису витрат;
- доходи, отримані від надання послуг та інших видів фінансової та господарської діяльності;
- безоплатні чи благодійні внески, пожертвування організацій підприємств і громадян;
- придбання майна, набутого на підставах, не заборонених чинним законодавством.

Фінансування Підрозділу здійснюється в межах затвердженого кошторису витрат, який складається з надходжень на його поточний рахунок:

- фінансування Підрозділу в межах затвердженого кошторису витрат;
- доходів, одержаних від надання послуг, реалізації продукції, а також від інших видів фінансово–господарської діяльності;
- надходжень від підсобно–допоміжної діяльності;
- фінансування бюджету;
- доходи від оренди окремо визначеного майна, приміщень, споруд;
- інших надходжень, які не заборонені законодавчими актами України.

Підрозділ користується землею та іншими природними ресурсами відповідно до мети своєї діяльності та чинного законодавства.

Підрозділ має право у передбаченому чинним законодавством, Статутом публічного акціонерного товариства «Українська залізниця» та Положенням про Філію порядку здавати в оренду приміщення, устаткування, транспортні засоби, інвентар та інші матеріальні цінності, які належать Товариству та перебувають на балансі Підрозділу.

Збитки, завдані Підрозділу в результаті порушення її майнових прав фізичними, юридичними особами чи державними органами, відшкодовуються відповідно до чинного законодавства.

Підрозділ веде податковий облік, складає та подає податкову звітність.

Підрозділ веде податковий облік з податку на додану вартість, ведення реєстру виданих та отриманих податкових накладних відповідно до наказу Товариства, вимог нормативно–правових актів, структурному підрозділу присвоюється цифровий номер ідентифікації.

Структурний підрозділ Філії здійснює обов’язкову реєстрацію податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних відповідно до норм податкового законодавства.

Підрозділ складає окремі декларації з податку на додану вартість, додатки до них та уточнюючі розрахунки на електронних носіях і подає їх Філії через відповідний структурний підрозділ разом з копією записів у реєстрі виданих та отриманих податкових накладних в електронній формі у терміни, передбачені внутрішніми документами Товариства.

Підрозділ веде податковий облік з податку на прибуток відповідно до законодавства. Складає декларації з податку на прибуток, додатки до неї та уточнюючі декларації у паперовій та електронній формі та подає їх до Філії через відповідний структурний підрозділ у терміни, передбачені внутрішніми документами Товариства.

Фінансові та податкові документи, у т.ч. звітність (фінансова, податкова, статистична тощо) Підрозділу підписуються начальником і головним бухгалтером (уповноваженою особою) Підрозділу або іншими уповноваженими особами, які виконують їх обов'язки.

Відповідальність за правильність та достовірність бухгалтерського та податкового обліку та звітності, а також за їх своєчасне надання відповідним органам та Товариству відповідно до законодавства, статуту Товариства та цього Положення, несуть начальник та головний бухгалтер (уповноважена особа) Підрозділу згідно з законодавством.

За місцем знаходження Підрозділу ведеться, зберігається та архівується вся документація, яка відноситься до діяльності Підрозділу.

Техніко–економічні показники РПЧ–1 за 2014–2016 роки подано у табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Техніко–економічні показники РПЧ–1 за 2014–2016 роки

Показники	2014 рік	2015 рік	Відхилен-ня 2015 р. від 2014 р.	2016 рік	Відхилен-ня 2016 р. від 2014 р.
Тонно-км брутто в млн.	1660,0	1300,5	-359,5	1588,3	-71,7
Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	141007	17254	-123753	210730	69723
Собівартість продукції, тис. грн.	138439	17209	-121230	210045	71606

Валовий прибуток, тис. грн.	2568	45	-2523	685	-1883
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	-4050	1184	5234	8966	13016
Витрата матеріалів, тис. грн.	6968	4665	-2303	8900	1932
Амортизація, тис. грн	26036	18315	-7721	50501	24465
Контингент, чол	705	699	-6	703	-2
Фонд оплати праці, тис. грн	37640,0	31676,0	-5964	49822,0	12182
Середньомісячна зарплата, грн	5339	5700	361	7087	1748
Продуктивність праці, ткм бруто/чел	2368,0	1865,9	-502,1	2381,3	13,3

Підприємство в 2014 році отримало чистий збиток в сумі 4050 тис. грн., в 2015 році отримало прибуток у сумі 1184 тис. грн., в 2016 році прибуток зріс і склав вже 8966 тис. грн. З цих даних можна говорити про позитивну динаміку розвитку підприємства та оптимістичне майбутнє підприємства.

Валовий прибуток навпаки зменшується з кожним роком: у 2014 він склав 2568 тис. грн., в 2015 році – 45 тис. грн., і в 2016 році валовий прибуток зріс і склав вже 685 тис. грн. З цих даних можна зробити висновок про те, що підприємство розвивається хвилеподібно.

Джерелом інформації для такого аналізу є планово–нормативні дані, матеріали оперативного, бухгалтерського обліку, позаоблікові дані. Техніко–економічний аналіз проводиться щоденно, за декаду, місяць, квартал, рік до складання підсумкової звітності. На підставі результатів аналізу приймаються важливі управлінські рішення.

Обсяг виконаних робіт на моторвагонному депо у 2014 році склав 141007 грн, у 2015 році – 146005 грн.

Тобто просліджується динаміка зросту обсягів виконаних робіт, що є позитивною тенденцією для підприємства.

Фондовіддача – характеризує ефективність використання основних виробничих засобів і відображає суму виробленої продукції на 1 гривню основних виробничих засобів. Структурним підрозділом РПЧ–1 у 2014 році було вироблено

продукції та надано послуг на суму 0,32 гривень на кожен використований гривню основних засобів. Зменшення фондоддачі у 2014 році свідчить про менш ефективне використання основних засобів. У 2015 року показник збільшився на 0,03 гривень і становив 0,35 гривень, а в 2016 році – на 0,1 і дорівнював 0,45. Це вказує на ефективне використання основних засобів.

Фондоозброєність характеризує ступінь технічної оснащеності праці. Фондоозброєність вказує на вартість основних засобів, що припадає на одну особу промислово–виробничого персоналу на підприємстві. Фондоозброєність зростала впродовж усіх аналізованих років, що свідчить про збільшення вартості основних виробничих засобів.

Отримана динаміка обчислених показників свідчить про ефективність використання основних засобів у моторвагонному депо.

## **Висновки до розділу 1**

Дані обліку витрат використовуються для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємств та їх структурних підрозділів, визначення фактичної ефективності проведених організаційно-технічних заходів, виявлення резервів скорочення витрат, виконання аналітичних розрахунків.

Витрати виникають в процесі формування і використання ресурсів для досягнення визначеної мети. Звичайно вони є різнонаправленими, поділяються на інвестиційні та поточні, пов'язаними безпосередньо з виконанням підприємством своєї основної функції – виготовлення продукції.

Поняття «експлуатаційних витрат» в бухгалтерському обліку на підприємствах залізничного транспорту пов'язане із процесом перевезень.

Експлуатаційні витрати – це витрати, які пов'язані із основною діяльністю підприємств залізничного транспорту, а саме із процесом перевезень. Джерелом їх відшкодування є доходи від перевезень.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і

стимулювання їхнього зниження. Воно є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства

Сучасні методи управління витратами: директ-костинг (direct-costing), стандарт-кост (standard-cost), таргет-костинг (target-costing), абсорпшен-костинг (absorption-costing), кайзен-костинг (kaizen-costing), CVP-аналіз, кост-кілінг, бенч-маркінг витрат, LCC-аналіз, метод EVA тощо.

Підрозділ «Дніпровське моторвагонне депо» є організаційною ланкою на залізничному транспорті, яка створена з метою забезпечення задоволення потреб населення у регіональних та приміських пасажирських перевезеннях при безумовному забезпеченні утримання у належному стані рухомого складу, безпеки руху, охорони праці на залізничному транспорті.

Підприємство в 2014 році отримало чистий збиток в сумі 4050 тис. грн., в 2015 році отримало прибуток у сумі 1184 тис. грн., в 2016 році прибуток зріс і склав вже 8966 тис. грн. З цих даних можна говорити про позитивну динаміку розвитку підприємства та оптимістичне майбутнє підприємства.

Валовий прибуток навпаки зменшується з кожним роком: у 2014 він склав 2568 тис. грн., в 2015 році – 45 тис. грн., і в 2016 році валовий прибуток зріс і склав вже 685 тис. грн. З цих даних можна зробити висновок про те, що підприємство розвивається хвилеподібно.

## **2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ У ДЕПО**

### **2.1 Організація бухгалтерського обліку на залізничному транспорті**

Протягом останніх років залізнична галузь України перебуває у стані реформування та структурних перетворень. Це пов'язано, насамперед, з євроінтеграційними процесами та нагальною потребою докорінних змін у підходах до управління та фінансування галузі [28, с.11].

Україна для себе обрала інтеграційну модель управління залізничним транспортом, у нас цю модель також називають моделлю вертикальної інтеграції. Дана модель уже почала впроваджуватися. Так, на верхньому рівні вже є чітка картина, яку структуру матиме розподіл роботи по окремих департаментах, проте досі не до кінця є зрозумілою організаційна структура діяльності філій, дирекцій та інших структурних підрозділів [29, с. 27].

У Товаристві триває реформа корпоративного управління. Її мета – досягнення високих стандартів відкритості, прозорості та підзвітності. В 2018 році було завершено роботу з визначення нової системи управління та розпочато поступове втілення її в життя [30].

Будь-які зміни тісно пов'язані з витратами на їх втілення та з очікуваними результатами. Система управління витратами має бути узгоджена зі стратегічними цілями галузі, що визначаються системою стратегічного менеджменту залізничного транспорту. Ключову позицію в системі стратегічного менеджменту залізничного транспорту займає управлінський аспект формування витрат.

Основою побудови витрат на залізничному транспорті служить ієрархія їх розподілу відповідно до організаційної структури. У складі ієрархії на першому рівні є витрати товариства в цілому, на другому – витрати бізнес-сегментів, на третьому - витрати філій, акціонерних товариств, що входять до складу АТ «Українська залізниця», на четвертому – витрати, розподілені за видами діяльності (для виробничих підрозділів, відокремлених структурних підрозділів), і, далі, витрати, розподілені відповідно до класифікації, прийнятої в системі

управлінського обліку, Номенклатури витрат і принципів їх віднесення на певні статті собівартості.

Система управлінського обліку підприємства залізничного транспорту – це певним чином впорядкована і підпорядкована внутрішньому регламенту система процедур визначення, збору, вимірювання, реєстрації і обробки інформації про витрати і результати господарської діяльності підприємства в розрізі певних сегментів діяльності, а також передачі цієї інформації персоналу, що здійснює контроль і що ухвалює управлінські рішення.

Практичними принципами управлінського обліку є: системний підхід до управління витратами, методична єдність, управління витратами на усіх стадіях життєвого циклу перевезень, удосконалення інформаційної бази, підвищення зацікавленості центрів відповідальності у зниженні рівня витрат.

Стратегією АТ «Українська залізниця» на 2019-2023 роки передбачена реорганізація Товариства з регіональної структури у бізнес-сегменти, основними з яких є: вантажні перевезення та логістика; пасажирські перевезення; виробництво та сервіс; інфраструктура. Формувати політику діяльності зазначених бізнес-сегментів буде корпоративний центр, також є потреба в створенні окремої структури, яка буде займатися впорядкуванням непрофільних активів Товариства. Організаційний розподіл має бути здійснений разом із запровадженням окремого обліку для кожної вертикалі. Головною метою структурних змін є розподіл послуг інфраструктури та власне перевезень, які наразі надаються спільно, а також є фінансово та організаційно пов'язаними [31].

Між підприємствами залізничного транспорту (ПрАТ, які є дочірніми компаніями АТ «УЗ»), регіональними філіями та їх структурними підрозділами, а також галузевими філіями – у зв'язку з територіальними особливостями організації перевезень, діє складний механізм формування облікової інформації та складання фінансової звітності з урахуванням внутрішньогосподарських розрахунків [32, р. 36].

Залізниці України є державною власністю та складовими «Укрзалізниця». Централізоване управління залізницями являє собою поєднання централізованого

керівництва та надання самостійності окремим виробничо-технологічним підрозділам залізниць. В свою чергу основна діяльність підприємств залізничного транспорту складає з експлуатаційної (перевезення пасажирів, вантажів тощо) та підсобно-допоміжної (допоміжні операції та організація виробництва) [33, с. 11].

Враховуючі особливості роботи залізничної галузі для організації бухгалтерського обліку використовуються така внутрішня нормативна база:

- відповідний план рахунків бухгалтерського обліку;
- облікова політика «Укрзалізниця»;
- методичні рекомендації щодо застосування положень бухгалтерського обліку;
- звіт про доходи і витрати (форма № 10-зал);
- Номенклатура витрат та інші документи.

У зв'язку з існуванням деяких особливостей організації перевезень залізничного транспорту України з'являються внутрішньогосподарські та внутрішні розрахунки між залізницями та підприємствами залізничного транспорту. До внутрішніх розрахунків можна віднести розрахунки між «Укрзалізницею» та підприємствами її сфери управління. Розрахунки між підприємствами залізничного транспорту та їх підрозділами – це внутрішньогосподарські розрахунки.

Таким чином, до особливостей організації бухгалтерського обліку на підприємствах залізничного транспорту можна віднести:

- специфічність продукції (відсутність готової продукції);
- єдиний технологічний процес перевезень;
- централізований розподіл надходжень доходу;
- перевезені пасажирів та вантажів не є власністю залізниць;
- використання вагонів на всій мережі залізниць;
- безпека перевезень [33, с. 11].

Структурні зміни в управлінні АТ «Укрзалізниця» обумовлюють такі зміни в управлінні економікою залізничної галузі, як наприклад, організація

податкового та бухгалтерського обліку. Від правильної організації обліку, в свою чергу, залежить рівень економічної роботи підприємств залізничного транспорту.

Організація бухгалтерського та податкового обліку здійснюється на основі затвердженої структури АТ «Укрзалізниця», видів економічної діяльності, структури виробництва.

Бухгалтерський облік на підприємстві залізничного транспорту повинен задовольняти вимоги за такими ознаками:

- за якістю;
- за змістом;
- за побудовою.

Умови організації бухгалтерського обліку:

- вивчення структури підприємства, особливостей його діяльності;
- застосування чинного законодавства, інструкцій та положень;
- організація роботи облікового апарату;
- формування взаємовідносин бухгалтерії з іншими підрозділами підприємства.

До складу АТ «Укрзалізниця» входять структурні підрозділи без надання їм прав юридичної особи.

У підрозділі АТ «Укрзалізниця» ведення бухгалтерського обліку доцільно вести відповідно до штатного розкладу бухгалтерії. На склад бухгалтерії впливають наступні фактори:

- види діяльності;
- обсяг робіт;
- чисельність працівників;
- рівень автоматизації облікових робіт.

Завдання та функції Центральної бухгалтерії АТ «Укрзалізниця»:

- планування діяльності;
- визначення методології бухгалтерського обліку;
- казначейство;

- економічний аналіз;
- управління доходами, податками, залученими коштами;
- управлінський облік;
- контроль;
- складання звітності [33, с. 14].

Головний бухгалтер центральної бухгалтерії АТ «Укрзалізниця» контролює розробку та затвердження наступних обов'язкових документів:

- облікова політика АТ «Укрзалізниця»;
- порядок економічних взаємовідносин;
- методичні рекомендації відносно застосування Положень бухгалтерського обліку на залізничному транспорті;
- план рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій та зобов'язань підприємств залізничного транспорту.

Основними завданнями Департаменту бухгалтерського, податкового обліку, звітності та методології є [34]:

- впровадження єдиних методологічних засад з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- складання загальної та консолідованої фінансової звітності АТ, подання її відповідним органам у встановлені строки;
- організація та забезпечення складання оперативної (управлінської) звітності;
- організація проведення внутрішньогосподарських розрахунків в АТ;
- формування, розподіл та облік доходів АТ за перевезення пасажирів, вантажів і надані послуги у внутрішньому та міжнародному сполученнях за складовими перевізного процесу;
- складання загальної податкової звітності по Товариству;
- ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової, оперативної, управлінської та податкової звітності;

- забезпечення організації роботи щодо проведення аудиту консолідованої фінансової звітності Товариства, складеної у відповідності до МСФЗ;
- координація діяльності філій та залежних товариств з питань: ведення бухгалтерського, податкового та управлінського обліку;
- складання і подання філіями, залежними товариствами фінансової та податкової звітності в установлені строки;
- впровадження інформаційних систем бухгалтерського, податкового та управлінського обліку.

Отже, облікова система галузі формується в цілях забезпечення єдності методологічного, технічного та організаційного, облікового та управлінського процесів залізницями, підприємствами, організаціями, установами та їх виробничими підрозділами [38, с. 159].

## **2.2 Особливості визнання і оцінки витрат на залізничному транспорті**

Облік витрат залізничної галузі необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування обліково-аналітичної інформації про витрати. Цей обліковий процес здійснюється в кілька етапів, а саме: первинний облік, групування, систематизація і узагальнення інформації, і, як підсумок – калькулювання собівартості за видами діяльності.

Вміле управління витратами підприємств залізничного транспорту на основі якісної обробки управлінської інформації сприяє зростанню ефективності діяльності та підвищенню конкурентоспроможності галузі [14].

З метою ведення окремого бухгалтерського обліку витрат обліковою політикою АТ «Українська залізниця» передбачено наступні види діяльності:

- основні види економічної діяльності залізничного транспорту;
- допоміжна діяльність виробничих та відокремлених структурних підрозділів;
- інші види економічної діяльності.

Основні види економічної діяльності залізничного транспорту включають в себе наступні групи: послуги з перевезення та види економічної діяльності, що забезпечують перевезення.

До послуг з перевезень належать:

- пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях;
- пасажирські перевезення у приміському сполученні;
- вантажні перевезення.

До складу видів економічної діяльності, що забезпечують перевезення, входять:

- утримання та експлуатація об'єктів інфраструктури;
- надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі);
- ремонт рухомого складу [2, с. 162].

Відображення витрат виробничими підрозділами на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється за статтями та економічними елементами витрат відповідно П(С)БО 16 «Витрати» та Номенклатури витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України.

Об'єктом даного дослідження є «Дніпровське моторвагонне депо», основними видами діяльності якого є: надання послуг щодо перевезення пасажирів у приміському сполученні; обслуговування і ремонт залізничного транспорту для сторонніх споживачів; надання послуг локомотивної тяги у приміському русі; виробництво, передача та постачання електричної та теплової енергії на сторону.

Для ефективного управління витратами моторвагонних депо необхідно дотримуватись певних вимог, а саме: обрати таку систему обліку елементів витрат та статей калькуляції, яка б враховувала специфічні особливості виробничого процесу (зокрема надання послуг локомотивної тяги у приміському русі та ремонтних робіт приміських електропоїздів). Також необхідно постійно мати достатньо точну оцінку виконання певних видів робіт депо, що забезпечить

контроль стану внутрішньогосподарських розрахунків, якщо послуги надаються власній філії та розрахунків з контрагентам за умов надання послуг на сторону. Наступною вимогою є потреба щодо оперативного формування повної, прозорої і порівняльної інформації про рівні витрат як за видами діяльності (основна, допоміжна, інші види) так і за складовими витрат відповідно до Номенклатури [35, с. 54].

Оперативність інформації є дуже важливим аспектом, оскільки своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий тільки при такій організації обліку, при якій причини змін собівартості, допущення перевитрат і отримання економії розкриваються не тільки шляхом аналізу звітних калькуляцій, але й у процесі господарської діяльності на підставі первинної документації та поточних облікових записів [36, с. 73].

Проблема формування собівартості робіт і послуг відповідно до Номенклатури витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України полягає у визначенні й взаємному узгодженні факторів, які на неї впливають. Ступінь впливу різноманітних факторів на рівень собівартості визначається після їх систематизації, яка створює умови для якісного аналізу. Крім того, собівартість за видами діяльності складається з витрат, які різноманітні за своїм складом, економічним призначенням, участю у перевізному процесі, що призводить до необхідності їх класифікації. Класифікація витрат за тією чи іншою ознакою або за кількома ознаками одночасно лежить в основі організації обліку, планування та аналізу виробничих витрат, калькулювання собівартості продукції.

Основою побудови обліку витрат і калькулювання собівартості на залізничному транспорті служить ієрархія їх розподілу відповідно до організаційної структури. У складі ієрархії на першому рівні є витрати Товариства в цілому, на другому – витрати Філій та підрозділів, на третьому – витрати, розподілені за видами діяльності (для виробничих та відокремлених структурних підрозділів), і, далі, витрати, розподілені відповідно до класифікації, прийнятої в системі управлінського обліку, і принципів їх віднесення на певні статті собівартості.

Так, Філії для включення постійних загальновиробничих витрат до витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) і до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) за базу розподілу приймають обсяг виконаних робіт (послуг). Загальновиробничі витрати, які включаються до витрат на виробництво продукції, робіт, послуг (змінні та постійні розподілені), спочатку розподіляються між господарствами перевезень та господарствами допоміжного виробництва Філій Товариства пропорційно фонду оплати праці по цих господарствах, а потім між окремими видами робіт (послуг) також пропорційно фонду оплати праці працівників, зайнятих у виробництві кожного з відповідних видів робіт (послуг) [2, с. 22].

Враховуючи організаційно-технологічні особливості здійснення різних видів перевезень та структуру управління залізничного транспорту, доцільно виділити центри формування витрат першого та другого порядків. До першого віднести галузеві господарства, а до другого – їх виробничі та відокремлені структурні підрозділи. Оскільки операційна діяльність включає основну та допоміжну діяльності, важливо розрізнити основні і допоміжні місця виникнення витрат. За основними місцями формуються витрати за видами перевезень, а за допоміжними – витрати з виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг для потреб основних підрозділів. Місцями виникнення витрат слід визнати виробничі дільниці і цехи цих підрозділів, робочі місця, а також стадії перевізного процесу та об'єкти експлуатації. Сферами відповідальності на залізничному транспорті вважаються господарства, підрозділи господарств, виробничі дільниці, цехи, робочі місця та стадії перевізного процесу [37, с. 99].

Собівартість реалізованої АТ «Укрзалізниця» протягом звітного періоду продукції (товарів, робіт, послуг) складається з її виробничої собівартості, нерозподілених постійних загальновиробничих та понаднормативних виробничих витрат.

Формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) первісно відбувається на рахунку 23 «Виробництво» в розрізі субрахунків: 230-232 для обліку витрат з перевезень; 233-236 для обліку витрат допоміжної діяльності;

237-238 для обліку витрат допоміжного виробництва; 239 – для обліку витрат інших видів економічної діяльності.

Це відбувається у два етапи:

1) спочатку включаються прямі витрати: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати;

2) в кінці звітної періоду – змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Слід зазначити, що для обліку загальновиробничих витрат окремо обліковуються: загальновиробничі витрати з перевезень; загальновиробничі витрати з допоміжної діяльності; загальновиробничі витрати з інших видів економічної діяльності.

Процедура включення (списання) загальновиробничих витрат на рахунок 23 «Виробництво» в розрізі окремих субрахунків за видами виробничої діяльності наступна:

1) спочатку загальновиробничі витрати розподіляються між господарствами перевезень та господарствами допоміжної діяльності Філій пропорційно фонду оплати праці по цих господарствах;

2) потім загальновиробничі витрати розподіляються між окремими видами робіт (послуг) також пропорційно фонду оплати праці працівників, зайнятих у виробництві кожного з відповідних видів робіт (послуг).

Перелік загальновиробничих витрат для Філій наведено в додатку 1 до Облікової політики АТ «Укрзалізниця» [2].

В кінці звітної періоду для відображення результатів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) залізничного транспорту витрати виробництва, як з перевезень, так і з підсобно-допоміжної діяльності та інших видів економічної діяльності що відображені на рахунку 23 «Виробництво» в розрізі окремих субрахунків (за видами економічної діяльності) списуються на рахунок 90 «Собівартість реалізації».

В кінці звітної періоду собівартість реалізованої АТ «Укрзалізниця» (товарів, робіт, послуг) списується на рахунок фінансових результатів діяльності.

Детальний перелік витрат, що входять до виробничої собівартості послуг, робіт, продукції, наведений у Номенклатурі витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України [4].

Витрати виробництва залізничного транспорту також можливо класифікувати за видами економічної діяльності (рис. 2.1) [33, с. 23].

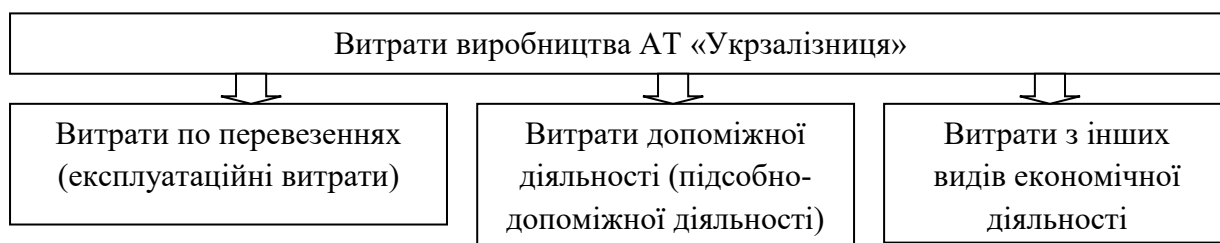


Рисунок 2.1 – Класифікація витрат виробництва залізничного транспорту

Витрати по перевезеннях (експлуатаційні витрати) являють собою грошовий вираз витрат по переміщенню вантажів і пасажирів.

Витрати допоміжної діяльності (підсобно-допоміжної діяльності) – це витрати, необхідні для забезпечення основного процесу перевезень.

До витрат з інших видів економічної діяльності відносяться: витрати з будівництва об'єктів інфраструктури; витрати з науково-дослідної та дослідно-конструкторської роботи; витрати з утримання соціальної сфери; витрати промисловості; витрати з інших видів діяльності.

Оскільки управління витратами є частиною цінової політики суб'єктів господарювання, то виділення центрів формування витрат та оптимізація процесу калькулювання собівартості робіт і послуг виробничих підрозділів набуває особливої актуальності для залізничної галузі в ситуації зміни економічних умов господарювання, зменшення обсягів перевезень, падіння конкурентоздатності залізничного транспорту як для вантажних, так і пасажирських перевезень в усіх сполученнях.

Розглянемо межі фінансового та управлінського обліку з урахуванням технологічної специфіки залізничної галузі.

Система фінансового обліку в частині витрат є основою формування інформації про собівартість послуг залізничного транспорту за основними видами економічної діяльності відповідно до Номенклатури витрат.

Система управлінського обліку підприємства залізничного транспорту – це певним чином впорядкована і підпорядкована внутрішньому регламенту система процедур визначення, збору, вимірювання, реєстрації і обробки інформації про витрати і результати господарської діяльності підприємства в розрізі певних сегментів діяльності, а також передачі цієї інформації персоналу, що здійснює контроль і що ухвалює управлінські рішення [38, с. 159].

Ефективна регламентація управлінського обліку враховує наявність формальних облікових процедур:

- формальне встановлення і документальне закріплення (на основі детальних розроблених посадових інструкцій) порядку дій і взаємин певного круга працівників підприємства з приводу управлінського обліку, контролю і аналізу, підготовки і представлення управлінської звітності;
- визначення кола первинних документів або інших носіїв інформації, де відбиваються дані управлінського обліку;
- встановлення порядку руху документів (носіїв інформації) від моменту їх виникнення до архівації;
- визначення «точок контролю» для оцінки різних аспектів сегментів діяльності, а також «критичних точок контролю», де ризик виникнення небажаних явищ особливо значний;
- вибір типів і методів здійснення управлінського обліку.

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

Отже, для потреб калькулювання витрат галузі – визначальною є саме система управлінського обліку.

### **2.3 Облік витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку**

Облік витрат можна вести в будь-якій деталізації. При цьому потрібно, щоб в первинних документах було організовано достатню кількість ознак групування інформації. Децентралізація обліку витрат в підрозділах (за центрами відповідальності і місцями формування витрат) забезпечує індивідуальну персональну відповідальність кожної посадової особи і працівника за результати виробництва на своїй ділянці і робочому місці [39, с. 46].

Як відомо, аналітичний облік витрат організовується відповідно до галузевих методичних рекомендацій по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг). Але навіть у межах однієї галузі кожне підприємство має суттєві особливості в технології і організації виробництва, і це не може не враховуватись в управлінському обліку при організації аналітичного обліку витрат [40, с. 173].

На сьогоднішній час ефективне управління ресурсами залізничного транспорту неможливе без чіткого планування експлуатаційних витрат за елементами витрат. У свою чергу, ефективне планування експлуатаційних витрат дозволить більш раціонально використовувати виділені кошти, з більшою їх віддачею, що в підсумку призведе до покращення експлуатаційних показників діяльності залізниць, їх конкурентоспроможності.

**Експлуатаційні витрати** складаються з поточних витрат, які необхідні для виконання перевезень вантажів, пасажирів, багажу, пошти. Експлуатаційні витрати пов'язані із здійсненням основної діяльності (експлуатаційної роботи).

Експлуатаційні витрати поділяються за елементами витрат:

**Елементи витрат** – це однорідні види витрат на виробництво продукції – перевезення.

**Структура експлуатаційних витрат:**

1. Витрати на заробітну плату – враховують витрати на оплату праці виробничого персоналу і тих працівників, які зайняті в експлуатаційній діяльності.

2. Відрахування на соціальні заходи – визначені обов’язкові відрахування на державне соціальне страхування, пенсійний фонд, державний фонд зайнятості, на медичне страхування.

3. Витрати на матеріали – враховують вартість купованих матеріалів, які будуть використовуватись в процесі виробництва на утримання та ремонт рухомого складу, постійних пристроїв, обладнання, будівель, споруд, вартість запасних частин, спеціальний одяг, малоцінні і швидкозносні предмети та інше.

4. Витрати на паливо – визначають вартість придбаного палива всіх видів для тяги поїздів, опалення їх і будівель та на інші технологічні цілі.

5. Витрати на електроенергію враховують вартість придбаної електричної енергії на тягу поїздів, на освітлення, опалення, інші виробничі цілі.

6. Амортизація – витрати на повне відновлення основних фондів виходячи з їх балансової вартості і встановлених норм відрахувань.

7. Інші витрати – це витрати у спеціальні позабюджетні фонди, на обов’язкове страхування майна, платежі по кредитах, плата стороннім підприємствам за пожежну і сторожову охорону, оплата послуг зв’язку, обчислювальних центрів, створення резерву та інші витрати.

Всі експлуатаційні витрати розраховуються за статтями. Кожній статті присвоюється номер і відповідний вимірник у відповідності з яким визначають витрати.

### **Планування експлуатаційних витрат за елементами.**

Основні завдання планування експлуатаційних витрат – забезпечення виконання заданого обсягу перевезень необхідними витратами. Плануються експлуатаційні витрати по мережі, окремо по залізницях, дирекціях і лінійних підрозділах. План експлуатаційних витрат складається на основі плану перевезень, плану роботи рухомого складу, плану по праці та інших розділах економічного розвитку.

Плануються експлуатаційні витрати за елементами витрат: витрати на заробітну плату, відрахування на соціальні заходи, витрати на матеріали, витрати на паливо, витрати на електроенергію, амортизацію, інші витрати.

Витрати на оплату праці плануються виходячи із ліміту чисельності персоналу по перевезеннях і середньомісячної заробітної плати.

**Чисельність працівників по перевезенням визначається:**

1. За обсягом робіт та нормами виробітку.
2. За числом виробничих об'єктів і нормами витрат праці на один об'єкт.
3. За числом господарських одиниць і штатним розкладом.

Середньомісячну заробітну плату визначають виходячи з форм і систем заробітної плати, премій та надбавок.

Відрахування на соціальні потреби/заходи плануються відповідно до чинного законодавства за встановленими нормами у відсотках від фонду оплати праці.

Відрахування на соціальні потреби = ФОП\*22%

Витрати на матеріали, паливо і електроенергію плануються в залежності від величини цих видів ресурсів, які необхідні для виконання обсягів перевезень і ціни одиниці відповідного ресурсу. При плануванні витрат на паливо і електроенергію для тяги поїздів обсяг робіт виражається різними вимірниками: тонно-кілометрами брутто, локомотиво-кілометрами пробігу, локомотиво-годинами простою. І тому норми витрат палива і електроенергію встановлюють на 10тис. тонно-кілометрів брутто, 100 локомотиво-кілометрів лінійного пробігу і 1 годину простою. Ці витрати залежать від ціни 1 т умовного палива і 1 кВт год електроенергії. Плануються витрати на паливо і електроенергію і для інших потреб. Величина цих витрат залежить від кількості обладнання і пристроїв, їх потужності і часу роботи.

Амортизаційні відрахування планують в залежності від середньорічної вартості основних засобів і норм відрахування на їх повне відтворення. Річні амортизаційні відрахування залежать від початкової (балансової) вартості, терміну служби, величини залишкової (ліквідної) вартості і витрат на її реалізацію.

Для забезпечення якісного обліку витрат з перевезень на залізничному транспорті доцільно розрізняти такі поняття: витрати підсобно-допоміжної діяльності, витрати підсобно-допоміжної діяльності з обслуговування експлуатаційної діяльності, витрати підсобно-допоміжної діяльності з обслуговування сторонніх відносно залізниць юридичних і фізичних осіб.

Експлуатаційні витрати – це грошове вираження поточних витрат залізниць на здійснення перевезень, величина яких, поділена на обсяг виконаних перевезень, складає собівартість транспортування одиниці вантажу, пасажиря, багажу чи пошти. До них включаються витрати експлуатаційної та підсобно-допоміжної діяльності з обслуговування експлуатаційної діяльності (крім витрат, що відшкодовуються за рахунок додаткових зборів та платежів).

Планування експлуатаційних витрат за елементами витрат здійснюється відповідно до Номенклатури витрат за наступними елементами витрат: витрати на оплату праці; матеріальні витрати (матеріали, паливо, електроенергія; інші матеріальні витрати); амортизація; відрахування на соціальні потреби та інші витрати.

Витратами експлуатаційної діяльності слід вважати поточні витрати, пов'язані з перевезенням вантажів, пасажирів, багажу і пошти, що виникають у результаті технічної і комерційної експлуатації залізниць.

Підприємства залізничного транспорту бухгалтерський облік витрат з основної діяльності здійснюють на субрахунках іншого й третього порядку рахунку 23 «Виробництво» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій залізничного транспорту України.

Ведення обліку витрат здійснюється на підставі первинних документів на рівні структурних підрозділів залізниць – дистанції колії, автоматики, телемеханіки та зв'язку, електропостачання, депо локомотивних, вагонних, станцій тощо, підприємств, що входять до сфери управління Укрзалізниці, та їх структурних підрозділів

Механізм формування витрат є виключно важливим для економіки залізничного транспорту і обумовлений декількома причинами:

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

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

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

4) необхідно розробляти нові науково обґрунтовані методи виконання різних техніко-економічних розрахунків для удосконалення фінансово-економічного механізму, у т. ч. більш прозорого визначення собівартості перевезень та ін.

Експлуатаційні витрати є найважливішим елементом витрат залізничного транспорту через високу трудомісткість, фондомісткість і ремонтємність транспортного виробництва, що відображає обсяг попиту і пропозиції, рівень цін на перевезення, якість перевізного процесу і якість транспортного обслуговування. Управління експлуатаційними витратами має ключове значення для підвищення ефективності роботи залізничного транспорту та їх оптимізація є найважливішою сучасною народногосподарською економічною проблемою.

Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати. В цьому обліковому процесі здійснюється первинний облік, групування, систематизація інформації, а також калькулювання собівартості продукції.

Облік витрат можна вести в будь-якій деталізації. При цьому потрібно, щоб в первинних документах було організовано достатню кількість ознак групування інформації. В аналітичному обліку підприємства на сьогодні немає перешкод для впровадження всіх прийомів управлінського обліку, в частині обліку витрат, випуску продукції і калькулюванні собівартості. Децентралізація обліку витрат в

підрозділах підприємства (за центрами відповідальності і місцями формування витрат) дає можливість виявити резерви виробництва: винуватців перевитрат, шляхи економії і зниження витрат. Така організація аналітичного обліку витрат забезпечує індивідуальну персональну відповідальність кожної посадової особи і працівника за результати виробництва на своїй ділянці і робочому місці.

Відповідно до Номенклатури витрат моторвагонне депо здійснює наступні види діяльності:

- ремонт рухомого складу (витрати збираються на рахунках 2361 «Господарство приміських пасажирських перевезень» 23610 «Ремонт власного рухомого складу регіональної філії», 23611 «Ремонт рухомого складу інших філій АТ «УЗ»» та 23612 «Ремонт рухомого складу на сторону») (табл. 2.1);

- надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі) (витрати збираються на рахунку 2351 «Господарство приміських пасажирських перевезень», який є субрахунком рахунка 235 «Надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі)» (табл. 2.2).

Таблиця 2.1 – Відображення витрат з ремонту рухомого складу у РПЧ

Зміст операції	Дебет	Кредит
Витрачено технологічний незнижувальний запас сировини й матеріалів локомотивного господарства для здійснення ремонту рухомого складу	23610	207
	23611	
	23612	
Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим ремонтом рухомого складу	23610	661
	23611	
	23612	
Нараховано ЄСВ	23610	65
	23611	
	23612	
Нараховано амортизацію	23610	131
	23611	
	23612	

Таблиця 2.2 – Відображення витрат з надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі) у РПЧ

Зміст операції	Дебет	Кредит
Витрачено паливо для надання послуг локомотивної тяги	2351	203
Нараховано заробітну плату машиністам	2351	661
Нараховано ЄСВ	2351	65

Нараховано амортизацію	2351	131
------------------------	------	-----

Крім субрахунків, наведених в табл. 2.1 і 2.2, РПЧ використовує субрахунки 236120 «Ремонт рухомого складу на сторону» та 236121 «Ремонт електросекцій «Міська електричка»» для відображення витрат за умов здійснення таких ремонтів, а також субрахунки 23510 «Локомотивна тяга для забезпечення перевезень», 23511 «Надання послуг локомотивної тяги іншим філіям АТ «УЗ»» та 23512 «Надання послуг локомотивної тяги на сторону» для відокремлення витрат з надання тяги у вантажному та приміському пасажирському русі. Наведені субрахунки передбачені Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій АТ «УЗ» [41].

Всі витрати з основної діяльності залізничного транспорту плануються і враховуються за відповідними господарствами і підрозділами: пасажирське, вантажної і комерційної роботи, перевезень, локомотивне, вагонне, колійне, цивільних споруд, автоматики, телемеханіки та зв'язку, електропостачання, обслуговування перевезень іноземними залізницями тощо.

Джерелом покриття витрат, пов'язаних з основною діяльністю залізничного транспорту, є доходи від перевезень, оплачені клієнтами на підставі затверджених тарифів з пасажирських та вантажних перевезень.

До витрат допоміжної діяльності залізничного транспорту відносяться витрати, що виникають при здійсненні такої діяльності і пов'язані з підвищенням якості обслуговування пасажирів, клієнтури відповідно до діючих Правил і умов перевезень пасажирів та вантажів.

Джерелом покриття витрат з допоміжної діяльності є, як правило, додатково одержані доходи від наданих додаткових послуг, пов'язані з перевезеннями, оплачені на підставі затверджених ставок додаткових зборів і договірних тарифів на послуги. Допоміжна діяльність, на відміну від основної, здійснюється конкретним структурним підрозділом незалежно від загального технологічного процесу перевезень.

## 2.4 Використання автоматизованої системи «Фобос» для обліку витрат

Модель інноваційного розвитку залізничного транспорту повинна охоплювати нормативно-правові, управлінські, фінансово-економічні, екологічні та інноваційні аспекти, спрямовані на підвищення конкурентоспроможності залізничної галузі [42].

Для розвитку організації та управління учасників перевізного процесу необхідна певна інформація. Від якості інформаційного забезпечення значною мірою залежить якість ухвалених управлінських рішень щодо подальшого розвитку галузі.

Система автоматизованого бухгалтерського обліку 90-х років не відповідала вимогам розвитку галузі. Так раніше всі підрозділи повинні були здавати первинні бухгалтерські документи на ІОЦ та регіональні інформаційно-обчислювальні центри (РІОЦ) для проведення централізованих розрахунків бухгалтерського обліку: розрахунок зарплати, облік основних засобів, облік матеріалів, баланс, спецодяг тощо. Бухгалтерські операції проводились на машино-лічильних станціях ІОЦ, а не на підприємствах. Притому на кожній залізниці для автоматизації задач бухгалтерського обліку розроблялася власна методологія, нормативно-довідкова інформація, своє програмне забезпечення, що виключало уніфікацію системи бухгалтерського обліку на підприємствах України і приводило до певних незручностей в подальшій автоматизації [43, с. 17].

На початку 2000-х років бухгалтерський облік на підприємствах Укрзалізниці провадився здебільшого за допомогою АРМ, створених інформаційно-обчислювальними центрами (ІОЦ) залізниць чи сторонніми розробниками. Введення інформації з первинних документів здійснювався операторами територіальних відділів ІОЦ. А подекуди бухгалтерія велася в ручному режимі на папері [42].

Для потреб ефективного управління залізничною галуззю виникла необхідність впровадження єдиного програмного забезпечення для організації і ведення бухгалтерського обліку. Головною метою такого забезпечення була

вимога єдності методології бухгалтерського обліку для усіх підприємств (структурних підрозділів) залізничного транспорту.

Застосування обчислювальної техніки дозволяє ефективно вирішити проблему аналітичного обліку, а саме вести аналітичний облік із будь-яким рівнем деталізації та широкою номенклатурою облікових одиниць та аналітичних об'єктів.

Використання засобів автоматизації дозволяє практично повністю вирішити проблему складання звітності підприємств Укрзалізниці, а також досягти точності й оперативності інформації. Швидко і з мінімальними витратами можуть бути підготовлені різноманітні та деталізовані дані, які необхідні для прийняття управлінських рішень на всіх рівнях.

Автоматизація облікової й економічної роботи на рівні структурних підрозділів на основі застосування автоматизованих програм дозволяє:

- забезпечити своєчасне надання звітних документів;
- отримати високу вірогідність контрольної, оперативної і підсумкової інформації;
- усунути проміжні ланки в процесі підготовки та обліку первинних документів, прискорити перехід до технології електронної підготовки документів;
- значно скоротити паперовий документообіг [42].

Однією з найважливіших задач галузі є автоматизація бухгалтерського обліку на рівні структурних підрозділів. Без автоматизованого ведення первинного обліку неможливо забезпечити своєчасне формування всієї облікової інформації, необхідної для виконання поставлених завдань та прийняття управлінських рішень. Активне впровадження АСУ бухгалтерського обліку йшло на протязі 2007-2011 років:

- 2007 рік – на виконання наказу Укрзалізниці від 24.01.2007 № 056-Ц розпочата активна робота з розробки та впровадження програмного забезпечення автоматизованої системи бухгалтерського обліку (АСБО «Фобос»), розроблено методологічне забезпечення за основними та додатковими розділами бухгалтерського обліку з єдиним програмним забезпеченням;

- 2008-2009 роки - проведення робіт по впровадженню основних модулів АСБО «Фобос» в дослідну та постійну експлуатацію на всіх 780 структурних підрозділах залізниць;

- 2009-2010 – розробка та впровадження додаткових модулів системи;

- 2011 рік – удосконалення, модернізація системи та розробка програм рівня Укрзалізниці на базі первинних даних АСБО «Фобос».

В рамках АСБО «Фобос» розроблена Автоматизована система керування матеріально-технічним забезпеченням Укрзалізниці (АСК МТЗ УЗ). Вона призначена для автоматизації процесів матеріально-технічного забезпечення підприємств Укрзалізниці.

Впровадження основних модулів системи забезпечило належний автоматизований первинний бухгалтерський облік на рівні структурних підрозділів за єдиною методологією бухгалтерського обліку з виходом на фінансову звітність.

АСБО «Фобос» відповідає сучасним вимогам інформатизації, враховує специфіку та особливості роботи структурних підрозділів різних господарств, охоплює облік за всіма розділами бухгалтерського обліку. Робота зі створення та впровадження програмного забезпечення Єдиної інтегрованої автоматизованої системи обліку та управління майновими та земельними ресурсами ПАТ «Укрзалізниця» (АСМК) розпочато у 2011 році.

Найбільш ефективним методом вирішення проблеми було запровадження АСМК із застосуванням новітніх інформаційних технологій. Створення централізованої бази даних дозволило усім структурним підрозділам залізничного транспорту вирішувати оперативні та господарські завдання, що стоять перед ними, в найкоротші строки, а також проводити аналіз обігу майнових ресурсів. З початку 2013 року вперше в історії Укрзалізниці в автоматизованому режимі запроваджено процес автоматизованого збору та узагальнення інформації про майновий комплекс з актуальними фінансовими показниками [43, с. 21].

Метою створення єдиної системи «АСБО ФОБОС» є:

- створення типового комплексу програмних засобів, які враховують специфіку ведення бухгалтерського обліку в структурних підрозділах залізниці;
- створення інформаційної бази даних, що базується на даних бухгалтерського обліку та інших інформаційних систем, які експлуатуються на підприємстві;
- забезпечення своєчасного отримання і надання користувачам повної, правдивої й неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємств залізничного транспорту України;
- надання інформації для поточного контролю за ходом господарських процесів і фінансового стану підприємства;
- зменшення трудомісткості ведення облікових робіт і складання звітності [44, с. 167].

Автоматизована система бухгалтерського обліку «ФОБОС» призначена для автоматизації ведення бухгалтерського та податкового обліку на лінійних підрозділах залізниць для зменшення трудовитрат при веденні документообігу й обробки інформації. Найбільша частина обробки документообігу підприємства припадає на фінансово-економічних працівників. «АСБО ФОБОС» надає можливість оптимізувати обробку й аналіз проходження документів, ведення архівів, одержання звітів та аналізу діяльності підприємства. До цієї автоматизованої системи мають доступ більшість працівників підприємства через локальну комп'ютерну мережу. Це дає змогу оперативно отримувати інформацію та суттєво економити робочий час спеціалістів. Програмний комплекс «Бухгалтерський облік» має модульну архітектуру. У функції модулів «АСБО ФОБОС» входить реалізація основних завдань бухгалтерського обліку, що визначені функціональним складом автоматизованої системи бухгалтерського обліку структурних підрозділів залізниць:

- необоротні активи;
- запаси;
- кошти;
- заробітна плата;

- облік власного капіталу;
- облік фінансових інвестицій;
- облік розрахунків з дебіторами-кредиторами;
- облік витрат;
- облік ремонтів основних засобів;
- реалізація продукції, товарів, робіт, послуг;
- облік орендних операцій;
- облік доходів і результатів діяльності;
- облік на позабалансових рахунках;
- фінансова звітність;
- податкова звітність.

Кожен модуль призначений для автоматизації обліку однієї зі сторін діяльності підприємства. Крім вищеперерахованих

основних модулів «АСБО ФОБОС» до складу комплексу входять:

- модуль «Адміністрування системи», призначений для налагодження, підтримки цілісності, захисту системи, взаємодії з іншими АСК підприємств залізничного транспорту та ін.;

- модуль «Формування та ведення класифікаторів та нормативно-довідкової інформації (НДІ)», призначений для забезпечення функціонування єдиного фонду класифікаторів фінансово-бухгалтерської інформації і нормативних документів Укрзалізниці та ведення НДІ;

- модуль «Господарські операції», який дає змогу реєструвати та переглядати всю бухгалтерську інформацію у вигляді бухгалтерських проводок, незалежно від завдання, до якої належить дана інформація. Ці модулі є обов'язковими, і без них функціонування «АСБО ФОБОС» неможливе. Набір інших основних, додаткових модулів чи інтерфейсних зв'язків з іншими системами може відрізнятися для конкретної поставки залежно від профілю та потреб підприємства. Модулі структурно складаються з набору прикладних функцій. Частина функцій є обов'язковою, а тому вони завжди входять у поставку модуля, без них його експлуатація є

неможливою. Решта функцій є додатковими і робота з ними налагоджується відповідно до умов поставки [44, с. 168].

Перспективними напрямками подальшої автоматизації галузі, що пов'язані з веденням бухгалтерського обліку є:

– продовження удосконалення програмного забезпечення автоматизації бухгалтерського обліку АСБО «ФОБОС» в умовах АТ «Укрзалізниця»;

– «web-запаси» - «Управління товарно-матеріальними цінностями». Переведення на сучасну web-платформу системи управління запасами ТМЦ та підвищення оперативного управління ними;

– «АСМК» - «Автоматизована система керування майном», підсистема «Нерухоме майно». Підвищення якості надання інформації про стан та розподіл майнового комплексу акціонерного товариства в систему прийняття керівних рішень, шляхом впровадження сучасних геоінформаційних, аналітичних та web-технологій, відображення на карті об'єктів нерухомого майна - будівель, споруд та земельних ділянок - з їх характеристиками для прийняття управлінських рішень.

– ЄКІП УЗ - єдиний корпоративний інформаційний портал АТ «Укрзалізниця». Забезпечення оперативного доступу до необхідної інформації та створення автоматизованих робочих місць на сучасній інформаційній платформі;

– Єдина консолідована база даних фінансово-економічних показників АТ «Укрзалізниця» [43, с. 22-23].

Застосування єдиної консолідованої бази даних на рівні фінансово-економічної служби АТ «УЗ» забезпечить формування аналітичної інформації щодо основних облікових об'єктів (рис. 2.2).

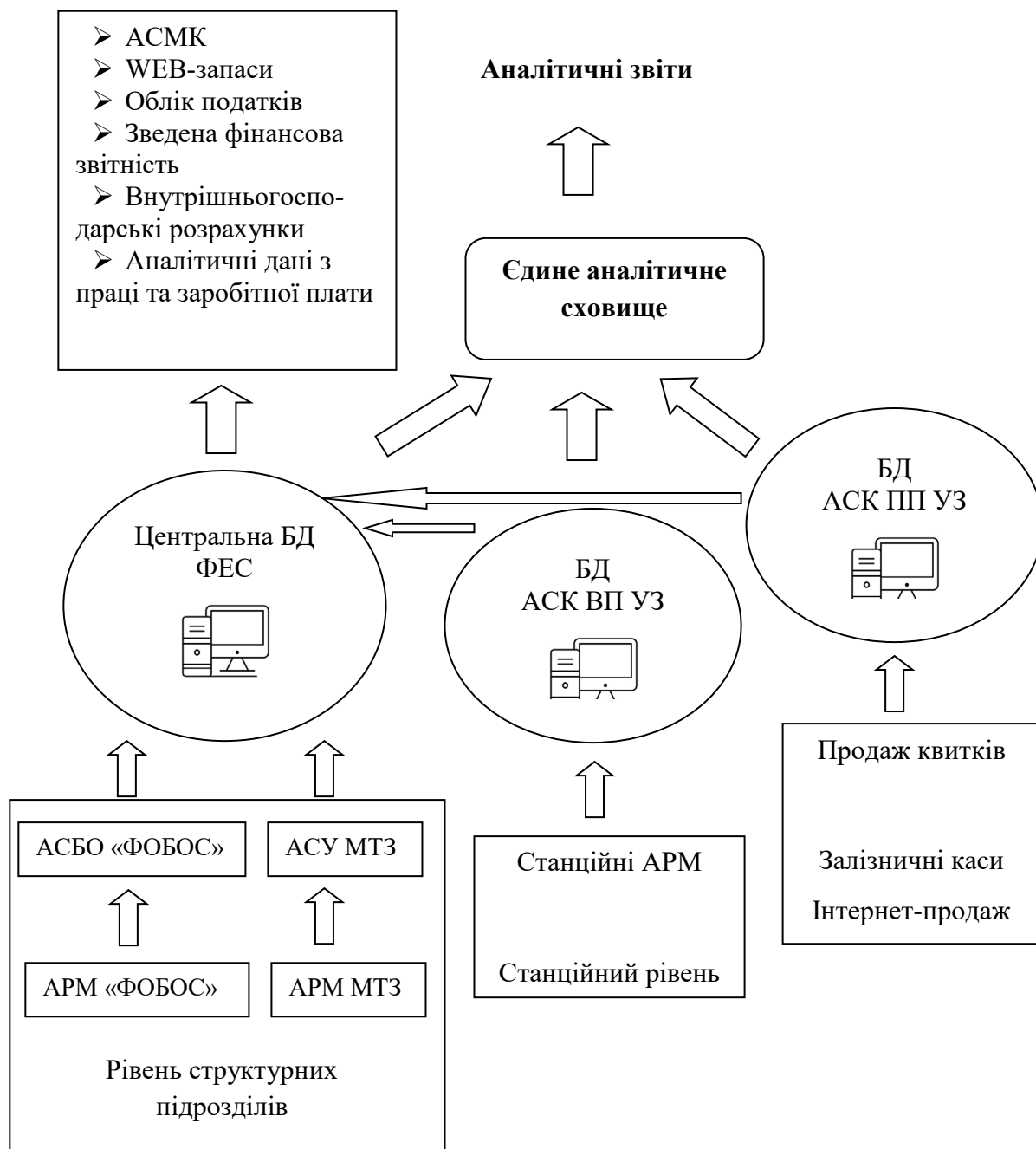


Рисунок 2.2 – Побудова єдиної консолідованої бази даних фінансово-економічних показників АТ «УЗ»

Отже, автоматизоване місце бухгалтера прискорює й полегшує роботу. Впровадження єдиної інтегрованої системи обліку та управління фінансовими показниками Укрзалізниці дасть змогу мати аналітичні звіти у будь-якому розрізі за основними об'єктами бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки залізничної галузі.

## Висновки до розділу 2

Практичними принципами управлінського обліку є: системний підхід до управління витратами, методична єдність, управління витратами на усіх стадіях життєвого циклу перевезень, удосконалення інформаційної бази, підвищення зацікавленості центрів відповідальності у зниженні рівня витрат.

Враховуючі особливості роботи залізничної галузі для організації бухгалтерського обліку використовуються така внутрішня нормативна база:

- відповідний план рахунків бухгалтерського обліку;
- облікова політика «Укрзалізниці»;
- методичні рекомендації щодо застосування положень бухгалтерського обліку;
- звіт про доходи і витрати (форма № 10-зал);
- Номенклатура витрат та інші документи.

З метою ведення окремого бухгалтерського обліку витрат обліковою політикою АТ «Українська залізниця» передбачено наступні види діяльності:

- основні види економічної діяльності залізничного транспорту;
- допоміжна діяльність виробничих та відокремлених структурних підрозділів;
- інші види економічної діяльності.

Експлуатаційні витрати складаються з поточних витрат, які необхідні для виконання перевезень вантажів, пасажирів, багажу, пошти. Експлуатаційні витрати пов'язані із здійсненням основної діяльності (експлуатаційної роботи).

Структура експлуатаційних витрат: витрати на заробітну плату, відрахування на соціальні заходи, витрати на матеріали, витрати на паливо, витрати на електроенергію, амортизація, інші витрати.

АСБО «Фобос» відповідає сучасним вимогам інформатизації, враховує специфіку та особливості роботи структурних підрозділів різних господарств, охоплює облік за всіма розділами бухгалтерського обліку.

«АСБО ФОБОС» надає можливість оптимізувати обробку й аналіз проходження документів, ведення архівів, одержання звітів та аналізу діяльності підприємства.

## **3 АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ**

### **3.1 Аналіз існуючих систем обліку витрат**

Вивчення існуючих теоретичних та практичних підходів до систем обліку витрат дозволяє виокремити три основні взаємопов'язані елементи: облік витрат на виробництво, облік виходу готової продукції (в нашому випадку – експлуатаційні витрати), калькулювання собівартості продукції. Облік витрат на виробництво повинен відображувати певний взаємозв'язок способів та прийомів узагальнення витрат за складом, змістом, призначенням, місцями виникнення та центрами відповідальності, за видами продукції (в нашому випадку – видами економічної діяльності), а також способів контролю за використанням виробничих ресурсів у зіставленні з діючими нормативами та запланованою ефективністю.

Облік витрат пов'язаний з детальним моніторингом конкретних показників роботи підприємства, що, в свою чергу, вимагає дотримання відповідності системи обліку витрат функціонуючій виробничій системі. Це обумовлює необхідність узагальнення класифікації системи обліку витрат (рис.3.1).

Показник собівартості продукції використовується для:

- оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних засобів підприємства;
- вибору оптимальних варіантів організації управління;
- внутрішньогосподарських та міжгосподарських економічних зв'язків;
- при вирішенні питань впровадження нової техніки, підвищення якості продукції.

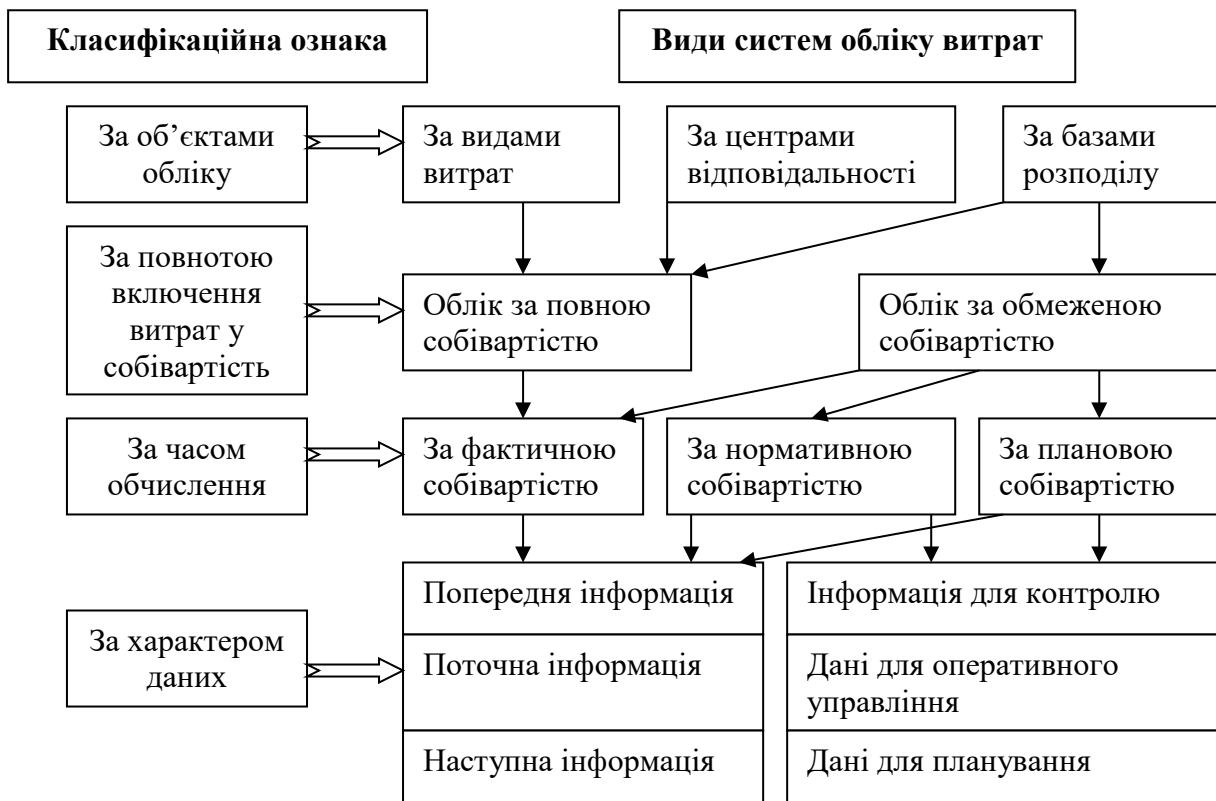


Рисунок 3.1 – Класифікація систем обліку витрат

Центр відповідальності – це сегмент всередині підприємства, на чолі якого стоїть відповідальна особа, яка приймає рішення.

Вибір способу поділу підприємства на центри відповідальності визначаються специфікою конкретної ситуації, при цьому необхідно враховувати наступні вимоги:

- у кожному центрі витрат повинні бути показники для виміру об'єму діяльності і бази для розподілу витрат;
- у кожному центрі повинен бути відповідальний;
- ступінь деталізації має бути достатнім для аналізу;
- на центри відповідальності бажано відносити тільки прямі затрати;
- оскільки поділ підприємства на центри відповідальності сильно впливає на мотивацію керівників відповідних центрів, необхідно враховувати соціально-психологічні фактори.

Калькулювання собівартості умовно можна поділити на три етапи:

– на першому етапі розраховується собівартість всієї випущеної продукції в цілому;

– на другому – визначається фактична собівартість за кожним видом продукції (для реалізації цілей управління);

– на третьому – обчислюється собівартість одиниці продукції.

Основною метою калькулювання собівартості продукції є:

– встановлення рівня беззбиткової ціни;

– контроль виробничих витрат (запобігання втратам через невиправдане зростання собівартості або недостатнє її зниження);

– розрахунок прибутковості продукції.

Калькулювання витрат на одиницю продукції за структурними підрозділами та підприємству в цілому відображує рівень економічної, маркетингової та технічної роботи на підприємстві, культуру та відповідальність спеціалістів, чия інформація є привабливою для розрахунку калькуляції.

Але стовідсотково точний розрахунок собівартості одиниці продукції здійснити неможливо. Розподіл непрямих витрат і віднесення їх на певний виріб викривляє фактичну собівартість, знижує точність калькулювання.

Найбільш точною є калькуляція за прямими (змінними) витратами, яка досягається при використанні системи *direct-costing*. В цьому випадку в калькуляцію включаються витрати, які безпосередньо пов'язані з виготовленням даного виробу. Тому критерієм точності обчислення собівартості продукції повинна бути не повнота включення затрат у собівартість, а спосіб їх віднесення на виріб (вид економічної діяльності).

Переваги використання системи *direct-costing* для залізничної галузі можна систематизувати за допомогою логічного аналізу (рис.3.2).

Щодо недоліків застосування системи *direct-costing*, то необхідно відзначити, що їх конкретизація можлива в результаті вивчення особливостей виробничих процесів кожного конкретного підприємства. Але найбільш типовими недоліками є:

– складність у розподілі витрат на прямі постійні та прямі змінні і, як наслідок, - неточність визначення собівартості (затрати виникають не в результаті виробництва, а внаслідок підтримки виробничих потужностей в робочому стані);

– складність калькулювання і, як наслідок. – необхідність додаткового навчання персоналу підприємства та інші.



Рисунок 3.2 – Переваги використання системи direct-costing

В сучасних умовах підприємства самостійно встановлюють ціни на свою продукцію з урахуванням попиту та пропозиції, що складаються на ринку. За таких умов основне завдання калькулювання – розрахувати таку собівартість, яка могла б дати підприємству оптимальний розмір прибутку.

У зв'язку з цим перед менеджерами підприємств постає питання оптимальної взаємодії окремих елементів різних систем обліку витрат для того, щоб забезпечити реалізацію поставлених цілей, оскільки саме вони визначають необхідність використання тієї чи іншої системи обліку витрат.

В результаті вивчення різних підходів до калькулювання, сформований оптимальний підхід до вибору синтезованої системи обліку витрат. Найбільш оптимальною для підприємств України є система direct-costing при можливому поєднанні з системою standard-costing (рис.3.3).



Рисунок 3.3 – Оптимізація взаємозв'язків систем direct-costing та standard-costing

Базуючись на розробці стандартів (норм) на затрати праці, матеріалів, накладних витрат, впорядковуванні стандартної (нормативної) калькуляції й обліку фактичних витрат з виокремлюванням відхилень від стандартів (нормативів), система standard-costing доповнює систему direct-costing, коли прямі змінні витрати плануються за видами продукції, інші – за центрами витрат. Також плануються ціни та кількість продукції, що випускається.

Базуючись на розробці стандартів (норм) на затрати праці, матеріалів, накладних витрат, впорядковуванні стандартної (нормативної) калькуляції й обліку фактичних витрат з виокремлюванням відхилень від стандартів (нормативів), система standard-costing доповнює систему direct-costing, коли прямі змінні витрати плануються за видами продукції, інші – за центрами витрат. Також плануються ціни та кількість продукції, що випускається.

Отже, для потреб українських підприємств варто застосовувати комбінований метод обліку витрат, який буде поєднувати елементи різних систем з урахуванням специфіки підприємств.

Впровадження комбінованого методу обліку витрат в роботу підприємства бажано здійснювати поетапно.

На першому етапі проводиться структурування витрат на базі даних бухгалтерського обліку, тобто формування рахунків за групами видів витрат та облік витрат за визначаючими факторами. Іншими словами, необхідно існуючу множину рахунків витрат сформувати в однорідні групи.

Також необхідно розглядати поведінку витрат з позиції зміни обсягів виробництва, а саме:

– змінні витрати, які прямо пропорційно залежать від обсягу виробництва. Ці витрати обліковуються бухгалтерією і являють собою технологічну собівартість продукції. Розмір цих витрат в більшості випадків складає нижню можливу межу ціни продукції.

– постійні витрати (витрати інфраструктури). Під інфраструктурою мається на увазі все підприємство, його організація та потенціал для підтримки фінансово-господарської діяльності. Зміна інфраструктури (обладнання, кадри, приміщення) веде за собою зміну витрат, що носить ступінчастий характер (тобто по мірі прийняття рішень).

Тенденція зміни постійних витрат не залежить від зміни обсягу виробництва. В бухгалтерії вони обліковуються як непрямі витрати. Але, для забезпечення можливості регулювання прибутку окремого виду продукту, необхідно виконати розклад постійних витрат на окремі сходи, виокремлювання яких підприємство визначає самостійно.

Мета ступінчатого розподілу постійних витрат полягає в тому, щоб виявити місця їх виникнення, здійснювати контроль, і, як наслідок, сприяти оптимізації витрат і раціональному управлінню. Розподіл постійних витрат на сходинок також дозволить визначити прибуток окремого продукту.

Другий етап впровадження змішаного методу обліку витрат полягає в особливостях визначення маржинального доходу, який показує розмір позитивного результату за умов порівняння доходу від реалізації зі змінними витратами. Він є джерелом покриття постійних витрат і повинен забезпечити отримання прибутку.

Другий етап впровадження змішаного методу обліку витрат полягає в особливостях визначення маржинального доходу, який показує розмір позитивного результату за умов порівняння доходу від реалізації зі змінними витратами. Він є джерелом покриття постійних витрат і повинен забезпечити отримання прибутку.

Третій етап являє собою необхідність формування системи внутрішньої звітності для обчислення кінцевого результату.

Таким чином, різноманіття підходів до вибору методів обліку витрат, обумовлює необхідність реалізації системного підходу до розв'язання цих проблем, сутність якого полягає у дотриманні основних принципів організації кожного елемента, що входить до системи. Функціонування синтезованих систем обліку витрат повинно бути орієнтоване на конкретні цілі підприємства й типи управлінських рішень.

### **3.2 Аналіз структури витрат моторвагонного депо**

Важливу роль в управлінні собівартістю відіграє економічний аналіз, який дає змогу оцінити господарські ситуації, пов'язані з формуванням собівартості продукції, виявити недоліки, резерви покращання використання ресурсів та ухвалити відповідні управлінські рішення.

Ефективний аналіз витрат можливий лише в комплексі з іншими основними елементами менеджменту підприємства, який включає операції з прийняття оптимального управлінського рішення за результатами аналізу та забезпечення його виконання на основі відповідної аналітичної інформації.

Мета аналізу витрат діяльності підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів і в оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень стосовно їх подальшої раціоналізації. Для досягнення цієї мети здійснюється аналіз на основі принципів системного і комплексного підходів до аналізу економіки.

Основою системного підходу є дослідження об'єктів витрат як системи, розкриття їх цінності, виявлення багатьох типів зв'язків, зведення їх в єдину теоретичну систему.

Системний підхід до аналізу витрат передбачає:

- виявлення місця і ролі показників витрат в оцінці досягнутої ефективності виробництва;
- розробку принципової схеми аналізу на основі класифікації факторів і резервів раціоналізації витрат;
- визначення методів вимірювання факторів і резервів раціоналізації витрат;
- встановлення основних напрямів мобілізації виявлених резервів раціонального використання виробничих ресурсів у поточному і перспективному плануванні собівартості.

Комплексний підхід означає вивчення об'єктів витрат як системи з погляду формування інформації для прийняття управлінських рішень. Комплексний підхід збігається із системним підходом лише стосовно вивчення окремих аспектів, окремих показників витрат. Їх динаміка і прогноз на перспективу не тотожні, коли йдеться про об'єкт аналізу загалом. Тоді комплексний підхід є принципом системного підходу. Він означає узгодження й одночасне дослідження у взаємозв'язку різних аспектів господарської діяльності на основі вивчення системи показників з метою отримання кінцевих результатів встановлення і вимірювання факторів, що їх зумовлюють, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва, отримання інформації для обґрунтування управлінських рішень.

Комплексність економічного аналізу витрат виявляється у трьох напрямках: по-перше, у процесі аналізу враховуються не лише економічні, а й технічні,

соціальні, технологічні та інші фактори; по-друге, у тіснішому зв'язку його цілей і завдань із цілями управління; по-третє, у багаторівневому аспекті аналізу витрат (за центрами відповідальності витрат).

Планування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті здійснюється на основі Методичних рекомендацій з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті [1].

Собівартість продукції – одне з найважливіших показників роботи підприємства. Це грошовий вираз витрат підприємства їхньому виробництво і продукції. Собівартість своєї продукції показує, у що обходиться його виробництво і реалізація цього підприємства.

Собівартість перевезень (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення.

Рівень собівартості залежить від багатьох чинників: технічної оснащеності підприємства; рівні використання машин і устаткування; організації технологічних процесів; обсягу своєї продукції; продуктивності та розміру оплати праці; норм витрати й цін на споживані сировину, матеріали, паливо, електроенергію, і т.д.

Витрати на здійснення перевезень (робіт, послуг) характеризують витрати поточного періоду (року, кварталу, місяця) на ці цілі.

Планування собівартості перевезень (робіт, послуг) є складовою частиною плану економічного та соціального розвитку транспортних підприємств, які розробляються ними самостійно на підставі показників планового обсягу перевезень вантажів і пасажирів, інших робіт і послуг, продуктивності праці, фонду її оплати та інших, і являє собою систему техніко-економічних розрахунків, які визначають величину витрат на здійснення перевезень (робіт, послуг).

Експлуатаційні витрати складаються з поточних витрат залізниць, необхідних для виконання перевезень вантажів, пасажирів, багажу і пошти.

Експлуатаційні витрати локомотивного депо складаються з витрат, пов'язаних з реалізацією послуг з основних видів економічної діяльності. Основним видом економічної діяльності депо є вантажні перевезення. Витрати з допоміжної діяльності складаються з витрат, пов'язаних з реалізацією послуг з допоміжних видів економічної діяльності та витрат власне допоміжної діяльності.

Аналіз витрат депо з основних та допоміжних видів економічної діяльності наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Реалізація послуг з основних та допоміжних видів економічної діяльності РПЧ-1 за фактичними показниками 2017-2019 рр. (всього витрат)

Вид економічної діяльності	2017 рік		2018 рік		2019 рік	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Пасажирські перевезення у приміському сполученні, в тому числі:	223985	100	254042	100	271624	100
– надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі)	202021	90,2	228687	90,0	249553	91,9
– ремонт рухомого складу	21964	9,8	25355	10,0	22071	8,1

З результатів таблиці видно, що питома вага надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі) з 2017 по 2019 рік залишалася сталою, з мінімальною похибкою.

Питома вага ремонту рухомого складу у 10 разів нижча за питому вагу надання послуг локомотивної тяги. За три роки відсоток питомої ваги майже не змінився. Питома вага ремонту рухомого складу за 2019 рік нижча від попереднього року на 1.9%

Аналіз витрат депо за галузевими господарствами наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Витрати РПЧ-1 за галузевими господарствами за фактичними показниками за 2017-2019 рр.

Найменування господарств та груп витрат	2017 рік		2018 рік		2019 рік	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Господарство приміських пасажирських перевезень, всього	226332	100	261712	100	275615	100
Витрати, що відносяться до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), в тому числі:	224176	99,05	254236	97,14	271801	98,62
– із перевезень	223980	–	254040	–	271610	–
– із допоміжної діяльності	196	–	196	–	191	–
Інші витрати, пов'язані з операційною діяльністю	2112	0,93	3050	1,17	3415	1,24
Інші витрати звичайної діяльності	44	0,02	4426	1,69	399	0,14

Витрати, що відносяться до виробничої собівартості продукції складають найбільший відсоток питомої ваги витрат у господарстві приміських пасажирських перевезень, та коливаються у діапазоні від 97% до 99%. За три останні роки істотних змін не виявлено.

Витрати із перевезень суттєво перевищують витрати із допоміжної діяльності. Інші витрати, пов'язані з операційною діяльністю складають не значний відсоток питомої ваги. Не зважаючи на це, за останні три роки, помітна незначна тенденція до росту цих витрат. Ймовірно у 2020 вони можуть вирости до 2 відсотків.

Інші витрати звичайної діяльності мають найменшу питому вагу з усіх. У 2018 році був помічений різкий скачок з 0,02% (44тис.грн.) до 1,69%

(4426тис.грн.). І хоча у 2019 Інші витрати звичайної діяльності знизились до звичного відсотка, існує ймовірність повторного росту цих витрат.

Експлуатаційні витрати залізниць складаються з таких елементів витрат: витрати з оплати праці, відрахування на соціальні потреби, витрати на матеріали, паливо, енергію, амортизацію основних засобів, відрахування на ремонтний фонд, інші витрати. Угрупування витрат за елементами витрат здійснюється, як під час складання плану, і під час обліку фактичних витрат.

Експлуатаційні витрати плануються за основними елементами витрат.

Аналіз витрат за елементами дає змогу:

- дослідити зміни у структурі собівартості порівняно з бізнес-планом;
- оцінити динаміку структури витрат;
- охарактеризувати галузеві особливості (матеріаломісткість, фондомісткість, енергомісткість, трудомісткість виробництва);
- встановити вплив науково-технічного прогресу, рівня кооперації та спеціалізації на зміну структури витрат;
- визначити найважливіші напрями пошуку резервів зниження собівартості.

Розглянемо структуру витрат господарства приміських пасажирських перевезень за економічними елементами (табл. 3.3)

Таблиця 3.3 – Витрати господарства приміських пасажирських перевезень за економічними елементами за 2017-2019 рр.

	2017 рік		2018 рік		2019 рік	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Всього витрат, в тому числі:	223985	100,00	254042	100,00	271624	100,00
– на оплату праці	64991	29,02	82689	32,55	96828	35,65
– ЄСВ	14531	6,49	18655	7,34	20847	7,67
– матеріали	8612	3,84	12152	4,78	15805	5,82
– паливо	373	0,17	586	0,23	509	0,19
– електроенергія	54806	24,47	65233	25,68	64116	23,60
– амортизація	50196	22,41	39712	15,63	51363	18,91
– інші витрати	30476	13,61	35015	13,78	22156	8,16

З 2017 по 2019 рік загальна сума витрат виросла з 223985 тис.грн. до 271624 тис.грн. З усіх економічних елементів найбільше на зростання витрат господарства приміських пасажирських перевезень вплинув ріст витрат на оплату праці. В останні роки, ріст мінімальної заробітної плати привів до того, що питома вага витрат на заробітну плату вирі з 29,02% (64991тис.грн.) до 35,65% (96828тис.грн.). У майбутньому існує подальша тенденція до росту питомої ваги витрат на оплату праці.

У зв'язку з ростом витрат на заробітну плату, аналогічно виросли і витрати на ЄСВ, з 6,49% (14531тис.грн.) до 7,67% (20847тис.грн.). У майбутньому існує подальша тенденція до росту питомої ваги витрат ЄСВ.

Помічена тенденція росту витрат на матеріали. У 2017 році їх питома вага складала 3,84% (8612тис.грн.), у 2019 році вже 5,82% (15805тис.грн.)

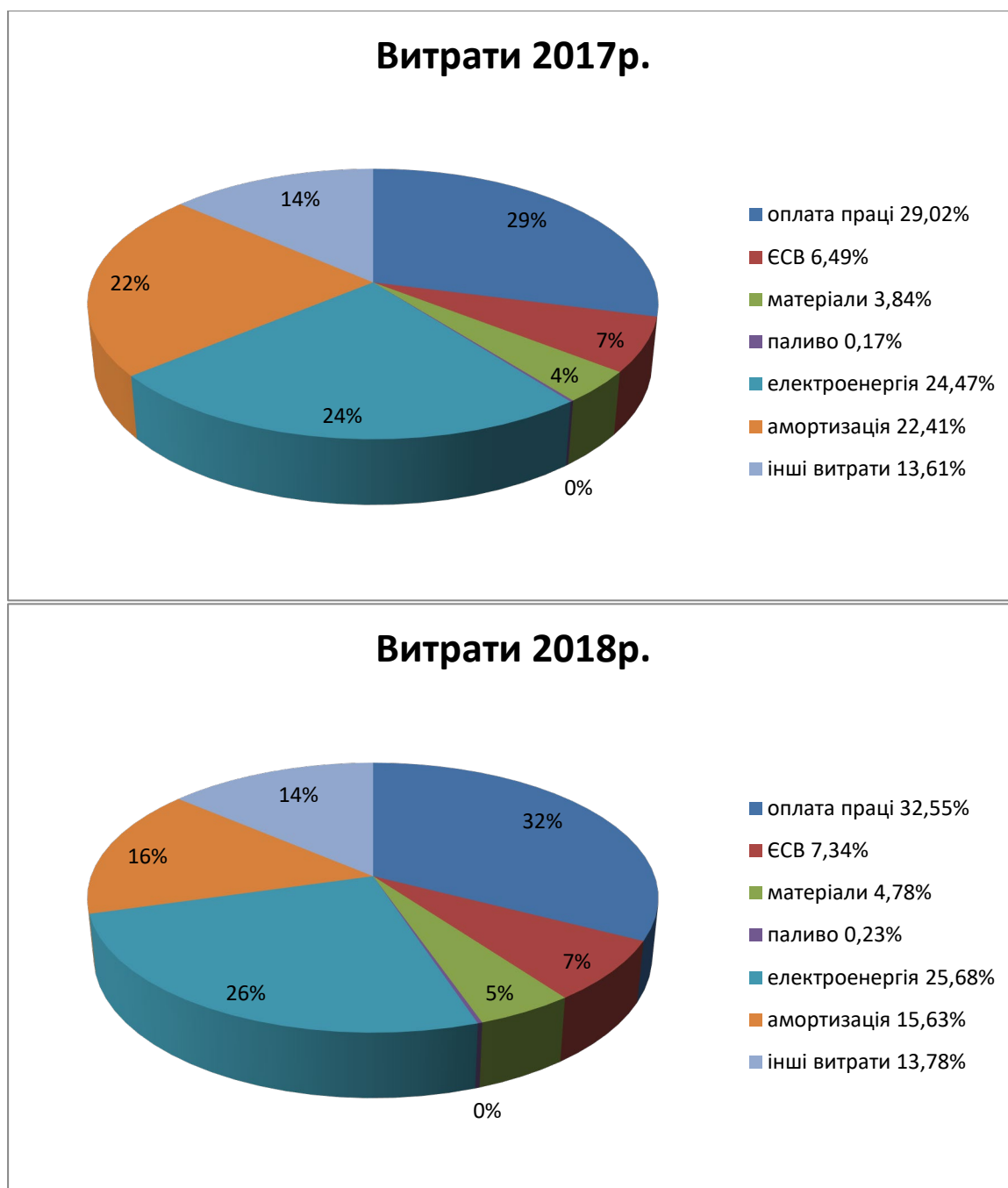
Питома вага витрат на паливо у 2019 році 0,19% менше ніж у попередньому 0,23%. Витрати на паливо мають найменшу питому вагу з усіх елементів витрат.

Витрати на електроенергію у 2019 році 23,60% менші за попередній рік 25,68%, але вищі за 2017 рік 24,47%

Істотно знизилися витрати на амортизацію 2018 році з 22,41% за попередній рік, до 15,63%. У 2019 році, вони знову виросли до 18,91%

Питома вага інших витрат у 2019 році нижча за попередні роки 8,16%

Витрати господарства приміських пасажирських перевезень за економічними елементами за 2017-2019 рр. (рис .3.4).



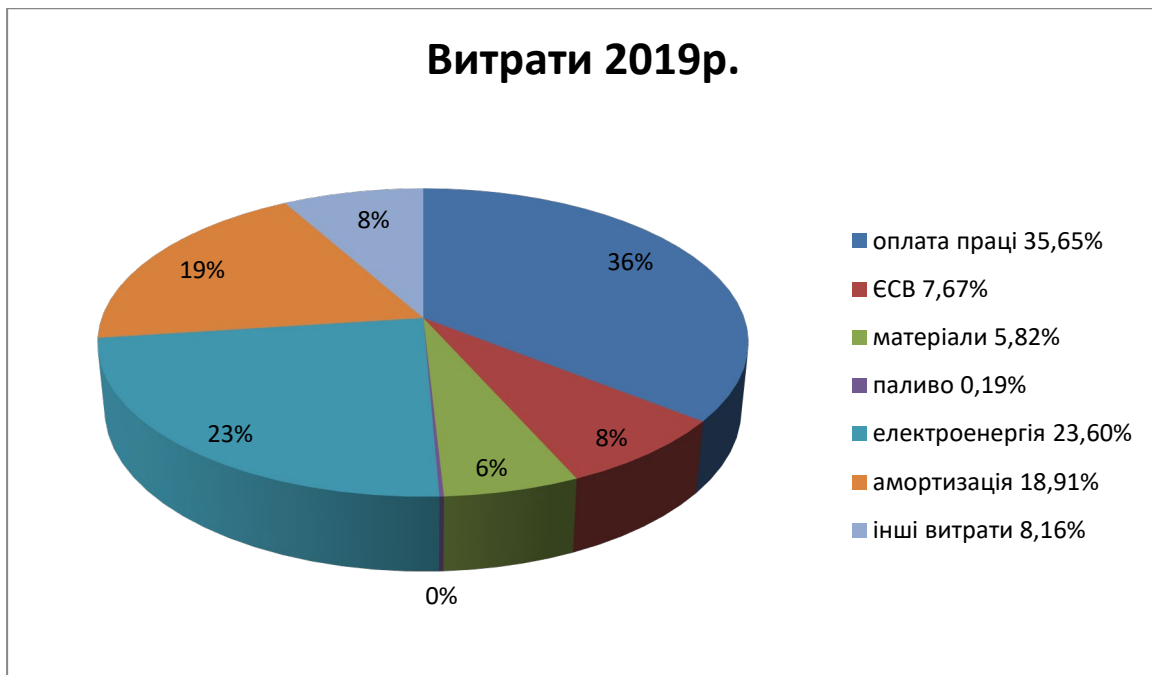


Рисунок 3.3 – Витрати господарства приміських пасажирських перевезень за економічними елементами за 2017-2019 рр.

### 3.3 Напрями контролю витрат та система внутрішнього аудиту залізничної галузі

Для впорядкування контрольно-ревізійної роботи та внутрішнього аудиту регіональних філій, підприємств та організацій залізничного транспорту загального користування у відповідності зі Стандартами внутрішнього аудиту розроблено «Інструкцію про проведення контрольних заходів фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій залізничного транспорту України» [45].

Специфіка перевізного процесу вимагає організаційної неподільності системи всієї мережі залізниць з формуванням відповідного інформаційного забезпечення. Необхідність впорядкування системи внутрішнього контролю виникає з тих причин, що Державна адміністрація залізничного транспорту потребує необхідної інформації для здійснення стабільного перевізного процесу та інших видів основної та допоміжної діяльності філіями (відокремленими структурними підрозділами).

Проблема обґрунтованого вибору об'єктів внутрішнього контролю представляється найважливішою в концепції розвитку системи управління транспортною мережею умовах структурних змін. При розробці об'єктів внутрішнього контролю необхідне обґрунтування сфери його застосування, яка торкається формування цілей і завдань за кожною з вертикалей на всіх ієрархічних рівнях системи управління. Кожний з рівнів управління характеризується власним набором функцій, рівнем компетенції і потребує відповідної інформації для здійснення внутрішнього контролю. Вивчення інформаційних потреб суб'єктів контролю дозволяє визначити підходи до формування інформаційної бази для здійснення внутрішнього контролю з метою прийняття відповідних рішень щодо досягнення певної мети.

В умовах реструктуризації галузі особлива увага звертається саме на підприємства залізничного транспорту загального користування, які являють собою регіональні філії (залізниці) та державні підприємства, що належать до сфери управління центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері транспорту [46].

Внутрішній контроль – як інструмент управління дає змогу керівництву системи залізничного транспорту перевірити стан виконання основних завдань. Проблема обґрунтованого вибору об'єктів внутрішнього контролю представляється найважливішою в концепції розвитку системи управління транспортною мережею держави. При розробці об'єктів внутрішнього контролю необхідне обґрунтування сфери його застосування, яка торкається формування цілей і завдань на всіх ієрархічних рівнях системи управління.

Внутрішня інформація забезпечує вирішення внутрішніх завдань на основі отримання оперативної, своєчасної і достовірної інформації про витрати і результати діяльності як усієї мережі залізничного транспорту України, так і окремих підприємств (структурних підрозділів) кожної залізниці (регіональної філії). Виходячи з цього, одним із завдань системи внутрішнього контролю є забезпечення управлінського персоналу необхідною контрольною-аналітичною інформацією, яка є головним інформаційним ресурсом для ухвалення

управлінських рішень.

Основною складовою внутрішнього контролю є внутрішній аудит, що являє собою систему дій з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій щодо основних напрямів діяльності суб'єкта господарювання.

Внутрішній аудит на залізничному транспорті проводиться централізовано – Департаментом внутрішнього аудиту та контролю.

Департамент внутрішнього аудиту та контролю проводить контрольні заходи (аудити, ревізії, перевірки, дослідження, аналіз) в підрозділах Товариства з метою забезпечення збереження активів, запобігання нецільового використання коштів, майна Товариства [34].

Основні завдання:

- проведення аудиту бізнес-процесів Товариства (фінансово-господарської діяльності, збереження активів, дотримання законів, нормативних актів, стандартів, договірних зобов'язань та надійності звітності Товариства).

- здійснення контролю за господарською діяльністю підрозділів Товариства.

- надання на розгляд правління Товариства об'єктивних і незалежних висновків і рекомендацій щодо:

- функціонування системи внутрішнього контролю у структурі Товариства та її удосконалення;

- удосконалення системи управління, у тому числі надання пропозицій по управлінню коштами Товариства;

- запобігання фактам незаконного, неефективного та нецільового використання коштів, майна та інших ресурсів підрозділів Товариства;

- аналіз стану виконання фінансового плану Товариства, внесення пропозицій щодо можливих додаткових надходжень, покращення фінансово-господарської діяльності підрозділів Товариства.

Департамент безпосередньо підпорядковується заступнику Генерального директора Укрзалізниці, який згідно з розподілом обов'язків між Генеральним директором, та його заступниками забезпечує організацію контрольної-ревізійної

роботи на залізничному транспорті.

До складу Департаменту входять:

- відділ з контролю за фінансово-господарською діяльністю;
- відділ з контролю доходів від вантажних та пасажирських перевезень;
- відділ внутрішнього аудиту.

Контрольні заходи здійснюються, як правило, шляхом проведення комплексних ревізій, що охоплюють широке коло питань, які характеризують фінансово-господарську діяльність структурного підрозділу (об'єкта контролю) в цілому і кожного виду діяльності окремо. Основними завданнями комплексних ревізій, які проводяться на підприємствах та структурних підрозділах залізничного транспорту є здійснення всебічного контролю за виконанням виробничо-фінансових планів, економним використанням сировинних, паливно-енергетичних та інших матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, збереженням державного майна, правильністю організації та ведення бухгалтерського обліку.

Також передбачають перевірки оперативної та виробничої діяльності підрозділів з окремих питань. Робота служби контролю та внутрішнього аудиту у регіональних філіях (залізницях) та структурних підрозділах здійснюється у відповідності з календарними планами робіт, які затверджує керівник підприємства (структурного підрозділу). Для ефективної діяльності внутрішні аудиторі підприємства повинні мати відповідну нормативну базу: аудиторські стандарти, норми і рекомендації.

Основними передумовами впорядкування контрольної-ревізійної роботи та внутрішнього аудиту на залізничному транспорті є: створення єдиної внутрішньої нормативної бази; формування організаційних засад та методології проведення контрольних заходів; кадрове забезпечення.

Працівники підрозділу внутрішнього аудиту самостійно визначають методи, методичні прийоми та процедури, які застосовуються під час внутрішнього аудиту, залежно від його об'єкта та відповідно до вимог внутрішніх документів з питань проведення внутрішнього аудиту.

Виконавці внутрішнього аудиту у філіях (відокремлених структурних підрозділах) в основному користуються прийомами документального контролю, оскільки робота структурних підрозділів перевіряється, як правило, з точки зору оцінки системи управління та виконання ухвалених управлінських рішень.

Забезпечити зворотній зв'язок між рекомендаціями Департаменту внутрішнього аудиту на залізничному транспорті та діями керівників допоможе моніторинг результатів, оскільки аудиторські рекомендації мають носити конкретний характер і бути спрямовані на підвищення ефективності діяльності філій та окремих структурних підрозділів.

Моніторинг результатів внутрішнього аудиту – це специфічний елемент діяльності внутрішніх аудиторів, який слід розглядати як систему спостережень, та оцінки динаміки виконання аудиторських рекомендацій з метою вдосконалення діяльності підприємства [47, с. 27].

Отже, проведення внутрішнього аудиту на належному рівні сприяє виявленню внутрішніх резервів діяльності регіональних філій, які можуть бути використані для стабілізації та підвищення ефективності діяльності відокремлених структурних підрозділів як у поточному періоді, так і на перспективу. Для виявлення таких резервів необхідне створення відповідних умов, які б забезпечували можливість глибоко дослідження кожної окремої філії (структурного підрозділу). Також необхідною умовою є організація обліку у відповідності з нормативно-правовими вимогами, налагоджений контроль за діяльністю залізничного транспорту в цілому, своєчасна підготовка та перепідготовка кадрів [48, с. 9].

Основу забезпечення ефективного контролю складають правильно і своєчасно розраховані планові показники, оформлені таким чином, щоб представлена інформація максимально відповідала потребам управління.

Для формування належного контролю у моторвагонному депо необхідно: забезпечити нормування витрат відповідно до сучасних умов господарювання; запровадити гнучке фінансове планування; подання інформації про результати діяльності в оперативному режимі за кожним видом перевезень. Це дозволить

створити якісне інформаційне середовище для проведення поточного та наступного контролю. Доведено, що найповніше усім цим вимогам відповідає бюджетне планування, у зв'язку з чим запропоновано використання даної управлінської технології на залізничному транспорті для налагодження ефективного контролю витрат на здійснення пасажирських перевезень.

Перевіряючи витрати залізничної галузі, аудитор варто встановити склад операційних та експлуатаційних витрат за відповідний звітний період, які віднесені на витрати виробництва за елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати (по видах витрат);
- інші витрати (по видах витрат).

На залізничному транспорті витрати за елементами розподіляються за окремими статтями Номенклатури витрат. Крім цього, вони поділяються і за місцями їх виникнення. Усі витрати підрозділів, як із перевезень, так і з допоміжної діяльності діляться на прямі витрати, ті що безпосередньо пов'язані з процесом виробництва (аналітичний облік витрат ведеться на рахунку 23 «Витрати по перевезеннях»), загальновиробничі – до складу яких входять витрати на управління виробництвом, адміністративні – загально господарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підрозділами.

До витрат, пов'язаних з операційною діяльністю, відносяться також витрати на збут та інші витрати операційної діяльності.

Крім цього, є витрати, що виникають під час звичайної діяльності, які не пов'язані безпосередньо з виробництвом. Це фінансові та інші витрати, а при виникненні надзвичайних подій, виникають надзвичайні витрати. Перевіряючи правильність віднесення витрат за певними ознаками, аудитор повинен спиратися на Номенклатуру витрат. Пропонуємо такі напрями контролю витрат (табл. 3.4).

Таблиця 3.4. Напрями контролю витрат

Напрямок контролю	Сутність перевірки	Рахунки, які підлягають перевірці
Контроль правильності відображення в обліку витрат від основної діяльності	1) відповідність Номенклатурі витрат; 2) поелементний склад і структура витрат	23 «Виробництво» (230-236 – за видами економічної діяльності та субрахунки за господарствами; 903
Контроль правильності відображення в обліку витрат від допоміжної діяльності	1) відокремлення видів робіт та послуг на сторону; 2) узгодження технології виконання робіт з віднесенням витрат на відповідний структурний підрозділ	237, 238 «Допоміжне виробництво»
Контроль правильності відображення в обліку витрат від фінансової діяльності	1) відокремлення позик, пов'язаних та не пов'язаних з веденням господарської діяльності; 2) своєчасність сплати відсотків	95 «Фінансові витрати»
Контроль правильності відображення в обліку інших витрат операційної діяльності	1) правильність і законність віднесення таких витрат на окремі субрахунки; 2) співставлення таких витрат з окремим видами доходів	239 «Інші види економічної діяльності», 94 «Інші витрати операційної діяльності»
Контроль інших витрат	1) законність та обґрунтування здійснення уцінки; 2) визначення залишкової вартості та витрат, пов'язаних з їх ліквідацією або реалізацією активів	97 «Інші витрати»

Досліджуючи витрати за елементами, з'являється можливість установити не лише загальну суму витрат, а і їх структуру, питому вагу окремих витрат. Крім того, розподіл витрат за елементами може бути використаний під час їх аналізу для визначення факторів, які позитивно або негативно впливають на ефективність перевезень і допоміжного виробництва, у результаті чого аудитором можуть бути виявлені додаткові резерви для скорочення витрат.

Всі процедури контролю витрат слід здійснювати з урахуванням чинників, що визначають основні принципи і особливості формування собівартості продукції (робіт, послуг) на конкретному підприємстві (структурному підрозділі). Така методика дозволить виключити вірогідність виникнення помилкового

підходу при здійсненні контролю як на стадії трактування законодавства, так і на стадії визначення контрольних процедур, їх послідовності, а також визначення і оцінки отриманих результатів.

Таким чином, комплексне використання запропонованих напрямів контролю дозволить визначити адресність понесених витрат за видами економічної діяльності в межах окремих підприємств та структурних підрозділів, що забезпечить прозорість обліку та можливість управління тарифною політикою залізниць.

### **3.4 Шляхи оптимізації організації обліку витрат залізничної галузі**

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Система управління витратами має функціональний та організаційний аспекти. Вона включає такі організаційні підсистеми: пошук і виявлення чинників економії ресурсів; нормування витрат ресурсів; планування витрат за їхніми видами; облік та аналіз витрат; стимулювання економії ресурсів і зниження витрат. Такими підсистемами керують відповідні структурні одиниці підприємства залежно від його розміру (відділи, бюро, окремі виконавці).

Процеси реформування, що відбуваються на залізничному транспорті, вимагають внесення коректив в нормативне забезпечення системи управління витратами, без чого неможливе ефективне виконання функцій цієї системи. З цією метою було розроблено Номенклатуру витрат основних видів діяльності залізничного транспорту України, яка забезпечує перехід від функціонально-територіального принципу управління галуззю до переважно функціонального та передбачає класифікацію витрат з основної діяльності залізничного транспорту не за господарствами, а за видами діяльності згідно КВЕД. Передбачено шість видів основної діяльності, за якими групуються прямі витрати: пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях; пасажирські

перевезення в приміському сполученні; вантажні перевезення; утримання та експлуатація об'єктів інфраструктури; надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі); ремонт рухомого складу.

Формування витрат та управління витратами викликають пильну увагу через те, що склад та величина витрат, особливості обліку собівартості продукції в кінцевому підсумку впливають на формування цін (тарифів), тобто управління витратами є частиною цінової політики підприємства. А отже, калькулювання собівартості продукції підприємства та управління витратами є складовою частиною системи забезпечення конкурентоспроможності підприємства, його економічної безпеки. Таким чином, управління витратами набуває особливої актуальності для залізничного транспорту та його структурних підрозділів в ситуації зміни економічних умов господарювання, зменшення обсягів перевезень, що є ознакою падіння ступеня конкурентоздатності залізничного транспорту як для вантажних, так і пасажирських перевезень в усіх сполученнях.

Механізм формування витрат є виключно важливим для економіки залізничного транспорту і обумовлений декількома причинами [49, с. 103]:

1) 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;

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

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

4) необхідно розробляти нові науково обґрунтовані методи виконання різних техніко-економічних розрахунків для удосконалення фінансово-економічного механізму, у т. ч. більш прозорого визначення собівартості перевезень.

Таким чином, пропонуємо сформувати модель механізму управління витратами на залізничному транспорті, яка передбачає розгляд послідовних і

взаємопов'язаних функцій (елементів) управління ними з метою їх оптимізації (рис .3.4).

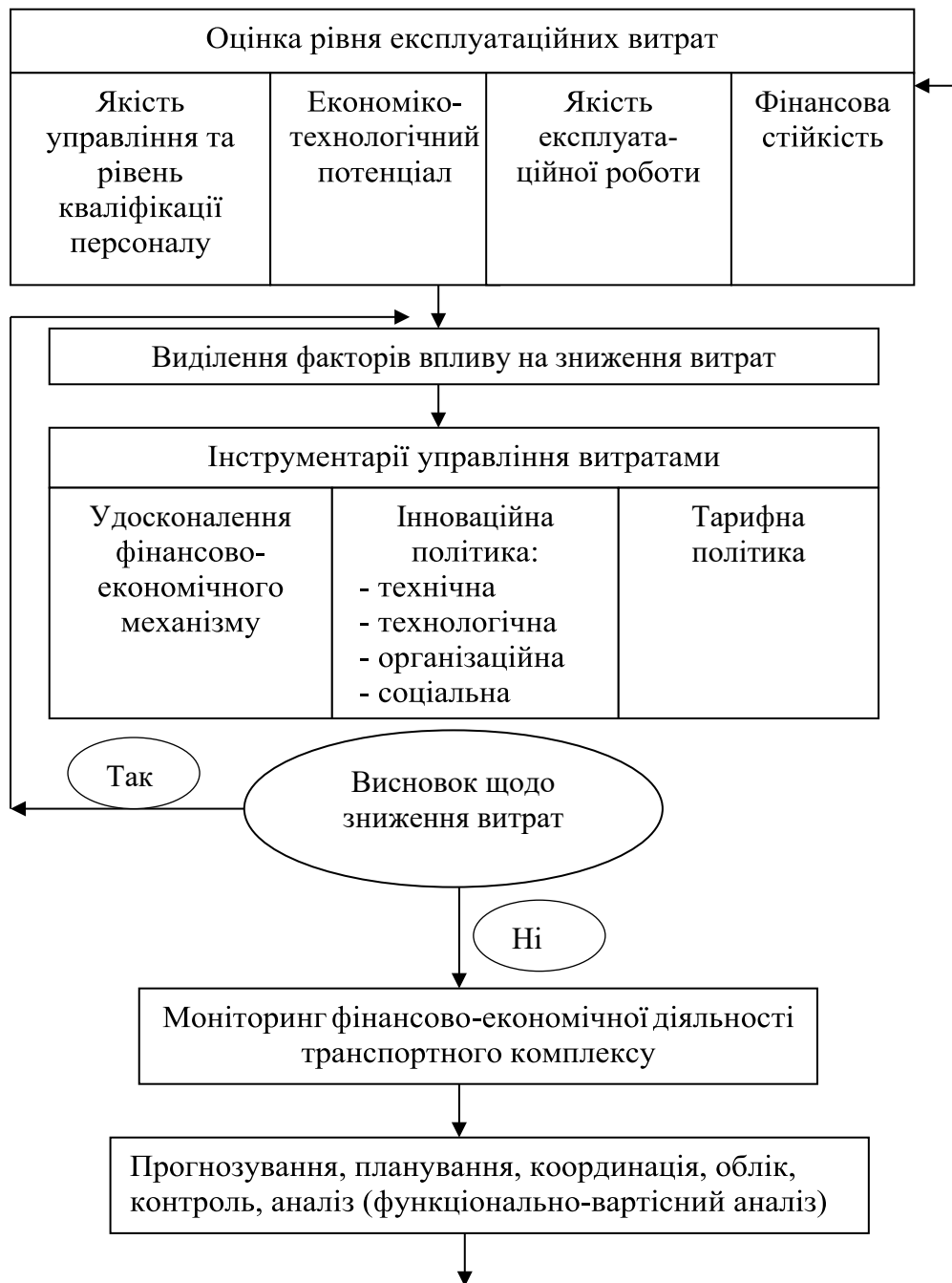


Рисунок 3.4 – Модель механізму управління витратами на залізничному транспорті [49, с. 103]

Інноваційна політика як інструментарій управління витратами розглядається в наступних аспектах:

- технічна – використання сучасних технічних засобів та програмного забезпечення
- технологічна – використання оптимальних технологій обробки облікової інформації
- організаційна – раціональна організація роботи облікового апарату
- інформаційна – раціоналізація інформаційних потоків.

Витрати на виконання робіт чи виготовлення продукції, необхідної для обслуговування перевізного процесу, відносять до собівартості перевезених вантажів, пасажирів, багажу чи пошти. При цьому існує певний порядок обліку і відображення у звітності таких витрат. Так, на першому етапі у підсобно-допоміжній діяльності їх розподіляють за встановленими економічними елементами. Надалі важливо розрізняти послуги, що надаються підрозділам своєї залізниці та послуги, що надаються підрозділам інших залізниць.

У першому випадку сума витрат підсобно-допоміжної діяльності з використанням елементу «Інші витрати» передається до складу експлуатаційних витрат. У другому випадку витрати відшкодовуються з доходів, одержаних від залізниці-споживача послуг, для якої в свою чергу, дана сума буде складовою її експлуатаційних витрат. Останні є основою розрахунку собівартості транспортування одиниці вантажу, пасажирів, багажу чи пошти.

Таким чином витрати з обслуговування перевізного процесу входять до собівартості перевезень.

Нормативні документи залізничного транспорту, в т. ч. Номенклатура витрат з основних видів діяльності відносять ремонт рухомого складу до основних видів діяльності залізничного транспорту. У Номенклатурі витрат зазначено, що усі витрати з основної діяльності залізничного транспорту плануються і враховуються за відповідними господарствами і підрозділами. Джерелом покриття витрат, пов'язаних з основною діяльністю, є доходи від перевезень, оплачені клієнтами на підставі затверджених тарифів з пасажирських та вантажних перевезень.

Таким чином, групування показників за видами економічної діяльності залізничного транспорту, що забезпечують вантажні перевезення, дасть змогу показати різновид продукції (робіт, послуг), що споживатимуться у кожному з напрямків, та проаналізувати її призначення.

Після того як вдасться чітко встановити, вид і кількість продукції (робіт, послуг) та на які потреби вона використовується залізницею, з'явиться можливість складати попередні прогнози у необхідності цієї продукції в залежності від запланованих обсягів перевезень. Крім того здійснюватиметься ефективне планування витрат на її виготовлення, пошук шляхів зниження її собівартості. Поряд із фактичними показниками в звіті запропоновано відображати заплановані обсяги споживання продукції. Отже буде можливість здійснювати і оперативний контроль.

Важливо вказувати інформацію про те чи самостійно залізниця виготовила для особистих потреб продукцію необхідну для обслуговування перевізного процесу, чи отримала її від структурних підрозділів інших залізниць.

Організація обліку на кожному конкретному підприємстві залізничного транспорту полягає у встановленні такої сукупності правил, виконання яких забезпечило б оперативне подання фінансової та податкової звітності відповідно до вимог користувачів інформації [50, с. 84].

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві залізничного транспорту складається з трьох пов'язаних етапів та охоплює весь бухгалтерський облік як технологічний процес, в якому поєднується праця облікових працівників, засоби праці - технічне забезпечення бухгалтерського обліку. а також специфічні предмети праці - бухгалтерські документи - для одержання підсумкової інформації (рис.3.5)

На першому, методичному етапі організації бухгалтерського обліку підприємств Укрзалізниці здійснюється вибір системи певних засобів та прийомів, на яких базуються документування, інвентаризація, використання синтетичних і аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс і звітність.

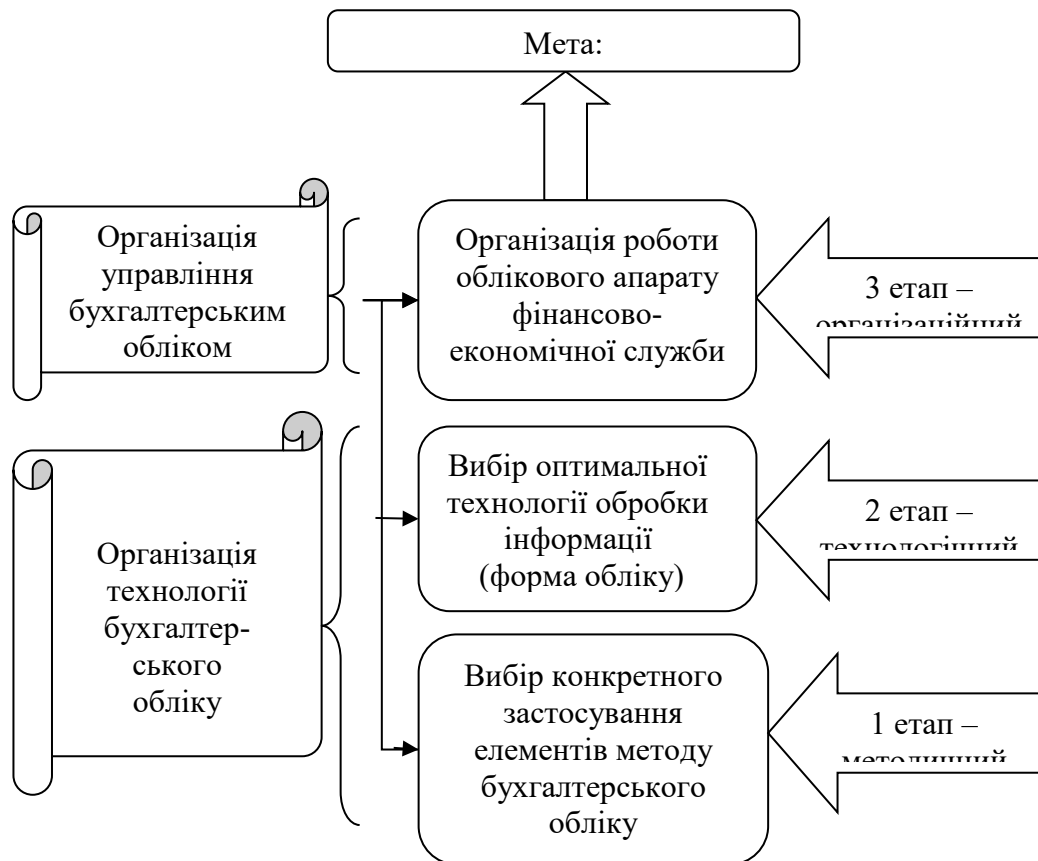


Рисунок 3.5 – Етапи організації бухгалтерського обліку на залізничних підприємствах [50, с. 85]

На цьому етапі, що відповідає першому рівню системи бухгалтерського обліку, здійснюється вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку, а саме: проводиться комплекс заходів, що забезпечують організацію первинного документування: проводиться вибір об'єктів первинного документування та носіїв первинної інформації, складання переліку первинних документів, встановлення порядку та процедур здійснення записів у первинних документах; встановлюється термін та порядок проведення інвентаризації; здійснюється вибір номенклатури рахунків (робочого плану рахунків) бухгалтерського обліку і розробка структури субрахунків та аналітичних рахунків; вибирається та затверджується перелік типових бухгалтерських проводок; визначається перелік та розроблюються форми внутрішньої і звітності і порядок їх заповнення.

Технологічний етап організації бухгалтерського обліку – це вибір оптимальної форми обліку, яка буде відповідати не тільки потребам галузі, а ще й потребам певної філії. Він полягає у виборі способу обробки облікових даних. На цьому етапі, зазвичай, формують порядок документообігу, розробляють перелік і форми облікових реєстрів, встановлюють послідовність здійснення записів в облікових реєстрах.

Для відображення результатів аналітичного опрацювання показників пропонуємо спочатку підготувати аналітично-інформаційну базу шляхом впровадження наступної послідовності заходів [51, с. 94]:

1. Удосконалення системи кодування облікової інформації.
2. Організація відповідної системи документообігу.
3. Підрахунок собівартості за кожним видом економічної діяльності.

Розглянемо детальніше кожен з етапів.

Першим етапом є кодування витрат для побудови комп'ютерної системи виробничого обліку. Первинним елементом кодування в даній системі буде окрема позиція Номенклатури витрат. Другим етапом є організація системи документообігу, що відповідатиме потребам управління витратами та забезпечить точність їх калькулювання та розподілу. Виробничі витрати певного виду діяльності формуються на базі наступних первинних документів: оборотних відомостей списання матеріалів, актів щодо витрачання енергетичних ресурсів, відомостей по заробітній платі, актів виконаних послуг. Використовуючи дані зазначених документів та систему кодування за окремими операціями, пропонуємо створити «Відомість операційного обліку», де по кожній позиції Номенклатури буде підрахована сума прямих витрат.

Третім етапом є розподіл загальної суми непрямих витрат між усіма позиціями Номенклатури та підрахунок собівартості кожної з них в частині виробничої собівартості.

Таким чином, формування системи управління витратами ґрунтується на розробці та впровадженні різноманітних способів класифікації й аналізу виробничих витрат. Виділення центрів відповідальності за витрати дає змогу

організувати систему управління виробничими витратами, максимально наближену до організаційної структури підприємства з урахуванням специфічних особливостей підприємства на стадіях одержання, обробки аналітичної інформації та прийняття оперативних управлінських рішень.

Забезпечити необхідний зв'язок між виробничими, технологічними та економічними службами підприємства дозволить побудова інтегрованої системи обліку. Під час обробки інформації в межах інтегрованого обліку взаємодія між структурними підрозділами підприємства сприятиме проведенню глибокого й деталізованого аналізу економічних показників з одночасним оцінюванням результатів діяльності окремих підрозділів й підприємства в цілому, забезпечуватиме планування й прогнозування напрямів розвитку господарської діяльності організації [51, с. 96].

### **Висновки до розділу 3**

Найбільш точною є калькуляція за прямими (змінними) витратами, яка досягається при використанні системи *direct-costing*. В цьому випадку в калькуляцію включаються витрати, які безпосередньо пов'язані з виготовленням даного виробу. Тому критерієм точності обчислення собівартості продукції повинна бути не повнота включення затрат у собівартість, а спосіб їх віднесення на виріб (вид економічної діяльності).

Переваги використання системи *direct-costing* для залізничної галузі можна систематизувати за допомогою логічного аналізу.

Мета аналізу витрат діяльності підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів і в оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень стосовно їх подальшої раціоналізації. Для досягнення цієї мети здійснюється аналіз на основі принципів системного і комплексного підходів до аналізу економіки.

Експлуатаційні витрати залізниць складаються з таких елементів витрат: витрати з оплати праці, відрахування на соціальні потреби, витрати на матеріали,

паливо, енергію, амортизацію основних засобів, відрахування на ремонтний фонд, інші витрати. Угруповання витрат за елементам витрат здійснюється, як під час складання плану, і під час обліку фактичних витрат.

Внутрішній контроль – як інструмент управління дає змогу керівництву системи залізничного транспорту перевірити стан виконання основних завдань.

Основною складовою внутрішнього контролю є внутрішній аудит, що являє собою систему дій з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій щодо основних напрямів діяльності суб'єкта господарювання.

Внутрішній аудит на залізничному транспорті проводиться централізовано – Департаментом внутрішнього аудиту та контролю.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження.

Групування показників за видами економічної діяльності залізничного транспорту, що забезпечують вантажні перевезення, дасть змогу показати різновид продукції (робіт, послуг), що споживатимуться у кожному з напрямків, та проаналізувати її призначення.

## ВИСНОВКИ

Сучасні умови господарювання вимагають від підприємств гнучкої політики діяльності та швидкого реагування на будь-які її зміни. Одним з важливих питань в управлінні підприємством є система обліку й контролю витрат. Величина витрат представляє собою головний резерв підвищення прибутку підприємства. Ефективний розвиток та економічне зростання підприємства неможливе без постійного удосконалення обліку витрат та системи їх управління.

Метою дипломної роботи було дослідження теоретико-методичних положень щодо формування системи обліку та управління виробничими витратами у структурному підрозділі залізниці, а також удосконалення методики калькулювання собівартості, що дає змогу спростити процедуру обліку операційних витрат виробництва.

У відповідності до поставленої мети розглянуті та вирішені наступні завдання.

Було проведено Аналіз складових витрат залізничної галузі. Результати показали, що більшу частину витрат складають витрати на паливо та енергію. У 2018 році вони складають 17175907 тис.грн., що менше запланованих на 1636905 тис.грн. та більше за минулий рік на 2947381 тис.грн., також більше за 2016 рік на 4539128 тис.грн., та витрати на оплату праці (рядок 1410) у 2018 році складають 33327930 тис.грн., що менше запланованих на 3 833 091 тис.грн. та більше за минулий рік на 6845980 тис.грн., також більше за 2016 рік на 12 290 348 тис.грн.

Техніко-економічна характеристика депо показую позитивну динаміку розвитку підприємства та оптимістичне майбутнє підприємства.

Підприємство в 2014 році отримало чистий збиток в сумі 4050 тис. грн., в 2015 році отримало прибуток у сумі 1184 тис. грн., в 2016 році прибуток зріс і склав вже 8966 тис. грн.

Валовий прибуток навпаки зменшується з кожним роком: у 2014 він склав 2568 тис. грн., в 2015 році – 45 тис. грн., і в 2016 році валовий прибуток зріс і

склав вже 685 тис. грн. З цих даних можна зробити висновок про те, що підприємство розвивається хвилеподібно.

Ці показники будуть застосовуватись для планування та аналізу організації виробництва і праці, якості продукції, використання основних і оборотних фондів, трудових ресурсів і т.д.

РПЧ-1 є структурним підрозділом регіональної філії «Придніпровська залізниця» публічного акціонерного товариства «Українська залізниця» створеної відповідно до законодавства України та статуту публічного акціонерного товариства «Українська залізниця» та Положення про регіональну філію «Придніпровська залізниця» публічного акціонерного товариства «Українська залізниця» і не має статусу юридичної особи.

Організація бухгалтерського обліку на РПЧ-1 здійснюється відповідно до чинного законодавства, та внутрішніх документів товариства (Статут, облікова політика)

Проаналізувавши реалізацію послуг з основних та допоміжних видів економічної діяльності РПЧ-1 за останні роки видно, що питома вага ремонту рухомого складу у 10 разів нижча за питому вагу надання послуг локомотивної тяги. За три роки відсоток питомої ваги майже не змінився. Питома вага надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі) з 2017 по 2019 рік залишалася сталою, з мінімальною похибкою.

Аналіз витрат РПЧ-1 за галузевими господарствами за фактичними показниками за 2017-2019 роки дав такі результати:

Витрати, що відносяться до виробничої собівартості продукції складають найбільший відсоток питомої ваги витрат у господарстві приміських пасажирських перевезень, та коливаються у діапазоні від 97% до 99%. За три останні роки істотних змін не виявлено.

Витрати із перевезень суттєво перевищують витрати із допоміжної діяльності. Інші витрати, пов'язані з операційною діяльністю складають незначний відсоток питомої ваги. Не зважаючи на це, за останні три роки, помітна

незначна тенденція до росту цих витрат. Ймовірно у 2020 вони можуть вирости до 2 відсотків.

Інші витрати звичайної діяльності мають найменшу питому вагу з усіх.

Розглянувши витрати господарства приміських пасажирських перевезень за економічними елементами, можна зробити такі висновки:

З 2017 по 2019 рік загальна сума витрат виросла з 223985 тис.грн. до 271624 тис.грн. З усіх економічних елементів найбільше на зростання витрат господарства приміських пасажирських перевезень вплинув ріст витрат на оплату праці. В останні роки, ріст мінімальної заробітної плати привів до того, що питома вага витрат на заробітну плату вирі з 29,02% (64991 тис.грн.) до 35,65% (96828 тис.грн.).

За для оптимізації обліку витрат, було запропоновано сформувати модель механізму управління витратами на залізничному транспорті, яка передбачає розгляд послідовних і взаємопов'язаних функцій (елементів) управління ними з метою їх оптимізації

Групування показників за видами економічної діяльності залізничного транспорту, що забезпечують вантажні перевезення, дасть змогу показати різновид продукції (робіт, послуг), що споживатимуться у кожному з напрямків, та проаналізувати її призначення.

Крім того здійснюватиметься ефективне планування витрат на виготовлення продукції, пошук шляхів зниження її собівартості. Поряд із фактичними показниками в звіті запропоновано відображати заплановані обсяги споживання продукції. Отже буде можливість здійснювати і оперативний контроль.

Забезпечити необхідний зв'язок між виробничими, технологічними та економічними службами підприємства дозволить побудова інтегрованої системи обліку.

## ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01#Text>
2. Облікова політика ПАТ «Укрзалізниця»: наказ Публічного акціонерного товариства «Українська залізниця» від 30.08.2016 р. № 526. Київ, 2016. 210 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 листопада 1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
4. Номенклатура витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України: наказ Укрзалізниці від 28 серпня 2007 р. №417–Ц.
5. Кіндрацька Г. І., Білик М. С., Загородній А. Г. Економічний аналіз: теорія і практика: підручник. Львів: «Магнолія 2006», 2008. 440с.
6. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за заг. ред.: Ф. Ф. Бутинця. 8-е видання, доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2009. 912с.
7. Нашкерська В.Г. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: Кондор, 2005. 387с.
8. Загорський В.С., Вовчак О. Д., Благун І. Г., Чуй І. Р.Фінанси: навч. посіб. 2-ге вид., стер. Київ: Знання, 2008. 274 с.
9. Бухгалтерський фінансовий облік: навч. посіб. / під ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: Рута, 2007. 723 с.
10. Цимбалюк Л. Г., Скригун Н.П., Антошкіна Л.І. Формування та управління витратами виробництва: підручник. Донецьк: Юго–Восток, 2009. 240 с.
11. Скрипник М.І. Процес калькулювання: визначення понять. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*: міжнар. зб. наук. пр. Житомир: ЖДТУ, 2009. Вип. 3 (15). 376 с.
12. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посібник. Київ: Знання, 2007. 654 с.

13. Топоркова О. А., Половинка Л. С. Витрати залізничного транспорту – управлінський аспект. *Проблеми економіки транспорту*: зб. наук. пр. Дніпропетровськ: Вид-во Дніпропетр. нац. ун-ту залізн. трансп. ім. акад. В. Лазаряна. 2013. Вип. 6. С. 61–66.

14. Овруцька В. В. Фактори формування економічно обґрунтованих витрат на підприємствах залізничної галузі. *Ефективна економіка*. 2019. №6. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.6.154

15. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

16. Про залізничний транспорт: Закон України від 04.07.1996 р. № 273/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/273/96-%D0%B2%D1%80#Text>

17. Про ціни та ціноутворення: Закон України від 21.06.2012 р. № 5007-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5007-17#Text>

18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996 – XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

19. Методика розрахунку тарифів на перевезення пасажирів залізничним транспортом: наказ Міністерства інфраструктури України від 19.06.2013 р. № 412. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1069-13#Text>

20. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

21. П'ятигорець Г. С., Пилипенко Ю. К. Необхідність визначення шляхів оптимізації витрат на залізничному транспорті в умовах реформування. *Проблеми економіки транспорту*: зб. наук. пр. Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту ім. академіка В. Лазаряна. Дніпропетровськ. 2015. Вип. 9. С. 113–117.

22. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання: монографія. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2007. 368 с.

23. Козир О. М. Система управління витратами підприємств залізничного транспорту: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 / Укр. Держ. Акад. залізничного транспорту. Харків, 2008. 17 с.

24. Приходько Т. В. Класифікація ознак та порівняння змісту затрат, витрат та видатків виробництва. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2011. № 1 (10). С. 176–182.

25. Полішко Т. В. Управління витратами підприємств залізничного транспорту: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.07.03 / Укр. Держ. Акад. залізничного транспорту. Харків, 2004. 20 с.

26. Должанський А. М., Фіновський О. Г. Вдосконалення діючої системи витрат на промислових підприємствах. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.10. С. 203–208.

27. Фінансовий план АТ «Укрзалізниця». URL: [https://www.uz.gov.ua/about/investors/financial\\_statements/vkfp/](https://www.uz.gov.ua/about/investors/financial_statements/vkfp/)

28. Каменєв О. А., Топоркова О. А. Система управління витратами в умовах вертикальної інтеграції залізничної галузі. *Проблеми та перспективи розвитку транспорту*: матеріали ІХ всеукр. наук.–практ. конф. Одеса, 2020. С. 11–3.

29. Масько А. М. Реформування залізничного транспорту в Україні *Інфраструктура ринку*. 2019. № 33 С. 26–34. DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastruct33-4>

30. Інтегрований звіт АТ «Укрзалізниця» 2018 р. Укрзалізниця: офіційний веб-сайт. URL: <https://uz.gov.ua/about/investors/>

31. Стратегія акціонерного товариства «Українська залізниця» на 2019-2023 роки». Укрзалізниця: офіційний веб-сайт. URL: <https://www.uz.gov.ua/files/file/about/documents/.pdf>

32. Toporkova O. A., Shylo L. A. Analytical support of financial analysis at the railway transport. *Science and Transport Progress. Bulletin of Dnipropetrovsk National University of Railway Transport*. 2018. Vol. 2(74) P. 31–43. doi: 10.15802/stp2018/130581

33. Теоретичні та прикладні аспекти обліку, оподаткування та аудиту в сучасних умовах господарювання : колект. моногр. / під заг. ред В. В. Бобиля. Дніпро: Видавець Біла К. О., 2019. 120 с.

34. Департамент бухгалтерського, податкового обліку, звітності та методології. URL: [https://www.uz.gov.ua/about/general\\_information/main\\_departments/](https://www.uz.gov.ua/about/general_information/main_departments/)

35. Каменєв О. В. Особливості калькулювання собівартості послуг виробничих підрозділів залізничного транспорту. *Інформаційні технології та моделювання в економіці*: зб. наук. пр. за матеріалами Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених (Дніпро, 05-06 груд. 2019 р.). Дніпро: НМетАУ, 2019. С. 52–55.

36. Божок Н. О., Чорна В. В. Особливості обліку і аналізу витрат за видами діяльності на підприємствах залізничного транспорту в умовах реформування. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 62 (Додаток). С. 71–73.

37. Топоркова О. А. Контроль витрат на залізничному транспорті. *Проблеми економіки транспорту*: матеріали XIV міжнар. наук.–практ. конф. (Дніпропетровськ, 21-22 квіт. 2016 р.). Дніпропетровськ, 2016. С. 99.

38. Олійник Г. Ю. Удосконалення облікової системи підприємств залізничного транспорту. *Економічний вісник НТУУ «КПІ»*: зб. наук. пр. 2009. № 6. С. 159–162.

39. Топоркова О. А., Шило Л. А., Ролік В. В. Управлінські аспекти аналізу витрат залізничного транспорту. *Проблеми економіки транспорту*: зб. наук. пр. Вип. 12. Дніпропетровськ: Вид-во Дніпропетр. нац. ун-ту залізн. трансп. ім. акад. В. Лазаряна, 2016. С. 42–48.

40. Рибалко О. М., Сьомченко В. В., Трунська С. А. Теоретичні підходи до сутності витрат та управління ними на підприємствах залізничного транспорту. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. Вип. 2(6). С. 171–175.

41. План рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій ПАТ «Укрзалізниця»: наказ УЗ від 30.12.2015р. № 103.

42. Лиховидова С. І. Використання сучасних технологій та інформаційних систем на підприємствах залізниці. URL: <https://vseosvita.ua/library/dopovid-vikoristanna-sucasnih-tehnologij-ta-informacijnih-sistem-na-pidpriemstvah-zalznici-368621.html>

43. Великодний В. В., Ковдря Д. В., Цейтлін С. Ю. 10 років розвитку інформаційних технологій залізничної галузі. *Залізничний транспорт України*. 2017. № 1. С. 16–23.

44. Железняк В. В. Організація автоматизації обліку необоротних активів у відокремлених підрозділах залізниці. *Вісник ДДФА. Економічні науки*. 2014. № 2. С. 165–170. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vddfae\\_2014\\_2\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vddfae_2014_2_23)

45. Інструкція про проведення контрольних заходів фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій залізничного транспорту України, затверджена наказом УЗ від 03.02.2012 р. № 039-Ц.

46. Про особливості утворення публічного акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування: Закон України від 23.02.2012 р. № 4442-VI. URL: / <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4442-17#Text>

47. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. ... д-ра. екон. наук: 08.00.09 / Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ, 2011. 40 с.

48. Мельничук М. М. Впорядкування системи внутрішнього контролю на залізничному транспорті. *Економічні, фінансово-облікові та інформаційно-технологічні проблеми діяльності підприємств*: матеріали всеукр. наук.–практ. конф. здобувачів вищої освіти і молодих учених. (Дніпро, 25-26 травня 2017 р.). Дніпро: НМетАУ, 2017. С. 5–9.

49. Кірдіна О. Г., Мирошніченко Ю. В. Поєднання різних підходів до управління витратами на залізничному транспорті. *Академічний огляд*. 2012. № 2(37). С. 100–104.

50. Муренко Т. О. Організація контролю фінансової звітності (на прикладі підприємств залізничного транспорту України): дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Одеський нац. екон. ун–т. Одеса, 2012. 226с.