

ЗАЯВА

Я, Каншиук Ольга Василівна

(ПІБ повністю)

Студент групи 1927

(шифр групи)

Спеціальності 071 Облік і оподаткування

(код та назва спеціальності)

освітньої програми Облік і оподаткування

(назва освітньої програми)

освітнього ступеня підготовки магістр

(бакалавр, магістр)

Заявляю, що моя випускна кваліфікаційна робота на тему:

Оптимізація обліку та структури доходів і
витрат на здійснюваному транспорті

виконана самостійно і в ній не міститься елементів плагіату. Всі запозичення з друкованих та електронних джерел мають відповідні посилання. Прошу перевірити її на наявність академічного плагіату.

Я ознайомлений(а) з чинним «Порядком перевірки кваліфікаційних випускних робіт здобувачів вищої освіти на виявлення текстових та графічних запозичень засобами перевірки на плагіат», згідно з яким виявлення плагіату є підставою для відмови в допуску випускної кваліфікаційної роботи до захисту.

Дата

Керівник

(ПІБ)



Підпис

Підпис

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Український державний університет науки і технологій
Кафедра «Облік і оподаткування»

ДОВІДКА

Про відсутність плагіату у випускній кваліфікаційній роботі

За результатами перевірки випускної кваліфікаційної роботи (ВКР)
здобувача вищої освіти освітнього ступеня (ОС) «магістр»

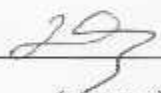
Капшук Ольги Василівни

(прізвище, ім'я, по-батькові)

на тему: Оптимізація обліку та структури доходів і витрат на залізничному
транспорті

в роботі не виявлено порушень академічної доброчесності.

Керівник ВКР


(підпис)

В. В. Бобиль

(прізвище, ім'я, по-батькові)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Український державний університет науки і технологій

Кафедра Облік і оподаткування

«ДО ЗАХИСТУ»

Завідувач кафедри

 /В. В. Бобиль/

«20» 12 2021 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня «магістр»

Галузь знань **07 Управління та адміністрування**

Спеціальність **071 Облік і оподаткування**

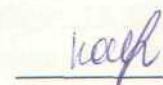
Тема **Оптимізація обліку та структури доходів і витрат на залізничному транспорті**

Theme **Optimization of accounting and structure of revenues and expenses on railway transport**

Керівник дипломної роботи

проф.  В. В. Бобиль

Студентка групи БО1927

 О. В. Капшук

Student

Kapshuk Olha

Дніпро – 2021

АНОТАЦІЯ

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань та додатків. Обсяг основного тексту – 80 сторінок, у тому числі 23 таблиці, 4 рисунки, крім того, вступ на 2 сторінках, висновки на 3 сторінках, перелік посилань з 55 джерел, 13 додатків.

У першому розділі кваліфікаційної роботи розглянуто теоретичні засади обліку доходів та витрат, зокрема, сутність доходів і витрат як облікових категорій, нормативно-правове забезпечення обліку доходів і витрат. Також надано техніко-економічну характеристику АТ «Укрзалізниця».

У другому розділі роботи розглянуто організацію бухгалтерського обліку у АТ «Укрзалізниця», досліджено первинний, аналітичний та синтетичний облік доходів і витрат.

У третьому розділі кваліфікаційної роботи надано аналіз доходів і витрат АТ «Укрзалізниця» за 2018 – 2020 рр., розглянуто питання оптимізації обліку і шляхи покращення фінансового результату товариства.

На основі отриманих результатів дослідження зроблено ґрунтовні висновки.

Ключові слова: доходи, витрати, залізничний транспорт, організація обліку, аналіз, фінансовий результат.

ABSTRACT

The master paper consists of an introduction, three sections, conclusions, a list of references and appendices. The volume of the main text is 80 page, including 23 tables, 4 figures, in addition, an introduction on 3 pages, conclusions on 4 pages, a list of links from 55 sources, 13 appendices.

The first section of the qualification work considers the theoretical foundations of accounting for income and expenses, in particular, the essence of income and expenses as accounting categories, regulatory and legal support for accounting of income and expenses. The technical and economic characteristics of JSC «Ukrzaliznytsia» are also provided.

In the second section of the work the organization of accounting in JSC "Ukrzaliznytsia" is considered, the primary, analytical and synthetic accounting of income and expenses is investigated.

The third section of the qualification work provides an analysis of revenues and expenses of JSC «Ukrzaliznytsia» for 2018 - 2020, considers the optimization of accounting and ways to improve the financial result.

Based on the results of the study, sound conclusions were made.

Key words: incomes, expenses, railway transport, organization of accounting, analysis, financial result.

ЗМІСТ

ВСТУП	6
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ	
1.1 Доходи і витрати як облікові категорії	8
1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку доходів і витрат	11
1.3 Техніко-економічна характеристика АТ «Укрзалізниця»	20
Висновки до розділу 1	29
2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ НА ЗАЛІЗНИЧНОМУ ТРАНСПОРТІ	
2.1 Основи складання консолідованої фінансової звітності АТ «Укрзалізниця»	31
2.2 Первинний облік доходів і витрат	37
2.3 Аналітичний та синтетичний облік доходів і витрат	43
Висновки до розділу 2	51
3 ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА СТРУКТУРИ ДОХОДІВ І ВИТРАТ НА ЗАЛІЗНИЧНОМУ ТРАНСПОРТІ	
3.1 Аналіз стану доходів та витрат АТ «Укрзалізниця»	52
3.2 Методика проведення аудиту доходів та витрат	62
3.3 Заходи оптимізації структури доходів та витрат АТ «Укрзалізниця»	70
Висновки до розділу 3	82
ВИСНОВКИ	83
ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ	86
ДОДАТКИ	
Додаток А Структурно-логічна схема випускної роботи	91
Додаток Б Порівняльна характеристика, визнання, класифікації та оцінки витрат і доходів за МСБО та П(С)БО	92
Додаток В. Вантажо- та пасажирообіг за видами транспорту, 2018-2020 рр.	93
Додаток Г Аналіз структури та динаміки активів, зобов'язань та капіталу АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр.	94

Додаток Д Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів, витрат та фінансового результату	96
Додаток Е Аналіз структури та динаміки доходів АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр.	97
Додаток Ж Аналіз структури та динаміки витрат АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр.	98
Додаток К Аналіз динаміки показників фінансової стійкості та ліквідності АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр	99
Додаток Л План аудиту адміністративних, збутових та інших операційних витрат	100
Додаток М Заходи щодо покращення фінансового результату АТ «Укрзалізниця»	101
Додаток П Заходи корпоративних політик АТ «Укрзалізниця», які впливають на доходи та витрати товариства	102
Додаток Р Баланси (форма № 1) на 31.12.2018, 2019, 2020 рр	104
Додаток С Звіти про фінансові результати (форма № 2) за 2016–2018 рр	106

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах ринкової економіки головну роль в системі економічних показників відіграють доходи і витрати. Зважаючи на значимість підприємств залізничного транспорту для життєзабезпечення суспільства, важливим завданням постає дослідження та обґрунтування порядку формування, розподілу та використання їх фінансових результатів – доходів і витрат. Фінансовий результат являє собою універсальну економічну категорію, яка враховує два чинники основної мети підприємницької діяльності - доходи та витрати. Формування інформації про доходи і витрати здійснюється послідовно та безперервно за допомогою системи бухгалтерського обліку. Кожне підприємство в процесі свого функціонування має на меті досягнення максимального ефекту від своєї діяльності, а це неможливо без ефективного управління ним. Тому неможливо переоцінити значення повної та достовірної інформації про доходи та витрати та фінансовий стан діяльності підприємства при вирішенні поточних та перспективних господарських проблем. Як наслідок процес підготовки та складання фінансових звітів повинен бути організований відповідно до законодавства та забезпечувати користувачів повною, правдивою, неупередженою інформацією про доходи та витрати діяльності і фінансовий стан підприємства. Отже, доходи та витрати є провідною категорією, що покликана забезпечити користувачів в інформації і як наслідок створити умови для ефективної та цілеспрямованої роботи підприємства.

Метою дослідження є узагальнення теоретичних положень і розробка науково обґрунтованих рекомендацій з удосконалення методики обліку доходів та витрат на підприємствах залізничного транспорту

Завданнями дослідження є:

1. Охарактеризувати доходи і витрати як облікові категорії.
2. Дослідити нормативно-правове забезпечення обліку доходів і витрат.
3. Проаналізувати техніко-економічні показники АТ «Укрзалізниця».

4. Дослідити організацію і методику обліку доходів і витрат на залізничному транспорті.
5. Визначити особливості первинного обліку доходів і витрат.
6. Розкрити сутність обліку доходів і витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку.
7. Визначити особливості аудиту доходів та витрат.
8. Провести аналіз структури доходів і витрат у АТ «Укрзалізниця».
9. Проаналізувати показники фінансового стану та результатів діяльності АТ «Укрзалізниця».
10. Запропонувати шляхи оптимізації обліку і структури доходів і витрат АТ «Укрзалізниця».

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні та практичні питання обліку доходів та витрат АТ «Укрзалізниця».

Об'єктом дослідження є діяльність АТ «Укрзалізниця» в частині операцій, які пов'язані з оптимізацією обліку і структури доходів і витрат.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в уточненні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо оптимізації структури доходів і витрат залізничного транспорту.

Практичне значення одержаних результатів. Отримані результати можна застосовувати для покращення фінансового результату АТ «Укрзалізниця».

Апробація. Основні складові дипломної роботи були відображені у тезах Капшук О., Бобиль В. «Облік та оптимізація витрат підприємств залізничного транспорту» // Синергетичні драйвери розвитку обліку, податкового аудиту та бізнес-аналітики : збірник тез за матеріалами Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021.– С.47-51.

1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ

1.1. Доходи і витрати як облікові категорії

Доходи і витрати являють собою основні елементи фінансової звітності, базові категорії бухгалтерського обліку. Відсутність цих понять в системі нормативного регулювання вітчизняного бухгалтерського обліку в умовах адміністративної економіки настільки гостро не відчувалося, так як багато фактів і події господарської практики зумовлювалися заздалегідь, а, значить, піддавалися прямий жорсткої регламентації. Різноманіття господарського життя, її динаміка в ринковій економіці зумовили необхідність визначення доходів і витрат як найважливіших факторів, що впливають на достовірність відображення в обліку і звітності фінансових результатів, досягнення яких є головною метою підприємницької діяльності, з одного боку, і достовірність яких є основним завданням бухгалтерського обліку, з іншого боку.

В умовах ринкової економіки підприємства здійснюють свою діяльність з метою отримання відповідного доходу, що створює основу для самофінансування підприємства за умови, що розмір доходів достатній для покриття витрат та виконання зобов'язань.

Серед якісних показників діяльності підприємства важливе місце займає такий показник, як собівартість продукції. У ньому відбиваються усі сторони виробничої і фінансово-господарської діяльності організації. Від рівня собівартості продукції залежить розмір прибутку і рівень рентабельності. Чим економічніше організація використовує трудові, матеріальні та фінансові ресурси при виготовленні виробів, виконання робіт та надання послуг, тим більше буде прибуток.

Навіть з простого перерахування витрат, що утворюють собівартість продукції (робіт, послуг), видно, що вони не однакові не тільки за своїм складом, але і за значенням у виготовленні продукту, виконанні робіт і послуг. Одні витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (сировина, матеріали,

оплата праці робітників і ін.), інші - з управлінням та обслуговуванням виробництва (витрати на утримання апарату управління, на забезпечення виробничого процесу необхідними ресурсами, на утримання основних засобів в робочому стані і т.д.), а треті, не маючи безпосереднього відношення до виробництва, все-таки за чинним законодавством включаються у витрати виробництва (відрахування на відтворення сировинної бази, соціальні потреби населення і ін.). Крім того, частина витрат прямо включається в собівартість конкретних видів готових виробів, а інша частина, в зв'язку з виробництвом кількох видів продукції, - побічно. Тому для ефективної організації управлінського обліку необхідно застосовувати економічно обгрунтовану класифікацію витрат за певними ознаками. Це допоможе не тільки краще планувати і враховувати витрати, але й точніше їх аналізувати, а також виявляти певні співвідношення між окремими видами витрат і обчислювати ступінь їх впливу на рівень собівартості і рентабельності виробництва.

Крім того, про актуальність обраної теми дипломної роботи свідчить складний фінансовий стан у всіх галузях економіки і значна кількість збиткових підприємств і організацій.

Основною метою діяльності підприємств усіх форм власності незалежно від галузевої належності, виду діяльності та інших чинників є отримання доходів у розмірі, достатньому для покриття витрат і подальшого розвитку виробництва. Проте, сучасні умови господарювання та стан економіки України зумовлюють поступове зменшення кількості прибуткових підприємств і відповідно, збільшення збиткових. Причинами цього є порушення пропорцій у розвитку промисловості та сільського господарства, зниження купівельної спроможності споживачів, підвищення податкового тиску, недоліки у проведенні приватизації державних підприємств та земельної реформи та інше. Проте підприємства самостійно шукають вихід із кризового становища з метою підвищення платоспроможності, конкурентоздатності власної продукції та покращення фінансового стану.

Виходячи з цього, постає необхідність удосконалення з використанням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методики обліку й аналізу доходів та витрат.

Актуальність даної теми можна пояснити ще й тим, що відповідно до чинного законодавства фінансовий облік передбачає обов'язкові процедури збору й обробки інформації, яка стосується перебігу процесів отримання доходу, понесення витрат та визначенням фінансового результату, виявленням позитивних і негативних відхилень від поставлених цілей, передбачуваних планів та показників діяльності. Для ефективного управління діяльністю керівники, власники, менеджери та інші управлінці повинні мати економічну інформацію, яка відповідає їх потребам. Формування такої достовірної, точної, оперативної та повної інформації відбувається у системі бухгалтерського обліку. Ця інформація дозволяє своєчасно приймати рішення щодо недопущення негативних змін чи щодо їх нейтралізації. При правильній організації вона стає найважливішим засобом матеріального стимулювання, зростання рентабельності і подальшого розвитку підприємства, соціального стану його працівників.

Облік доходів та витрат є однією з важливих ділянок роботи бухгалтера. Він формує інформацію щодо доходів і витрат підприємства за їх видами, передбачає нарахування і перерахування податків, які надходять у державний бюджет України.

В Україні у сучасних умовах перебування на шляху до побудови ринкових економічних відносин, вступу нашої держави до Європейського союзу постає необхідність до впровадження нетрадиційних систем одержання інформації про витрати та доходи, застосовувати нові підходи до калькулювання собівартості, підрахунку фінансових результатів, методів аналізу витрат та доходів і прийняття на цій основі раціональних управлінських рішень, адекватних цій економічній ситуації. На цьому шляху становлення ринкової економіки в Україні діяльність підприємств досі здійснюється в умовах нестабільного як зовнішнього середовища, так мінливості внутрішнього правового поля. У такій ситуації для забезпечення умов беззбиткової діяльності та підвищення рентабельності від

підприємства вимагається перегляд існуючої системи управління. Найбільшим чином, це стосується операційної діяльності, яка забезпечує основну частину доходів підприємства. Водночас, ефективність управління визначається рівнем обліково-аналітичного забезпечення системи витрат і доходів від операційної діяльності.

Недостатня розробка питань методичного забезпечення процесу ефективного аналізу операційних витрат та доходів викликали складність, різноманіття і неоднозначність формулювань в існуючих нормативних і законодавчих актах, тож підтверджують актуальність обраної теми дипломної роботи.

Однак ряд проблем, пов'язаних із відображенням у бухгалтерському обліку витрат і доходів від операційної діяльності та їх оцінкою залишаються недостатньо розробленими і вимагають вирішення з урахуванням національних особливостей ведення бухгалтерського обліку.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку доходів і витрат

Облік доходів та витрат, а також контроль за їх використанням є необхідною умовою ефективного функціонування підприємств в сучасних ринкових умовах. На сьогодні вітчизняні підприємства потребують трансформації фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Облік доходів та витрат повинен відображати достовірні дані про досягнутий рівень виробництва для прийняття необхідних управлінських рішень щодо використання засобів та предметів праці для об'єктивної оцінки діяльності. Законодавчі акти регулюють діяльність суб'єктів господарювання у фінансовій, трудовій та господарській сферах, відповідно, облік витрат та доходів підпорядковується чотирьохрівневій системі документів:

1. Законодавчі акти про обов'язковість відображення даних обліку, їх правила та принципи.

2. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, що містять рекомендації щодо його ведення за видами діяльності

3. Документи, що розкривають облікову політику підприємства (робочі плани рахунків, облікові реєстри та первинні документи).

4. Документи, що передбачають рекомендаційних характер (інструкції, вказівки) та надають широкий спектр варіантів рішень з обліку, враховуючи галузеві особливості.

Аналіз діючої нормативно-правової бази щодо обліку доходів і витрат дозволив сформулювати її певну класифікацію (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Класифікація законодавчо-нормативної бази з обліку витрат та доходів підприємства

Класифікаційна ознака	Законодавчо-нормативна база
За видами	Закон України; Укази і розпорядження Президента України, Постанови і Рішення Кабінету Міністрів України, міністерств та відомств; П(С)БО 15, 16, 18, 30,31; Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) 2,6,9,11,18,23; Кодекси України; Методичні рекомендації, інструкції, вказівки; Плани рахунків бухгалтерського обліку; форми фінансової звітності; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних і контрольно-ревізійних робіт
За рівнями	Міжнародні або континентальні Загальнодержавні (національні) Галузеві (відомчі) Регіональні (обласні, районні) Внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові)
За місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності та економічного контролю	Нормативно-правові акти (закони України, постанови Кабінету Міністрів України); П(С)БО; інструкції, положення, вказівки та методичні рекомендації Міністерства фінансів України, Державної фінансової інспекції України, нормативно-правові акти місцевого походження; рішення (накази, розпорядження) щодо форм організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики
За обов'язковістю виконання	Обов'язкові Необов'язкові (рекомендаційні)

Отже, огляд нормативно-правової бази з обліку доходів і витрат довів, що основними законодавчими актами та нормативними документами є: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Податковий кодекс України; Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі - НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО 15 «Дохід»; П(С)БО 16 «Витрати»; П(С)БО 17 «Податок на прибуток»; Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (далі - МСБО) 1,12,18,23 та 41; Концептуальна основа фінансової звітності тощо. Надалі доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів [1]. Податковий кодекс України передбачає: визнання витрат та доходів з метою оподаткування; отримання пільг; встановлення складу витрат операційної діяльності та інших витрат [10].

Фінансовим результатом діяльності підприємства, згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», може бути прибуток або збиток. Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати, а збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [2]. П(С)БО 16 «Витрати» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Характеризуючи МСБО 1 «Подання фінансової звітності», слід виділити, що підприємства повинні подавати усі статті визнаних доходів та витрат за нормативний період за певними формами, а саме: у єдиному звіті про прибутки та збитки; у двох звітах: звіті, що відображає компоненти прибутку або збитку (окремий звіт про прибутки та збитки) та у другому звіті, що починається з прибутку або збитку та відображає компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи) [5].

Провівши огляд нормативно-правової бази з обліку доходів і витрат, наведемо порівняльну характеристику визнання, класифікації та оцінки витрат і доходів за МСБО та П(С)БО в табл. 1.2.

Порівняльний аналіз даних стандартів вказує на ряд відмінностей між національними та міжнародними стандартами з приводу доходів підприємства. Визначення поняття «дохід» за МСБО не враховує збільшення активу та зменшення зобов'язань, а лише розглядає зростання власного капіталу

Таблиця 1.2.

Порівняльна характеристика, визнання, класифікації та оцінки витрат і доходів за МСБО та П(С)БО

Ознака	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку	Національний стандарт бухгалтерського обліку
	МСБО 18 «Дохід»	П(С)БО 15 «Дохід»
1	2	3
Визначення поняття дохід	Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає у ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу	Дохід – це збільшення активу або зменшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена
Оцінка доходу	Дохід оцінюється за справедливою вартістю компенсації	Дохід оцінюється за справедливою вартістю отриманих активів
Класифікація доходів	Дохід від реалізації товарів; від надання послуг; відсотки, роялті, дивіденди	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи
Принцип відповідності доходів та витрат	Доходи та витрати по одній операції визнаються одночасно	Дохід, який не може бути визначений достовірно, визначається в розмірі відшкодовуваних витрат

Закінчення табл. 1.2.

1	2	3
Склад витрат операційної діяльності	Собівартість реалізації; витрати на збут; адміністративні витрати; інші витрати	Матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати
Класифікація та групування витрат	Діючою є загальноприйнята практика розмежування у звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю	Витрати класифікуються за видами діяльності, від якої вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. Виділяють прямі, непрямі витрати, змінні і постійні, одноеlementні і комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні витрати
Визнання витрат	Одноразове визнання доходів та витрат від певних операцій чи подій. Витрати визначаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одноразове визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для якого вони були здійснені; у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди

А це, в свою чергу, може впливати на методику облікового відображення господарських операцій. П(С)БО 15 «Дохід» передбачає деякі критерії невизнання доходу, які в міжнародних стандартах не враховані. Класифікація та обсяг висвітлення деяких із питань є різними. У МСБО більш конкретизовано певні положення, але й національний стандарт містить моменти, які зокрема зумовлені національними особливостями обліку.

Суттєвих відмінностей між національними та міжнародними стандартами з приводу витрат підприємства за даними табл. 1.2 не виявлено. Деякі аспекти

обліку доходів та витрат за міжнародними стандартами не висвітлюються у П(С)БО, тому практичне застосування стандартів дещо відрізняється від прийнятих на міжнародному рівні. МСБО, так само як і П(С)БО, описують загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах, та не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку.

МСБО 18 «Дохід» включає наступний порядок формування доходу [6]:

Дохід = Сума отриманих надходжень – Сума податків – Сума доходів на користь третіх осіб – Сума знижок – Вартість ТМЦ – Сума уцінки ТМЦ – Сума отриманих доходів.

МСБО 18 «Дохід» визначає умови визнання доходу від реалізації товарів :

- сума доходу може бути достовірно визначена;
- в момент реалізації товарів, покупцеві передаються ризики та винагороди, які пов'язані з власністю на товар;
- підприємство-виробник не має права управляти проданими товарами, оскільки воно втратило контроль за ними та право володіння;
- очікування ймовірності надходження майбутніх економічних вигід;
- витрати, понесені на реалізацію товару, можуть бути достовірно визначені.

Доходи підприємств, окрім МСБО 18 «Дохід», регулюються більшістю інших МСБО, а саме: МСБО 17 «Оренда» – регулює доходи, які виникають за надання активів в оренду; МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані компанії» – регулює доходи, що утворюються від дивідендів по інвестиціям, що обліковуються за методом участі в капіталі; МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання» та МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» – регулюють доходи, які виникають внаслідок зміни справедливої вартості фінансових активів чи фінансових зобов'язань.

Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів розкриває сутність доходу як збільшення економічних вигід шляхом надходження чи збільшення корисності активів, або в разі вибуття зобов'язань, що призводить до

збільшення власного капіталу. Трансформація національних стандартів обліку до міжнародних стикається з рядом проблем (рис. 1.1).

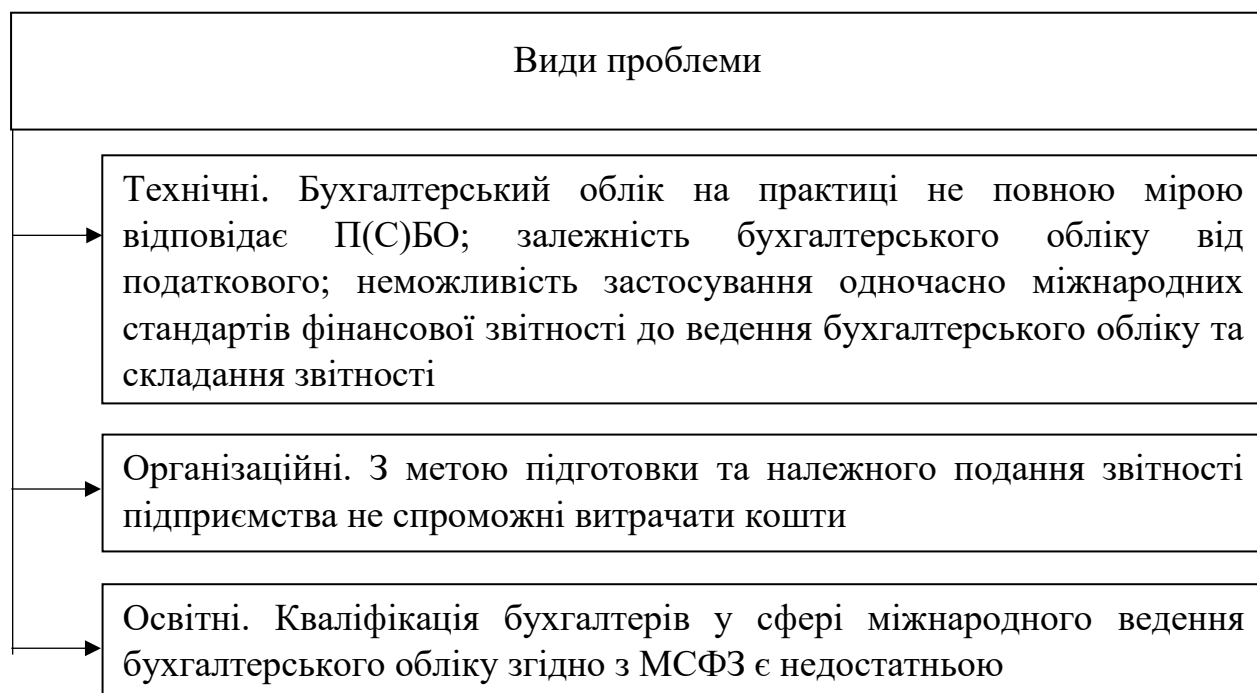


Рисунок 1.1. – Проблеми трансформації національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних вимог

Необхідність дослідження нормативно-правового регулювання доходів та витрат є актуальною через постійні нововведення законодавчих документів. Законодавчо-нормативна база обліку витрат та доходів вітчизняних підприємств представлена різноманітною кількістю законів, національних положень, інструкцій тощо. Із розвитком ринкових відносин зростає діапазон здійснюваних господарських операцій, що потребує коректного відображення в обліку. Ведення обліку суб'єктами господарювання набуває специфічних рис для нормативно-правового регулювання, зважаючи на євроінтеграційні процеси вітчизняної економіки. Напрями подальших досліджень будуть спрямовані на розроблення пропозицій щодо удосконалення або розширення конкретних нормативних актів.

Формування й використання доходів і витрат має свої особливості в умовах трансформації економіки до ринкових засад господарювання. Сьогодні в економіці України питання одержання доходів і прибутку, підвищення ефективності виробництва вельми актуальні.

В процесі розвитку ринкових відносин підприємства України зіткнулися з рядом проблем, щодо регулювання витрат. Господарювання в умовах вільної конкуренції вимагає від управлінського персоналу прийняття оперативних та вірних рішень стосовно питань управління витратами. Найшвидшим та самим надійним є впливання на витрати на місцях їх виникнення. В зв'язку з цим, проблема організації вискоєфективної системи обліку та аналізу доходів і витрат, яка буде сприяти надходженню та обробці якісної інформації для потреб управління, постає дуже гостро.

На сьогоднішній день не врегульованими залишається обґрунтування методичних принципів, у відповідності з якими, кожний господарюючий суб'єкт має визначати свою внутрішню облікову політику, щодо обліку витрат з урахуванням особливостей своєї діяльності.

Серйозного удосконалення потребує і існуюча система аналізу витрат для забезпечення користувачів оперативною та достовірною інформацією з питання управління доходами і витратами.

Дослідження вище приведених проблем в питанні створення сучасної методики обліку та аналізу витрат визначили актуальність теми роботи.

Значний внесок у розв'язання проблем формування та використання витрат в системі забезпечення діяльності підприємницьких структур внесли українські економісти О. Д. Василик, З. С. Варналій, З. М. Васильченко, С. Ф. Голов, М. Я. Коробов, С. С. Осадець, О. І. Пилипченко, А. М. Поддєрьогін, А. А. Пересада, Д. М. Черваньов, В. М. Шелудько, С. І. Юрій та інші. На окрему увагу заслуговують праці І. О. Бланка, в яких розглядаються сучасні методи управління витратами підприємства в процесі його операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Про актуальність тематики обліку витрат свідчить рівень її розгляду в наукових працях, серед видатних вчених, які здійснили вагомий внесок у розвиток тематики витрат в бухгалтерському обліку на різних історичних етапах.

Сучасний етап розвитку національної економіки характеризується динамізмом та якісними змінами в усіх сферах суспільного життя. В умовах переходу України до нових методів господарювання одне із важливих місць у

процесі обліку посідає оптимізація рівня витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

Проблема має особливе стратегічне значення для вітчизняних товаровиробників, оскільки лише за умови ефективного використання виробничих ресурсів можливий прискорений розвиток підприємств у складний перехідний період і досягнення високих результатів діяльності з метою зайняття стійких позицій на внутрішньому та зовнішньому ринках. В умовах формування та поглиблення ринкових відносин результати роботи кожного підприємства, його конкурентоспроможність залежать від обсягів понесених ним витрат та їхньої ефективності. Виникає потреба в докорінній зміні господарського механізму, який регулює економічні процеси, а це, у свою чергу, вимагає створення якісно нової системи управління, оновлення змісту та методології аналізу виробничих витрат.

Проблеми аналізу витрат і калькулювання собівартості продукції постійно знаходяться у центрі уваги багатьох відомих вітчизняних і зарубіжних вчених. Слід відмітити глибокі розробки в наукових працях таких економістів, як Ф. Аксьоненко, П. С. Безруких, М. Т. Білуха, О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, М. Ф. Ван Бреда, Е. Гарке, Н. В. Герасимчук, Н. Г. Данілочкіна, К. Дрюрі, В. П. Завгородній, В. Р. Захар'їн, Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл, Р. В. Моргунов, Ф. Б. Риполь-Сарагоси, В. В. Сопко, Л. В. Чижевська, Дж. М. Феса, Дж. Форстер, Ч. Т. Хорнгрен, Е. С. Хендріксен та ін. Проте проблема забезпечення ефективної діяльності підприємств в умовах ринкової економіки вимагає додаткових досліджень, зокрема, з'ясування низки теоретичних і практичних аспектів раціональної організації аналізу доходів і витрат.

Сформована раніше система обліку та аналізу внаслідок застарілого методологічного базису не відповідає сучасним вимогам управління витратами виробництва. В умовах застосування національних стандартів бухгалтерського обліку ряд теоретичних і практичних аспектів обліку та аналізу витрат виробництва не висвітлено ні в економічній літературі, ні в нормативних документах. Процес трансформації системи аналізу в ринкове середовище неадекватний вимогам сьогодення. Сучасної методики калькулювання

собівартості продукції на сьогодні не існує. Виникає потреба в повному зіставленні облікових даних стосовно складу та класифікації витрат, об'єктів і методів калькулювання, особливостей фінансового, управлінського та податкового обліку. Усе це потребує відповідного доопрацювання і додаткових розробок в обліковому процесі витрат підприємств.

Отже, витрати є об'єктом бухгалтерського обліку. Від рівня витрат істотно залежать ефективність функціонування підприємства та його конкурентоспроможність, тому визначення витрат та їх облік є однією з найважливіших ланок бухгалтерського обліку.

Управління витратами на сьогоднішній день – це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями та носіями й постійного контролю рівня витрачання ресурсів і стимулювання економії.

Формування та облік витрат значною мірою залежить від їх чіткої та функціональної класифікації. У загальному розумінні класифікація – це розподіл предметів, явищ та понять за класами, відділами залежно від їх загальних ознак. Класифікація витрат – це їх систематизація та групування відповідно до потреб управління. Інформація про витрати, що згрупована різними способами, потрібна для ефективного та чіткого управління підприємством.

1.3. Техніко-економічна характеристика АТ «Укрзалізниця»

Залізнична мережа України – одна з найбільших у Європі. Українські залізниці безпосередньо межують і взаємодіють із залізницями Білорусі, Молдови, Польщі, Росії, Румунії, Словаччини, Угорщини й забезпечують взаємодію із 40 міжнародними залізничними переходами, а також обслуговують 13 українських морських портів Чорноморсько-Азовського басейну.

Акціонерне товариство «Українська залізниця» – національний залізничний перевізник вантажів та пасажирів. Компанія була утворена відповідно до Закону України «Про особливості утворення акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування» та постанови КМУ від 25 червня 2014 р. № 200 «Про утворення публічного акціонерного товариства «Українська залізниця».

АТ «Укрзалізниця» утворене як акціонерне товариство, 100 % акцій якого закріплюються в державній власності, на базі Укрзалізниці, а також підприємств, установ та організацій залізничного транспорту загального користування, які реорганізовано шляхом злиття.

Метою діяльності АТ «Укрзалізниця» є задоволення потреб держави, юридичних і фізичних осіб у безпечних та якісних залізничних перевезеннях у внутрішньому та міжнародному сполученні, ефективне функціонування та розвиток залізничного транспорту, створення умов для підвищення конкурентоспроможності транспортної галузі

Основними предметами діяльності АТ «Укрзалізниця» є:

- надання послуг з перевезення пасажирів, вантажів, зокрема небезпечних вантажів, багажу, вантажобагажу і пошти залізничним транспортом у внутрішньому та міжнародному сполученні;
- надання послуг з доступу до інфраструктури залізничного транспорту та інших послуг, пов'язаних з використанням об'єктів інфраструктури;
- проектування, будівництво, утримання, експлуатація, реконструкція, ремонт, модернізація, технічне переоснащення та інші види поліпшення об'єктів інфраструктури залізничного транспорту;
- будівельна діяльність, зокрема організація спорудження будівель; спорудження житлових і нежитлових будівель;
- будівництво комунікацій; будівництво споруд; спеціалізовані будівельні роботи;
- будівництво залізниць і метрополітену тощо.

За обсягами вантажних перевезень українська залізниця посідає четверте місце на Євразійському континенті, поступаючись лише залізницям Китаю, Росії та Індії. Наявність розгалуженої мережі залізничних колій, яка охоплює всі регіони України, дозволяє перевозити значну кількість вантажів та пасажирів.

Важливість залізничного транспорту в системі транспортних комунікацій України посилюється і тим, що через територію держави пролягають основні транспортні транс'європейські коридори: Схід – Захід, Балтика – Чорне море.

За інформацією Державної служби статистики України, вантажообіг за усіма видами транспорту у 2020 році склав 313,2 млрд т·км, або 88,2 % від обсягів 2019 року. Падіння вантажопотоків спостерігається також на водному та трубопровідному видах транспорту. Частка вантажообігу залізничного транспорту у загальному вантажообігу за 2020 рік становила 56 % (72 % без трубопровідного) – порівняно з минулим роком частка збільшилася (дивись таблицю 1.3).

Таблиця 1.3.

Вантажообіг за видами транспорту, 2018-2020 рр. [5]

Вид транспорту	2018		2019		2020	
	Вантажообіг, млн т·км	Частка, %	Вантажообіг, млн т·км	Частка, %	Вантажообіг, млн т·км	Частка, %
залізничний	186 344,1	51,6	181 844,7	51,2	175 587,1	56,1
автомобільний	72 068,3	19,9	64 952,9	18,3	65 176,9	20,8
водний	3 363,0	0,93	3 387,7	0,95	2 877,3	0,92
трубопровідний	99 239,9	27,5	104 528,1	29,4	69 281,8	22,1
Всього	361 355	100,0	355 009	100,0	313 239	100,0

За даними Державної служби статистики України, за 2020 рік пасажирообіг за усіма видами транспорту склав 49 034,8 млн пас.-км, або 45,8 % від обсягів 2019 року. Частка пасажирських перевезень залізничним транспортом склала 10 696,2 млн пас.-км (з урахуванням перевезень міською електричкою), що становить 21,8 % від загального обсягу транспортних пасажирських перевезень. Порівняно з обсягами пасажирських перевезень залізничним транспортом у 2019 році це становить 37,6 %. Суттєве падіння обсягів пасажирських перевезень у звітному періоді пояснюється карантинними обмеженнями, які було введено з причини спалаху гострої респіраторної хвороби COVID-19 (див. табл. 1.4).

Важливим напрямом роботи АТ «Укрзалізниця» є інвестиційна діяльність, яку Компанія проводить як за рахунок власних ресурсів, так і шляхом залучення зовнішніх коштів

Таблиця 1.4.

Пасажирообіг за видами транспорту, 2018-2020 рр. [5]

Вид транспорту	2018		2019		2020	
	Пасажирообіг, млн пас.-км	Частка, %	Пасажирообіг, млн пас.-км	Частка, %	Пасажирообіг, млн пас.-км	Частка, %
залізничний	28 685,2	27,5	28 413,5	26,5	10 696,2	21,8
автомобільний	34 560,3	33,1	33 879,9	31,6	19 092,2	38,9
водний	27,6	0,0	25,8	0,0	4,0	0,0
авіаційний	25 889,3	24,8	30 241,8	28,2	10 106,9	20,6
трамвайний	3 925,4	3,8	3 729,2	3,5	2 541,0	5,2
тролейбусний	5 804,8	5,6	5 407,0	5,0	3 452,9	7,0
метро	5 553,4	5,1	5 477,8	5,1	3 141,6	6,4
Всього	104 446	100,0	107 175	100,0	49 034,8	100,0

Велику увагу АТ «Укрзалізниця» приділяє розширенню механізмів залучення інвестицій, підвищенню ефективності інвестицій та організації системи моніторингу інвестиційної діяльності.

У 2020 році пріоритетними напрямками капітальних вкладень АТ «Укрзалізниця» залишалися капітальне будівництво та придбання основних засобів, зокрема рухомого складу. На ці напрями було спрямовано понад 35 % всіх капітальних інвестицій АТ «Укрзалізниця». Також значна частина капітальних інвестицій була спрямована на модернізацію та модифікацію основних засобів (майже 29,5 %) та на капітальні ремонти (понад 31 %).

Загальна сума капітальних інвестицій АТ «Укрзалізниця» у 2020 році склала 8 442,3 млн грн (у 2019 році - 10 697,1 млн грн). Через пандемію COVID-19 та запроваджені карантинні обмеження план з капітальних інвестицій на 2020 рік за результатами року виконано на 66,8 %. З цих же причин, порівняно з 2019 роком, виконання плану з капітальних інвестицій у 2020 році становить 78,9 % (табл. 1.5).

Таблиця 1.5.

Капітальні інвестиції АТ «Укрзалізниця» 2018-2020 рр., млн. грн. [5]

Напрями капітальних інвестицій	2018 р. факт	2019 р. факт	2020 р		
			план	факт	виконання плану, %
Капітальне будівництво	4 282,7	1 912,8	4 397,1	1 816,5	41,3
Придбання основних засобів	6 302,0	3 016,2	1 677,9	1 164,8	69,4
Придбання необоротних матеріалів активів	330,3	366,2	333,0	306,8	92,1
Придбання нематеріальних активів	164,1	60,0	112,4	44,1	38,7
Модернізація, модифікація основних засобів	3 390,6	3 297,0	3 862,5	2 488,0	64,4
Капітальний ремонт	2 443,1	2 044,9	2 252,2	2 622,1	116,4
Всього	16 912,8	10 697,1	12 635,1	8 442,3	66,8

Стійка діяльність АТ «Укрзалізниця» залежить як від внутрішніх можливостей ефективно використовувати всі наявні в його розпорядженні ресурси, так і від зовнішніх умов, до яких належать податкова (кредитна, цінова) політика держави та ринкова кон'юнктура. Тому інформаційною базою аналізу фінансового стану мають виступати звітні дані підприємства, які надають повну інформацію щодо активів, зобов'язань та капіталу підприємства.

Відомо, що активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Аналіз активів АТ «Укрзалізниця» за три роки наведено в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6.

Аналіз активів АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр., млн. грн.[5]

Статті	2018	2019	2020	Відносне відхилення, відсотки	
				2019/2018	2020/2018
Необоротні активи					
Основні засоби	237 701	234 555	230 226	-1,32	-3,14
Інвестиції в асоційовані підприємства	692	737	729	6,5	5,34
Інші довгострокові фінансові активи	91	84	88	-7,7	-3,3
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	846	164	164	-80,61	-80,61
Передоплата з податку на прибуток	540	71	58	-86,85	-89,26
Відстрочений податковий актив	59	130	197	120,34	233,90
Активи неконтрольованих територій	13 562	13 661	13 662	0,73	0,74
Всього необоротних активів	253 491	249 402	245 124	-1,61	-3,3
Оборотні активи					
Запаси	8 881	9 129	8 726	2,8	-1,74
Торгова та інша дебіторська заборгованість	1 002	656	571	-34,53	-43,01
Передоплати	137	333	95	143	-30,65
Передоплата з податку на прибуток	12	113	112	841,67	833,33
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	733	378	478	-48,43	-34,79
Інші поточні фінансові активи	-	2 015	106	-	-
Грошові кошти та їх еквіваленти	1 252	6 981	2 498	457,59	99,52
Всього оборотних активів	12 017	19 605	12 586	63,14	4,73
Всього активів	265 508	269 007	257 710	1,32	-2,94

Як видно з таблиці 1.6., у 2020 р. загальна вартість активів зменшилась на 7 798 млн. грн. (на 2,94%) відповідно до базового 2018 року. Зменшення відбулося за рахунок зменшення у 2020 р. необоротних активів на 8 367 млн. грн. (на -3,3%) і торгової та іншої дебіторської заборгованості у порівнянні з базовим роком на 431 млн. грн. (на 45,01 %). Активи неконтрольованих територій збільшились у 2020 р. на 100 мдн. грн. (на 0,74%) порівняно з 2018 р.

Важливою складовою аналізу балансу є зобов'язання, адже вони характеризують заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої призведе до зменшення його ресурсів. Аналіз зобов'язань АТ «Укрзалізниця» за три роки наведено в табл. 1.7.

Таблиця 1.7.

Зобов'язання АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр., млн. грн. [5]

Статті	2018	2019	2020	Відносне відхилення, відсотки	
				2019/2018	2020/2018
Довгострокові зобов'язання					
Процентні кредити та запозичення	14 918	18 150	18 337	21,67	22,92
Зобов'язання за договорами оренди	1 158	1 932	1 545	66,83	33,42
Забезпечення за виплатами працівникам	2 654	3 187	3 589	20,08	35,23
Відстрочене податкове зобов'язання	34	20	43	-41,18	26,47
Зобов'язання неконтрольованих територій	5 208	5 208	5 213	0	0,01
Всього довгострокових зобов'язань	23 972	28 497	28 727	18,88	19,84
Короткострокові зобов'язання					
Процентні кредити та запозичення	17 087	14 499	16 398	-15,15	-4,03
Зобов'язання за договорами оренди	287	434	419	51,22	46
Торгова та інша кредиторська заборгованість	9 359	9 714	8 682	3,79	-7,23
Контрактні зобов'язання	2 324	1 937	1 680	-16,65	-27,71
Зобов'язання з податку на прибуток	69	8	3		
Інші податкові зобов'язання, крім податку на прибуток	560	889	1 129	58,75	101,61
Забезпечення	1 732	1 217	1 283	-29,73	-25,92
Всього короткострокових зобов'язань	31 418	28 698	29 594	-8,66	-5,81
Всього зобов'язань	55 390	57 195	58 321	3,26	5,29

Загальний обсяг зобов'язань у 2020 р. збільшився порівняно з базовим 2018 р. на 5,29 % і становив 58 321 млн. грн. Довгострокові зобов'язання збільшились у порівнянні з 2018 р. на 19,84 % через значне зростання забезпечення за виплатами працівникам (на 935 млн. грн) та довгострокових зобов'язань за договорами оренди (на 387 млн. грн.). Якщо аналізувати короткострокові зобов'язання АТ «Укрзалізниця», тоді необхідно відзначити значне зростання інших податкових

зобов'язань, крім податку на прибуток (на 101,61 % у порівнянні з 2018 р.) та короткострокових зобов'язань за договорами оренди (на 46 % у порівнянні з 2018 р.).

Важливою складовою пасивів АТ «Укрзалізниця» є власний капітал, під яким розуміється фінансові ресурси, котрі вкладає підприємство для організації і фінансування господарської діяльності.

Аналіз зобов'язань АТ «Укрзалізниця» за три роки наведено в табл. 1.8.

Таблиця 1.8.

Аналіз капіталу АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр., млн. грн. [5]

Статті	2018	2019	2020	Відносне відхилення, відсотки	
				2019/2018	2020/2018
Статутний капітал	229 879	229 879	229 879	0	0
Додатковий капітал	18 894	18 906	18 905	0,06	0,06
Непокритий збиток	(38 661)	(36 999)	(49 426)	-4,3	27,84
Власний капітал	210 112	211 786	199 358	0,8	-5,12

Як видно з таблиці 1.7., у 2020 р. власний капітал АТ «Укрзалізниця» зменшився у порівнянні з базовим 2018 роком на 5,12 % і склав 199 358 млн. грн. Падіння капіталу пояснюється значним непокритим збитком у розмірі 49 426 млн. грн., що на 27,84 % більше, ніж у 2018 році.

Попри те, що 2020 рік АТ «Укрзалізниця» закінчила зі значними збитками, бізнес-стратегія на 2021 рік передбачає плани щодо отримання прибутку та продовження реформи галузі. Важливим результатом роботи у 2020 році стало й те, що вперше за всі роки незалежності АТ «Укрзалізниця» отримає фінансову підтримку від держави у розмірі 4 млрд грн, які передбачені держбюджетом на 2021 рік. Виділені кошти підуть на оновлення парку пасажирських вагонів та залізничної інфраструктури.

Крім того, АТ «Укрзалізниця» продовжує здійснювати проєкти у сфері організаційного розвитку, які відповідають цільовій моделі ринку залізничних перевезень, а саме:

- побудова холдингової структури АТ «Укрзалізниця»;
- формування конкурентного ринку перевезень та виконання вимог Угоди про асоціацію з ЄС;
- усунення дублюючих функцій;
- відповідність найкращому міжнародному досвіду корпоративного управління;
- розділення фінансових потоків і забезпечення рентабельності ключових видів господарської діяльності.

Плани на 2021 рік і середньострокову перспективу у сфері організаційного розвитку АТ «Укрзалізниця» включають у себе [5]:

1. Забезпечення проведення структурних перетворень в рамках реорганізації АТ «Укрзалізниця» та побудови цільової структури підприємства, яка передбачає:

- корпоративний центр, що формуватиме політики діяльності вертикалей та контролюватиме їх дотримання, а також надаватиме корпоративні послуги;
- вертикаль вантажних перевезень та логістики, що здійснюватиме продаж відповідних послуг;
- вертикаль пасажирських перевезень, що організовуватиме продаж послуг пасажирських перевезень;
- вертикаль інфраструктури, що здійснюватиме утримання та обслуговування залізничної інфраструктури, забезпечуватиме продаж послуг з доступу до залізничної інфраструктури загального користування;
- вертикаль виробництва та сервісу, що забезпечуватиме потреби підприємства у відновленні основних засобів виробництва;
- організаційну структуру з управління непрофільними активами, що забезпечить надання соціальних послуг працівникам підприємства та впорядкування непрофільних активів.

2. Оптимізація організаційних структур підрозділів АТ «Укрзалізниця», яка передбачає:

- приведення структур у відповідність до вимог Порядку проектування та затвердження організаційних структур в АТ «Укрзалізниця» з урахуванням структурних змін, що відбуваються на залізничному транспорті;
- розробку та впровадження уніфікованих організаційних структур підрозділів з метою забезпечення їх відповідності вертикально інтегрованій системі управління;
- розмежування зон відповідальності та розподіл повноважень, зменшення рівнів управління та штату.

3. Впровадження процесного підходу до управління АТ «Укрзалізниця», який буде впроваджено з метою:

- опису та регламентації наявних бізнес-процесів підприємства для можливості їх подальшої автоматизації та планування організаційних змін;
- оптимізації бізнес-процесів, спрямованої на вдосконалення, виявлення резервів і зниження непродуктивних витрат ресурсів АТ «Укрзалізниця».

Висновки до розділу 1

У першому розділі роботи були розглянуті теоретичні основи обліку доходів та витрат, а також проведено аналіз фінансового стану АТ «Укрзалізниця».

На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Дослідження проблеми доходів та витрат в період економічної кризи є актуальним, оскільки від одержаного підприємством прибутку залежить рівень оплати праці працівників, динаміка надходження коштів до бюджетів різних рівнів, насиченість ринку відповідною продукцією в міру її потреби тощо.

2. Витрати підприємства – це складна економічна категорія, яка поєднує процес створення необхідного обсягу економічних ресурсів на підприємстві та процес їхнього використання.

За підсумками вивченої літератури можна сформувати такі підходи, які стосуються даного поняття:

- за бухгалтерським підходом витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу;

- згідно економічного змісту витрати – витрати втрачених можливостей, тобто сума коштів, яку можна одержати за більш вигідного використання ресурсів.

Дохід – це максимальна кількість засобів, які включають грошові кошти і натуральні надходження, одержані або виготовлені особою за рік для підтримання фізичного, морального, економічного, а також інтелектуального стану, які він може потратити, але тільки за обставин, що очікувана вартість у грошовому вираженні майбутніх надходжень залишиться на попередньому рівні.

3. В обліку витрати та доходи класифікують за різними ознаками, що забезпечує більш глибоке вивчення складу та характеру витрат, дає змогу керівництву підприємства детально проаналізувати рівень витрат за різними класифікаційними ознаками .

4. Нормативно-правове забезпечення обліку доходів і витрат – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, таких як законодавчої, виконавчої та представницької, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

5. АТ «Укрзалізниця» протягом 2018-2020 рр. отримувала збиток. Дії керівництва мають бути спрямовані на підвищення фінансової стійкості і через впровадження проектів організаційного розвитку.

2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ НА ЗАЛІЗНИЧНОМУ ТРАНСПОРТІ

2.1. Основи складання консолідованої фінансової звітності

АТ «Укрзалізниця»

Відповідно до чинного законодавства України, питанням організації обліку на підприємстві займається керівник або власник. Підприємство самостійно обирає форми ведення бухгалтерського обліку, а саме:

- введення до штату працівників посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами бухгалтера-підприємця, що здійснює свою діяльність без створення юридичної особи;
- ведення бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення обліку та складання звітності керівником або власником підприємства.

Облікова політика галузі відіграє важливу роль в системі управління залізничним транспортом, адже чітко визначає та викладає принципи, методи, процедури, правила та нормативні вимоги щодо організації бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Підприємство визначає свою облікову політику і права працівників на підпис бухгалтерських документів; розробляє систему і форми управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій, може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділи та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік з наступним включенням показників до фінансового звіту підприємства. Науковці вважають, що облікова політика є одним з основних документів, який встановлює правила ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Облікова політика залізниць і вхідних до їхнього складу підприємств розробляється відповідно до рекомендацій Фінансового управління Укрзалізниці і

створюється з метою надання рекомендацій щодо порівняння і можливості зведення даних, отриманих із використанням способів, які мають відношення до істотних елементів облікової політики.

Затверджені облікової політики підприємство має дотримуватися протягом року. Переглядається вона тільки за умови зміни законодавства, реорганізації підприємства, розроблення нових способів бухгалтерського обліку тощо. Будь-яка зміна облікової політики обов'язково відображається у наказі «Про встановлення облікової політики». Облікову політику формують керівник із участю головного бухгалтера підприємства та посадові особи. Вона оформляється розпорядчим документом (наказом).

Бухгалтерський облік господарських операцій у всіх підприємствах та організаціях залізничного транспорту України здійснюється у відповідності з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. В плані рахунків бухгалтерського обліку відображаються синтетичні рахунки – рахунки першого порядку та субрахунки – рахунки другого порядку. Кожна цифра коду визначає його складову частину (клас, рахунок, субрахунок). Перша цифра коду означає клас рахунків, друга - номер синтетичного рахунку, третя - номер субрахунку. Нові рахунки (другого та третього порядку) можуть вводитися до Плану рахунків Укрзалізницею за відповідними клопотаннями підприємств щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій [47].

Складовою частиною організації обліку на підприємстві є перелік документів, що використовуються для первинного відображення господарських операцій, а також перелік облікових регістрів, необхідних для накопичення і систематизації інформації. Перелік документів повинен бути затверджений в наказі або розпорядженні керівника підприємства про облікову політику і може включати:

- форми первинних облікових документів, що застосовуються для оформлення фактів господарської діяльності;
- порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань;

- методи оцінки активів та зобов'язань;
- правила документообігу і технологія обробки облікової інформації;
- порядок контролю за господарськими операціями;
- інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

Кожне структурне підприємство залізниці веде самостійно бухгалтерський облік в повному обсязі: оформлює та реєструє первинні документи, складає реєстри та фінансову звітність. Одночасно структурні підприємства є складовою частиною залізниці, до якої подає фінансову звітність. Структурні підприємства та залізниця в цілому ведуть бухгалтерський облік за єдиної методологією. Кожна залізниця створює фінансово-економічну службу для ведення бухгалтерського обліку, яка є окремим структурним підрозділом і підпорядковується начальнику залізниці. Очолює фінансово-економічну службу начальник служби, його вказівки щодо питань бухгалтерського обліку є обов'язковими для всіх відділів і структурних підрозділів залізниці.

Консолідована фінансова звітність АТ «Укрзалізниця» підготовлена у відповідності з Міжнародними стандартами фінансової звітності в редакції, затвердженій Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності», АТ «Укрзалізниця» обліковує і презентує операції та інші події у відповідності з їх сутністю та економічними обставинами, а не тільки у відповідності з юридичною формою.

При підготовці консолідованої фінансової звітності від управлінського персоналу вимагається робити оцінки та припущення, які мають вплив на суми звітності. Ці припущення базуються на інформації, що була доступна на дату консолідованого балансу. Фактичні результати можуть відрізнятися від даних оцінок.

Одним з основних акцентів в обліковій політики АТ «Укрзалізниця» робиться на визнанні фінансового інструменту, під яким розуміється це будь-який контракт, що приводить до виникнення фінансового активу у одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу у іншого суб'єкта господарювання.

Фінансові активи при первісному визнанні класифікуються як оцінювані за амортизованою собівартістю, справедливою вартістю через інший сукупний дохід, та справедливою вартістю через прибуток або збиток.

Класифікація фінансових активів при первісному визнанні залежить від установлених договором характеристик грошових потоків та бізнес-моделі підприємства з управління ними. За виключенням торгової дебіторської заборгованості, АТ «Укрзалізниця» первісно оцінює фінансовий актив за справедливою вартістю, збільшеною, у випадку фінансових активів, які оцінюються не по справедливій вартості, через прибуток або збиток, на суму витрат по операції.

Бізнес-модель визначає, чи виникнуть грошові потоки від одержання договірних грошових потоків або від продажу фінансових активів, або надійдуть із обох цих джерел. Фінансові активи, які класифікуються та оцінюються за амортизованою собівартістю, утримуються в рамках бізнес-моделі, мета якої досягається як шляхом одержання договірних грошових потоків, так і шляхом продажу фінансових активів.

Для цілей подальшої оцінки, фінансові активи класифікуються на чотири категорії:

- фінансові активи, оцінювані за амортизованою собівартістю (боргові інструменти);
- фінансові активи, оцінювані за справедливою вартістю через інший сукупний дохід з подальшою перекласифікацією кумулятивного прибутку або збитку (боргові інструменти);
- фінансові активи, оцінювані за справедливою вартістю через інший сукупний дохід без подальшої перекласифікації кумулятивного прибутку або збитку (інструменти власного капіталу);
- фінансові активи, оцінювані за справедливою вартістю через прибутки або збитки.

Станом на 31 грудня 2020 та 2019 років у АТ «Укрзалізниця» не було фінансових активів, які оцінюються по справедливій вартості через інший

сукупний дохід з кумулятивною зміною справедливої вартості, визнаної у іншому сукупному доході, перекласифіковуються до прибутків або збитків та без перекласифікації до прибутків або збитків після припинення визнання.

Фінансові активи, які оцінюються за амортизованою собівартістю, у подальшому оцінюються з використанням методу ефективної ставки відсотка, та до них застосовуються вимоги щодо зменшення корисності. Прибутки та збитки визнаються у складі прибутків та збитків у випадках припинення визнання, модифікації чи зменшення корисності.

Фінансові активи АТ «Укрзалізниця», які оцінюються за амортизованою собівартістю, включають торгову дебіторську заборгованість, кредити, видані працівникам та інші необоротні фінансові активи, які включають депозитні сертифікати та державні облігації.

Фінансові активи, які оцінюються за справедливою вартістю через прибутки або збитки, які включають інструменти власного капіталу інших суб'єктів господарювання, визнаються у звітності за справедливою вартістю, а чисті зміни справедливої вартості визнаються у звіті про прибутки або збитки.

Фінансовий актив закінчує визнання коли:

- спливає строк дії договірних прав на грошові потоки від такого фінансового активу;
- підприємство передало договірні права на одержання грошових потоків від активу, або взяло на себе договірне зобов'язання виплачувати третій стороні отримувані грошові потоки у повному об'ємі та без суттєвої затримки за «транзитною» угодою; та або (а) підприємство передало в основному усі ризики та вигоди від активу, або (б) підприємство не передало, але і не зберігає за собою практично усі ризики та вигоди від активу, але передало контроль на даний актив.

Фінансові зобов'язання класифікуються при первісному визнанні, як фінансові зобов'язання за справедливою вартістю через прибуток або збиток, кредити та позики, кредиторська заборгованість або похідні інструменти, класифіковані як інструменти хеджування. Усі фінансові інструменти при

первісному визнанні оцінюються по справедливій вартості та, у випадку кредитів та позик, та кредиторської заборгованості, за вирахуванням витрат по операціям.

Фінансові зобов'язання за амортизованою собівартістю (кредити та запозичення) є найбільше значимою для АТ «Укрзалізниця». Після первісного визнання, відсоткові кредити та позики оцінюються за амортизованою собівартістю використовуючи метод ефективної ставки відсотка. Прибутки та збитки визнаються у прибутках та збитках у випадку припинення визнання, а також по мірі нарахування ефективної відсоткової ставки.

Амортизаційні витрати розраховується з урахуванням дисконтів та премій, які є невід'ємними частинами ефективної ставки дисконтування. Амортизація ефективної відсоткової ставки включається до звіту про сукупний дохід.

У цю категорію, основним чином, відносяться відсоткові кредити та позики.

Визнання фінансового зобов'язання припиняється, коли зобов'язання погашено, анульовано або строк дії такого зобов'язання закінчився.

Дохід від договорів з клієнтами визнається, коли контроль над товарами або послугами передається клієнту і оцінюється в сумі, що відображає відшкодування, право на яке підприємство розраховує отримати в обмін на ці товари або послуги.

Дохід відображається за вирахуванням податку на додану вартість та знижок та після елімінації внутрішньогрупової реалізації у межах АТ «Укрзалізниця».

Залізниця визнає доходи від перевезення вантажів та пасажирських перевезень, які задовольняються з плином часу, використовуючи метод за результатами, вимірюючи ступінь надання послуги до повного задоволення цього зобов'язання щодо виконання, пропорційно періоду надання послуг.

Дохід від реалізації готової продукції визнається в момент часу, коли контроль над активом передається замовнику, як прави ло, при поставці товару. При визначенні ціни операції з продажу готової продукції підприємство розглядає вплив змінної компенсації, наявність значних компонентів фінансування, безготівкового розрахунку, а також винагороду, що підлягає сплаті клієнту.

2.2. Первинний облік доходів і витрат

Невід'ємною частиною та першоосновою бухгалтерського обліку є первинний облік господарських операцій. Досить жорсткі вимоги щодо якості інформації, що ставляться на сьогодні перед вітчизняним обліком покликані задовольняти потреби користувачів у різного роду економічній інформації для прийняття відповідних рішень. Оскільки отримана облікова інформація повинна бути, насамперед, достовірною, вичерпною, повною та оперативною, то, відповідно, і носії такої інформації - первинні документи мають бути представленими на високому рівні. Саме дотримання всіх вимог щодо складання подібних документів і включає поняття «якість первинної документації».

Первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації(власника) на їх проведення.

Первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення. При реалізації товарів за готівку допускається складання первинного документа не рідше одного разу на день на підставі даних касових апаратів, чеків тощо. Для контролю та впорядкування обробки інформації на основі первинних документів можуть складатися зведені документи (далі первинні документи).

Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у грошовому та за можливості у натуральних вимірниках), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код

підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Бухгалтерськими документами з обліку доходів від наданих послуг підприємств залізничного транспорту виступають: виписка банку, рахунок-фактура, акт приймання виконаних підрядних робіт, розрахунки (довідки) бухгалтерії. Саме на їх підставі в бухгалтерському обліку відображають дохід від наданих послуг.

При здачі виконаних робіт і послуг продавець виписує податкову накладну для відображення податку на додану вартість.

Основні види первинних документів з обліку доходів та витрат наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Основні види первинних документів

Назва документу	Характеристика документу
Видаткова накладна	Видаткова накладна фіксує факт отримання/передачі товарів або послуг.
Товарно-транспортна накладна	Товарно-транспортна накладна використовується, якщо в процесі купівлі-продажу бере участь транспортна (експедиторська) компанія, що займається перевезенням товару від продавця до покупця
Акт приймання виконаних робіт (послуг)	Документ, який фіксує закінчення будь-яких робіт (послуг) та приймання їх замовником за кількістю та якістю
Касові ордери (прибутковий та видатковий)	Застосовуються для оформлення надходження/видачі готівки до каси.
Рахунок-фактура (інвойс)	Документ може бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарської операції з постачання товарів, робіт (послуг) без складання акта приймання-передачі тільки у разі його оплати, що підтверджується відповідними документами.
Бухгалтерська довідка	На підставі цього документа здійснюються коригувальні записи в облікових регістрах у зв'язку з виправленням помилок в бухобліку. Також може бути використана для підтвердження операцій, значення яких було отримане розрахунковим шляхом

Документування операцій з обліку отриманого підприємством доходу характеризується різноманітністю бухгалтерських та юридичних документів, які можуть бути розпорядчими і виконавчими. Облікову інформацію про отримані доходи управлінський персонал може отримати з первинних документів, облікових реєстрів, Головної книги та форм фінансової та податкової звітності. Така інформація є важливою для обчислення прибутку до оподаткування та ухвалення управлінських рішень щодо шляхів отримання доходу.

Основним обліковим реєстром, де відображаються доходи підприємства, є Журнал 6, затверджений Міністерством фінансів України. Проте цей журнал не повністю задовольняє користувачів, оскільки відображає лише інформацію облікового характеру і мало придатний для аналізу та управління. Тому, доцільно удосконалити цей журнал, а саме відображати в аналітичних даних суми, які включаються до доходів за Податковим кодексом України. Це не лише полегшить роботу бухгалтера при заповненні Декларації з податку на прибуток, а й дозволить надавати рекомендації керівництву щодо підготовки документації за певним видом діяльності, підготовки аналітичної інформації для ухвалення рішень управлінським персоналом. Також у Журналі 6 до аналітичних даних доцільним є внесення інформації по доходах від припиненої діяльності, що полегшить роботу бухгалтера під час заповнення нової форми звіту про сукупний дохід, де таку інформацію варто надавати.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання первинних документів наказом керівника встановлюється графік документообороту, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передання в обробку та до архіву.

Тобто під документооборотом розуміють організовану систему створення, перевірки та обробки первинних документів в бухгалтерському обліку від моменту їх створення до передачі в архів.

Схема організації документообігу на підприємстві зображена на рис. 2.1.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства,

установи встановлюється графік документообігу, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

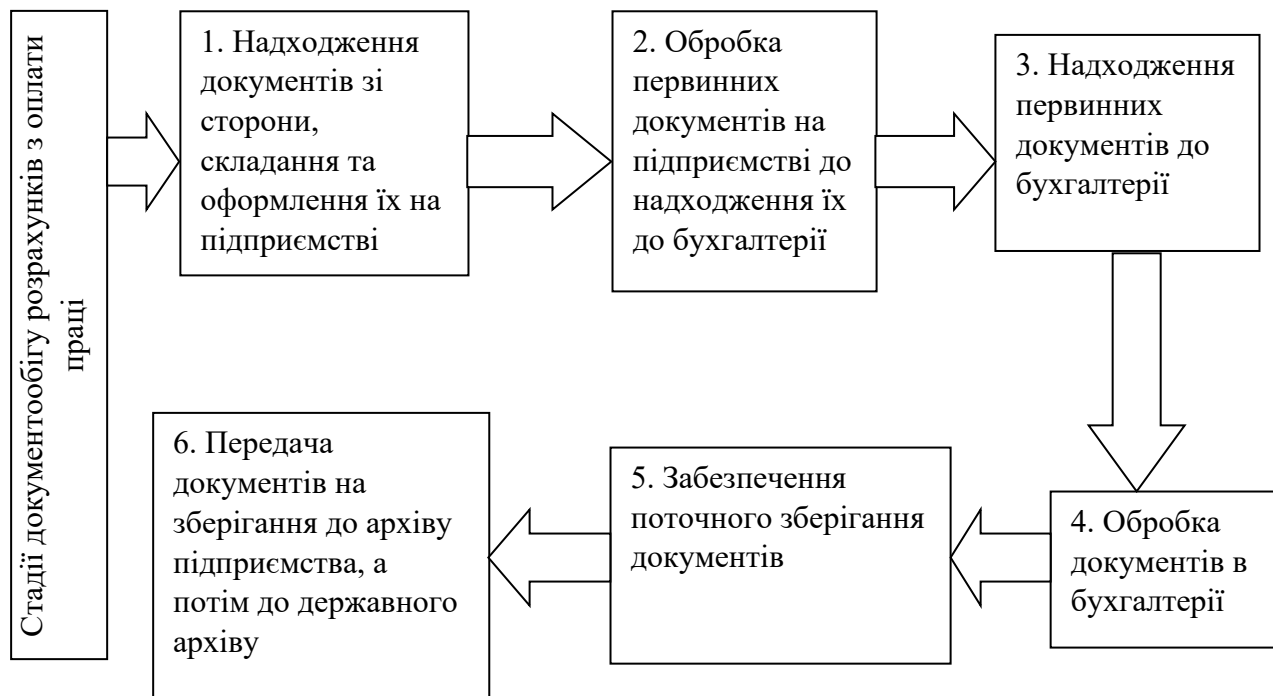


Рисунок 2.1. - Організація документообігу первинних документів з обліку доходів та витрат на залізниці

Графік документообороту оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку та термінів виконання робіт. Контроль за дотриманням графіка документообороту здійснюється головним бухгалтером.

Найбільш вагомими реквізитами для відображення у графіку документообігу є:

- 1) назва первинного документа;
- 2) створення первинного документа: кількість примірників документа, посада працівника, відповідального за його оформлення та виконання, строки створення документа або отримання від інших підприємств та установ;

3) подання документа до бухгалтерії: посада працівника, відповідального за передачу документа до бухгалтерії, посада працівника бухгалтерії, якому подається документ та який здійснює його перевірку, строки подання документа до бухгалтерії;

4) обробка документа: посада працівника, відповідального за обробку документа, строки виконання завдання, подальше проходження документа;

5) передача документа до архіву: посада працівника, відповідального за передачу документа до архіву на зберігання, строки передачі документа до архіву, місце та строки зберігання документа. [35, с. 115-117]

Керівник підприємства забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера або особи, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства, щодо порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів.

Згідно положення Міністерства фінансів України «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», керівником підприємства установи затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видачі особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинно бути обмежено.

Завершальним етапом процесу документування на підприємстві є забезпечення зберігання документів. Первинні документи та облікові регістри, що пройшли обробку, фінансові звіти та баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву та зберігаються відповідно до нормативно-правових документів. Зберігання всіх документів в архіві забезпечується головним бухгалтером.

На підставі первинних документів дані про доходи підприємства відображаються в облікових регістрах, які потім використовуються для

заповнення Головної книги та фінансової звітності. Тобто для визначення фінансового результату та заповнення фінансової звітності необхідним є використання інформації не лише з первинних документів, а й зведеної інформації з облікових реєстрів та Головної книги.

Завершальним етапом процесу документування обліку доходів підприємства є їх узагальнення у звітності. Фінансова звітність - це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Порядок відображення доходів у звітності регулюється НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(с)БО 15 «Дохід» та порядком подання фінансової звітності, затвердженого Кабінетом Міністрів України та іншими документами.

Документальне підтвердження здійснення витрат залежить від виду витрат. Так, використання матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших запасів підприємства для потреб адміністративного, загальновиробничого персоналу, працівників відділу збуту відображається в бухгалтерському обліку лише на підставі належно оформлених відповідних документів на списання матеріалів (накладних, вимог тощо). Витрати на оплату праці та соціального страхування оформлюються розрахунково-платіжними відомостями (або розрахунковими відомостями). Вартість наданих підприємству послуг зараховується до складу витрат діяльності на підставі рахунків, рахунків-фактур та актів виконаних робіт.

Віднесення доходів і витрат на фінансові результати оформлюється розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та зарахування до складу нерозподіленого прибутку (збитку). Відображення інформаційних даних щодо використання прибутку в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі розрахунків і довідок бухгалтерії.

Рух зазначених документів здійснюється відповідно до графіка документообігу, затвердженого на підприємстві. Узагальнення інформації про доходи, витрати та фінансові результати відбувається у відповідних облікових

регістрах з подальшим перенесенням даних до головної книги. Стосовно фінансової звітності зазначені об'єкти обліку відображаються у ф. № 2 «Звіт про фінансові результати».

2.3. Аналітичний та синтетичний облік доходів і витрат

Для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для одержання цих доходів.

Організація аналітичного обліку витрат, доходів і фінансових результатів здійснюється за кожним їх видом за рахунками.

Усі господарські операції на синтетичних і аналітичних рахунках бухгалтерського обліку відображаються з використанням методу подвійного запису, тобто кожна операція одночасно записується на двох взаємопов'язаних бухгалтерських рахунках в одній і тій же сумі – на дебеті одного рахунка й одночасно на кредиті іншого рахунка. Ці записи дають можливість досягти рівності активу і пасиву бухгалтерського балансу.

За допомогою подвійного запису господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку забезпечується контроль, тому що кожна операція в однаковій сумі відображається на дебеті одного і на кредиті другого бухгалтерських рахунків, чим і досягається рівність результатів записів на дебеті рахунків результатам записів на кредиті рахунків. Подвійний запис, що відображає відповідний взаємозв'язок між бухгалтерськими рахунками, прийнято називати кореспонденцією рахунків.

Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки виходячи із специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат може організовуватися за їх статтями, зокрема:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо);

- відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління цехами, дільницями;
- витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо;
- амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на удосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати на матеріали, комплектуючі вироби і напівфабрикати; оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища тощо.

Аналітичний облік адміністративних витрат та витрат на збут організовується за статтями витрат та за економічними елементами. Організація аналітичного обліку адміністративних витрат та витрат на збут за економічними елементами передбачає такий розподіл витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування та інші витрати.

Підприємства залізничного транспорту доходи від реалізації продукції, робіт і послуг відображають на рахунку 70 «Доходи від реалізації готової продукції».

За кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації готової продукції» на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображається збільшення (одержання) доходу.

За дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); суми, які отримує підприємство на користь комітента, принципала; повернуті перестраховиками частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

З метою деталізації обліку за окремими видами доходів та джерелами їх надходження у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені додаткові субрахунки другого і третього порядку (табл. 2.6).

Таблиця 2.2.

Субрахунки для обліку доходів

Код рахунка:		Назва субрахунку
другого порядку	третього порядку	
1	2	3
701		Дохід від реалізації готової продукції
702		Дохід від реалізації товарів
703		Дохід від реалізації робіт і послуг
	7030	Дохід від пасажирських перевезень у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях
	7031	Дохід від пасажирських перевезень у приміському сполученні
	7032	Дохід від вантажних перевезень
	7033	Дохід від утримання та експлуатації об'єктів інфраструктури
	7034	Дохід від надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі)

Закінчення табл. 2.2.

1	2	3
	7035	Дохід від надання послуг з ремонту рухомого складу
704		Вирахування з доходу
705		Дохід від реалізації робіт і послуг допоміжного виробництва
	7050	Дохід від вантажної та комерційної роботи
	7051	Дохід матеріально-технічного забезпечення
	7052	Дохід господарства станцій і вокзалів
	7053	Дохід від транспортно-експедиційних операцій
	7054	Дохід від обслуговування пасажирів
	7056	Дохід від реалізації електроенергії
	7057	Дохід від іншого промислового виробництва
	7058	Дохід від експлуатації автотранспорту
	7059	Дохід від інших робіт і послуг допоміжного виробництва
706		Дохід від реалізації робіт і послуг основної діяльності на сторону
	7060	Дохід від надання послуг з утримання та експлуатації об'єктів інфраструктури
	7061	Дохід від послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі)
	7062	Дохід від надання послуг з ремонту вантажних вагонів
	7063	Дохід від надання послуг з ремонту пасажирських вагонів
	7064	Дохід від надання послуг з ремонту локомотивів
707		Дохід від виконання довгострокових договорів
708		Дохід від надання послуг з ремонту основних засобів і модернізації колії та штучних споруд іншим підприємствам та на сторону
	7080	Дохід від надання послуг з ремонту основних засобів
	7081	Дохід від надання послуг з модернізації колії та штучних споруд
709		Дохід від реалізації робіт і послуг інших видів економічної діяльності
	7090	Дохід від будівництва об'єктів інфраструктури на сторону
	7091	Дохід від науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт на сторону
	7092	Дохід від утримання соціальної сфери на сторону
	7093	Дохід від реалізації послуг промисловості на сторону
	7094	Дохід від інших видів діяльності на сторону

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та за іншими напрямками, визначеними підприємством.

Аналітичний облік доходів організовується за видами діяльності підприємства, при цьому окремо обліковуються доходи і результати від операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності. Такий порядок організації дозволяє одержувати інформацію для складання Звіту про фінансові результати (ф. № 2) без додаткової обробки облікових даних.

Крім цього, дані аналітичного обліку надаються для цілей управління підприємством з метою надання інвесторам, власникам та іншим зацікавленим особам інформації про одержані доходи, а також для оперативного коригування управлінських рішень і дій.

В бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, що підлягають одержанню. Сума доходу, яка виникає в результаті господарської операції, як правило, визначається шляхом домовленості між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або тієї компенсації, яку може бути отримано, з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки, що надається підприємством.

Для обліку витрат на залізниці використовуються такі синтетичні рахунки:

-90 «Собівартість реалізації», на якому відображаються експлуатаційні витрати;

- 91 «Загальновиробничі витрати»;

- 92 «Адміністративні витрати»;

- 93 «Витрати на збут»;

- 94 «Інші витрати операційної діяльності»;

- 95 «Фінансові витрати»;

- 97 «Інші витрати».

Основні проводки з обліку доходів та витрат наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів та витрат

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Відображено надходження від перевезення у прямому та місцевому сполученнях	313	682
2. Нараховано доходи за транзитні перевезення	361/362	683
3. Відображено отримані кошти за нарахованими штрафам	683	715
4. Відображено відпуск електроенергії зі структурного підрозділу у структурні підрозділи залізниць	683	705
5. Відвантажені готова продукція, товари, виконанні роботи, надані послуги	681	701 702 703
6. Передано на баланс основної діяльності суму доходів станцій, які не входять до складу доходних надходжень	361	683
7. Відображено суму платежів, що надійшли за оренду та обслуговування вагонів	361	685
8. Нарахування заробітної плати	91,92,93	661
9. Нарахування відрахувань на соціальні заходи з фонду оплати праці	91,92,93	65
10. Розподіл накладних витрат між об'єктами виробництва	23	91
11. Списання виробничих запасів та МШП	91,92,93	20, 22
12. Нарахування зносу необоротних активів	91,92,93	13
13. Відображення інших витрат	91,92,93	63
14. Списання нерозподілених накладних витрат	90	91

Для відображення фінансового результату підприємства залізничного транспорту використовують наступні рахунки: 791 «Результат операційної діяльності»; 792 «Результат фінансових операцій»; 793 «Результат іншої діяльності».

Субрахунки рахунку 791 «Результат операційної діяльності» наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

Субрахунки відображення фінансового результату від операційної діяльності.

Код рахунка:			Назва субрахунку
другого порядку	третього порядку	четвертого порядку	
791			Результат операційної діяльності
	7910		Результат операційної діяльності
	7911		Фінансовий результат від ліцензійної діяльності з передачі та постачання електричної енергії
		79110	Фінансовий результат від ліцензійної діяльності з передачі електричної енергії місцевими (локальними) електромережами
		79111	Фінансовий результат від ліцензійної діяльності з постачання електричної енергії
	7912		Фінансовий результат від ліцензійної діяльності з централізованого водопостачання та водовідведення

На субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності, за дебетом - сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом - списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

На субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності» визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається

списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом - списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати».

Основні проведення з обліку фінансових результатів наведено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.5.

Основні проведення з обліку фінансових результатів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
791 «Результат операційної діяльності»		
Віднесено на результат операційної діяльності:		
- собівартість наданих послуг	791	90
- загальновиробничі витрати	791	91
- адміністративні витрати	791	92
- витрати на збут	791	93
- інші витрати операційної діяльності	791	94
- доходи від реалізації	70	791
- інший операційних дохід	71	791
792 «Результат фінансових операцій»		
Віднесено на результати фінансових операцій:		
- фінансові витрати	792	95
- втрати від участі в капіталі	792	96
- дохід від участі в капіталі	72	792
- інші фінансові доходи	73	792
793 «Результат від іншої діяльності»		
Віднесено на результати від іншої діяльності:		
- інші витрати	793	97
-інші доходи	74	793

Отже, фінансовий результат є основною частиною бухгалтерського обліку, адже займає вирішальне місце у діяльності підприємств залізничного транспорту. На основі фінансових результатів можна проаналізувати стан підприємства, а саме його ліквідність та рентабельність.

Висновки до розділу 2

У другому розділі розглянуті основні принципи складання консолідованої фінансової звітності АТ «Укрзалізниця», а також питання організації первинного, синтетичного, аналітичного обліку доходів і витрат.

На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Ефективне застосування принципів складання консолідованої фінансової впливає не лише на об'єктивність відображення інформації, а й на ефективність управління підприємством і планування стратегічних цілей його діяльності. Необхідність деталізації доходів та витрат обумовлена ступенем її важливості при відображенні різних складових підсистем обліку підприємства.

2. Складовою частиною організації обліку доходів та витрат є перелік певних документів, що використовуються для первинного відображення фінансових результатів, а також перелік облікових регістрів, необхідних для накопичення і систематизації інформації.

3. В обліку витрати та доходи класифікують за різними ознаками, що забезпечує більш глибоке вивчення складу та характеру витрат, дає змогу керівництву підприємствам залізничного транспорту детально проаналізувати рівень витрат за різними класифікаційними ознаками та виявити джерела економії, сприяє кращому розумінню призначення витрат, їх економічної ролі у процесах, що відбуваються на підприємстві.

4. Для потреб фінансової звітності необхідна певна деталізація і аналітичність інформаційних ресурсів про витрати. Інформація про витрати підприємства з первинних документів переноситься до облікових регістрів.

3. ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА СТРУКТУРИ ДОХОДІВ І ВИТРАТ НА ЗАЛІЗНИЧНОМУ ТРАНСПОРТІ

3.1. Аналіз стану доходів та витрат

На формування доходів та витрат АТ «Укрзалізниця» значно впливають ризики та економічні умови в Україні.

Протягом останніх років економіка України почала демонструвати ознаки відновлення та зростання після різкого спаду у 2014-2016 роках. При цьому, факторами, що стримували зростання, залишалися напруженість у геополітичних відносинах з РФ, відсутність консенсусу щодо напрямків проведення інституціональних реформ та низький рівень залучення іноземних інвестицій. До поширення пандемії коронавірусної хвороби (COVID-19) у першому кварталі 2020 року реальний ВВП зростав на 2,4-3,4 % щорічно, а річні темпи інфляції знизилися з 9,8 % у 2018 році до 4,1 % у 2019 році.

Починаючи з березня 2020 року для запобігання поширенню спалаху COVID-19 Україна та інші країни почали вживати карантинні обмеження та заходи, які значно вплинули та продовжують впливати на рівень економічної активності підприємств.

Так, у 2020 році відбулося падіння реального ВВП в Україні на 4 % порівняно з 2019 роком, а рівень інфляції прискорився до 5 %. У грудні 2020 року ціни виробників промислової продукції зросли на 14,5 % порівняно з груднем 2019 року. Ці вищезазначені заходи призвели до падіння української транспортної галузі в 2020 році: загальний оборот вантажів зменшився на 14,4 % порівняно з 2019 роком, тоді як загальний пасажирообіг впав на 54,2 %.

Погіршення економічної ситуації в Україні, у тому числі внаслідок COVID-19, призвело до девальвації української гривні щодо іноземних валют у 2020 році: на 31 грудня 2020 року становив 28,27 грн/дол. США проти 23,69 грн/дол. США на 31 грудня 2019 року (31 грудня 2018 року: 27,69 грн/дол. США).

Серед обмежень та карантинних заходів, запроваджених починаючи з березня 2020 року, ряд заходів мав безпосередній вплив на діяльність АТ «Укрзалізниця», зокрема:

- відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України No 288-р, починаючи з 17 березня 2020 року, АТ «Укрзалізниця» тимчасово припинило міжнародне пасажирське сполучення. Одночасно було тимчасово закрито деякі пункти пропуску через державний кордон та пункти контролю;

- відповідно до постанови Кабінету Міністрів України No 215, починаючи з 18 березня 2020 року, АТ «Укрзалізниця» тимчасово припинило перевезення пасажирів залізничним транспортом за всіма видами внутрішнього сполучення (приміське, міське, регіональне та далеке).

Товариство розпочало відновлення пасажирських перевезень з 1 червня 2020 року. Відсутність пасажирських перевезень протягом зазначеного періоду призвела до зниження пасажирообігу залізничним транспортом в Україні протягом 2020 року на 62,4 % порівняно з 2019 роком та відповідно до зниження доходів АТ «Укрзалізниця» від пасажирських перевезень.

Поширення пандемії та пов'язаний з нею економічний спад обумовили зниження обсягів вантажоперевезень залізничним транспортом в Україні на 3,4 % порівняно з 2019 роком та до відповідного зниження доходів АТ «Укрзалізниця» від вантажних перевезень.

Загальний операційний дохід АТ «Укрзалізниця», який включає у себе дохід від реалізації та інші операційні доходи, наведено в таблиці 3.1.

Як видно з таблиці 3.1., у 2020 р. загальний дохід від реалізації зменшився на 8 703 млн. грн. (на 10,28 %) у порівнянні з 2018 роком та на 15 503 млн. грн. (на 16, 95%) у порівнянні з 2019 роком. Зменшення відбулося за усіма видами доходів: доходи від вантажних перевезень зменшились на 3,74 %, доходи від перевезення пасажирів та багажу - на 51,2%, інші доходи та додаткові послуги – на 17,18 % , інші операційні доходи – на 10,28 % у порівнянні з базовим 2018 роком.

Таблиця 3.1.

Аналіз операційного доходу АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр., млн. грн. [5]

Статті	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відносне відхилення, відсотки	
				2019/2018	2020/2018
Доходи від вантажних перевезень	67 520	72 488	65 019	7,36	-3,74
Доходи від перевезення пасажирів та багажу	8 469	9 905	4 133	17	-51,20
Інші доходи та додаткові послуги	7 414	7 958	6 140	7,34	-17,18
Інші операційні доходи	1 230	1 082	638	-12,03	-48,13
Разом операційного доходу	84 633	91 433	75 930	8,03	-10,28

Зазначимо, що у 2020 році, інші операційні доходи включали доходи від операційної оренди на суму 105 млн. грн (у 2019 році - 160 млн. грн), які виникали від операційної оренди виробничих та адміністративних будівель.

Інші операційні доходи також включали прибуток від реалізації металобрухту у розмірі 17 млн. грн та 55 млн. грн за 2020 та 2019 роки, відповідно.

Крім доходів від реалізації, АТ «Укрзалізниця» отримують доходи від інвестицій, здійснених в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, доходи, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивіденди, відсотки, а також доходи від реалізації фінансових інвестицій, реалізації необоротних активів, майнових комплексів, неопераційної курсової різниці, безоплатно одержаних активів (табл. 3.2).

Як видно з таблиці 3.2., на відміну від операційних доходів, доходи від інвестиційної та фінансової діяльності у 2020 р. збільшились на 162 млн. грн. (на

42,08%) у порівнянні з 2018 роком та на 66 млн. грн. (на 13, 72 %) у порівнянні з 2019 роком.

Таблиця 3.2.

Аналіз інвестиційних, фінансових та інших доходів АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр., млн. грн. [5]

Статті	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відносне відхилення, відсотки	
				2019/2018	2020/2018
Фінансові доходи	203	259	190	27,59	-6,40
Доходи від інвестицій в асоційовані підприємства	59	79	8	33,90	-86,44
Інші доходи	123	143	349	16,26	183,74
Разом	385	481	547	24,93	42,08

У 2020 році АТ «Укрзалізниця» троки компенсувала зменшення розміру доходів за рахунок скорочення операційних витрат, до яких відноситься:

- витрати на персонал;
- амортизація;
- електроенергія та паливо;
- матеріали, ремонт та обслуговування;
- витрати з податків, крім податку на прибуток;
- витрати на соціальне забезпечення;
- інші операційні витрати (табл. 3.3).

Зазначимо, що інші операційні витрати АТ «Укрзалізниця» включають у себе нарахування резерву під очікувані кредитні збитки торгової та іншої дебіторської заборгованості у розмірі 167 876 тис. грн та 607 927 тис. грн за 2020 та 2019 роки, резерв до чистої вартості реалізації запасів в розмірі 194 673 тис. грн (за 2019 рік - 33 961 тис. грн), нарахування резерву на податки до відшкодування, крім податку на прибуток не здійснювалось (2019 - 683 521 тис. грн в основному ПДВ).

У 2019 році інші витрати в основному склалися із знецінення основних засобів на суму 720 550 тис. грн.

Таблиця 3.3.

Аналіз операційних витрат АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр., млн. грн. [5]

Статті	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відносне відхилення, відсотки	
				2019/2018	2020/2018
Витрати на персонал	40 585	44 056	41 116	8,55	1,31
Амортизація	12 547	12 403	12 787	-1,15	1,91
Електроенергія	9 156	8 485	7 597	-7,33	-17,03
Пальне	9 406	8 237	5 456	-12,43	-41,99
Матеріали, ремонт та обслуговування	7 030	5 530	4 336	-21,34	-38,32
Витрати з податків, крім податку на прибуток	1 262	4 230	3 909	235,18	209,75
Витрати на соціальне забезпечення	678	543	382	-19,92	-43,65
Інші операційні витрати	466	3 150	3 105	575,97	566,31
Разом операційних витрат	81 130	86 634	78 688	6,78	-3,01

Як видно з таблиці 3.3., у 2020 р. операційні витрати зменшилися на 2 442 млн. грн. (на 3,01 %) у порівнянні з 2018 роком та на 7 946 млн. грн. (на 9,17 %) у порівнянні з 2019 роком

Найбільшою статтею у операційних витратах у АТ «Укрзалізниця» є витрати на персонал, які у 2020 році становили 52,25 %, у 2019 році – 50,85 %, а у 2018 році – 50,02 %.

Протягом 2018-2020 рр. амортизація мала приблизно однакове значення, а витрати на електроенергію, пальне та матеріали за три роки вдалося зменшити: з 25 592 млн. грн. у 2018 до 22 252 млн. грн та 17 387 млн. грн. за 2020 та 2019 роки, відповідно.

На відміну від операційних витрат, фінансові витрати АТ «Укрзалізниця» протягом 2018-2020 рр. постійно збільшувалися (табл. 3.4).

Таблиця 3.4.

Аналіз фінансових витрат АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр., млн. грн. [5]

Статті	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відносне відхилення, відсотки	
				2019/2018	2020/2018
Витрати з відсотків за процентними кредитами та запозиченнями	3 161	3 082	3 498	-2,5	10,66
Витрати з відсотків за договорами оренди	52	421	404	709,61	676,92
Процентні витрати за зобов'язаннями за виплатами працівникам	251	341	333	35,85	32,67
Інші фінансові витрати	-	-	1	-	-
Всього фінансових витрат	3 464	3 844	4 236	10,97	22,28

Як видно з таблиці 3.4, у 2020 р. фінансові витрати збільшилися на 772 млн. грн. (на 22,28 %) у порівнянні з 2018 роком та на 392 млн. грн. (на 10, 2 %) у порівнянні з 2019 роком.

Найбільшою статтею в фінансових витратах у АТ «Укрзалізниця» є витрати з відсотків за процентними кредитами та запозиченнями, які у 2020 році становили 82,58 %, у 2019 році – 80,18 %, а у 2018 році – 91,25 %.

Критерієм оптимальності структури доходів та витрат повинен виступати рівень прибутковості АТ «Укрзалізниця». Зазначимо, що товариство отримало у 2020 році сукупний збиток у розмірі 12 377 775 тис. грн. (у 2019 році – прибуток 2 429 759 тис. грн., у 2018 році – збиток у розмірі 500 925 тис. грн).

Аналіз фінансового результату АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр. надано у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5.

Аналіз фінансового результату АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр., тис. грн. [5]

Статті	2018 р.	2019 р.	2020 р.
Операційний (збиток)/прибуток	3 501 628	4 819 593	(2 758 997)
(Збиток) / прибуток до оподаткування	940 477	4 863 347	(11 934 307)
Прибуток/(збиток) за рік	203 854	2 988 247	(11 899 687)
Інший сукупний збиток	(704 779)	(558 488)	(478 088)
Всього сукупний прибуток / (збиток)	(500 925)	2 429 759	(12 377 775)

Основою стабільності підприємства служить його фінансова стійкість, тобто такий стан фінансів, які гарантують його постійну платоспроможність. Значна увага до аналізу фінансового стану, а у його складі до фінансової стійкості, проявляється тому, що він має двояке значення. З одного боку, фінансовий стан виступає як результат діяльності підприємства, з іншого – він виявляє певні тенденції у подальшому розвитку підприємства, що дозволяє здійснювати як заключний так і попередній контроль. Аналіз фінансової стійкості підприємства проводиться за групою показників, що дають загальну оцінку фінансового стану підприємства, прибутковості його діяльності і платоспроможності, а саме:

- коефіцієнт фінансової стійкості показує здатність компанії залишатися платоспроможною в довгостроковій перспективі, а також яку частку активів компанія здатна фінансувати за рахунок постійного капіталу і капіталу, залученого на довгостроковій основі. Нормативне значення знаходиться в межах 0,7-0,9. Цей коефіцієнт розраховується як співвідношення суми власного капіталу і довгострокових зобов'язань до суми пасивів;

- коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) характеризує фінансову незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності і показує яку частину у загальних вкладеннях у підприємство складає власний капітал. Нормальне мінімальне значення коефіцієнта автономії орієнтовано

оцінюється на рівні 0,5. Показник фінансової автономії розраховується як відношення власного капіталу до суми пасивів;

– коефіцієнт фінансової залежності показує скільки фінансових ресурсів використовує компанія на кожен гривню власного капіталу. Нормативне значення показника знаходиться в межах 1,67-2,5. Показник є оберненим до коефіцієнта автономії і розраховується як співвідношення пасивів до власного капіталу;

– коефіцієнт концентрації позикового капіталу показує частку позикових джерел фінансування у сукупному капіталі підприємства. В разі, якщо коефіцієнт заборгованості становить менше 0,5 і поступово знижується у динаміці, він оцінюється позитивно, адже у такому випадку знижується залежність підприємства від позикових засобів, знижуються фінансові ризики. Цей коефіцієнт розраховується як відношення позикового капіталу до пасиву балансу. [24, с. 41-42]

Розрахунок показників фінансової стійкості АТ «Укрзалізниця» наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6.

Розрахунок показників фінансової стійкості АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр.

Найменування коефіцієнта	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Абсолютне відхилення
Коефіцієнт автономії	0,79	0,78	0,77	-0,01
Коефіцієнт фінансової залежності	1,26	1,27	1,29	+0,02
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,88	0,89	0,88	-0,01
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,12	0,12	0,13	+0,01

Як видно з таблиці 3.6, коефіцієнт автономії зменшився у 2020 р. на 0,01 порівняно з попереднім роком. В цілому, коефіцієнт перевищує мінімальне нормальне значення, тобто це означає, що товариство має достатню

забезпеченість позикових коштів власними. Коефіцієнт фінансової залежності у 2020 р. становить на 0,02 більше попереднього року. Значення показників менші за нормативні, що свідчить про неповне використання можливостей підприємством. Коефіцієнт фінансової стійкості у 2020 р. складає на 0,01 менше відповідно до 2019 року. Коефіцієнт знаходиться в межах норми і говорить про гарні перспективи розвитку підприємства.

Для оцінювання ліквідності та платоспроможності підприємства використовується система відносних показників. Їх значення, що знаходяться в межах нормативних значень, свідчать про збалансованість структури капіталу, здатність суб'єкта господарювання вчасно погашати наявні борги та правильно організовувати готівкові та безготівкові розрахунки підприємства. Такими показниками є [36]:

1) коефіцієнт абсолютної ліквідності - дозволяє визначити частку короткострокових зобов'язань, що підприємство може погасити найближчим часом, не чекаючи реалізації активів. Нормативним вважається значення від 0,1 до 0,2. Більш низький показник вказує на те, що компанія не зможе вчасно погасити борги у випадку, якщо термін платежів настане незабаром. Значення вище нормативного також може вказувати на проблеми в компанії і свідчити про неефективну стратегію управління фінансовими ресурсами. Грошові кошти, на відміну від інших активів, не беруть участі у виробничо-збутовому процесі, вони не генерують дохід підприємства. Тому занадто високий показник абсолютної ліквідності говорить про те, що значна частина капіталу відволікається на формування непродуктивних активів.;

2) коефіцієнт швидкої ліквідності - показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити за рахунок найбільш ліквідних оборотних коштів – грошових коштів та їх еквівалентів, фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості. Норматив показника знаходиться в межах 0,5-1 і вище. Таке значення вказує на те, що в компанії досить ліквідних оборотних коштів для своєчасного розрахунку за зобов'язаннями;

3) коефіцієнт поточної ліквідності (коефіцієнт покриття) - характеризує здатність підприємства забезпечити свої короткострокові зобов'язання з найбільше легко реалізованої частини активів – оборотних коштів. Цей коефіцієнт дає найбільш загальну оцінку ліквідності активів. Нормативним є значення в рамках 1-3, однак більш бажаним є значення 2-3. Показник нижче нормативного свідчить про проблемний стан платоспроможності, адже оборотних активів недостатньо для того, щоб відповісти за поточними зобов'язаннями. Це веде до зниження довіри до компанії з боку кредиторів, постачальників, інвесторів і партнерів. Крім цього, проблеми з платоспроможністю ведуть до збільшення вартості позикових коштів і, як результат, до прямих фінансових втрат;

4) коефіцієнт загальної ліквідності - характеризує абсолютний показник перевищення оборотних активів над усіма зобов'язаннями (довгостроковими і короткостроковими боргами). Підприємство вважається платоспроможним, якщо його оборотні активи більше, ніж довгострокові і короткострокові зобов'язання.

Розрахунок коефіцієнтів ліквідності АТ «Укрзалізниця» наведено в табл. 3.7.

Таблиця 3.7.

Розрахунок коефіцієнтів ліквідності АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр.

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Абсолютне відхилення
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,04	0,24	0,08	-0,16
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,07	0,34	0,11	-0,23
Коефіцієнт поточної ліквідності	0,38	0,68	0,42	-0,26
Коефіцієнт загальної ліквідності	0,22	0,34	0,22	-0,12

Як видно з таблиці 3.7, у 2020 р. коефіцієнт абсолютної ліквідності становив 0,08, що на 0,16 менше ніж у 2019 р. Значення коефіцієнта нижче нормативного, що може вказувати на те, що товариство не зможе вчасно погасити борги у випадку, якщо термін платежів настане незабаром. Коефіцієнт швидкої ліквідності у 2020 році також погіршився у порівнянні з попереднім роком (він зменшився 0,23 пункти). Значення показника нижче оптимального, що свідчить про нестачу ліквідних оборотних коштів для своєчасного розрахунку за зобов'язаннями. У 2020 р. значення показника поточної ліквідності зменшилось порівняно з 2019 р. на 0,26 пункти (значення показника зниже норми). Це свідчить про проблемний стан платоспроможності АТ «Укрзалізниця», адже оборотних активів недостатньо для того, щоб відповісти за поточними зобов'язаннями.

Методика комплексної оцінки ефективності господарської діяльності має важливе значення, адже її застосування дозволяє забезпечити:

- об'єктивну оцінку діяльності підприємства за минулий період з одночасним виявленням резервів збільшення ефективності господарювання;
- техніко – економічне обґрунтування переходу на нові форми господарювання;
- надання порівняльної оцінки товаровиробників і забезпечення оптимального вибору партнерів по бізнесу.

3.2. Методика проведення аудиту доходів та витрат

Метою аудиту доходів та витрат підприємства є встановлення відповідності діючого порядку обліку та оподаткування результату діяльності нормативним документам, що є чинними в Україні протягом періоду який перевіряється. Забезпечення системи управління інформацією, необхідною для обґрунтування рішень пов'язаних з підвищенням результативності діяльності.

Об'єктом аудиту доходів та витрат є фінансовий результат діяльності підприємства (прибуток або збиток). Отже, аудит доходів та витрат підприємств залізничного транспорту проводиться за даними Звіту про фінансові результати

(Звіт про сукупний дохід), відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [11].

Раціонально і ефективно побудована система аудиту повинна включати наступні етапи контролю результатів діяльності:

- контроль визначення прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг);
- контроль визначення суми прибутку до оподаткування;
- контроль визначення величини податку на прибуток, що належить сплаті до бюджету;
- контроль визначення і розподіл чистого прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства.

Оскільки на фінансовий результат операційної діяльності безпосередньо впливають показники доходів і витрат, ми можемо виділити спільні завдання здійснення їх аудиту:

- визначити порядок формування та основні елементи облікової політики діяльності підприємства;
- перевірка правильності розмежування доходів, витрат і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою;
- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат;
- встановлення правильності умов визнання та оцінки доходів і результатів від операційної діяльності;
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат та наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження правильності методу розподілу непрямих витрат, що використовуються і закріплений у наказі про облікову політику;
- підтвердження правильності формування та віднесення доходів операційної діяльності;
- вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат;

- перевірка правильності відображення адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат;
- перевірка достовірності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності;
- підтвердження законності та правильності відображення в звітності доходів, витрат і фінансових результатів діяльності згідно принципів бухгалтерського обліку;
- перевірка правильності формування чистого прибутку звітного періоду, його розподілу та використання;
- розробити методику проведення аудиту доходів і результатів діяльності підприємства.

Крім того, в процесі аудиту спеціалісту доцільно перевірити правильність ведення обліку витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами банків. З цією метою аудиторі необхідно ознайомитися з умовами кредитних договорів; достовірність обліку витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу; правильність визначення та ведення обліку витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема внаслідок одержання асоційованими (дочірніми, спільними) підприємствами збитків від зменшення власного капіталу підприємств внаслідок інших подій. При цьому слід перевірити документи, що підтверджують одержання збитку або зменшення власного капіталу.

Під час складання програми аудиту доходів спеціаліст повинен запланувати певні процедури, які б дозволили йому встановити, чи:

1. Фінансовий облік доходів і фінансових результатів ведеться відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід».
2. Доходи одержані за результатами фактичних операцій у процесі господарської діяльності.
3. Відображені у звітності доходи відповідають інформації, узагальненій на відповідних рахунках фінансового обліку.

4. Доходи, відображені на рахунках фінансового обліку, підтверджені відповідними первинними документами.
5. Аналітичний облік доходів здійснюється з достатнім рівнем деталізації.
6. Доходи фінансової діяльності відображені у відповідному періоді.
7. Інформація про доходи фінансової діяльності висвітлена в примітках до фінансової звітності належним чином [35].

Для того, щоб переконатись у достовірності відображеної в обліку на рахунках доходів інформації аудитор повинен вивчити: записи в первинних документах, реєстрах обліку і звітності за доходами і фінансовими результатами; елементи облікової політики щодо доходів і фінансових результатів; інформацію про доходи і фінансові результати, що знайшли своє відображення в попередніх перевірках.

Основні питання для аудиту доходів наведено на рисунку 3.1

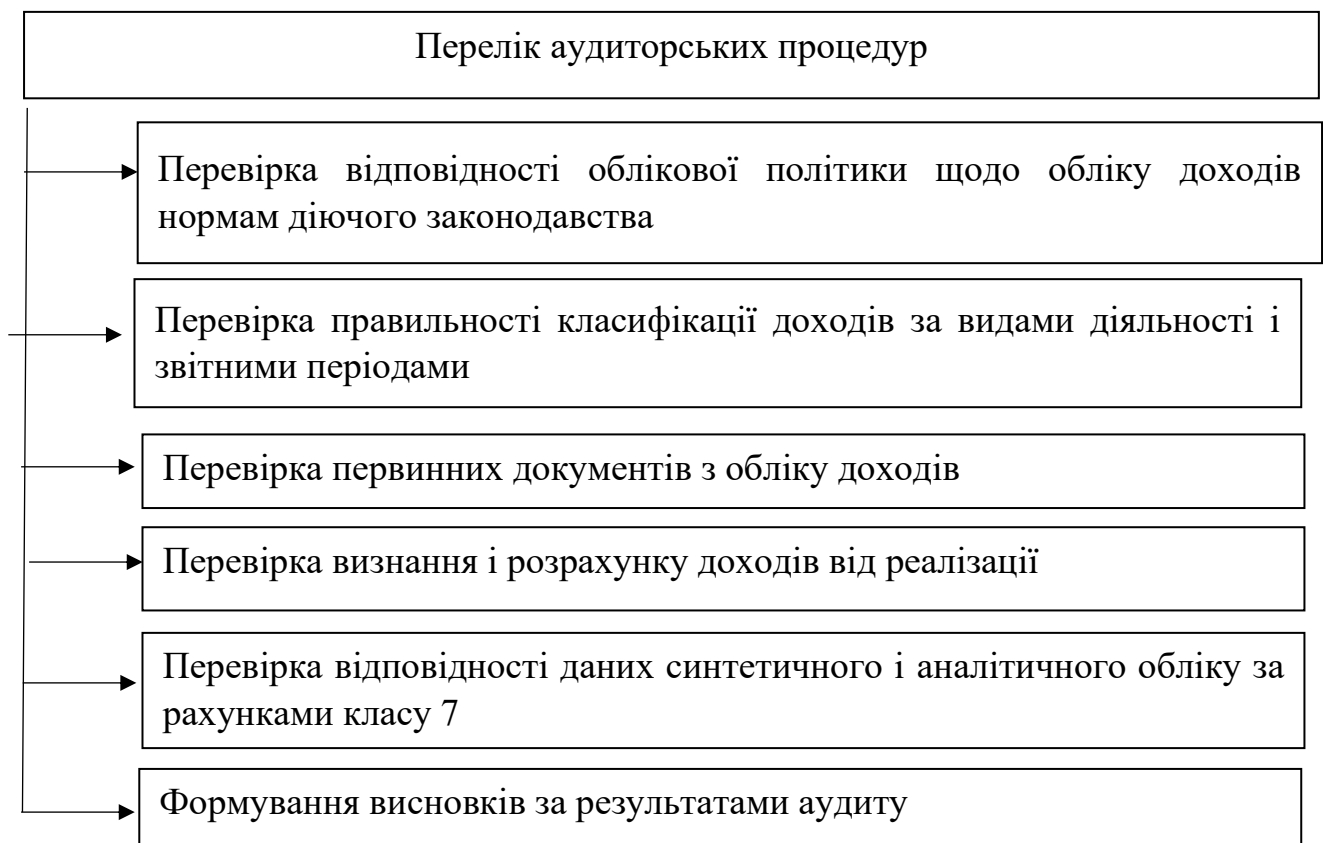


Рисунок 3.1. - План аудиту доходів від операційної діяльності

Важливим в аудиті доходів та витрат операційної діяльності є питання використання контрольних процедур. Методичні прийоми контролю операцій виникають на основі застосування дедуктивних методів дослідження. Проаналізувавши дані фінансової звітності з використанням методики економічного аналізу, статистичних досліджень і економіко-математичних методів, контролер виявляє основні фактори, що впливають на фінансовий результат діяльності підприємства, зокрема операційної. Використовуючи документальні методичні прийоми, можна також виявити факти безгосподарності, що призводять до виробництва низькоякісної продукції, яка не користується попитом у споживачів і, як наслідок, зниження рентабельності.

Процедури аудиту показників доходу від реалізації готової продукції розглядають у зв'язку з її собівартістю. Зокрема, необхідно дослідити правильність розрахунку фактичної собівартості реалізованої продукції, а також перевірити правильність списання витрат на собівартість реалізованої готової продукції. Напрями аудиту доходів та витрат наведено в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Напрями аудиту доходів та витрат

Назва	Характеристика
1	2
Об'єкти контролю	- доходи від наданих послуг - інші операційні доходи - доходи від участі в капіталі - інші фінансові доходи - фінансові результати
Джерела інформації	- законодавчі акти, що регулюють фінансово-господарську діяльність - Національне положення (стандарт) №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» - П(С)БО №15 «Дохід» - первинна документація з обліку доходів та витрат - звітність про доходи та витрати

Закінчення табл. 3.8.

1	2
Методичні прийоми (методи дослідження облікової інформації)	- обстеження діяльності підприємства та визначення фінансових результатів - аналітичне зіставлення доходів і витрат за допомогою методів економічного аналізу - розрахунки обґрунтованості доходів - зустрічна перевірка документів - дослідження та зіставлення документів за сутністю і змістом - взаємний контроль операцій - зіставлення даних звітів про фінансові результати з обліковими даними
Узагальнення результатів контролю	- систематизоване групування виявлених під час контролю - складання часткових та проміжних актів контролю - відображення результатів контролю у відповідному акті фінансово-господарської діяльності підприємства

Виявлені незаконні списання різних витрат, нестач, дебіторської заборгованості повинні під час здійснення контролю коригуватися з метою правильного відображення доходу від реалізації. На фактичний розмір доходу від реалізації продукції значною мірою впливають її обсяг, собівартість, система ціноутворення, ставки податку на додану вартість, якість і структура реалізованої продукції. У зв'язку з цим, під час проведення контролю потрібно перевірити, як вплинув кожен фактор на розмір доходу від реалізації, що потребує використання розрахунково-аналітичних методичних прийомів контролю.

Перевіряючи списання операційних витрат, які не включаються до собівартості продукції, аудитор перевіряє правильність віднесення витрат до адміністративних, збутових та інших операційних витрат (табл. 3.9).

Таблиця 3.9.

План аудиту адміністративних, збутових та інших операційних витрат

Види витрат	Перелік аудиторських процедур
Адміністративні	- перевірка обґрунтованості включення витрат до складу адміністративних; - наведення складу витрат за статтями згідно із застосовуваною підприємством класифікацією; - перевірка обґрунтованості віднесення до складу адміністративних витрат податків, зборів та обов'язкових платежів; - складання переліку видів і сум податків, віднесених на адміністративні витрати; - перевірка наявності й повноти оформлення документів, що підтверджують витрати
Витрати на збут	- перевірка обґрунтованості включення витрат до складу витрат на збут; - наведення складу витрат за центрами виникнення витрат згідно із застосовуваною підприємством класифікацією; - перевірка наявності й повноти оформлення документів, що підтверджують витрати
Інші операційні витрати	- перевірка правильності розрахунку резерву сумнівних боргів; - перевірка обґрунтованості списання на витрати поточної безнадійної заборгованості в сумі, що перевищує резерв сумнівних боргів; - перевірка правильності відображення в обліку витрат від знецінення, нестачі та псування запасів; - перевірка наявності та повноти оформлення документів, що підтверджують витрати

Основними напрямками аудиту операцій з визначення фінансового результату операційної діяльності є:

- перевірка правомірності отримання доходів від здійснення операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та іншої операційної діяльності;
- контроль обсягів реалізації готової продукції, виконаних робіт (послуг) через оцінку виконання планів з обсягу реалізованої продукції;
- оцінювання та визнання доходів і фінансових результатів від операційної діяльності на основі використання методів арифметичного контролю та порівняння сум первинних документів і облікових реєстрів;
- перевірка правильності відображення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) через зіставлення даних Звіту про фінансові результати та інформації з Головної книги;
- контроль інших операційних доходів та операційних витрат через використання методів арифметичної і нормативної візуальної перевірки;
- контроль правильності визначення фінансових результатів від операційної діяльності через застосування арифметичного контролю: валовий прибуток (збиток), збільшений на суму інших операційних доходів і зменшений на суму адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат [9].

Створення ефективної системи внутрішнього аудиту на підприємствах залізничного транспорту дозволить [31]:

- забезпечити підприємствам максимальну фінансову стійкість та розвиток;
- зберегти, а також раціонально використати ресурси й потенціал підприємств залізничного транспорту;
- своєчасно виявити та мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні підприємствам;
- сформувати адекватну сучасним, постійно змінним умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дозволить своєчасно адаптувати функціонування підприємства до змін внутрішнього та зовнішнього середовища

3.3. Заходи оптимізації структури доходів та витрат АТ «Укрзалізниця»

Формування доходів підприємства є надзвичайно важливим у життєдіяльності підприємства, проте не менш важливий вплив має аналіз використання доходу. Так, раціональне та обґрунтоване використання й розподіл доходу підприємства дозволяє покращити фінансовий стан суб'єкта господарювання. Вітчизняні підприємства мають багато проблем у раціональному використанні свого доходу і часто це стає причиною погіршення результативності підприємства.

Необхідність стратегічного формування доходів підприємств пов'язана з використанням цього доходу у майбутньому. Так, за рахунок доходів відшкодовуються поточні витрати, що виникають під час здійснення фінансово-господарської діяльності, тобто доходи забезпечують діяльність підприємства; частина доходів спрямовується на сплату податкових платежів, тобто за рахунок доходів підприємство виконує свої фінансові зобов'язання перед державою; за рахунок доходів формується кінцевий фінансовий показник діяльності підприємства – прибуток, що є джерелом фінансування розвитку підприємства в майбутньому. Такі доходи забезпечують стійкий розвиток підприємства в ринковому середовищі.

У свою чергу собівартість послуг комплексно характеризує ступінь використання всіх ресурсів підприємства, а, отже, і рівень техніки, технології та організації. Чим краще працює підприємство, чим успішніше воно удосконалює техніку, технологію і організацію надання послуг, інтенсивніше використовує ресурси, які використовуються, тим нижчою є собівартість наданих послуг. Тому собівартість продукції та наданих послуг є одним з важливих показників ефективності виробництва.

До витрат підприємства, які слід зменшити у першу чергу, можна віднести:

- 1) Витрат на навчання на семінарах, курсах, тренінгах, на відвідування конференцій і форумів.

Відвідування співробітниками і менеджерами навчальних програм (семінари, тренінги, курси, стажування), ділових і професійних заходів

(конференції, форуми, круглі столи, симпозіуми) при правильній організації роботи представника організації дає компанії величезний прямий і непрямий ефект, багаторазово перекриває понесені витрати.

Ризики скорочення витрат на навчання:

- купівля нових технологічних, ділових, галузевих, професійних знань, важливих для розвитку підприємства;
- обмін інформацією та досвідом з колегами з інших підприємств і галузей;
- сильний енергетичний імпульс робітника, що дозволяє йому значно збільшити його продуктивність, ефективність і ініціативність.

2) Витрати на зв'язок і Інтернет. З одного боку, це може виявитися правильним по відношенню до перевитрат в підрозділах, в компетенції яких не входять зовнішні комунікації. Але щодо лімітів телефонних розмов для підрозділів маркетингу, збуту, постачання, ефективність роботи яких в значній мірі залежить від інтенсивності міжнародних комунікацій, ситуація повинна бути прямо протилежною.

3) Витрати на закордонні відрядження. Ризики скорочення витрат: переговори під час відряджень – це один з найефективніших інструментів просування продукції підприємства, встановлення ділових відносин з партнерами. Тому, особливо при настанні кризових явищ, на підприємстві рекомендується інтенсифікувати роботу з відрядженнями, відправити в далекі краї більше менеджерів і на більш тривалий час.

4) Витрат на залучення зовнішніх консультантів і незалежних експертів. Ризики скорочення витрат: погляд на проблему з боку завжди дозволяє отримати набагато більш об'єктивну, незалежну інформацію, необхідну для вирішення даної проблеми. Залучення консультантів і незалежних експертів завжди дає величезний зовнішній імпульс розвитку бізнесу. Особливо це актуально в критичні моменти, коли необхідно діяти і швидко, і розумно.

5) Витрати на рекламу. Зменшення витрат на рекламу не призведе до тактичних і стратегічних втрат тільки в тому випадку, коли підприємство знайде інші, більш дешеві і умовно безкоштовні методи реклами, просування,

інформування покупців, споживачів, партнерів про свої бізнеспропозиції. Це можуть бути методи «партизанського маркетингу», «реклами без реклами» тощо.

До витрати, які слід зменшити в останню чергу, можна віднести:

1) Витрат на утримання запасів. Ризики скорочення: збільшує логістичні та виробничі ризики, які в період кризи збільшуються і самі по собі. Період кризи пов'язаний з припиненням роботи і навіть закриттям багатьох виробничих компаній. Якщо такі проблеми будуть і у постачальників підприємства, збої можуть відбуватися і у перевізників.

2) Витрати на технічне обслуговування, ремонт. Ризики скорочення даної статті витрат: збільшує виробничі ризики, ставлячи згодом під сумнів самі виробничі процеси. Коли обладнання, працює без ремонтів і «на знос», під час кризи обладнання може виявитися на початку економічного підйому, який неодмінно рано чи пізно змінить кризовий період, уже непрацездатним. Коли економіка почне зростати, компанія не зможе використовувати переваги і можливості економічного зростання.

3) Витрати на контроль за якістю. Ризики скорочення витрат: підприємство може виявитися на грані банкрутства через не конкурентоспроможність виготовляємої продукції або через втрату споживачів.

4) Витрати на утримання персоналу. Витрати на утримання персоналу потрібно знижувати в першу чергу в тих галузях, в яких під час економічного буму, що передуює кризі, сталося необґрунтоване зростання заробітних плат, не підкріплене зростанням продуктивності праці і зростанням ефективності виробництва.

Зниження цих витрат в першу чергу пов'язано зі зменшенням премій та надбавок. Однак, якщо в матеріальному стимулюванні не дати інших альтернатив, може статися різке падіння продуктивності праці.

Так звані «універсальні» витрати, які можна безпечно зменшувати без будь-яких значних втрат в довгостроковому і в короткостроковому плані:

– усунення втрат на виробництві: економія палива, електроенергії, сировини, матеріалів. Впровадження технологій «бережливого виробництва»;

- скорочення витрат на «підтримку високого статусу». Це може бути і переїзд в менш престижний і менш дорогий офіс. «Ущільнення» служб, підрозділів, персоналу в займаних приміщеннях, відмова від зайвих площ і здача їх в оренду, суборенду тощо. Це також може бути і зниження витрат на службовий автотранспорт;

- відмова від виплат дивідендів засновникам і акціонерам на користь зміцнення фінансових позицій, створення стабілізаційного фонду підприємства, для виживання компанії в кризовий період;

- цілий розділ так званих «прихованих або неявних витрат», про які всі забувають. Це витрати неодержаної або упущеної вигоди;

- різноманітні офісні витрати;

- витрати на куплені підприємством комплектуючі та матеріали. Загальноприйнятим механізмом у всьому цивілізованому світі вважається поступове планомірне зменшення вартості механізмів вузлів, і комплектуючих давно випущених зразків обладнання [6].

Сучасні умови господарювання та підвищення ролі новітніх технологій у світі висувають нові вимоги до системи управління витратами. Все частіше необхідність зменшення собівартості продукції (або послуг) та зміцнення конкурентних позицій підприємства на ринку змушують підприємства шукати нові шляхи й методи оптимізації витрат операційної діяльності та економії ресурсів.

Сучасні методи оптимізації витрат повинні бути гнучкими, простими у використанні, надавати в оперативному порядку необхідну для прийняття управлінських рішень інформацію. При цьому 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 продукції, 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 [53].

АТ «Укрзалізниця» має власні заходи щодо покращення фінансового результату (див. рис. 3.2).

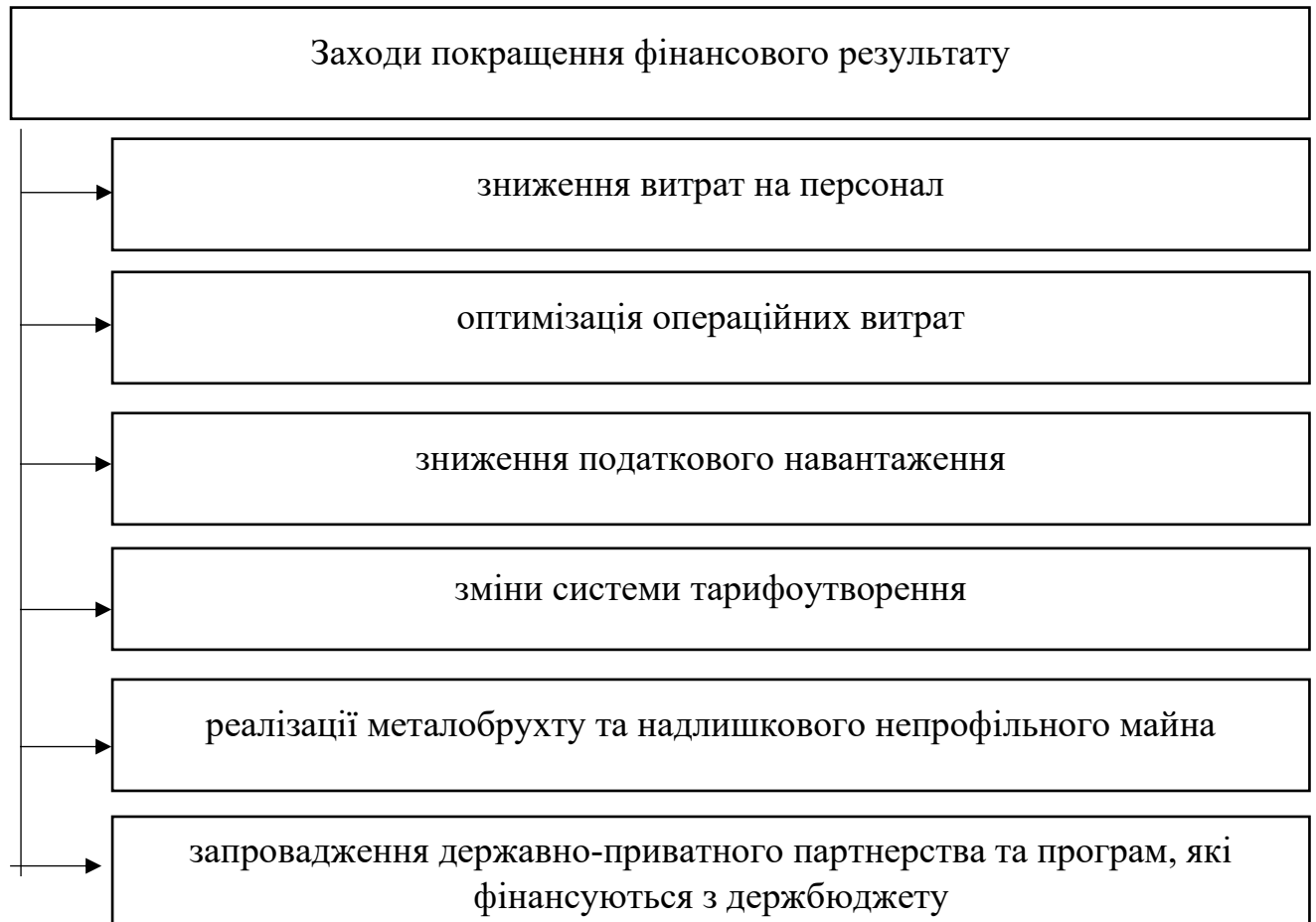


Рисунок 3.2. – Заходи щодо покращення фінансових результатів діяльності АТ «Укрзалізниця»

Як видно з рисунку 3.2., задля покращення фінансових результатів діяльності АТ «Укрзалізниця» управлінським персоналом здійснюються наступні заходи:

- починаючи з липня 2020 року, для частини працівників товариства запроваджено неповний чотириденний робочий тиждень з метою зниження витрат на персонал;

- обмежено розмір заробітної плати управлінського персоналу на рівні, що не перевищує 47 230 грн, на період з квітня по вересень 2020 року, встановленого відповідною постановою Кабінету Міністрів України;

- продовжуються заходи з оптимізації операційних витрат шляхом організації закупок матеріальних цінностей та послуг через систему прозорих та конкурентних онлайн аукціонів;

- товариство продовжує здійснювати заходи щодо зниження податкового навантаження з податку на землю на діяльність АТ «Укрзалізниця», шляхом постійних переговорів з українським урядом та державними органами;

- управлінський персонал розробляє ініціативи щодо зміни системи тарифоутворення, зокрема, щодо автоматичної індексації регульованої частини тарифів на вантажні залізничні перевезення на рівень індексу цін виробників промислової продукції;

- керівництво продовжує підвищувати операційну ефективність акціонерного товариства з точки зору використання основних засобів, а також розробляє механізми процесу продажів, щоб відповісти на конкретні запити клієнтів як щодо вантажних, так і пасажирських залізничних перевезень;

- розробляються плани реалізації металобрухту та надлишкового непрофільного майна задля отримання додаткових надходжень грошових коштів.

Крім того, управлінський персонал товариства продовжує шукати варіанти рефінансування поточної частини процентних кредитів та запозичень АТ «Укрзалізниця». Серед варіантів управління борговим зобов'язанням, товариство розглядає розміщення нового випуску єврооблігацій у 2022 році та вживає заходів для отримання необхідних схвалень, у тому числі дозволів інших позикодавців та українських державних органів.

Зазначимо, що основним заходом покращення фінансового результату АТ «Укрзалізниця» є зміни системи тарифоутворення. Наразі всі залізничні тарифи поділені на 2 основні групи – регульовані та вільні. Між тим, обидві групи мають базуватися на однакових принципах, а саме:

1. Покривати витрати на утримання, функціонування та відновлення протягом життєвого циклу основних фондів та нематеріальних активів і містити обґрунтований рівень рентабельності.

2. Регулярно переглядатися відповідно до ринкових коливань. Найкращим підходом до цього є прив'язка тарифів до індексу цін виробників промислової продукції (ІЦВ), що також дозволить деполітизувати процедуру.

З іншого боку, тарифи мають бути не тільки економічно обґрунтованими й зрозумілими та логічними. Відповідно, необхідно провести реформи системи тарифоутворення на послуги залізничних перевезень згідно з вимогами євродиректив (розподіл тарифів на доступ до інфраструктури та на перевезення) та утворення клієнтоорієнтованого документа для використання всіма споживачами послуг.

Соціально важливим питанням є ціна залізничних квитків. Відповідно, пасажирський перевізник у сегменті соціально важливих перевезень має отримати повну компенсацію збитків від центральних або місцевих органів влади відповідно до угод на надання послуг із соціально важливих перевезень.

Усі тарифи, які не відносяться до діяльності природної монополії, включаючи тариф на перевезення після запровадження вільного доступу до залізничної інфраструктури, мають бути поступово дерегульовані та встановлюватися за ринковими принципами.

Традиційно залізничний транспорт в Україні був монополією, яка очікувала, що клієнти (як у вантажних, так і в пасажирських перевезеннях) самі будуть знаходити шляхи взаємодії із залізницею для отримання послуг.

Однією з ключових цілей реформи є зміна менталітету АТ «Укрзалізниця» на клієнтоорієнтований. У цій сфері плануються такі ключові дії:

- утворення офісу ключових клієнтів, які будуть обслуговувати найбільших клієнтів вантажних перевезень (приблизно 80% ринку);
- розробка нових послуг для пасажирів;
- регулярна оцінка рівня задоволеності клієнтів як у вантажному, так і в пасажирському бізнесах.

Крім того, запровадження державно-приватного партнерства та програм, які фінансуються з держбюджету, також можуть збільшити доходи товариства. Наразі більша частина капітальних інвестицій здійснюється з власних коштів АТ «Укрзалізниця», менша – фінансується з використанням механізму лізингу або шляхом залучення коштів. При цьому міжнародний досвід показує що залізниця не може покладатися тільки на власні ресурси.

По-перше, за підтримки держави має залучатися приватний капітал у формі інвестицій. У цій формі співробітництва переваги отримують всі стейкхолдери: АТ «Укрзалізниця» та інвестор отримують прибуток, споживачі отримують нові послуги, держава та місцеві органи влади – додаткові робочі місця та податки.

По-друге, розвиток соціально та економічно важливої інфраструктури, яка не надає достатнього рівня окупності інвестицій оператору інфраструктури, так само як і збиткові пасажирські перевезення, має фінансуватися з державного та місцевого бюджетів.

У структурі АТ «Укрзалізниця» є великий блок закладів, що надають послуги, які входять до соціального пакета працівників та забезпечують переваги товариства серед роботодавців. До його складу входять: заклади з охорони здоров'я, центр професійного розвитку, пансіонати, санаторії, профілакторії, дитячі оздоровчі табори, дитячі залізниці, фізкультурно-спортивні клуби, рекреаційні об'єкти, житлові фонди та інші об'єкти соціальнокультурного призначення.

Отже, АТ «Укрзалізниця» має велику кількість активів та видів діяльності, які напряду не є елементами перевізного процесу, а їх впорядкування є ключовим при оптимізації витрат.

Під час реалізації стратегії розвитку на 2019–2023 роки буде розроблено програму впорядкування непрофільних активів, яка включатиме:

- критерії віднесення активів та діяльності до непрофільних;
- оцінку важливості цього активу чи виду діяльності для забезпечення діяльності товариства;

- методику прийняття рішення щодо оренди, продажу, концентрації або списання непрофільних активів та розробку критеріїв оцінки економічної ефективності при відмові від володіння певним активом чи здійснення цього виду діяльності або альтернативи придбання відповідних товарів чи послуг.

На початок 2022 року АТ «Укрзалізниця» планує продати непрофільні активи на загальну суму 500 мільйонів гривень (див. табл. 3.10).

Таблиця 3.10.

Перелік головних об'єктів нерухомого майна, які увійшли до статутного капіталу АТ «Укрзалізниця» та пропонуються до продажу у 2021 році.

Назва об'єкта	Місцерозташування	Площа об'єкта (м кв.)	Початкова ціна (тис.грн без ПДВ)
1	2	3	4
Будівля ревматологічного відділення з огорожами	Львів, вул. Чумацька, 7	289,5	810
Нежитлові будівлі літ.: Л 1, О 1, К 1, Н 1, П 1, И 1, З 1, Р1 та паркан	Харків, вул. Котлова (вул. Велика Панасівська), 213	1 630,60	1 814
Нежитлова будівля	Дніпро, Самарський р-н, ул.Масивна, 31	923,7	2 339
Будинок науки і техніки ст. Тернопіль	Тернопільська обл., м. Тернопіль, вул. С. Бандери, 11	1848	14 920
Службово-технічна будівля	м.Івано-Франківськ, вул. Грюнвальдська, 17	1174,7	11 570
М-1 нежиле приміщення спортклубу	Дніпропетровська обл., м.Синельникове, вул. Воїнів-афганців, буд.1А	162,4	313
Нежитлове приміщення, вбудоване в перший та другий поверхи нежитлової будівлі літ. А-2	Дніпропетровська обл. м.Кривий Ріг вул.Залізничників, прим.3	228	260
Нежиле приміщення магазин	Закарпатська обл.,м.Чоп,вул.Миру,21	137,8	1 030

Закінчення табл. 3.10.

1	2	3	4
Нежитлове приміщення та ганок	Дніпропетровська обл., м. Кривий Ріг вул.Жигулівська, будинок 44, приміщення 15	116	750
Нежитлове приміщення	м.Кривий Ріг, вул. Магістральна (Кириленка), 14/78	89,6	445
Приміщення аптеки № 4 та підвальні приміщення	м. Ужгород, вул. Ф.Тихого, 17	222,9	2 167
Нежиле приміщення, магазин № 1	Дніпропетровська обл., м.Дніпро вул. Іларіонівська, 20, приміщення, 97	91,8	617
Нежитлове приміщення в житловому будинку	м. Львів, вул. Ів. Огієнка, 4	154,30	2 207
нежитлова будівля літ «Б-2»	Львів, вул. Широка, 68 а	582,00	6 784

Крім того, управлінський персонал працює над залученням запозичень з кращими умовами, порівняно з існуючим, з альтернативних комерційних джерел, а саме від українських та міжнародних банків. Управлінський персонал також розглядає можливість залучення фінансування від державних банків та механізмів державної підтримки, якщо не вдасться вчасно залучити кошти на міжнародних ринках капіталу.

Управління існуючими борговими зобов'язаннями та залучення нового фінансування, а також реалізація заходів і покращення результатів операційної діяльності, надалі матимуть позитивний вплив на своєчасне погашення зобов'язань, фінансування капітальних витрат та продовження сталої операційної діяльності АТ «Укрзалізниця» в осяжній перспективі.

Крім того, з метою оптимізації доходів та витрат АТ «Укрзалізниця» використовує певні корпоративні політики (див. табл. 3.11).

Таблиця 3.11.

Характеристика корпоративних політик АТ «Укрзалізниця», які впливають на доходи та витрати товариства

Види корпоративних політик	Заходи
1	2
Фінансова	- запровадження автоматичної індексації цін та тарифів на рівень індексу цін виробників промислової продукції; - постійне збалансування доходів та витрат для забезпечення ліквідності у довгостроковому періоді; - запровадження системи річного бюджетування доходів та витрат з подальшим її розвитком для забезпечення трирічного бюджетування; - запровадження системи контролю витрат на всіх рівнях Товариства
Інвестиційна	- запровадження системи оцінки інвестиційних проектів з метою визначення їх ефективності, окупності, пов'язаних з ними ризиків, механізмів пріоритизації; - запровадження скорингової системи відбору капітальних інвестицій; - стимулювання виробництва нових видів продукції залізничного транспорту, в тому числі для диверсифікації поставок, шляхом активізації діалогу з потенційними виробниками, розробка довгострокових планів та укладання довгострокових договорів постачання.
Маркетингова	- забезпечення проведення регулярного дослідження ринків збуту; - утворення офісу ключових клієнтів вантажних перевезень; - посилення клієнтоорієнтованості Товариства та запровадження регулярної оцінки задоволеності клієнтів рівнем наданих послуг

Закінчення табл. 3.11.

1	2
Облікова	- запровадження взаєморозрахунків між бізнес-вертикалями та розподіл фактичних витрат за видами діяльності; - централізація функцій бухгалтерського та податкового обліку; - запровадження системи управлінського обліку для деталізованого обліку доходів та витрат
Політика формування цін реалізації	- формування вільних цін та тарифів на реалізацію товарів та послуг, які забезпечать відшкодування витрат на утримання, функціонування та відновлення протягом життєвого циклу основних фондів та нематеріальних активів та обґрунтований рівень рентабельності; - забезпечення формування окремих тарифів на доступ до залізничної інфраструктури та на перевезення відповідно до вимог директив ЄС, які забезпечать відшкодування витрат на утримання, функціонування та відновлення протягом життєвого циклу основних фондів та нематеріальних активів та обґрунтований рівень рентабельності; - дерегуляція цін та тарифів, які не відносяться до послуг природної монополії; - поширення практики продажу товарів та послуг з використанням електронних аукціонів; - формування внутрішніх (продаж товарів та послуг між структурними підрозділами Товариства) та зовнішніх цін за єдиними принципами.
Майнова	- розробка методики віднесення активів до профільних та непрофільних; - розробка методики для прийняття рішень щодо розпорядження майном (оренда, продаж, списання)

Вказані у таблиці 3.6. заходи корпоративних політик можуть значно збільшити доходи та зменшити витрати АТ «Укрзалізниці», що позитивно вплине на рівень фінансово-економічної стабільності підприємства. У свою чергу покращення фінансово-економічної стабільності призведе до покращення чистого доходу; ЕВІТ (аналітичний показник, який дорівнює обсягу прибутку до

вирахування відсотків за позиковими коштами і сплати податків.); фінансового рейтингу; доходу за ткм; доходу за перевезений вагон; доходу за пас-км тощо.

Висновки до розділу 3

У третьому розділі зроблено аналіз доходів та витрат АТ «Укрзалізниця», розглянуті основні принципи проведення аудиту фінансового результату та надано пропозиції щодо оптимізації доходів та витрат товариства.

На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Критерієм оптимальності структури доходів та витрат є рівень прибутковості. АТ «Укрзалізниця» отримало у 2020 році збиток у розмірі 12 378 млн. грн., що у свою чергу негативно вплинуло на економічну безпеку та платоспроможність товариства.

2. Метою аудиту доходів і витрат є перевірка достовірності показників Звіту про фінансові результати та їх використання, оцінка вірогідності даних первинних документів щодо визначення доходів, витрат та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в облікових регістрах.

3. Аудиторська перевірка доходів та витрат є однією з найскладніших у практиці аудиторських перевірок. Це обумовлено тим, що цей вид аудиторських перевірок узагальнює всі сторони фінансово-господарської діяльності товариства.

4. З метою оптимізації доходів та витрат АТ «Укрзалізниця» використовує фінансову, майнову, інвестиційну, маркетингову, облікову корпоративні політики, а також політику формування цін реалізації.

5. Товариству слід приділяти більш пильну увагу процесу формування власних доходів та розробити якісну стратегію щодо управління ними. Такі заходи нададуть можливість підвищити рівень доходів АТ «Укрзалізниця» у перспективі.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження дипломної роботи по темі «Оптимізація обліку та структури доходів і витрат на залізничному транспорті» можна зробити ряд висновків та пропозицій щодо оптимізації обліку та структури доходів та витрат в АТ «Укрзалізниця».

Отже, витрати підприємства – це складна економічна категорія, яка поєднує процес створення необхідного обсягу економічних ресурсів на підприємстві та процес їхнього використання.

Дохід – це максимальна кількість засобів, які включають грошові кошти і натуральні надходження, одержані або виготовлені особою за рік для підтримання фізичного, морального, економічного, а також інтелектуального стану, які він може потратити, але тільки за обставин, що очікувана вартість у грошовому вираженні майбутніх надходжень залишиться на попередньому рівні.

В обліку витрати та доходи класифікують за різними ознаками, що забезпечує більш глибоке вивчення складу та характеру витрат, дає змогу керівництву підприємства детально проаналізувати рівень витрат за різними класифікаційними ознаками та виявити джерела економії, сприяє кращому розумінню призначення витрат, їх економічної ролі у процесах, що відбуваються на підприємстві.

Нормативно-правове забезпечення обліку доходів і витрат – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, таких як законодавчої, виконавчої та представницької, а також Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

В дипломній роботі розглядалася загальна характеристика діяльності АТ «Укрзалізниця» та особливості роботи товариства в сучасних ринкових умовах. Також визначалася оцінка фінансового стану АТ «Укрзалізниця», були

представлені техніко-економічні показники, показники фінансової стійкості, ліквідності та платоспроможності товариства.

Здійснюючи аналіз показників фінансово-господарської діяльності протягом даних трьох звітних періодів, були підведені підсумки на рахунок результатів діяльності АТ «Укрзалізниця», а саме зазначено, що майже по всіх фінансово-економічних показниках відбувся спад (підприємство отримало у 2020 році збиток у розмірі 12 378 млн. грн.), тож необхідно проводити корегування стратегії розвитку товариства.

В фінансовому обліку витрати та доходи класифікують за різними ознаками, що забезпечує більш глибоке вивчення складу доходу та витрат, дає змогу керівництву АТ «Укрзалізниця» детально проаналізувати рівень доходів та витрат за різними класифікаційними ознаками та виявити джерела економії, шляхи зменшення витрат та збільшення доходів товариства.

Складовою частиною організації фінансового обліку доходів та витрат є перелік певних документів, що використовуються для первинного відображення фінансових результатів, а також перелік облікових регістрів, необхідних для накопичення і систематизації інформації.

При цьому фінансовий облік витрат покликаний зафіксувати реєстрах та формах звітності синтетичного та аналітичного обліку проведені витрати, що в подальшому виступає вихідною базою для здійснення калькулювання та аналізу собівартості продукції АТ «Укрзалізниця».

У дипломній роботі зазначено, що у ході аудиту доходів та витрат необхідно вивчити облікову політику щодо обліку доходів та витрат, умови визнання доходів та витрат від звичайної діяльності; повноту розкриття інформації про доходи та витрати у фінансовій звітності та примітках до фінансових звітів; наявність окремого обліку доходів та витрат від різних видів діяльності; правильність та своєчасність відображення доходів та витрат у первинних документах та облікових регістрах.

Варто зазначити, що аудиторська перевірка доходів та витрат є однією з найскладніших у практиці аудиторських перевірок. Це обумовлено тим, що цей

вид аудиторських перевірок узагальнює всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства.

У роботі дослідженні основні питання стосовно формування та обліку фінансових результатів діяльності, адже для підвищення ефективності роботи АТ «Укрзалізниця» виникає необхідність у розробці практичних рекомендацій з оптимізації структури доходів та витрат товариства.

До основних шляхів оптимізації структури доходів та витрат АТ «Укрзалізниця» є зниження витрат на персонал, оптимізація операційних витрат, зниження податкового навантаження, зміна системи тарифоутворення, реалізація металобрухту та надлишкового непрофільного майна, запровадження державно-приватного партнерства та програм, які фінансуються з держбюджету.

Вказані заходи можуть значно збільшити доходи та зменшити витрати АТ «Укрзалізниця», що позитивно вплине на рівень фінансово-економічної стабільності підприємства. У свою чергу покращення фінансово-економічної стабільності призведе до покращення чистого доходу; ЕВІТ (аналітичний показник, який дорівнює обсягу прибутку до вирахування відсотків за позиковими коштами і сплати податків.); фінансового рейтингу; доходу за ткм; доходу за перевезений вагон; доходу за пас-км тощо.

.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Інтегрований звіт АТ «Укрзалізниця» (Звіт про управління). URL: <https://www.uz.gov.ua/about/investors/>
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» від 01.01.2012 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» від 01.01.2012 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики» від 01.01.2012 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Веріга Г. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 9. С. 19–25.
11. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України : наукова доповідь на Міжнар. наук-практ. конф. Подільського держ. аграрно-техніч. ун-ту 24-25 вересня 2013 р. Кам'янець-Подільський, 2013. 32 с.

12. Августова О. О. Облік витрат за національними та міжнародними стандартами. *Визнання та особливості обліку витрат: міжнародний та вітчизняний досвід*. URL: <http://konf.amsfo.com.ua>

13. Каменська Т. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 12. С. 39–43.

14. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2006. 620 с.

15. Лебедзевич Я. В. Основні тенденції визначення фінансового результату: історичний аспект. *Вісник ЖІТІ*. 1999. № 9. С. 64–72.

16. Полянко В. В. Стратегія управління доходами торговельних підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.07.05. Київ, 2001. 220 с.

17. Юхименко П. І., Леоненко П. М. Історія економічних учень : навч. посіб. 3-тє вид. Київ : ЗнанняПрес, 2002. 514 с.

18. Проскурін П. В. Історія економіки та економічних учень. Нариси економічної історії індустріальної цивілізації : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2005. 372 с.

19. Мазурок П. П. Історія економічних учень у запитаннях і відповідях : навч. посіб. 2 вид. Київ : Знання, 2006. 477 с.

20. Мен Т. Богатство Англії во внешней торговле. Москва : Соцэкгиз, 1935.

21. Сміт Адам. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / Є. Литвин (наук.ред.), О. Васильєва (пер.з англ.). Київ : Port-Royal, 2001. 594 с.

22. Маршалл А. Принципы экономической науки / Пер. с англ. т.1. Москва : Издат. Группа «Прогресс», 1993. 415 с.

23. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. Київ : КНЕУ, 2004. 411 с.

24. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз : навч. посіб. Вінниця : ВНТУ, 2013. 85 с.
25. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / За ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2003. 726 с.
26. Конституція України : Закон України від 30.09.2016 р. № 254/96-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
27. Про охорону праці : Закон України від 20.01.2018 р. № 49. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
28. Кодекс цивільного захисту України : Закон України від 04.11.2018 р. № 34-35. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
29. Національні стандарти бухгалтерського обліку. *Все про бухгалтерський облік*. 16 вересня 2002 р. № 84(751).
30. Бутинець Т. А. Основні засоби: точка зору економіста. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : міжнар. зб. наук. пр. Житомир : ЖДТУ, 2012. С. 22–36.
31. Бутинець Т.А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній? *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : міжнар. зб. наук. пр. Житомир: ЖДТУ, 2009. № 2 (14). С. 5–17.
32. Борисюк О. С. Вплив облікової політики на ефективність використання необоротних активів. *Економічні науки*. Серія «Облік і фінанси». 2010. Вип. 7(1). С. 138–149.
33. Стратегія АТ «Укрзалізниця» на 2019–2023 роки. URL: [https://www.uz.gov.ua/files/file/about/documents/%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%8F-5-Typography%20\(%D1%D0%BA%D1%80\).pdf](https://www.uz.gov.ua/files/file/about/documents/%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%8F-5-Typography%20(%D1%D0%BA%D1%80).pdf)
34. Воробйов Р. О. Сутність і завдання обліку основних засобів : матеріали наукової конференції студентів Сумського НАУ. Суми, 2015. С. 199.
35. Гайдаєнко О. М. Аналіз ділової активності підприємства. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2014. №325. С. 35–36.

36. Кобилецький В. Р., Коефіцієнт абсолютної ліквідності. *Онлайн-журнал «Financial Analysis online»*. URL: <https://www.finalon.com/slovník-ekonomichnikh-pokaznikov/250-koefitsient-absolyutnoji-likvidnosti>.

37. Лістровий С. В., Пивовар Л. П. Автоматизація бухгалтерського обліку на структурних підрозділах залізниць. Зб. наук.-практ. ст. Харків : УкрДАЗТ, 2011. № 121. С. 41–45.

38. Автоматизована система бухгалтерського обліку структурного підрозділу залізниці (АСБО ФОБОС). Адміністрування системи. Керівництво користувача. 2007. 23 с.

39. Система автоматизованого обліку та управління майновими та земельними ресурсами залізничного транспорту (АСМК). Розробка комплексу підсистем обліку юридичних осіб та структурних підрозділів, об'єктів майна та земельних ділянок. Керівництво користувача. 2011. 65 с.

40. Відтворення основних засобів: теорія і практика : монографія. Вінниця : Нац. ун-т харч. технологій, 2010. 281 с.

41. Царенко О. В. Напрями підвищення ефективності використання основних засобів. *Науковий вісник Академії муніципального управління*. Серія «Економіка». 2012. Вип. 12. С. 18–28.

42. Швець Н. В. Проблемні питання аналізу основних засобів підприємства. *Бізнес Інформ*. 2012. № 8. С. 159–162.

43. Єлькін А. В. Аналіз динаміки та структури основних виробничих фондів підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Економічні науки». 2014. № 8 (3). С. 62–67.

44. Череп А. В. Ефективність використання основних фондів підприємства. *Держава та регіони*. 2009. № 6. С. 212–215.

45. Бойчук І. М. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Атіка, 2004. 480 с.

46. Ванина Н. Н. Адаптация механизма амортизации основного капитала предприятий к особенностям переходной экономики : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.04. Одесса, 2008. 179 с.

47. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2017. 248 с.
48. Левчук К. О. Аутсорсинг в системі менеджменту підприємства. *Моделювання регіональної економіки*. 2008. № 2 (12). С. 175–186.
49. Єлькін А. В., Ярошевська О. В. Лізінг як метод удосконалення фінансового забезпечення відтворення основних засобів. *Проблеми та перспективи розвитку малого і середнього підприємництва в Україні: економічний, правовий та управлінський аспекти* : зб. матеріалів наук.-практ. круглого столу. Запоріжжя : КПУ, 2016. С. 56–59.
50. Дідух О. В. Основні види аутсорсингу у господарській діяльності підприємств. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2012. № 2. Т. 1. С. 29–33.
51. Саати Т. Л. Принятие решений. Метод анализа иерархий. Москва : Радио и связь, 1989. 316 с.
52. Косинова Н., Раткевич С. Аутсорсинговые услуги как возможность повышения эффективности деятельности предприятий малого бизнеса. *Экономические науки*. 2010. № 62. С. 216–221.
53. Сорокина М. Г. Механизм реализации аутсорсинга на промышленном предприятии. *Вестник Оренбургского государственного университета*. 2008. № 9 (91). С. 112–117.
54. Шмиголь Н. М. Аутсорсинг як метод оптимізації діяльності суб'єкта господарювання. *Економіка та підприємництво*. 2010. № 4. С. 194–197.
55. Жидецький В. Ц., Джигирей В. С., Мельников О. В. Основи охорони праці. 2-е вид. Львів : Афіша, 2000. 348 с.

Додаток А

Структурно-логічна схема випускної роботи

Метою дослідження є узагальнення теоретичних положень і розробка науково обґрунтованих рекомендацій з удосконалення методики обліку доходів та витрат на підприємствах залізничного транспорту

Об'єктом

дослідження є діяльність АТ «Укрзалізниця» в частині операцій, які пов'язані з оптимізацією обліку і структури доходів і витрат.

Завданнями дослідження є:

1. Охарактеризувати доходи і витрати як облікові категорії.
2. Дослідити нормативно-правове забезпечення обліку доходів і витрат.
3. Проаналізувати техніко-економічні показники АТ «Укрзалізниця».
4. Дослідити організацію і методику обліку доходів і витрат на залізничному транспорті.
5. Визначити особливості первинного обліку доходів і витрат.
6. Розкрити сутність обліку доходів і витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку.
7. Визначити особливості аудиту доходів та витрат.
8. Провести аналіз структури доходів і витрат у АТ «Укрзалізниця».
9. Проаналізувати показники фінансового стану та результатів діяльності АТ «Укрзалізниця».
10. Запропонувати шляхи оптимізації обліку і структури доходів і витрат АТ «Укрзалізниця».

Предметом

дослідження є теоретичні, методологічні та практичні питання обліку доходів та витрат АТ «Укрзалізниця».

Додаток Б

Порівняльна характеристика, визнання, класифікації та оцінки витрат і доходів за МСБО та П(С)БО

Ознака	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку	Національний стандарт бухгалтерського обліку
	МСБО 18 «Дохід»	П(С)БО 15 «Дохід»
Визначення поняття дохід	Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає у ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу	Дохід – це збільшення активу або зменшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена
Оцінка доходу	Дохід оцінюється за справедливою вартістю компенсації	Дохід оцінюється за справедливою вартістю отриманих активів
Класифікація доходів	Дохід від реалізації товарів; від надання послуг; відсотки, роялті, дивіденди	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи
Визнання витрат	Одночасне визнання доходів та витрат від певних операцій чи подій. Витрати визначаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для якого вони були здійснені; у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
Класифікація та групування витрат	Діючою є загальноприйнята практика розмежування у звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю	Витрати класифікуються за видами діяльності, від якої вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. Виділяють прямі, непрямі витрати, змінні і постійні, одноелементні і комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні витрати

Додаток В

Вантажо- та пасажирообіг за видами транспорту, 2018-2020 рр. [5]

Вид транспорту	2018		2019		2020	
	Вантажообіг, млн т-км	Частка, %	Вантажообіг, млн т-км	Частка, %	Вантажообіг, млн т-км	Частка, %
Вантажообіг						
залізничний	186 344,1	51,6	181 844,7	51,2	175 587,1	56,1
автомобільний	72 068,3	19,9	64 952,9	18,3	65 176,9	20,8
водний	3 363,0	0,93	3 387,7	0,95	2 877,3	0,92
трубопровідний	99 239,9	27,5	104 528,1	29,4	69 281,8	22,1
Всього	361 355	100,0	355 009	100,0	313 239	100,0
Пасажирообіг						
залізничний	28 685,2	27,5	28 413,5	26,5	10 696,2	21,8
автомобільний	34 560,3	33,1	33 879,9	31,6	19 092,2	38,9
водний	27,6	0,0	25,8	0,0	4,0	0,0
авіаційний	25 889,3	24,8	30 241,8	28,2	10 106,9	20,6
трамвайний	3 925,4	3,8	3 729,2	3,5	2 541,0	5,2
тролейбусний	5 804,8	5,6	5 407,0	5,0	3 452,9	7,0
метро	5 553,4	5,1	5 477,8	5,1	3 141,6	6,4
Всього	104 446	100,0	107 175	100,0	49 034,8	100,0

Додаток Г

Аналіз структури та динаміки активів, зобов'язань та капіталу АТ

«Укрзалізниця» за 2018-2020 рр., млн. грн.

Статті	2018	2019	2020	Відносне відхилення, відсотки	
				2019/2018	2020/2018
1	2	3	4	5	6
Необоротні активи					
Основні засоби	237 701	234 555	230 226	-1,32	-3,14
Інвестиції в асоційовані підприємства	692	737	729	6,5	5,34
Інші довгострокові фінансові активи	91	84	88	-7,7	-3,3
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	846	164	164	-80,61	-80,61
Передоплата з податку на прибуток	540	71	58	-86,85	-89,26
Відстрочений податковий актив	59	130	197	120,34	233,90
Активи неконтрольованих територій	13 562	13 661	13 662	0,73	0,74
Всього необоротних активів	253 491	249 402	245 124	-1,61	-3,3
Оборотні активи					
Запаси	8 881	9 129	8 726	2,8	-1,74
Торгова та інша дебіторська заборгованість	1 002	656	571	-34,53	-43,01
Передоплати	137	333	95	143	-30,65
Передоплата з податку на прибуток	12	113	112	841,67	833,33
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	733	378	478	-48,43	-34,79
Інші поточні фінансові активи	-	2 015	106	-	-
Грошові кошти та їх еквіваленти	1 252	6 981	2 498	457,59	99,52
Всього оборотних активів	12 017	19 605	12 586	63,14	4,73
Всього активів	265 508	269 007	257 710	1,32	-2,94
Довгострокові зобов'язання					
Процентні кредити та запозичення	14 918	18 150	18 337	21,67	22,92
Зобов'язання за договорами оренди	1 158	1 932	1 545	66,83	33,42
Забезпечення за виплатами працівникам	2 654	3 187	3 589	20,08	35,23
Відстрочене податкове зобов'язання	34	20	43	-41,18	26,47

Продовження додатку Г

1	2	3	4	5	6
Зобов'язання неконтрольованих територій	5 208	5 208	5 213	0	0,01
Всього довгострокових зобов'язань	23 972	28 497	28 727	18,88	19,84
Короткострокові зобов'язання					
Процентні кредити та запозичення	17 087	14 499	16 398	-15,15	-4,03
Зобов'язання за договорами оренди	287	434	419	51,22	46
Торгова та інша кредиторська заборгованість	9 359	9 714	8 682	3,79	-7,23
Контрактні зобов'язання	2 324	1 937	1 680	-16,65	-27,71
Зобов'язання з податку на прибуток	69	8	3		
Інші податкові зобов'язання, крім податку на прибуток	560	889	1 129	58,75	101,61
Забезпечення	1 732	1 217	1 283	-29,73	-25,92
Всього короткострокових зобов'язань	31 418	28 698	29 594	-8,66	-5,81
Всього зобов'язань	55 390	57 195	58 321	3,26	5,29
Капітал					
Статутний капітал	229 879	229 879	229 879	0	0
Додатковий капітал	18 894	18 906	18 905	0,06	0,06
Непокритий збиток	(38 661)	(36 999)	(49 426)	-4,3	27,84
Власний капітал	210 112	211 786	199 358	0,8	-5,12

Додаток Д
Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів, витрат та фінансового результату

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Відображено надходження від перевезення у прямому та місцевому сполученнях	313	682
Нараховано доходи за транзитні перевезення	361/362	683
Відображено отримані кошти за нарахованими штрафам	683	715
Відображено відпуск електроенергії зі структурного підрозділу у структурні підрозділи залізниць	683	705
Відвантажено готова продукція, товари, виконанні роботи, надані послуги	681	701, 702, 703
Передано на баланс основної діяльності суму доходів станцій, які не входять до складу доходних надходжень	361	683
Відображено суму платежів, що надійшли за оренду та обслуговування вагонів	361	685
Нарахування заробітної плати	91,92,93	661
Нарахування відрахувань на соціальні заходи з фонду оплати праці	91,92,93	65
Розподіл накладних витрат між об'єктами виробництва	23	91
Списання виробничих запасів та МШП	91,92,93	20, 22
Нарахування зносу необоротних активів	91,92,93	13
Відображення інших витрат	91,92,93	63
Списання нерозподілених накладних витрат	90	91
791 «Результат операційної діяльності»		
Віднесено на результат операційної діяльності:		
- собівартість наданих послуг	791	90
- загальновиробничі витрати	791	91
- адміністративні витрати	791	92
- витрати на збут	791	93
- інші витрати операційної діяльності	791	94
- доходи від реалізації	70	791
- інший операційних дохід	71	791
792 «Результат фінансових операцій»		
Віднесено на результати фінансових операцій:		
- фінансові витрати	792	95
- втрати від участі в капіталі	792	96
- дохід від участі в капіталі	72	792
- інші фінансові доходи	73	792
793 «Результат від іншої діяльності»		
Віднесено на результати від іншої діяльності:		
- інші витрати	793	97
-інші доходи	74	793

Додаток Е

Аналіз структури та динаміки доходів АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020

рр., млн. грн.

Статті	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відносне відхилення, відсотки	
				2019/2018	2020/2018
Операційні доходи					
Доходи від вантажних перевезень	67 520	72 488	65 019	7,36	-3,74
Доходи від перевезення пасажирів та багажу	8 469	9 905	4 133	17	-51,20
Інші доходи та додаткові послуги	7 414	7 958	6 140	7,34	-17,18
Інші операційні доходи	1 230	1 082	638	-12,03	-48,13
Разом операційного доходу	84 633	91 433	75 930	8,03	-10,28
Фінансові, інвестиційні та інші доходи					
Фінансові доходи	203	259	190	27,59	-6,40
Доходи від інвестицій в асоційовані підприємства	59	79	8	33,90	-86,44
Інші доходи	123	143	349	16,26	183,74
Разом фінансових, інвестиційних та інших доходів	385	481	547	24,93	42,08
Всього	85 018	91 914	76 477	8,11	-10,05

Додаток Ж

Аналіз структури та динаміки витрат АТ «Укрзалізниця» за 2018-2020

рр., млн. грн.

Статті	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відносне відхилення, відсотки	
				2019/2018	2020/2018
Операційні витрати					
Витрати на персонал	40 585	44 056	41 116	8,55	1,31
Амортизація	12 547	12 403	12 787	-1,15	1,91
Електроенергія	9 156	8 485	7 597	-7,33	-17,03
Пальне	9 406	8 237	5 456	-12,43	-41,99
Матеріали, ремонт та обслуговування	7 030	5 530	4 336	-21,34	-38,32
Витрати з податків, крім податку на прибуток	1 262	4 230	3 909	235,18	209,75
Витрати на соціальне забезпечення	678	543	382	-19,92	-43,65
Інші операційні витрати	466	3 150	3 105	575,97	566,31
Разом операційних витрат	81 130	86 634	78 688	6,78	-3,01
Фінансові витрати					
Витрати з відсотків за процентними кредитами та запозиченнями	3 161	3 082	3 498	-2,5	10,66
Витрати з відсотків за договорами оренди	52	421	404	709,61	676,92
Процентні витрати за зобов'язаннями за виплатами працівникам	251	341	333	35,85	32,67
Інші фінансові витрати	-	-	1	-	-
Разом фінансових витрат	3 464	3 844	4 236	10,97	22,28
Всього	84 594	90 478	82 942	6,95	-1,95

Додаток К

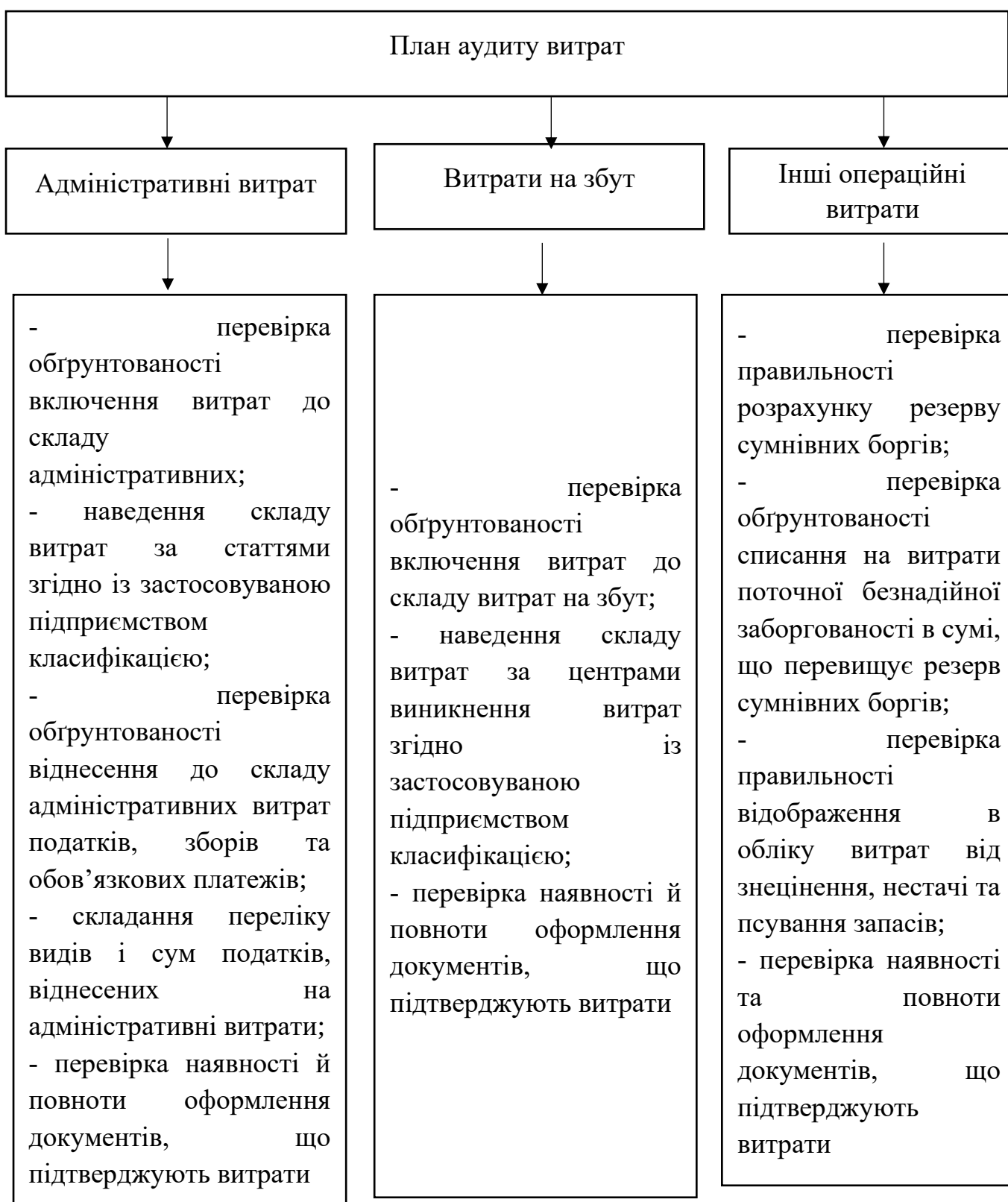
Аналіз динаміки показників фінансової стійкості та ліквідності АТ

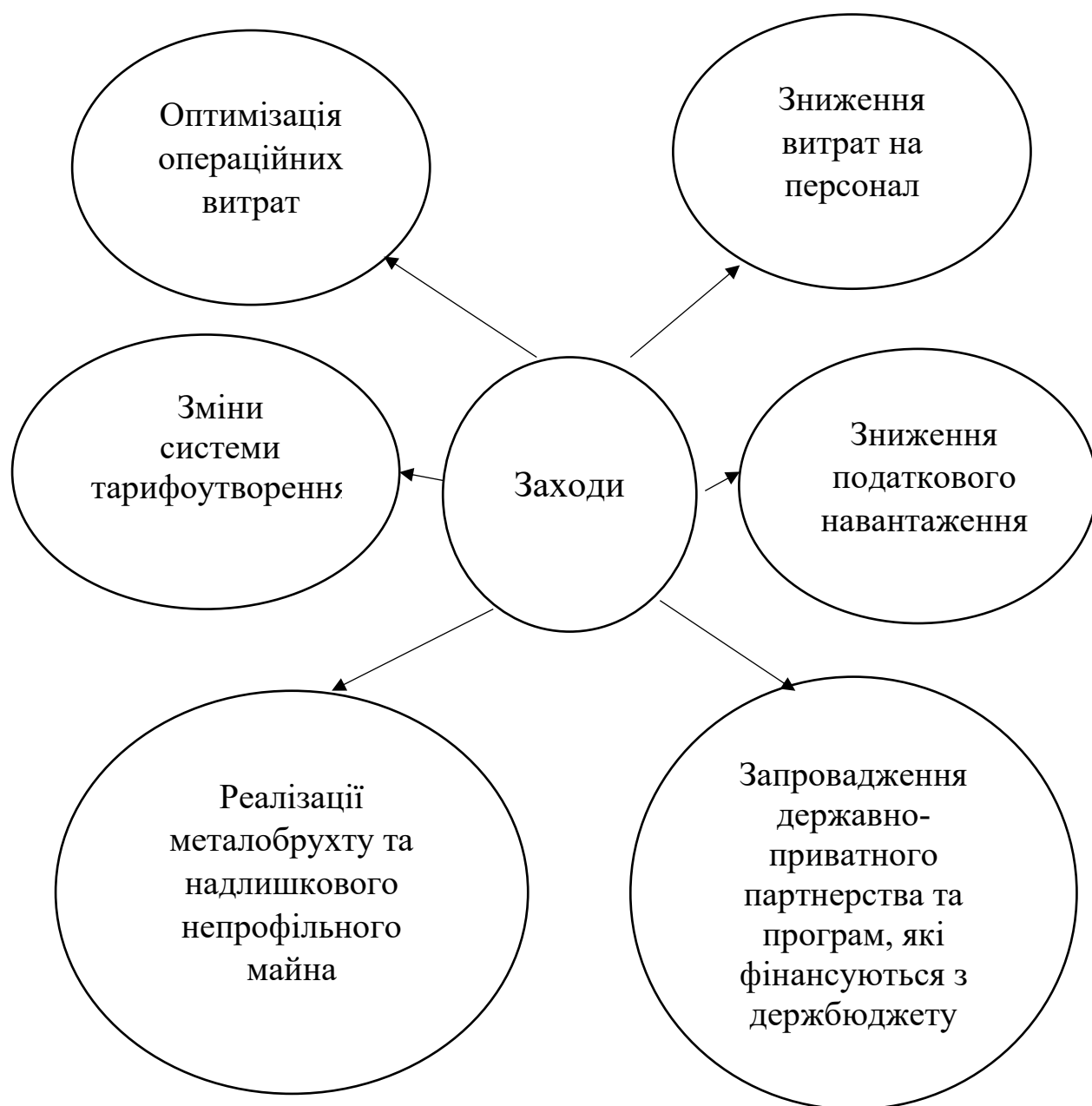
«Укрзалізниця» за 2018-2020 рр.

Найменування коефіцієнта	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Абсолютне відхилення
Показники фінансової стійкості				
Коефіцієнт автономії	0,79	0,78	0,77	-0,01
Коефіцієнт фінансової залежності	1,26	1,27	1,29	+0,02
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,88	0,89	0,88	-0,01
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,12	0,12	0,13	+0,01
Показники ліквідності				
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,04	0,24	0,08	-0,16
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,07	0,34	0,11	-0,23
Коефіцієнт поточної ліквідності	0,38	0,68	0,42	-0,26
Коефіцієнт загальної ліквідності	0,22	0,34	0,22	-0,12

Додаток Л

План аудиту адміністративних, збутових та інших операційних витрат



Додаток М**Заходи щодо покращення фінансового результату АТ «Укрзалізниця»**

Додаток П

**Заходи корпоративних політик АТ «Укрзалізниця», які впливають на
доходи та витрати товариства**

Види корпоративних політик	Заходи
1	2
Фінансова	- запровадження автоматичної індексації цін та тарифів на рівень індексу цін виробників промислової продукції; - постійне збалансування доходів та витрат для забезпечення ліквідності у довгостроковому періоді; - запровадження системи річного бюджетування доходів та витрат з подальшим її розвитком для забезпечення трирічного бюджетування; - запровадження системи контролю витрат на всіх рівнях Товариства
Інвестиційна	- запровадження системи оцінки інвестиційних проектів з метою визначення їх ефективності, окупності, пов'язаних з ними ризиків, механізмів пріоритизації; - запровадження скорингової системи відбору капітальних інвестицій; - стимулювання виробництва нових видів продукції залізничного транспорту, в тому числі для диверсифікації поставок, шляхом активізації діалогу з потенційними виробниками, розробка довгострокових планів та укладання довгострокових договорів постачання.
Маркетингова	- забезпечення проведення регулярного дослідження ринків збуту; - утворення офісу ключових клієнтів вантажних перевезень; - посилення клієнтоорієнтованості Товариства та запровадження регулярної оцінки задоволеності клієнтів рівнем наданих послуг

Продовження додатку П

1	2
Облікова	- запровадження взаєморозрахунків між бізнес-вертикалями та розподіл фактичних витрат за видами діяльності; - централізація функцій бухгалтерського та податкового обліку; - запровадження системи управлінського обліку для деталізованого обліку доходів та витрат
Політика формування цін реалізації	- формування вільних цін та тарифів на реалізацію товарів та послуг, які забезпечать відшкодування витрат на утримання, функціонування та відновлення протягом життєвого циклу основних фондів та нематеріальних активів та обґрунтований рівень рентабельності; - забезпечення формування окремих тарифів на доступ до залізничної інфраструктури та на перевезення відповідно до вимог директив ЄС, які забезпечать відшкодування витрат на утримання, функціонування та відновлення протягом життєвого циклу основних фондів та нематеріальних активів та обґрунтований рівень рентабельності; - дерегуляція цін та тарифів, які не відносяться до послуг природної монополії; - поширення практики продажу товарів та послуг з використанням електронних аукціонів; - формування внутрішніх (продаж товарів та послуг між структурними підрозділами Товариства) та зовнішніх цін за єдиними принципами.
Майнова	- розробка методики віднесення активів до профільних та непрофільних; - розробка методики для прийняття рішень щодо розпорядження майном (оренда, продаж, списання)

Додаток Р

Баланси (форма № 1) на 31.12.2018, 2019, 2020 рр

Акціонерне товариство «Українська залізниця»

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН

Станом на 31 грудня 2019 року

(у тисячах українських гривень)

	Примітки	2019	2018
Активи			
Необоротні активи			
Основні засоби	9	234 555 159	237 701 229
Інвестиції в дочірній компанії	10	737 122	691 755
Фінансові активи	11	84 326	91 247
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	15	164 064	815 648
Передплата з податку на прибуток		70 661	539 721
Відстрочений податковий актив	21	129 813	58 743
Активи неконтрольованих територій	2	13 661 086	13 562 117
		249 402 231	253 490 466
Оборотні активи			
Залишки	12	9 129 368	8 881 531
Торгова та інша дебіторська заборгованість	13	656 540	1 602 401
Передачі	14	332 981	136 842
Передплата з податку на прибуток		113 272	12 280
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	15	379 881	733 121
Фінансові активи	16	2 014 715	-
Грошові кошти та їх еквіваленти	16	6 981 236	1 251 826
		19 607 692	12 018 501
Всього активи		269 009 924	265 508 467
Власний капітал та зобов'язання			
Власний капітал			
Статутний капітал	17	229 879 115	229 879 115
Додатковий капітал		18 905 066	18 894 521
Непокритий збиток		(38 999 362)	(38 566 688)
		211 785 819	210 117 948
Неконтрольована частка		30 384	4 978
		211 816 203	210 117 926
Довгострокові зобов'язання			
Процентні кредити та запозичення	18	18 149 798	14 918 287
Зобов'язання за договорами оренди	19	1 931 848	1 158 530
Забезпечення за виплатою кредиторам	20	3 186 892	2 654 105
Відстрочене податкове зобов'язання	21	19 630	34 105
Зобов'язання неконтрольованих територій	2	5 207 728	5 207 709
		28 495 896	23 972 736
Короткострокові зобов'язання			
Процентні кредити та запозичення	18	14 498 640	17 086 982
Зобов'язання за договорами оренди	19	434 396	286 775
Торгова та інша кредиторська заборгованість	22	6 714 077	9 358 892
Контрактні зобов'язання		1 936 973	2 324 462
Зобов'язання з податку на прибуток		7 857	68 773
Інші податкові зобов'язання, крім податку на прибуток	23	888 779	559 651
Забезпечення	24	1 217 103	1 732 270
		28 697 825	31 417 805
Всього зобов'язань		57 193 721	55 390 541
Власний капітал та зобов'язання		269 009 924	265 508 467

Підписано і затверджено до випуску від імені акціонерного товариства «Українська залізниця» 31 березня 2020 року:

Б.о. голова правління

Желько Марчук

Член правління

Іван Юрик

Головний бухгалтер

Тамара Рибчун

Примітка, що додається, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

Акціонерне товариство «Українська залізниця»

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН

Станом на 31 грудня 2020 року

(у тисячах українських гривень)

	Примітки	2020 рік	2019 рік
Активи			
Необоротні активи			
Основні засоби	8	230 226 016	234 555 199
Інвестиції в асоційовані підприємства	10	729 058	737 123
Інші довгострокові фінансові активи	11	88 295	84 325
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	13	163 972	164 064
Передоплата з податку на прибуток		58 445	70 661
Відшковлений податковий актив	21	195 817	129 813
Активи неконтрольованих територій	2	13 662 100	13 661 086
		245 124 733	246 402 231
Оборотні активи			
Залишки	12	8 725 561	8 129 648
Торгова та інша дебіторська заборгованість	13	570 546	636 540
Передавальні	14	94 714	332 981
Передоплата з податку на прибуток		112 433	119 872
Податки до відшкодування, крім податку на прибуток	15	478 087	379 881
Інші поточні фінансові активи	11	9 759	1 014 715
Грошові кошти та їх еквіваленти	16	2 497 545	6 981 236
		12 488 645	19 607 693
Активи, утримувані для продажу	9	95 162	—
		12 584 808	19 607 693
Всього активи		257 709 541	266 009 924
Власний капітал та зобов'язання			
Власний капітал			
Статутний капітал	17	229 879 115	229 879 115
Додатковий капітал		18 905 500	18 906 066
Непокритий збиток		(49 426 445)	(36 999 302)
		199 358 170	211 785 879
Некредиторська частка		30 352	30 384
		199 388 522	211 816 263
Довгострокові зобов'язання			
Прокредитовані та залучення	18	18 336 587	18 149 798
Зобов'язання за договорами фінансування	19	1 345 435	1 931 848
Забезпечення за виплатою з принципалом	20	3 588 929	3 186 892
Відшкоджені платежів зобов'язання	21	42 716	19 630
Зобов'язання неконтрольованих територій	2	5 213 087	5 207 778
		28 726 724	23 495 896
Короткострокові зобов'язання			
Прокредитовані кредити та залучення	18	16 358 153	14 498 610
Зобов'язання за договорами фінансування	19	419 500	434 396
Торгова та інша кредиторська заборгованість	22	8 681 367	9 714 077
Контрактні зобов'язання		1 680 292	1 936 973
Зобов'язання з податку на прибуток		2 572	7 857
Інші поточні зобов'язання, крім податку на прибуток	23	1 128 578	888 779
Забезпечення	24	1 282 833	1 217 103
		29 593 895	28 697 825
Всього зобов'язань		58 320 619	57 193 721
Власний капітал та зобов'язання		257 709 541	266 009 924

Підписано і затверджено до випуску від імені акціонерного товариства «Українська залізниця» 31 березня 2021 року:

В.о. голови правління

Іван Юрик

В.о. члена правління

Іван Сидоренко

Головний бухгалтер

Тамара Рабчук

Примітка: цю довідкується, є повільною частинною консолідованої фінансової звітності

Додаток С

Звіти про фінансові результати (форма № 2) за 2016–2018 рр

Акціонерне товариство «Українська залізниця»

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД

За рік, що закінчився 31 грудня 2020 року

(у тисячах українських гривень)

	Примітки	2020 рік	2019 рік
Дохід від реалізації			
Доходи від вантажних перевезень	26	65 018 753	72 488 806
Доходи від перевезення пасажирів та багажу	26	4 133 019	9 905 795
Інші доходи та додаткові послуги	26	6 139 788	7 957 718
Всього доходу від реалізації		75 291 560	90 352 319
Операційні витрати			
Витрати на персонал		(41 116 369)	(44 056 208)
Амортизація		(12 786 783)	(12 402 695)
Електроенергія		(7 596 828)	(8 484 771)
Пальне		(5 455 890)	(8 237 492)
Матеріали, ремонт та обслуговування		(4 335 809)	(5 530 092)
Витрати з податків, крім податку на прибуток	25	(3 909 367)	(4 229 621)
Витрати на соціальне забезпечення		(381 991)	(543 395)
Зміна забезпечення	24	(95 348)	(104 091)
Зміна в залишках готової продукції та незавершеного виробництва		(252 026)	19 589
Інші операційні доходи	27	637 891	1 081 671
Інші операційні витрати	27	(2 758 037)	(3 045 621)
Всього операційних витрат, за вирахуванням операційних доходів		(78 050 557)	(85 532 726)
Операційний (збиток)/прибуток		(2 758 997)	4 819 593
Фінансові доходи	28	190 406	259 506
Фінансові витрати	28	(4 237 041)	(3 844 992)
Інші доходи		349 099	143 058
Інші витрати	27	(51)	(918 121)
Чистий (збиток)/прибуток від курсових різниць	29	(5 485 530)	4 325 567
Частка в прибутку асоційованих підприємств	10	7 807	78 736
(Збиток)/прибуток до оподаткування		(11 934 307)	4 863 347
Доходи/(витрати) з податку на прибуток	21	34 620	(1 875 100)
(Збиток)/прибуток за рік		(11 899 687)	2 988 247
(Збиток)/прибуток за період, що відноситься до:			
Власника материнської компанії		(11 899 805)	2 988 569
Неконтрольованих часток		118	(322)
		(11 899 687)	2 988 247
Інший сукупний збиток			
<i>Інший сукупний збиток, що не перекласифікується до прибутків та збитків у наступних періодах, за вирахуванням податку на прибуток</i>			
Витрати від перерахунку зобов'язань за виплатами працівникам	20, 21	(488 308)	(613 571)
Частка інших сукупних доходів асоційованих підприємств	10	10 220	55 083
Інший сукупний збиток за рік, з урахування відповідного податкового впливу		(478 088)	(558 488)
Всього сукупний дохід/(збиток) за період, що відноситься до:			
Власника материнської компанії		(12 377 893)	2 430 081
Неконтрольованих часток		118	(322)
Всього сукупний (збиток)/дохід за рік, з урахування відповідного податкового впливу		(12 377 775)	2 429 759

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.

Акціонерне товариство «Українська залізниця»

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД

За рік, що закінчився 31 грудня 2019 року

(у тисячах українських гривень)

	Примітки	2019	2018
Дохід від реалізації			
Доходи від вантажних перевезень	26	72 488 806	67 519 803
Доходи від перевезення пасажирів та багажу	26	9 905 795	8 468 724
Інші доходи та додаткові послуги	26	7 957 718	7 413 880
Всього доходу від реалізації		90 352 319	83 402 407
Операційні витрати			
Витрати на персонал		(44 056 208)	(40 585 068)
Амортизація		(12 402 695)	(12 547 478)
Електроенергія		(8 484 771)	(9 155 746)
Пальне		(8 237 492)	(9 405 550)
Матеріали, ремонт та обслуговування		(5 530 092)	(7 030 203)
Податки, крім податку на прибуток	25	(4 229 621)	(1 262 153)
Витрати на соціальне забезпечення		(543 395)	(677 887)
Зміна в залишках готової продукції та незавершеного виробництва	24	(104 091)	(134 241)
Інші операційні доходи	27	1 081 671	1 229 638
Інші операційні витрати	27	(3 045 621)	(270 818)
Всього операційних витрат		(85 532 726)	(79 900 779)
Операційний прибуток		4 819 593	3 501 628
Фінансові доходи	28	259 506	202 624
Фінансові витрати	28	(3 844 992)	(3 463 631)
Інші доходи		143 058	123 108
Інші витрати		(918 121)	(21 465)
Чистий прибуток від курсових різниць	29	4 325 567	538 820
Частка в прибутку асоційованих підприємств	10	78 736	59 393
Прибуток до оподаткування		4 863 347	940 477
Витрати з податку на прибуток	21	(1 875 100)	(736 623)
Прибуток за рік		2 988 247	203 854
Прибуток/(збиток) за період, що відноситься до:			
Власника материнської компанії		2 988 569	203 766
Неконтрольованих часток		(322)	88
		2 988 247	203 854
Інший сукупний дохід/(збиток)			
<i>Інший сукупний збиток, що не перекласифікується до прибутків та збитків у наступних періодах, за вирахуванням податку на прибуток</i>			
Витрати від перерахунку зобов'язань за виплатами працівникам	20, 21	(613 571)	(704 779)
Частка інших сукупних доходів асоційованих підприємств	10	55 083	—
Інший сукупний збиток за рік		(558 488)	(704 779)
Всього сукупний дохід/(збиток) за період, що відноситься до:			
Власника материнської компанії		2 430 081	(501 013)
Неконтрольованих часток		(322)	88
Всього сукупний дохід/(збиток) за рік		2 429 759	(500 925)

Примітки, що додаються, є невід'ємною частиною консолідованої фінансової звітності.