

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

На тему «Організація обліку та контролю експлуатаційних витрат
залізничних доріг»

Виконав студент 2 курсу, групи ОПм-81а
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
Банник Дарини Володимирівни
Керівник: к.е.н., доцент Гриценко О.І.

Суми -2019 рік

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної магістерської роботи на тему
«Організація обліку та контролю експлуатаційних витрат залізничних доріг»
студентки Банник Дарини Володимирівни

Актуальність теми визначається тим, що витрати підприємства є одним із найважливіших об'єктів обліку. Забезпечення оптимальності витрат і зростання прибутковості залізничних послуг вимагає постійного удосконалення системи їх управління, зокрема удосконалення методів управління витратами, особливо собівартості робіт і послуг, для забезпечення стійкого фінансового стану підприємства на ринку залізничних перевезень України.

Метою написання даної дипломної роботи є дослідження теоретичних і практичних аспектів організації обліку і контролю експлуатаційних витрат залізничних доріг підприємства.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку та контролю експлуатаційних витрат залізничних доріг на Виробничому підрозділі Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних практичних та методологічних аспектів обліку та контролю експлуатаційних витрат залізничних доріг собівартості послуг.

Для проведення дослідження використовувалися загальнонаукові методи: діалектичний, системний підходи, метод індукції і дедукції, аналіз і синтез; специфічні: хронологічного і систематичного спостереження; зведення, групування та графічного зображення даних дослідження, вимірювання господарських засобів і процесів; реєстрації та класифікації даних; обчислення абсолютних та відносних величин, узагальнення.

Основний науковий результат роботи полягає у такому:

- підприємство має критичне становище і знаходиться на межі банкрутства;

- облік витрат ведеться у відповідності із діючим законодавством;

- внесено пропозиції щодо організації внутрішнього аудиту на підприємстві;

- запропоновано до введення посада бухгалтера-аналітика дозволить отримувати різнобічну та свіжу інформацію про стан речей на підприємстві під різними кутами, його робота дозволить завдяки своєчасному та якісному аналізу приймати вірні управлінські рішення;

- доведено необхідність організації здійснення, відображення в обліку та контролю витрат на якість обслуговування;

- розроблення номенклатури статей витрат для обліку витрат на екологію;

- запропоновано створити відповідні служби для координації роботи з екологічної безпеки.

Одержані результати можуть бути використані підприємством для покращення організації обліку та контролю експлуатаційних витрат залізничних доріг.

Ключові слова: собівартість, собівартість продукції, витрати виробництва, класифікація витрат, калькулювання, будівельний об'єкт, будівельно-монтажні роботи, облік, критерії якості, конкурентоспроможність, якість послуг.

Зміст кваліфікаційної роботи викладено на 51 сторінці, зокрема список використаних джерел із 60 найменувань, розміщений на 5 сторінках. Робота містить 11 таблиць, 4 рисунків, а також 7 додатків, розміщених на 8 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2019 рік

Рік захисту роботи – 2019 рік

завдання

завдання

ЗМІСТ

ВСТУП		7
РОЗДІЛ	1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ	9
	1.1 Сутність, етапи та методи обліку витрат	9
	1.2 Класифікація витрат та її особливості в залізничному транспорті	11
	1.3 Теоретичні основи контролю витрат основної діяльності	14
РОЗДІЛ	2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЕКСПЛУАТАЦІЙНИХ ВИТРАТ ЗАЛІЗНИЧНИХ ДОРІГ НА ВИРОБНИЧОМУ ПІДРОЗДІЛІ ХУТІР – МИХАЙЛІВСЬКА ДИСТАНЦІЯ КОЛІЇ РЕГІОНАЛЬНОЇ ФІЛІЇ «ПІВДЕННА ЗАХІДНА ЗАЛІЗНИЦЯ» ПАТ «УКРЗАЛІЗНИЦЯ»	17
	2.1 Організаційно–економічна характеристика підприємства	17
	2.2 Первинний, аналітичний та синтетичний облік експлуатаційних витрат	29
	2.3 Організація здійснення контролю за витратами на підприємстві	33
РОЗДІЛ	3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЕКСПЛУАТАЦІЙНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ	36
	3.1 Вдосконалення організації обліку витрат на підприємстві	36
	3.2 Пропозиції по організації внутрішнього аудиту на підприємстві	40
ВИСНОВКИ		45
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ		47
ДОДАТКИ		52

ВСТУП

Ефективність розвитку будівельного виробництва в значній мірі залежить від одержання своєчасної й достовірної інформації щодо всіх здійснених витрат з метою їх оптимізації. Витрати підприємства завжди були одним із найважливіших об'єктів обліку. Від того, наскільки точно і своєчасно вони відображаються в бухгалтерському обліку, прямо залежить точність і достовірність фінансового результату, який визначає підприємство.

В процесі господарської діяльності залізничного транспорту бухгалтерський облік має забезпечувати вирішення економічних питань і розв'язання проблем, які опосередковують різноманітні витрати. Як правило, їх діяльність спрямована на задоволення економічних потреб населення та підприємств у перевезеннях з оптимальними, обґрунтованими витратами, підвищенням якості обслуговування споживачів цих послуг.

Проблеми економічної сутності, формування, обліку і аналізу витрат розглядалися в працях відомих вітчизняних вчених: Білухи М. Т., Бородкіна О., Бутинця Ф. Ф., Валусєва Б. І., Герасимовича А. М., Голова С. Ф., Гуцайлюка З. В., Єфіменка В. І., Завгороднього В. П., Кужельного М. В. та ін. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку витрат виробництва зробили зарубіжні вчені: Басманов І. А., Безруких П. С., Маргуліс А. Ш., Карпова Т. П., Палій В. Ф., Друрі К., Нідлз Б., Фостер Дж.

Метою написання даної дипломної роботи є дослідження теоретичних і практичних аспектів організації обліку і контролю експлуатаційних витрат залізничних доріг підприємства.

До основних завдань, що будуть вирішені під час написання цієї роботи, можна віднести:

- вивчити економічну сутність витрат та та основні класифікаційні ознаки;
- надати характеристику основних методів обліку витрат та калькулювання собівартості;

- розглянути методику контролю витрат залізничного транспорту;
- ознайомитись з порядком групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції на підприємстві;
- дослідити особливості обліку експлуатаційних витрат залізничних доріг на Виробничому підрозділі Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця»;
- проаналізувати систему внутрішньогосподарського контролю витрат на підприємстві;
- розробити шляхи вдосконалення обліку і контролю експлуатаційних витрат залізничних доріг на досліджуваному підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку та контролю експлуатаційних витрат залізничних доріг на Виробничому підрозділі Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних практичних та методологічних аспектів обліку та контролю експлуатаційних витрат залізничних доріг собівартості послуг.

Для проведення дослідження використовувалися загальнонаукові методи: діалектичний, системний підходи, метод індукції і дедукції, аналіз і синтез; специфічні: хронологічного і систематичного спостереження; зведення, групування та графічного зображення даних дослідження, вимірювання господарських засобів і процесів; реєстрації та класифікації даних; обчислення абсолютних та відносних величин, узагальнення.

Джерелом інформаційного матеріалу є законодавчо-нормативні акти, що регламентують облік витрат та визначення собівартості, методичні матеріали, дані мережі Інтернет, статті вітчизняних і зарубіжних учених з теми дослідження, матеріали первинного, аналітичного та синтетичного обліку, форми фінансової звітності Виробничому підрозділі Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця».

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ

1.1 Сутність, етапи та методи обліку витрат

Головним об'єктом аналізу в процесі управління підприємством є витрати. Тому класифікація витрат є важливою для розуміння того, як ними управляти.

Система обліку витрат спрямована на виділення типових груп рішень (контроль за трудовими витратами або використанням матеріалів) і вибір відповідних об'єктів обліку витрат (послуга або підрозділ).

Для різних напрямів діяльності та цілей здійснюються різні витрати. Для визначення фінансових результатів в обліку розрізняють витрати минулого, звітного та майбутніх періодів.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності [42].

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Бухгалтерський облік не обмежується тільки обліком витрат на виробництво у вартісних показниках, регламентованих у нормативних документах. Його зміст значно ширший і складається з :

- відображення виробничих процесів у кількісному вимірі з метою управління ними і визначення прибутку;
- вибору об'єктів обліку господарських процесів і пов'язаних з ними витрат;
- класифікація витрат відповідно до цілей їх управління для визначення собівартості продукції і отриманого прибутку, прийняття рішень і планування, здійснення процесу контролю і регулювання[5].

Облік витрат – “це сукупність свідомих дій, спрямованих на відображення операцій, що відбуваються на підприємстві протягом певного тимчасового періоду процесів постачання, виробництва і реалізації продуктів його праці за допомогою їх кількісного вимірювання (в натуральних і вартісних показниках), реєстрації, групування, аналізу в розрізах, що формують собівартість готової продукції”[11].

П(с) БО 16 визначає наступні елементи витрат: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати

Згідно Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" всі активи підприємства оцінюються виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, тобто за історичною (фактичною) собівартістю. Собівартість - це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом та придбанням певного активу”[11].

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством самостійно.

У літературних джерелах немає єдиного підходу до класифікації методу обліку витрат. Основні погляди на дану проблему науковців наведені в таблиці Б.1 додатку Б.

В основу наведених класифікацій методів обліку витрат покладено технологічні та організаційні особливості виробництва та об'єкти обліку витрат, які визначають по-різному. Отже, вихідною класифікаційною ознакою методів обліку витрат є об'єкти обліку витрат, які слід розподілити на аналітичні та госпрозрахункові позиції. Решта ознак є такими, які поглиблюють характеристику відображуваних витрат і за значущістю є не менш важливими.

Класифікацію методів обліку витрат наведено на рисунку В.1 додатку В. Не зважаючи на кількість методів обліку витрат, розглянутих вище, загальноприйнятої класифікації методів обліку витрат і калькуляції поки не існує. Проте, саме з практичної точки зору саме ця класифікація заслуговує,

на наш погляд, найбільшої уваги, їх можна згрупувати за трьома ознаками: за об'єктами обліку витрат; за повнотою витрат, що враховуються; за оперативністю обліку і контролю за витратами.

Відокремлення об'єктів обліку витрат та калькулювання, вибір методів обліку витрат і калькулювання є компетенцією підприємства, що потребує допомоги з цих питань з боку державних, галузевих органів та наукових установ.

1.2 Класифікація витрат та її особливості в залізничному транспорті.

До основних завдань обліку витрат на виробництво витрат відносно конкретного підприємства відносяться:

- забезпечення управлінського персоналу інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих рішень;
- контроль та спостереження за фактичним рівнем витрат порівняно з нормативами і плановими завданнями з метою формування стратегії розвитку підприємства;
- обчислення собівартості робіт, послуг (продукції) для забезпечення ефективності діяльності підприємства;
- аналіз ефективності діяльності структурних підрозділів;
- узагальнення та систематизація інформації.

Отже, основне призначення обліку витрат на виробництво – контроль за виробничою діяльністю і управління витратами на її здійснення.

Такти чином, має бути достатня кількість класифікаційних ознак, за допомогою яких можна отримати найбільш повну інформацію для забезпечення потреб різних груп споживачів [7].

Отже суттєвою особливістю управління витратами виробництва з моменту запровадження національних стандартів є інший порядок їх відображення. Відповідно до цих стандартів адміністративні витрати, ви-

трати на реалізацію продукції та інші операційні витрати не входять в собівартість продукції, а покриваються за рахунок доходу підприємства.

Тобто усі витрати мають чіткий поділ на: витрати, що формують собівартість реалізованої продукції(робіт, послуг); витрати, що не впливають на собівартість реалізованої продукції.

Витрати потрібно розподіляти залежно від характеру виробництв (витрати основного, допоміжних виробництв і витрати непромислових виробництв та господарств), за підрозділами підприємства (цехами та дільницями), видами продукції та послуг, етапами виробничого процесу (стадіями, переділами, фазами). Отже узагальнено класифікацію витрат за різними ознаками можна показати у вигляді таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Класифікація витрат за ознаками

Ознаки	Витрати
За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби
За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на виробі, типові представники виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення, на валову, товарну, реалізовану продукцію
За єдністю складу (однорідністю) витрат	Одноелементні, комплексні
За способами перенесення вартості на продукцію	Прямі, непрямі
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні, постійні
За визначенням відношення до собівартості продукції	Витрати на продукцію, витрати періоду
За календарними періодами (часом виникнення)	Витрати поточні, майбутніх періодів та майбутні витрати, довгострокові, одноразові
За доцільністю витрачання	Ефективні, неефективні
За відношенням витрат до процесу виробництва	Основні, накладні
За видами витрат (економічним змістом)	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції

Враховуючи наведену в таблиці класифікацію витрат важливе значення для підприємств залізничного транспорту має організація обліку з урахуванням специфіки галузі. Особливо це стосується обліку витрат і

доходів залізничного транспорту, який на відміну від таких об'єктів обліку, як основні засоби, запаси, розрахунки, грошові кошти та інші мають свої особливості та відмінності.

Кожне підприємство залізничного транспорту складає економічно обґрунтований кошторис витрат на виконання завдання перевезень або робіт.

Експлуатаційні витрати – це витрати організації, пов'язані безпосередньо з виконанням її функцій. Комплексна оцінка даного типу витрат дозволяє управляти вступниками грошовими потоками таким чином, щоб підтримувати роботу підприємства на заданому рівні.

На залізничному транспорті витрати за економічним змістом витрати ділять на основні й накладні. Основні витрати з експлуатації залізничних доріг безпосередньо пов'язані з основною господарською діяльністю (перевезенням пасажирів чи вантажів) і поділяються на групи: витрати, які одночасно належать до певного виду робіт або операцій технологічного процесу, специфічного для локомотивних і вагонних депо, станцій шляхів та інших виробничих підрозділів і підприємств; витрати, що одночасно належать до всіх видів робіт й операцій, наприклад, утримання і ремонт виробничих приміщень та обладнання, освітлення й опалення приміщень депо та ін. Такі витрати розподіляються умовно між усіма видами робіт та операцій, виконаних на підприємстві.

До накладних витрат належать витрати адміністративного та обслуговуючого персоналу та поділяються на загальновиробничі та адміністративні.

Розрізняють такі основні групи витрат підприємств залізничного транспорту: витрати на паливо та електроенергію; витрати на матеріали та інші грошові витрати; заробітна плата; амортизаційні відрахування[21].

Значну частку витрат експлуатаційних витрат складають витрати палива та електроенергії, що вимагає економного використання. Це досягається шляхом належної організації обліку всіх видів палива, які

визначаються у тонно – кілометрах, локомотиво – кілометрах та локомотиво – години.

Групування за економічними елементами необхідно для розроблення кошторису витрат на виробництво, в якому визначаються: загальна потреба підприємства в матеріальних ресурсах, сума амортизації основних засобів,

Групування витрат за економічними елементами наведено у вигляді таблиці Г.1 (Додаток Г).

Наведене групування є базою планування оборотних коштів підприємства. Однак, як відзначалося раніше, відображення витрат за економічними елементами не відображає сутності та напряму понесених витрат, їх доцільність, зв'язок між витратами та отриманими результатами (принцип відповідності доходів і витрат), їх взаємозв'язок з обсягом виробництва, не дозволяє здійснити контроль та аналіз витрат за цільовим призначенням у процесі виробництва (цехами, дільницями, видами виробів), обчислити собівартість окремих видів продукції, установити обсяг витрат окремих структурних підрозділів підприємства. Тому для контролю та аналізу здійснюваних витрат, разом з їх обліком за економічними елементами, застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, за якими й обчислюється собівартість продукції.

Підсумовуючи все вищесказане можна сказати що:

Таким чином можна зробити висновок, що основною ознакою класифікації витрат має бути групування витрат за статтями калькуляції. Саме ця інформація надає можливість їх аналізувати та контролювати. За ними й обчислюється собівартість послуг.

1.3 Теоретичні основи контролю витрат основної діяльності

Контроль витрат діяльності є трудомістким і відповідальним. Це пов'язано з тим, що облік витрат є трудомістким, потребує уваги і сконцентрованості, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості

первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу.

Метою контролю обліку експлуатаційних витрат є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат, повноти та своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності наведеної у звітності господарського суб'єкта інформації щодо витрат.

Проведення контролю, по суті, є конкретним практичним завданням і жодного аудиту, подібного до іншого не буває. Однак існують загальні етапи які можна вказати. Спочатку аудитор досліджує і дає відповідну оцінку процедурам внутрішнього контролю на підприємстві, планує свою діяльність. На другому етапі оцінюється стан організації бухгалтерського обліку й аудиторського ризику. На наступному етапі узагальнюється інформація щодо можливостей накопичення аудиторських доказів. На четвертому етапі оцінюється система внутрішнього контролю на підприємстві.

На п'ятому етапі здійснюється перевірка операцій на суттєвість. При цьому особлива увага приділяється огляду бухгалтерської (фінансової звітності). На заключному етапі складається аудиторський висновок.

Під час здійснення контролю за витратами обов'язково використовують основні положення П(С)БО 16 «Витрати». Процедури контролю доцільно починати з оцінки сильних та слабких сторін внутрішнього контролю витрат. Після цього визначають обґрунтованість формування та правильність обліку витрат.

Особливої уваги слід приділити контролю за документальним підтвердженням розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг), оскільки це один з найважливіших синтетичних показників .

Важливо перевірити обґрунтованість розмежування джерел відшкодування різних витрат (за рахунок собівартості, прибутку, фондів або

резервів), достовірність звітних даних собівартості послуг. Все це дає можливість виявити внутрішньогосподарські резерви зниження собівартості послуг та покращання якості обслуговування.

Слід також звернути увагу на правильність віднесення витрат на собівартість послуг з перевезення та групування їх за елементами - матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, амортизація основних засобів, інші витрати. Дуже часто мають місце факти коли до витрат звітного періоду включають витрати з інших періодів. Тому дане питання має ретельно аналізуватися та перевірятися.

Для того щоб обґрунтовано оцінити стан обліку експлуатаційних витрат залізничного транспорту, доцільно зафіксувати всі виявлені порушення у відповідній аналітичній відомості, де зазначається зміст операції, первинний документ, сума, кореспонденція рахунків, пропозиції щодо усунення недоліків) [21].

Таким чином, контроль за витратами має носити суцільний та безперервний характер, завдяки якому встановлюється достовірність первинних даних, повнота відображення даних у зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат, відповідність облікових процедур прийнятій обліковій політиці.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЕКСПЛУАТАЦІЙНИХ ВИТРАТ ЗАЛІЗНИЧНИХ ДОРІГ НА ВИРОБНИЧОМУ ПІДРОЗДІЛІ ХУТІР – МИХАЙЛІВСЬКА ДИСТАНЦІЯ КОЛІЇ РЕГІОНАЛЬНОЇ ФІЛІЇ «ПІВДЕННА ЗАХІДНА ЗАЛІЗНИЦЯ» ПАТ «УКРЗАЛІЗНИЦЯ»

2.1 Організаційно–економічна характеристика підприємства

Організаційна структура Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» має забезпечувати безперебійну роботу залізничного транспорту та злагодженість роботи всіх ланок. Ця структура обумовлена основними принципами управління залізничним транспортом, які полягають у поєднанні централізованого керівництва з одного боку і наданням великих прав та самостійності у прийнятті рішень виробничо-технологічним підрозділам з іншого боку.

Господарство залізниці ділиться на окремі господарства, які опосередковують єдиний технологічний процес перевезення:

- локомотивне,
- вагонне,
- колії,
- сигналізації та зв'язку,
- електропостачання та інші.

Усі органи управління залізничним транспортом підпорядковуються вищестоящим організаціям. Єдине централізоване керівництво забезпечує Укрзалізниця. Аналізуємий підрозділ залізниці наділений правом юридичної особи і є підприємством залізничного транспорту.

Всі зазначені служби залізниці підпорядковані начальнику залізниці та, одночасно відповідним головним управлінням Укрзалізниці. Виробничо-технологічні підрозділи (депо, станції, дистанції та інші) не є юридичними

особами, але виділені на окремий баланс, який надається службі, якій вони підпорядковані.

Таким чином, організаційна структура управління залізничного підприємства визначає необхідність створення системи управлінського обліку і звітності, яка забезпечить користувачів необхідною інформацією, що виникає в процесі реалізації економічних стосунків і є джерелом відомостей про внутрішній стан підприємств (підрозділів) та зовнішнє середовище.

Основні моменти в роботі бухгалтерської служби, які слід відмітити, наступні:

- облік основних засобів здійснюється по інвентарним номерам за справедливою вартістю;
- амортизація нараховується прямолінійним методом;
- малоцінні і швидкозношувачі предмети списуються внаслідок повного зносу;
- загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно заробітній платі основних робітників;
- бухгалтерський облік ведеться бухгалтерською службою.

Враховуючи тему роботи, можна сказати, що основна задача обліку витрат складається у формуванні сукупних витрат з формування собівартості та діяльності підприємства в цілому. За допомогою бухгалтерського обліку підприємство має можливість, по-перше, проконтролювати кожну статтю витрат, по-друге, провести аналіз витратного механізму, по-третє, підготувати дані для калькулювання собівартості одиниці перевезення, по-четверте, використовувати дані обліку для планування витрат на майбутнє.

Для більш точного розуміння процедури обліку витрат розглянемо структуру бухгалтерської служби, яка наведена на рисунку 2.1

Структура бухгалтерії побудована таким чином, що як найповніше охопити всі облікові процеси, які відбуваються на підприємстві. Але і вона не є досконалою.

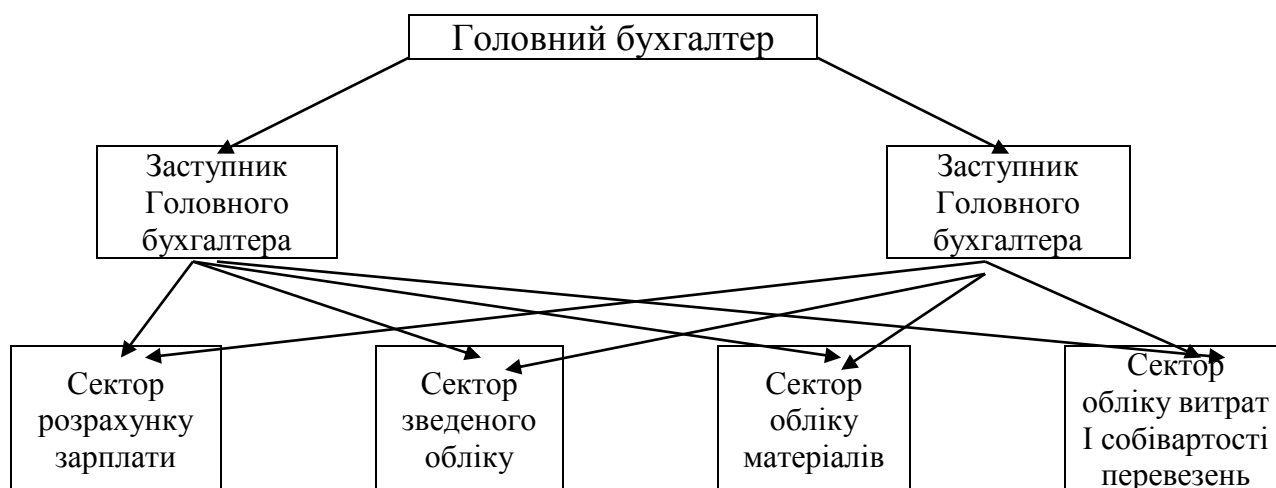


Рисунок 2.1 – Структура бухгалтерської служби Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця»

Розглянемо абсолютні зміни розміру валюти балансу досліджуваного підприємства та окремих його статей за 2016-2018 роки.

Таблиця 2.1 – Показники статей балансу Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця»

Показники	Роки			Відхилення 2018/2016рр.	
	2016	2017	2018	Абсолютне	Відносне
Необоротні активи	3238630	1454326	1404825	-1833805	43,4
Оборотні активи	7273	7776	7705	432	106,0
Власний капітал	1410596	30062	30062	- 1380534	21,3
Довгострокові зобов'язання	-	-	3437	3437	
Поточні зобов'язання	1835307	1432040	1379031	- 456276	75,1
Баланс	3245903	1462102	1412530	-1833373	43,5

У 2018 році валюта балансу збільшилась на 43,5% (1833373 тис. грн.). Це сигналізує про деяке згорання діяльності підприємства. Зменшення валюти балансу вважається негативним фактором тому, що це свідчить про звуження діяльності підприємства. Спостерігається також зменшення необоротних активів на 1833805 тис.грн. (43,4%).

Це можна оцінити негативно, оскільки для здійснення своєї господарської діяльності підприємство має володіти достатньою кількістю основних засобів. Поряд зі зменшенням необоротних коштів спостерігаємо ріст оборотних активів на 6 % (432 тис.грн.), але це не є безумовно негативним фактором: розглянемо за рахунок чого відбулась така зміна.

У 2018 році зміни пасиву балансу можна охарактеризувати як негативні, оскільки власний капітал має значне зменшення на 1380534 тис.грн., це пов'язано з тим. Що стосується поточних зобов'язань, то у 2018 році їх вартість зменшилась на 456276 тис.грн. або 24,9%, це пов'язано зі зменшенням кредиторської заборгованості а також з тим, що підприємство взяло короткостроковий кредит.

В таблиці 2.2 наведені загальні показники виробничо-господарської діяльності підприємства.

Таблиця 2.2 – Показники виробничо–господарської діяльності Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» за період 2016 по 2018рр.

Показники	Роки			Відхилення 2018/2016рр.	
	2016	2017	2018	Абсолютне	Відносне
Чистий дохід(виручка) від реалізації продукції(товарів, робіт, послуг), тис. грн.	326806	212946	169476	-157330	51,9
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	326796	212935	167387	-159409	51,2
Валовий прибуток, тис. грн.	10	11	2089	2079	-
Чистий прибуток, тис. грн.	212105	202	–	-212105	-

Виходячи з даних таблиці можна зробити висновок, що з 2016 по 2018рр. відбувається поступове зменшення показників виробничо – господарської діяльності підприємства, що свідчить про зниження обсягу наданих послуг.

За досліджуваний період відбулося значне зменшення доходу від реалізації послуг на 157330 тис.грн. або на 48,1%. Спостерігається також зменшення собівартості реалізованих послуг на 159409 тис.грн. або 48,8%. Валовий прибуток у 2018 році зріс за рахунок росту цін.

Різде зменшення чистого прибутку в 2018 році при зростанні валового прибутку свідчить про нераціональний розмір затрат періоду, таких як адміністративні, витрати на збут, а також збільшення податкових зобов'язань. Чистий прибуток, як і збиток в 2018 р. взагалі відсутній.

Проаналізуємо показники майнового стану підприємства в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Показники оцінки майнового стану Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» за період 2016 по 2018рр.

Показники	Роки			Відхилення 2008/2006рр.	
	2016	2017	2018	Абсолютне	Відносне
Коефіцієнт оновлення основних виробничих фондів	0,62	0,2	0,16	-0,46	0,25
Коефіцієнт вибуття основних виробничих фондів	-	-	-	-	-
Коефіцієнт зносу основних виробничих фондів	0,277	0,34	0,438	0,161	1,58

Наведені дані показують, що в процесі використання основних засобів відбувся їх поступовий знос. За допомогою розрахунку коефіцієнту зносу (коефіцієнт зносу основних засобів характеризує стан та ступінь зносу основних засобів)ми бачимо, що середня зношеність основних засобів протягом трьох років становить 35% від первісної вартості основних засобів, що говорить про потребу їх часткового відновлення. При цьому частка оновлених основних виробничих фондів має тенденцію до зниження, але темпи оновлення перевищують темпи вибуття основних фондів, що є позитивним елементом діяльності підприємства.

Таким чином, Виробничий підрозділ Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця»

протягом періоду з 2016р. по 2018р. мало задовільний майновий стан, тому що перевищення коефіцієнту оновлення над коефіцієнтом вибуття свідчить, що підприємство має достатню кількість основних засобів, необхідних для здійснення фінансово-господарської діяльності, проте необхідно взяти заходів щодо їх часткового оновлення. Абсолютне або відносне збільшення оборотних коштів свідчить про підвищення виробничого потенціалу підприємства

Наступним напрямком аналізу фінансового стану підприємства є аналіз фінансово-господарської діяльності за основними показниками прибутковості, ліквідності та платоспроможності, фінансової стійкості, ділової та ринкової активності.

Аналіз рентабельності підприємства дозволяє визначити ефективність вкладення коштів у підприємство та раціональність їхнього використання. Для цього наведемо розрахунок основних показників рентабельності. Значення показників наведено в таблиці 2.4.

Грунтуючись на розрахунку показників рентабельності ми відзначаємо, що протягом 2016-2018 років коефіцієнт рентабельності діяльності підприємства мав різну тенденцію, так у 2017 році він збільшився на 0,053, що говорить про підвищення ефективності господарської діяльності підприємства пов'язану з отриманням прибутку у цьому році, але в 2018 році спостерігаємо, що даний коефіцієнт значно знизився на 0,032, оскільки підприємство отримало збиток.

Таблиця 2.4 - Показники рентабельності Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» за період 2016 по 2018рр.

Показники	Роки			Відхилення 2018/2016рр.	
	2016	2017	2018	Абсолютне	Відносне
Рентабельність діяльності підприємства	-0,045	0,008	-0,024	0,021	0,53
Рентабельність послуг	1,21	1,16	1,13	-0,08	0,93
Рентабельність власного капіталу	-2,14	-0,44	-1,52	0,62	0,71
Рентабельність активів	-0,14	0,022	-0,037	0,103	0,26

Також відбулося незначне збільшення рентабельності активів, так у 2016 році кожна гривня вкладена в активи підприємства приносила 14 копійок збитку, а в 2018 році – 0,037 гривень, що свідчить про незначне підвищення ефективності використання активів.

Показник рентабельності мав тенденцію до зростання, хоча в 2016 і 2018 роках мав від'ємне значення, що говорить про неефективну діяльність компанії. Так у 2016 році підприємство отримало 0,045 грн. збитку з кожної гривні проданої продукції, у 2018 році цей показник у порівнянні з 2016 р. знизився на 0,021, отже у 2018 році підприємство з кожної гривні проданих товарів отримало збиток 0,024 грн. Варто відмітити, що у 2017 році даний коефіцієнт мав позитивне значення і склав 0,008 отже підприємство отримало прибуток у вигляді 0,008 грн з кожної гривні.

Таким чином, можна відзначити, що фінансово-господарська діяльність підприємства не є досить ефективною. Керівництво має направити зусилля на перегляд збутової стратегії з метою забезпечення прибуткової реалізації. Аналіз ліквідності підприємства здійснюється за даними балансу та дозволяє визначити спроможність підприємства своєчасно сплачувати свої поточні зобов'язання за допомогою розрахунку наступних показників.

Таблиця 2.5 – Показники ліквідності та платоспроможності Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» за період 2016 по 2018рр.

Показники	Роки			Відхилення 2018/2016рр.	
	2016	2017	2018	Абсолютне	Відносне
Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	0,84	0,87	0,788	-0,052	0,94
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності)	0,011	0,026	0,044	0,034	4,4
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,31	0,338	0,198	-0,112	0,63
Чистий оборотний капітал, тис грн	-248,3	-298,8	-419,0	-170,7	1,69

Як бачимо, розраховані показники ліквідності мають тенденцію до зниження. Але треба враховувати, що Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна

залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» використовує компромісну політику управління активами, яка полягає у можливості максимізувати прибуток із заданим ступенем втрати ліквідності, при цьому рівень зупинки виробництва мінімальний.

Так, у 2018р. значення коефіцієнту покриття становило 0,788, що на 6% менше порівняно з 2016р. Це означає, що на 1 гривню поточних зобов'язань приходилося 0,788 гривень поточних активів підприємства. Оскільки нормативне значення знаходиться у межах 2-2,5, то знижене значення цього показника свідчить про залучення короткострокових кредитів. Адже, залучення коштів в оборот підприємства – нормальне явище. Це сприяє тимчасовому покращенню фінансового стану при умові, що вони не затримуються на довгий час в обороті та своєчасно повертаються. Інакше може виникнути прострочена кредиторська заборгованість, що призводить до сплати штрафів та погіршенню фінансового стану.

Збільшення розміру грошових коштів на 69,1тис. грн. спричинило збільшення значення коефіцієнту абсолютної ліквідності майже в чотири рази і у 2018р. він склав 0,044, тобто Виробничий підрозділ Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» негайно може погасити 4,4% своєї заборгованості, що говорить підвищення платоспроможності підприємства, хоча незначне. Хоча і спостерігається збільшення данного коефіцієнта, таке його значення значно нижче за норматив 0,2–0,25 і свідчить про низьку ефективність використання коштів. Коефіцієнт швидкої ліквідності протягом трьох років також мав тенденцію до зменшення, що говорить про зниження якості оборотних активів. Так, у 2018р. кожна гривня поточних зобов'язань могла бути погашена лише 19,8 копійками найбільш ліквідних активів., тоді як у 2016 році 31 копійками. Таке низьке значення показника ще раз свідчить про недоліки у використанні поточних активів. Чистий оборотний капітал у 2016-2018р має відємне значення, це свідчить, про неспроможність

підприємства погасити свої поточні зобов'язання і відсутність власних фінансових ресурсів для розширення діяльності.

Отже здатність Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» своєчасно розрахуватися за поточними зобов'язаннями знизилася, що характеризує підприємство як недостатньо платоспроможним. Тому, необхідно вжити заходів щодо раціоналізації та оптимізації структури джерел фінансування оборотних активів з метою забезпечення довгострокової виробничої та ефективної фінансової діяльності підприємства.

Аналіз фінансової стійкості підприємства здійснюється за даними балансу підприємства, характеризує структуру джерел фінансування ресурсів підприємства, ступінь фінансової стійкості і незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування діяльності. Значення показників фінансової стійкості подано в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Показники фінансової стійкості Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» за період 2016 по 2018рр.

Показники	Роки			Відхилення 2008/2006рр	
	2006	2007	2008	Абсолютне	Відносне
Коефіцієнт автономії (незалежності, концентрації власного капіталу)	-0,079	-0,032	-0,069	0,01	0,87
Коефіцієнт фінансування	-13,64	-31,93	-15,59	-1,95	1,14
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	-0,157	-0,126	-0,212	-0,055	1,35
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-2,14	-4,03	-3,30	-1,16	1,54

Аналізуючи розраховані показники ми бачимо, що підприємство не забезпечене власними коштами і підприємство є фінансово не стійким. Розрахунок коефіцієнта автономії показав, що значення цього показники у 2008 році збільшилось на 0,01 і склав 0,069, тобто на кожну гривню вкладених в активів у підприємство припадає 6,9 копійок залучених коштів.

Аналізуючи динаміку коефіцієнту автономії треба відмітити про значне зростання залежності підприємства від кредиторів.

Взагалі треба намагатись зменшити залежність від кредиторів – передбачити відповідні заходи по збільшенню власного капіталу у плануванні, насамперед за рахунок нерозподіленого прибутку.

Особливої уваги слід приділити коефіцієнту фінансування. Як бачимо, у 2018р. обсяг позикових коштів порівняно з 2017р. зменшився, а з 2016р. збільшився на 1,95 відсоткових пункту і склав рівень 15,59. Тобто на 1 гривню власних коштів Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» має 15,59 гривень залучених, що ще раз підтверджує високу залежність підприємства від зовнішнього кредитування. Зростання показника в динаміці свідчить про посилення залежності підприємства від інвесторів та кредиторів, тобто про деяке зниження фінансової стійкості.

Оцінка ділової активності підприємства дозволяє проаналізувати ефективність основної діяльності підприємства, що характеризується швидкістю обертання фінансових ресурсів підприємства. В таблиці 2.7 надані розрахунки основних показників ділової активності.

За даними таблиці 2.7 можна відзначити деяке підвищення рівня ефективності управління підприємством своїми фінансовими ресурсами.

Так, розрахунок коефіцієнту оборотності активів показав, що у 2008р. відбулося збільшення значення показника порівняно з 2006р. на 0,075 відсоткових пункту і складає 3,09, що свідчить про незначне підвищення швидкості та ефективності використання фінансових ресурсів підприємства, та супроводжується одночасно збільшенням коефіцієнта оборотності матеріальних запасів. Значення останнього показника збільшилося на 0,16 відсоткових пункту і свідчить про покращення використання матеріальних запасів. Така тенденція вважається позитивною.

Зменшення коефіцієнта оборотності власного капіталу у 2018р. на 0,07 відсоткових пункту, що становить 3,27 відсоткових пункту, свідчить про

уповільнення кругообігу коштів підприємства, що є наслідком зменшення доходу від реалізації продукції послуг.

Таблиця 2.7 – Показники ділової активності Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» за період 2016 по 2018рр.

Показники	Роки			Відхилення 2018/2016рр	
	2016	2017	2018	Абсолютне	Відносне
Коефіцієнт оборотності активів	3,015	2,97	3,09	0,075	1,02
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	94,2	58,61	63,74	-30,06	0,68
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	4,49	4,53	4,65	0,16	1,04
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	9,29	9,45	12,37	3,08	1,33
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	4,63	5,38	5,43	0,8	1,17
Строк оборотності матеріальних запасів, дні	80,18	79,47	77,42	-2,76	0,97
Строк погашення дебіторської заборгованості, дні	38,75	38,10	29,10	-9,65	0,75
Строк погашення кредиторської заборгованості, дні	77,75	66,91	66,30	-11,45	0,85
Виробничий (операційний) цикл, дні	118,93	117,57	106,52	-12,41	0,90
Фінансовий цикл, дні	41,18	50,66	40,22	-0,96	0,98

Збільшення коефіцієнту оборотності дебіторської заборгованості у 2018р. порівняно з 2016р. свідчить, що Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» стало швидше отримувати кошти від своїх дебіторів. Це твердження ґрунтується на зниженні дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію. Приріст коефіцієнта у 2018р. становив 33% і склав 12,37, тобто підприємство скоротило продаж у кредит. Щодо строку погашення дебіторської заборгованості, то він також знизився, це свідчить про збільшення швидкості погашення заборгованості дебіторів перед підприємством, так середній період погашення дебіторської

заборгованості у 2018 році знизився на 9,65 і склав 29,1 дня, що є позитивним явищем.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості зріс у 2018р. і склав 5,43, що на 0,8 відсоткових пункту більше, ніж у 2016р. Цей факт свідчить про збільшення швидкості погашення заборгованості підприємством, що викликало в свою чергу зменшення строку погашення кредиторської заборгованості з 77,75 днів у 2016р. до 66,3 дня у 2018р., що на 11,45 дня менше.

Хоча строки погашення дебіторської і кредиторської заборгованості і покращилися, але взагалом ситуація на підприємстві погана, оскільки спостерігається перевищення строку погашення кредиторської заборгованості над строком погашення дебіторської заборгованості, а свідчить про погіршення фінансового стану підприємства.

Термін, за який проходить повний цикл бізнесу від закупівлі ТМЦ до індексації дебіторської заборгованості у Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» в 2018р. Зменшився на 12,41 день в порівнянні з 2016р. і склав 106,52 дня, що свідчить про підвищення ділової активності. Це пов'язано із зменшенням термінів погашення дебіторської заборгованості та із поступовим зменшенням по роках терміну оборотності матеріальних запасів.

Можна зробити висновок, що протягом трьох років ділова активність підприємства дещо збільшилася, що пов'язано із збільшенням, хоча і незначним, оборотності активів, оборотності матеріальних запасів, оборотності кредиторської заборгованості і відповідним зменшенням строку її погашення. Також зменшився період фінансового циклу, що свідчить про намагання підприємства підвищити свою ділову активність.

Підводячи підсумок проведеного аналізу фінансового стану Виробничого підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної

філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» за період з 2016 по 2018рр., відзначаємо:

– підприємство має задовільний майновий стан, оскільки коефіцієнт оновлення основних виробничих фондів перевищує коефіцієнт вибуття, але значення показника зносу говорить про необхідність їх подальшого та більшого активного оновлення;

– господарська діяльність підприємства не є достатньо ефективною оскільки показники рентабельності зменшились;

– низькі значення показників ліквідності і платоспроможності є наслідком використання компромісної політики управління активами, яка передбачає максимізацію прибутку із заданим ступенем втрати ліквідності, та нарощування темпів розвитку підприємства;

– підприємство має низьку фінансову стійкість, зростає питома вага залучених джерел фінансування, ступінь мобільності використання власного капіталу підвищився;

– підвищення рівня ділової активності пов'язано із підвищенням швидкості обертання активів, власного капіталу, кредиторської заборгованості і відповідним зменшенням терміну її погашення, проте платоспроможність покупців не змінилась, залишається досить низькою.

2.2 Первинний, аналітичний та синтетичний облік експлуатаційних витрат

Оскільки залізничний транспорт має свою специфіку, вважаємо за потрібне розглянути особливості класифікації витрат за калькуляційними статтями собівартості перевезень. Витрати залізничного транспорту тісно пов'язані з технологічним процесом та розкриваються через цільове призначення.

Експлуатаційні витрати складаються з поточних витрат залізниці, необхідних для виконання перевезень. Вони складаються з витрат на оплату

праці, відрахувань на соціальні потреби, витрат на матеріали, паливо, енергію, відрахування в ремонтний фонд, амортизацію основних фондів, тощо.

До статті "Витрати на оплату праці" відносять витрати на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства, а також витрати на оплату праці на які у штаті підприємства працівників, зайнятих в експлуатаційної діяльності.

До статті "Відрахування на соціальні потреби" відносять обов'язкові відрахування єдиного соціального внеску.

У витратах на матеріали враховують вартість покупних матеріалів, використовуваних в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), на утримання і ремонт рухомого складу, постійних пристроїв, обладнання, будівель і споруд, а також вартість запасних частин для ремонту рухомого складу та інших машин і обладнання, елементів верхньої будови колії, знос спецодягу та малоцінних предметів та ін.

У витратах на паливо відображають вартість придбаного всіх видів палива для забезпечення рухомого складу, опалення будівель і інші технологічні цілі.

У витратах на енергію враховують вартість усіх видів покупної енергії (електричної, теплової, стисненого повітря та ін.), Що витрачається на пересування поїздів з електричною тягою і електросекцій, на технологічні, енергетичні, освітлювальні й інші виробничі потреби підприємства.

Стаття "Амортизація основних фондів" включає амортизаційні відрахування на повне відновлення основних фондів виходячи з їх балансової вартості і встановлених норм.

До інших витрат відносять податки, відрахування єдиного соціального внеску, платежі по обов'язковому страхуванню майна та кредитами, витрати на відрядження, плату за пожежну і сторожову охорону, за підготовку і перепідготовку кадрів, послуги зв'язку, банків, тощо.

В експлуатаційні витрати включаються витрати по основній діяльності, пов'язані з перевезеннями. Структура експлуатаційних витрат залізниці, як витрат основної, операційної діяльності за елементами наведена в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Склад і структура експлуатаційних витрат за елементами витрат.

елементи витрат	структура експлуатаційних витрат,%			
	всього	у тому числі по господарствах		
		локомотив- ному	вагонному	шляху
Витрати на оплату праці	24,4	21,5	20,8	17,3
Матеріальні витрати	24,6	49,4	26,2	5,6
в т. ч. матеріали	6,7	6,8	13,7	3,7
паливо	4,7	14,5	1,2	0,8
електроенергія	6,4	19,0	1,2	0,5
інші матеріальні витрати	6,8	9,1	10,1	0,6
Амортизація основних засобів	18,5	10,4	36,5	25,6
Інші витрати та відрахування на соціальні потреби	32,5	18,7	16,5	51,5
Всього витрат	100,0	100,0	100,0	100,0

Витрати окремих статей групуються по місцям виникнення витрат і по господарствах залізничного транспорту. Питома вага витрат окремих господарств в загальній сумі експлуатаційних витрат не однаковий.

Найбільш висока питома (27,1%) займають витрати локомотивного господарства, господарства шляху (24,9%) і вагонного господарства (11,8%).

На частку, цих трьох господарств припадає 63,8% загальної суми експлуатаційних витрат залізниць. Питома вага витрат пасажирського господарства – 8,6%, господарства перевезень – 4,5%, СЦБ і зв'язку – 5,1%, електрифікації та електропостачання – 3,8%, вантажної і комерційної роботи – 1,9%, цивільних споруд, водопостачання та водовідведення – 2,5%, дирекції залізничних перевезень – 3,4%, управління дороги і общедорожніх організацій 6,0%.

На величину експлуатаційних витрат впливають обсяг перевезень, технічна оснащеність транспорту, впровадження прогресивних технологій,

інтенсивність використання і поновлення технічних засобів, підвищення якості та мотивації праці, нормування ресурсів і витрат і багато інших чинників.

Великий вплив на структуру експлуатаційних витрат надає технічна реконструкція залізничного транспорту і перш за все впровадження електричної і тяги тепловоза.

Експлуатаційні витрати залізничних доріг обліковують на рахунку 23 «Виробництво». При цьому є певні особливості щодо відображення в обліку цих витрат. Види документів, які є підставою для мвідображення в обліку витрат наведені в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Витяг з облікової політики підприємства щодо відображення в обліку експлуатаційних витрат залізничного транспорту

№	Вид витрат	Підстава (документальне оформлення)
1	паливо	рахунки, накладні
2	витрати на матеріали	рахунки, накладні
3	витрати палива на інші виробничі потреби	рахунки, накладні
4	спеціальний та формений одяг	рахунки, накладні
5	нарахування заробітної плати працівникам залежно від їх категорій	маршрут машиніста, наряд на виконання робіт, рапорт, таблиць виходу на роботу
6	амортизація основних засобів	розрахунок, довідка

Основні кореспонденції рахунків з обліку експлуатаційних витрат підприємства наведені в таблиці Д.1 додатку Д.

Витрати палива на вуглепідйомні крани розраховують у кілограмах на одну годину роботи або простою крана. Норму витрат палива визначають з урахуванням коефіцієнта використання потужності крана;

Працівники залізничних доріг купують за власний рахунок з наступною поступовою виплатою. Для низки категорій працівників встановлена знижка на фірмовий одяг. Витрати електроенергії на дільницях з електричною тягою обліковують за допомогою лічильників електровозів з урахуванням додаткових витрат електроенергії на підстанціях колії. На кожен тонно–кілометр бруто встановлені норми в кіловат–годинах. Якщо

фактичні витрати електроенергії перемножити на вартість однієї кіловат-години, то одержимо загальну суму витрат на електроенергію для тяги поїздів;

На підприємстві застосовується відрядно-преміальна оплата праці.

Маршрут машиніста – це комплексний документ, згідно з яким не тільки нараховується заробітна плата машиністам, а й визначається обсяг виконаних робіт у тонно–кілометрах брутто і локомотиво–кілометрах.

2.3 Організація здійснення контролю за витратами на підприємстві

На Виробничому підрозділі Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» для контролю витрат застосовується нормативний метод, сутність якого полягає в контролі затрат, шляхом співставлення стандартних витрат з фактичними.

Особливістю калькулювання є поєднання якостей нормативної та планової калькуляції. Така калькуляція розробляється на всі вироби, що випускаються на підприємстві, згідно з діючими на початок звітного періоду нормами, і є основою для планування собівартості продукції, обліку виробничих витрат, здійснення оперативного контролю за витратами виробництва і виконання планових завдань щодо зниження собівартості продукції.

Нормативна (планова) калькуляція складається послідовно: на деталі вузли, збірні з'єднання і виріб в цілому або тільки на весь виріб. Основою складання нормативної (планової) калькуляції на підприємстві є технічно обґрунтовані норми витрачання матеріальних і трудових витрат, стандарти та технічні умови, встановлені для певних видів продукції.

Застосування поточних стандартів витрат дає можливість заздалегідь визначити собівартість послуг для встановлення цін, скласти звіт про прибуток; оперативно виявити і контролювати відхилення.

Ці стандарти (норми) встановлюються з урахуванням існуючої технології й організації основного виду діяльності, продуктивності праці, кваліфікації робочих, тарифних угод і динаміки цін.

Розробка стандартів (норм) у грошовому вимірі здійснюються економістами. Звичайно вони визначають і розробляють стандарти (норми) використання матеріалів. В процесі розробки стандартів матеріальних витрат використовуються відповідні інженерно-технічні розрахунки. Дане підприємство також використовує вже розроблені норми, щодо використання запасів, а також норми експлуатації вже виготовленої продукції.

Витрати на сировину, матеріали, покупні комплектуючі вироби і напівфабрикати, паливо, що споживається на технологічні цілі, визначаються на основі технічно обґрунтованих норм їх витрачання на виробництво відповідного виробу і цін на відповідні види матеріальних ресурсів.

Планування витрат на основну заробітну плату здійснюється з урахуванням трудомісткості робіт і системи оплати праці, базується на нормативних ставках основної заробітної плати, виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок та посадових окладів і планового обсягу перевезень.

Стандарти (норми) періодично переглядають для того, щоб вони відповідали сучасним і реальним умовам основної діяльності. В кінці кожного місяця економісти та бухгалтера виявляють відхилення від стандартів (норм) провівши аналіз відхилень від встановлених стандартів.

Сам процес виявлення відхилень між стандартами і фактичними витратами можна зобразити схематично на рисунку 2.2.

Розрахунок відхилень здійснюється для окремих статей витрат з вказівкою факторів, які визвали ці відхилення. Всі відхилення від стандартів детально аналізуються, якщо кількість відхилень надто велика, управляючий після аналізу вживає певні заходи для скорочення цих витрат. Відхилення прямих матеріальних витрат звичайно мають місце за рахунок цін і за рахунок використання. Відхилення за рахунок цін матеріалів це різниця між

нормативною і фактичною ціною, помножена на фактичну кількість матеріалів. Відхилення за рахунок використання матеріалів це різниця між нормами (на фактичний випуск) і фактичною кількістю використаних матеріалів, помножена на стандартну ціну.

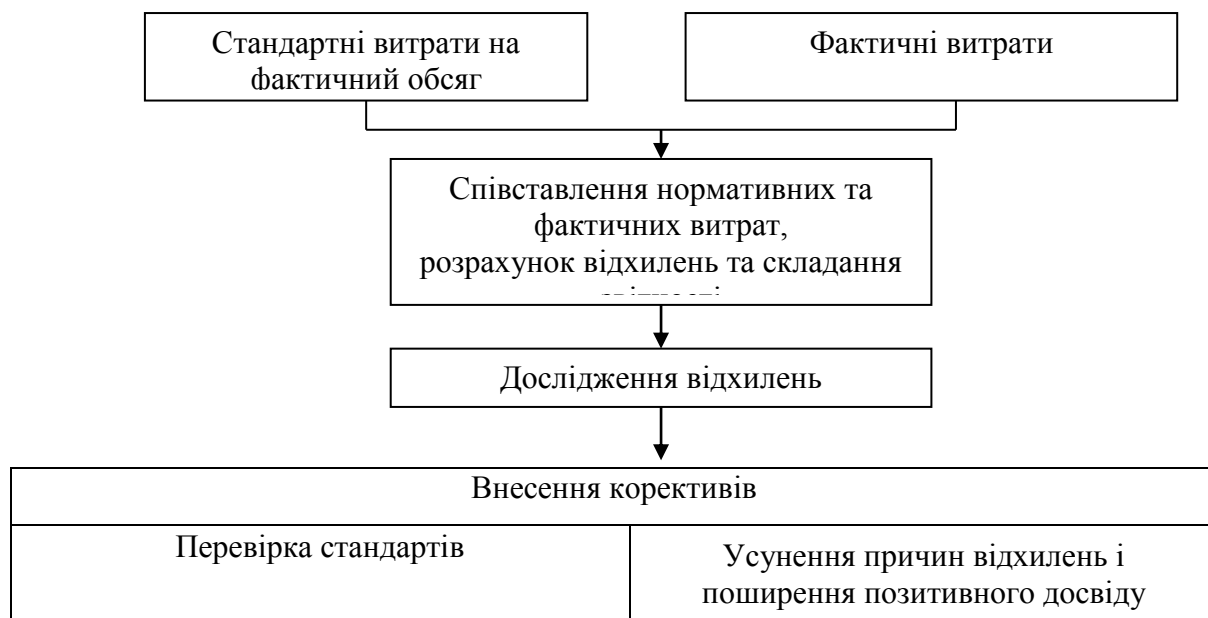


Рисунок 2.2 – Процес виявлення відхилень

Відхилення витрат на оплату праці найчастіше виникають за рахунок продуктивності праці. Причиною негативного відхилення може бути використання кваліфікованих робітників на операціях, що вимагають більш низької чи кваліфікації оплата позаурочних робіт, або, як бачимо з пояснювальної записки, в результаті незадовільної ситуації на підприємстві.

Таким чином, ми бачимо, що відхилення від норм витрат сировини і основних матеріалів аналізуються за причинами виникнення: зміни ціни; невідповідності якості фактично спожитих матеріалів встановленим нормам та інше.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЕКСПЛУАТАЦІЙНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1 Вдосконалення організації обліку витрат на підприємстві

Загальновідомо, що на фінансово-господарську діяльність підприємства впливають зовнішні та внутрішні чинники. Оскільки удосконалити вплив зовнішніх чинників майже не можливо, на нашу думку, потрібно постійно шукати резерви підвищення аналітичності облікової інформації як підстави для прийняття ефективних управлінських рішень.

До основних недоліків облікової інформації за результатами нашого дослідження слід віднести комплексність подання інформації; дублювання різними рівнями управлінського процесу, проблеми з оперативністю інформації. Все це не може не впливати на своєчасність та обґрунтованість прийняття управлінських рішень.

Особливої уваги заслуговує можливість забезпечення системного і комплексного підходу формування облікової інформації в напрямку її спрощення та підвищення аналітичності.

Як відомо, ведення управлінського обліку не регламентується законодавчо-нормативними актами, а регулюється самим підприємством. На успішному підприємстві «Наказ про облікову політику» є своєрідним кодексом, згідно якого відбуваються всі процеси на підприємстві, звісно наказ не суперечить діючому законодавству. На Виробничому підрозділі Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» існує наказ про облікову політику, але він є недоопрацьований та відсутнє уточнення багатьох пунктів.

На нашу думку собівартість є базовим поняттям для будь якого підприємства. Саме тому ми вважаємо, що в обліковій політиці необхідно приділити значну увагу розкриттю інформації про організацію та методику ведення обліку витрат діяльності підприємства. Ринкові умови сучасності

передбачають дуже активне економічне середовище з умовами, які постійно змінюються і не характеризуються сталістю: кон'юктурою ринку, функціональні зв'язки і т.і. Тому кожне підприємство повинне своєчасно реагувати на ці зміни. Кожна служба підприємства має бути «озброєна» на випадок різних ситуацій. В частості бухгалтерська служба має не тільки констатувати факти економічних явищ та повідомляти про факти діяльності підприємства, відхилення від діючих норм, тих операцій які вже здійснилися, а й прогнозувати результати при певних умовах, робити висноки, відстежувати тенденції і т.і.

Тому нами пропонується вдосконалити структуру бухгалтерської служби на Виробничому підрозділі Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця». На рисунку 3.1 наведена запропонована схема.

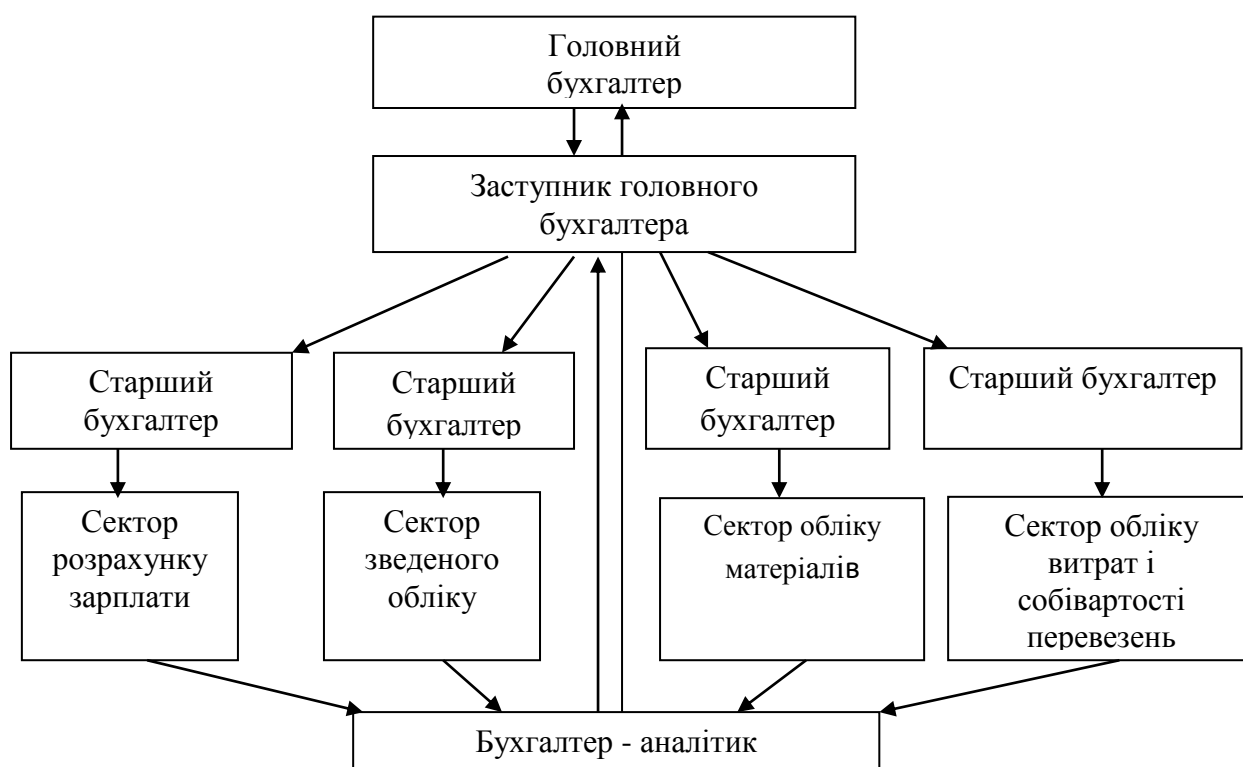


Рисунок 3.1 – Структура бухгалтерії

По-перше: Роботу кожного відділу очолює старший бухгалтер, з числа працівників свого сектору. Заступник головного бухгалтера тільки один, на нашу думку це буде більш економічно вигідно і більша централізація в даному випадку буде корисною та більш продуктивною в роботі.

Структура облікового апарату тісно пов'язана з розподілом обов'язків між конкретними обліковими працівниками та чітко закріпленими функціями кожного обліковця в службових характеристиках та посадових інструкціях.

Це сприяє злагодженій та планомірній роботі, одержанню своєчасної і якісної економічної інформації. Розподіл обов'язків між конкретними виконавцями є прерогативою головного бухгалтера, який в свою чергу встановлює для кожного облікового працівника службові обов'язки і контролює їх виконання.

По-друге: В штат введено посада бухгалтер-аналітик. На сьогодні це обумовлена часом необхідність. Такі підприємства, як Виробничий підрозділ Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» не є такими мобільними і гнучкими як малі підприємства, а тому ця посада необхідна. Він пов'язаний зі всіма секторами, а тому має всю необхідну інформацію для проведення розрахунків (коефіцієнти платоспроможності, оборотності, ліквідності і т. і.), що в свою чергу необхідно для оперативного прийняття управлінських рішень.

На нашу думку, потрібно запровадити планування та відображення в обліку витрат на якість обслуговування, що дозволить можливість оцінки рівня надання послуг споживачам.

Кожний споживач послуг має бути задоволений рівнем іа якість послуг, що на нашу думку не можливе без здійснення відповідних витрат.

Як відомо, доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку та включають до звіту про фінансові результати згідно з принципом нарахування й відповідності доходів і витрат. Тим більше якістю обслуговування слід управляти, що сприятиме підвищенню ефективності здійснення фінансово-господарської діяльності.

Якість обслуговування дійсно впливає на формування економічного результату, що є однією з важливіших задач управлінської діяльності. Механізм впливу наведений на рисунку Ж.1 додатку Ж.

Величина оборотного капіталу, сума витрат по утриманню запасів та залученню ресурсів, необхідних для забезпечення процесу виробництва та реалізації послуг є дуже важливими у наданні якісних послуг. Крім того, коливання цих показників прямо впливає на забезпечення мприбуткової роботи та рівень задоволення споживачів.

Обсяг фінансово-господарської діяльності залежить від витрат на якість обслуговування, оскільки для найбільшого задоволення споживачів необхідно формувати відповідний перелік послуг та забезпечити якісне обслуговування.

Нами запропоновано розширити перелік статей витрат на збут витратами на якість обслуговування та відкрити аналітичний збірно-розподільний рахунок «Витрати на якість». По дебету його протягом місяця будуть відображатися всі витрати, пов'язані з якістю, а після закінчення місяця з його кредиту вони будуть списані на рахунки фінансових результатів. Групування витрат на якість можливе в межах будь-якого процесу і в розрізі аналітичних рахунків другого порядку до рахунку 93 «Витрати на якість обслуговування». Зміст статей витрат на якість обслуговування, запропонований для даного підприємства наведений в таблиці К.1 додатку К.

В міжнародній практиці таке удосконалення роботи бухгалтерії відповідає критерію «релевантності» при оцінці облікової інформації, що є основним критерієм, за яким інформація має бути пов'язана з діями, що передбачають отримання бажаного результату.

3.2 Пропозиції по організації внутрішнього аудиту на підприємстві

В сучасних умовах внутрішній аудит стає одним із основних інструментів підвищення ефективності управління підприємствами. Серед усіх елементів управління саме контроль дає реальну оцінку становища підприємства. Внутрішній аудит забезпечує захист від помилок та зловживань, визначає “зони ризику”, можливості усунення майбутніх недоліків чи нестач, допомагає ідентифікувати та “посилити” слабкі сторони у системах управління. Внутрішні аудитори обговорюють проблеми з керівництвом підприємства.

Внутрішній аудит не може вважатися завершеним доти, доки не будуть впроваджені аудиторські рекомендації та знищені виявлені відхилення.

Використання знань та досвіду внутрішніх аудиторів для виявлення внутрішніх резервів підприємства, визначення пріоритетних напрямків її розвитку, оцінки ризиків та управління дозволяє підвищити фінансову стійкість та конкурентоспроможність підприємства. Рекомендуємо проводити на підприємстві внутрішній аудит. В умовах нестачі вільних коштів для збільшення одиниці у штатному розкладі для аудиторської служби, обов'язки його проведення можна покласти на бухгалтера.

Щоб правильно провести внутрішній аудит, бухгалтер повинен знати структуру його проведення, це допоможе при плануванні процедур аудиту та сприятиме досягненню максимальних результатів у процесі оптимізації використання виробничих ресурсів, організації та веденні обліку, раціоналізації структури управління підприємством.

Етапи проведення внутрішнього аудиту: планування перевірки; збір фактів та інформації; оцінка адекватності системи управління та контролю; верифікація – оцінка роботи системи; підсумкові висновки та рекомендації – підготовка звіту.

Для внутрішнього аудиту одною із вимог успішного проведення перевірки є ефективно організований процес планування. При плануванні

процесу аудиту бухгалтер повинен враховувати: цілі та задачі об'єкта аудиторської перевірки, засоби контролю за їх виконанням, вагомі ризики, що відносяться до об'єкту аудиторського завдання, його цілям, ресурсам господарської діяльності, методи утримання ризиків у допустимих нормах, можливості значного вдосконалення системи контролю.

Внутрішній аудит підприємства націлений на систему управління ризиками та систему внутрішнього контролю – їх оцінку, аналіз, пошук шляхів вдосконалення. Для досягнення цих цілей бухгалтер-аудитор повинен знати інструменти, з допомогою яких їх можна досягти, володіти ними (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Відповідність цілей та інструментів внутрішнього аудиту

№ з/п	Цілі внутрішнього аудиту	Інструменти
1.	Виявлення внутрішніх резервів підприємства та визначення шляхів їх ефективного використання	Загальний та факторний аналіз операційної діяльності
2.	Уніфікація та стандартизація облікових процесів	Аналіз інформаційних потоків
3.	Забезпечення освіченості співробітників про існуюче законодавство та нормативні акти, що відносяться до їх діяльності	Проведення семінарів та тренінгів на підприємстві
4.	Розробка аудиторських процедур, що дають можливість виявляти наявність ефективних систем контролю	Обговорення та спостереження за системами контролю
5.	Виявлення та інформування керівництва про серйозні порушення	
6.	Перевірка наявності системи формування та руху управлінської інформації	Аналіз інформаційних потоків
7.	Розробка політики та стандартів обслуговування клієнтів	Вивчення рівня задоволення потреб споживачів, їх нових вимог до продукту

Система внутрішнього аудиту повинна забезпечити надійність (достовірність) інформації підприємства; збереження активів; відповідність системи внутрішнього аудиту вимогам законодавчих актів і норм; зменшення витрат на проведення зовнішнього аудиту.

Нами запропоновано проводити внутрішній аудит на базі внутрішніх вимог підприємства: для кожного підрозділу контролю формується перелік параметрів, що підлягають перевірці; розробляються рекомендації, правила,

норми і стандарти для досягнення підрозділами і підприємством встановлених завдань; здійснюється оцінка одержаних результатів; забезпечується розробка щодо ліквідації на підприємстві недоліків.

Основними напрямками внутрішнього контролю за рухом товарів можуть бути: збереження товарних запасів та їх облік; здійснення угод; забезпечення реальності обліку за цим напрямком діяльності підприємства; дотримання необхідних процедур здійснення господарських операцій з руху товарів (відповідна санкція на їх проведення, дотримання усіх вимог з обліку операцій тощо). Пропонуємо напрями діяльності внутрішнього аудиту на Виробничому підрозділу Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця», наведені на рисунку 3.2.

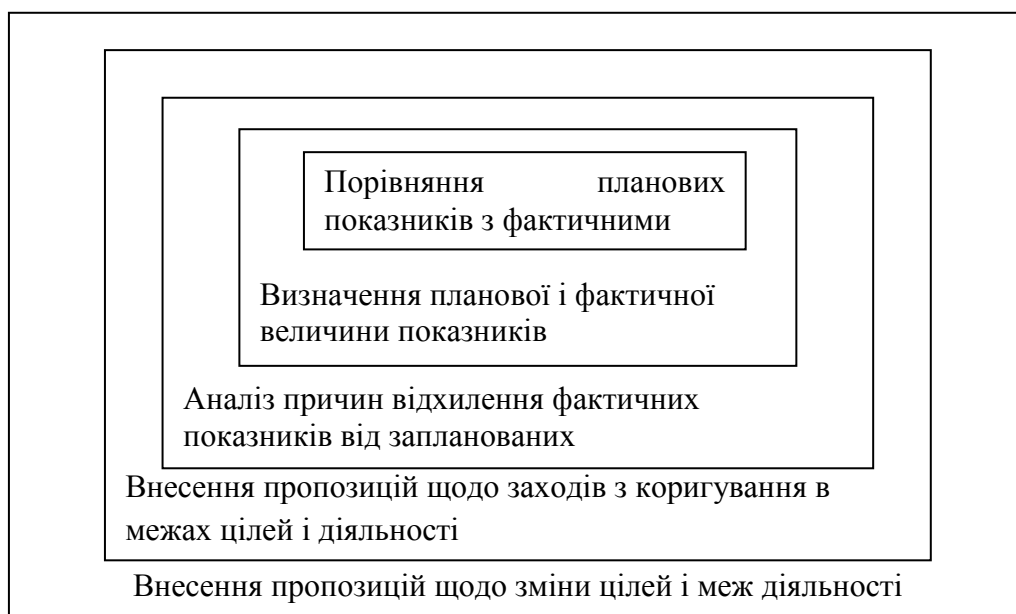


Рисунок 3.2 – Сфера діяльності внутрішнього аудиту

Запрудження системи внутрішнього аудиту сприятиме оцінці ефективності використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів в контексті забезпечення якості обслуговування споживачів.

Аналітик при цьому бере на себе функції координування та інформування. Для того, щоб впровадити контроль у систему управління

підприємства, слід здійснювати його регулярно і в своєрідній послідовності: встановлення контрольних масштабів; облік фактично досягнутих результатів; визначення відхилень між контрольними масштабами і фактичними результатами; проведення аналізу відхилень; проведення необхідних робіт для виправлення ситуації проведення контролю.

Внутрішній аудит може провести головний бухгалтер підприємства або його заступник за наказом директора підприємства. Це зменшує витрати підприємства тому, що послуги зовнішнього аудитора потребують чималих витрат.

Таким чином, внутрішній аудит ведеться паралельно з бухгалтерським обліком, покращує його ефективність та підвищує рівень довіри до результатів, що відображаються у звітності для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

На сьогоднішній день все більшої актуальності набуває природоохоронна діяльність. Підприємства Укрзалізниці мають значний вплив на екологічну безпеку суспільства, а існуюча система управління даним питанням має суттєві недоліки, які потрібно удосконалювати. З метою забезпечення екологічної безпеки Укрзалізниці необхідно перш за все провести реформування структури та створити Координаційний центр з питань екологічної безпеки. Функції багаторівневої системи органів управління природоохоронною діяльністю дуже часто дублюються та є малоефективними.

Координаційний центр, на наш погляд, має забезпечити контроль за станом навколишнього середовища та перевезенням небезпечних вантажів, розроблення та фінансування природоохоронних заходів, розрахунок та сплата екологічного податку, розповсюдження практичного та методологічного досвіду природоохоронної діяльності, організація роботи з переробки відходів, проведення інвентаризації стаціонарних джерел викидів, проведення інвентаризації і паспортизації відходів, отримання дозволу на викиди забруднювальних речовин, отримання дозволу на зберігання,

транспортування, використання, захоронення та утилізацію отруйних речовин, у тому числі продуктів біотехнологій та інших біологічних агентів; отримання дозволу на спеціальне водокористування у разі використання водних об'єктів загальнодержавного значення, участь у ліквідації катастроф та аварій; аналіз проектів природоохоронних законодавчих та нормативних актів та надання пропозицій розробнику проекту.

Існуюча ситуація потребує розроблення та впровадження Екологічної стратегії Укрзалізниці, яка б враховувала як зміни у довкіллі та у суспільстві, так і реформи у залізничному транспорті. На нашу думку, запровадження заходів в сфері природоохоронної діяльності в перспективі сприятиме розвитку екологічного обліку та прискорить процес складання інтегрованої звітності.

Таким чином слід відмітити, що можливість реалізувати свій потенціал у поєднанні з увагою до потреб клієнта сприятиме розвитку нових технологій, управлінських та експлуатаційних методів. У зв'язку з цим подальший розвиток залізничного транспорту буде базуватися на принципах сталості.

ВИСНОВКИ

Планування, облік і контроль витрат це основа діяльності будь якого підприємства, метою якого є виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг, з метою отримання прибутку. Це найбільш складні і відповідальні процеси. Від правильності оформлення операцій, методу обліку витрат, калькуляції собівартості послуг залежить результат діяльності підприємства, його становище на ринку, конкурентноспроможність та розмір резерву для гнучкості.

В ході підготовки дипломної роботи на Виробничому підрозділі Хутір – Михайлівська дистанція колії регіональної філії «Південна Західна залізниця» ПАТ «Укрзалізниця» були розглянуті теоретичні та практичні основи обліку. Особлива увага була приділена питанням обліку витрат, його методам та основам класифікації, основам організації бухгалтерського обліку та облікової служби стосовно обліку витрат. Був опрацьований фактичний матеріал, вивчена схема роботи бухгалтерії по розрахунку собівартості та склад статей калькуляції, метод перенесення на них витрат виробництва, а також детально розобрані та опрацьовані позиції багатьох вчених, стосовно данної теми що дозволило зробити наступні висновки:

- підприємство має критичне становище і знаходиться на межі банкрутства;
- облік витрат ведеться у відповідності із діючим законодавством;
- внутрішня нормативна та методологічна база розроблена у відповідності до діючого законодавства, але характеризується своєю сталістю, абсолютной негнучкістю і потребує доробок та доопрацювань;
- не вирішеними залишаються питання автоматизації первинного обліку, що приведе до скорочення обсягу первинної інформації за рахунок виключення з неї умовно-постійної інформації, заміни більшості звичайних паперових первинних документів машинними носями інформації;

- внесено пропозиції щодо організації внутрішнього аудиту на підприємстві;
- запропоновано до введення посада бухгалтера-аналітика дозволить отримувати різнобічну та свіжу інформацію про стан речей на підприємстві під різними кутами, його робота дозволить завдяки своєчасному та якісному аналізу приймати вірні управлінські рішення;
- доведено необхідність організації здійснення, відображення в обліку та контролю витрат на якість обслуговування;
- розроблення номенклатури статей витрат для обліку витрат на екологію;
- запропоновано створити відповідні служби для координації роботи з екологічної безпеки;
- запропоновано напрями зниження витрат підприємства за рахунок зниження витрат сировини й матеріалів, запровадження режиму економії палива та електроенергії.

Сподіваємося, що запропоновані нами шляхи покращання бухгалтерського та управлінського обліку будуть застосовані підприємством, що дозволить значно підвищити ефективність обліку та управління підприємством в цілому, а також обліку та контролю експлуатаційних витрат зокрема.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 9. – С.3-6.
2. Бондарева О. Валові витрати: придбання ПММ. *Бухгалтерія*. 2004. №10(581). – С.78-79.
3. Бородкин А. О формировании и учете себестоимости продукции в рыночных условиях. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2002. №3. – С.32-41.
4. Бутинець, Ф. Ф., Бухгалтерський управлінський облік : навчальний посібник. Житомир. : ЖІТІ, 2000. 448с.
5. Бутинець, Ф.Ф., Івахненко С.В. Інформаційні системи бухгалтерського обліку : Підручник для студентів вищих навчальних закладів; 2-е вид., перероб. і доп. Житомир : Рута, 2002. 544с.
6. Буфатина И. Учет в производстве. *Все о бухгалтерском учете*. 2001. №57. – С.4–17.
7. Буцкая, А. А. Учет производственной себестоимости в условиях реформирования бухгалтерского учета на Украине на современном этапе. Проблеми формування і розвитку фінансово-кредитної системи України : Збірник наукових статей. Х. : Штрих.– 2002. 274с.
8. Бахрушина М. А., Бухгалтерський управленческий учет : Учебник 3-е изд., доп. и пер. М. : Л., 2004. 576 с.
9. Внутрішня торгівля України: проблеми і перспективи розвитку : монографія / І.М. Копич , О.О. Нестуля та ін. Львів : «Новий Світ – 2000», 2019. 565 с.
10. Воронова Е. Ю. Влияние прямых и косвенных затрат на формирование себестоимости. *Финансовый бизнес*. 2002. №4. – С.49-55.
11. Врублевський Н. Д., Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции : учеб. пособ. М.: Перспектива, 2004. 376 с.
12. Гнилицька, Л. Удосконалення обліку витрат на освоєння і розробку нової продукції в приладобудуванні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2000. №10. – С.45–49.

13. Голов С. Ф., *Управлінський облік : підручник.* : К., 2003. 704 с.
14. Голов С.Ф., *Управленческий бухгалтерский учет : підручник / Голов С.Ф. К. : Скарбы,* 1998. 384с.
15. Головин Н. Система учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). *Дебет-Кредит.* 2003. №42. – С.18-20.
16. Головин Н. Система учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). *Учет расходов.* 2003. 44. – С.18-20.
17. Гриценко О. І., Скорба О.А. Креативне мислення в обліку як передумова ефективності бізнесу. *Інфраструктура ринку.* Одеса, 2018. №25. – С. 813-818. – URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/25_2018_ukr/135.pdf. (дата звернення: 15.11.2019).
18. Гриценко О.І., Горохова В.М. Актуальні питання аналізу витрат на якість обслуговування як передумова ефективності бізнесу. *Інфраструктура ринку.* Одеса, 2019. №29. – URL: <http://www.market-infr.od.ua/uk/29-2019>. (дата звернення: 10.11.2019).
19. Гришко Н. В. Ієрархічна структура функціональної системи калькулювання та обліку витрат. *Економіка. Фінанси. Право.* 2006. №10. – С. 3-6
20. Демченко Т. А. Дослідження основних концепцій оцінки активів. *Актуальні проблеми економіки.* 2006. №3. – С. 97-103
21. Дорош Н.І., *Аудит: методологія і організація : підручник.* Київ : Знання, 2005. 370 с.
22. Швець Л. П., Доберчак Н. І. Економіка виробництва: Навчальний посібник. Львів: Новий Світ – 2000, 2019. 258 с.
23. Косянчук Т.Ф., Лук'янова В.В., Швид В.В., Швець Л. П., Доберчак Н. І. Економічна діагностика: Навчальний посібник. Львів: Новий Світ – 2000, 2019. 452с.

24. Гальків Л.І., Лутчин Н.П., Москаль Б.С. Економічна статистика: Навчальний посібник. 3-тє видання. Львів: Новий Світ – 2000, 2019. 400 с.
25. Карпова Т. П., Управленческий учет : учебник 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ, 2004. 351 с.
26. Карпова Т.П., Основы управленческого учета : учеб. пособ. М.: Инфра-М, 1997. 392с.
27. Кожин В. Себестоимость продукции в прошлом и настоящем. *Финансовый бизнес*. 2008. № 1. – С. 23-35
28. Котлярів Є., Іванов Ю. Попутна продукція при калькулюванні собівартості. *Бухгалтерія*. 2001. №32/1 (447). – С.45-48.
29. Кузнєцова, С. Організація облікової служби на підприємстві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. №9. – С.16-21
30. Лаврикові, Л.Ф., Гавриленко І.А. Применение попроцессного метода калькулирования себестоимости. *Регіональні перспективи*. 2001. №2. – С.128-129.
31. Лазаришина, І.Д. Удосконалення інституційних підходів до методики фінансового аналізу. *Фінанси України*. 2004. №1. – С.44-48.
32. Лень В. С., Управлінський облік : навчальний посібник, 2-ге вид. виправл., К. : Знання – Прес, 2006. 317с.
33. Лишиленко О. В., Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2004. 254 с.
34. Маковеев, А. П. Собівартість продукції в контексті технологічного розвітку промислового виробництва. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2003 . № 10. – С.15-18
35. Марени, Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 12. – С. 19-26
36. Моссаковский, В. О перспективах дальнейшего развития бухгалтерского учета в Украине. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2003. №6. – С.10-20.

37. Моссаковский, В. Система контроля затрат производства в современных условиях. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2002. №9. – С.29-35.
38. Овчаренко Р. В. Планування собівартості продукції машинобудування як елемент фінансового менеджменту підприємств. *Вісник Української академії банківської справи*. 2000 . №2. – С. 53
39. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект: Монографія. Тернопіль: Астон. 2005. 288 с.
40. Позов А. Проблеми методичного забезпечення обліку витрат. *Баланс*. 2000. №51. – С. 23-24.
41. Покропивний С. Ф., Економіка підприємства: Підручник 2-ге вид. перероб. та доп. К. : КНЕУ, 2001. 528с.
42. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ МФУ від 19 січня 2000р. № 27/4248. *Все о бухгалтерском учете*. 2000. №11(436).
43. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ МФУ від 2 листопада 1999р. № 751/4044. *Все о бухгалтерском учете*. 2000. №11(436).
44. Про аудиторську діяльність: Закон України від 20 лютого 1996р. № 54/96-ВР. *Все о бухгалтерском учете*. 2000. №11(436).
45. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 червня 1999р., № 996 – XIV. *Все о бухгалтерском учете*. 2000. №11(436).
46. Риндя А. Калькулювання собівартості: Спеціалізований випуск. *Податки та бухгалтерський облік*. 2006. № 2
47. Слюсарчук, Л. Методы распределения общепроизводственных расходов позаказной калькуляции. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2002. №8. – С.41-45.
48. Сопко В., Бухгалтерський облік : навч. посіб. 3-тє вид., переоб. і доп. К. : КНЕУ, 2000. 578с.

49. Стандарти бухгалтерського обліку в Україні: наказ МФУ від 31.03.99 р. № 87. *Все про бухгалтерський облік*. 2003. №14. С.2-79.
50. Стельмашук А. М., Бухгалтерський облік : теорія, практикум, тренінг. Навч. посібник. Львів: Новий Світ – 2000, 2019. 618 с.
51. Тарасенко Н. В., Економічний аналіз діяльності промислового підприємства : навч. посіб. Львів: ЛБІ НБУ, 2000. 485 с.
52. Свидрук І. І., Миронов Ю. Б., Кундицький О. О. Теорія організації. Підручник. Львів: Новий Світ-2000, 2019. 176 с.
53. Теренова В.А. Методологические принципы применения нормативного метода учета затрат в международной практике. *Международный бухгалтерский учет*. 2002. №10(46). – С.2-4.
54. Філінков О. Розміри підприємств і собівартість продукції. *Економіка України*. 2003. №9. – С.42-46.
55. Череп, А. В. Методи управління витратами управління продукції та їх порівняльний аналіз. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2005. №11. – С. 67-72
56. Чумаченко, М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. №10. – С.3-8
57. Шандова Н.В. Використання собівартості для прийняття управлінських рішень. *Фінанси України*. 2003. №2. – С.97-103.
58. Шандова Н.В. Методичні аспекти організації управління витратами. *Фінанси України*. 2003. №12. – С.53-57.
59. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою: монографія. Київ: Нац. торг.-екон. ун-т. 1999. 371 с.
60. Шевчук О.А., Державний фінансовий контроль бюджетних установ: навчальний посібник. Київ : нац. торг.-екон. ун-т, 2007. 216 с.

Додаток А

SUMMARY

Bannick D. V. Organization of accounting and control of operating costs of Railways. – Masters-level Qualification Thesis. Sumy State University, Sumy, 2018.

The essence of organization of accounting and control of expenses, classification of expenses of railway transport and the basic approaches to the control of expenses are investigated in the work. The analysis of the main factors that influence the organization of accounting and control of operating costs of railways. The main purpose of this study is to develop a recommendation to improve accounting and control of operating costs at the enterprise.

Keywords: costs, operating costs, rail transportation, constancy, in-house controls.

АНОТАЦІЯ

Банник Д.В. Організація обліку та контролю експлуатаційних витрат залізничних доріг . – Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2018 р.

У роботі досліджено сутність організації обліку та контролю витрат, класифікацію витрат залізничного транспорту та основні підходи до контролю витрат. Проведений аналіз основних факторів, які впливають на організацію обліку та контролю експлуатаційних витрат залізничних доріг. Основною метою цього дослідження є розробка рекомендації щодо удосконалення обліку та контролю експлуатаційних витрат на підприємстві.

Ключові слова: витрати, експлуатаційні витрати, залізничні перевезення, сталість, внутрішньогосподарський контроль.

Додаток Б

Таблиця Б.1 – Погляди вчених на методи обліку витрат

№	вчений	тлумачення
1	М. Врублевський	зазначає, що управлінський облік витрат виробництва складається з двох розділів – власне обліку витрат виробництва і калькуляційного обліку собівартості продукції[11]
2	С. Голов	розглядає систему виробничого обліку як систему обліку, що забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат і має дві стадії: накопичення витрат та віднесення їх до певних об'єктів витрат [13]
3	М. Врублевський	під методом калькуляційного обліку собівартості продукції розглядає сукупність прийомів ведення обліку та контролю витрат виробництва в розрізі калькуляційних статей витрат, які забезпечують застосування різних способів калькулювання фактичної собівартості продукції [11]
4	Т. Карпова	зазначає що система обліку витрат на виробництво має відображувати взаємозв'язок прийомів і способів узагальнення витрат і контролю за використанням виробничих ресурсів порівняно з діючими нормами й ефективністю, що планується [25]
5	Т. Маренич	вважає, що слід чіткіше розрізняти методи обліку витрат на виробництво і методи калькулювання собівартості продукції[35].

Додаток В

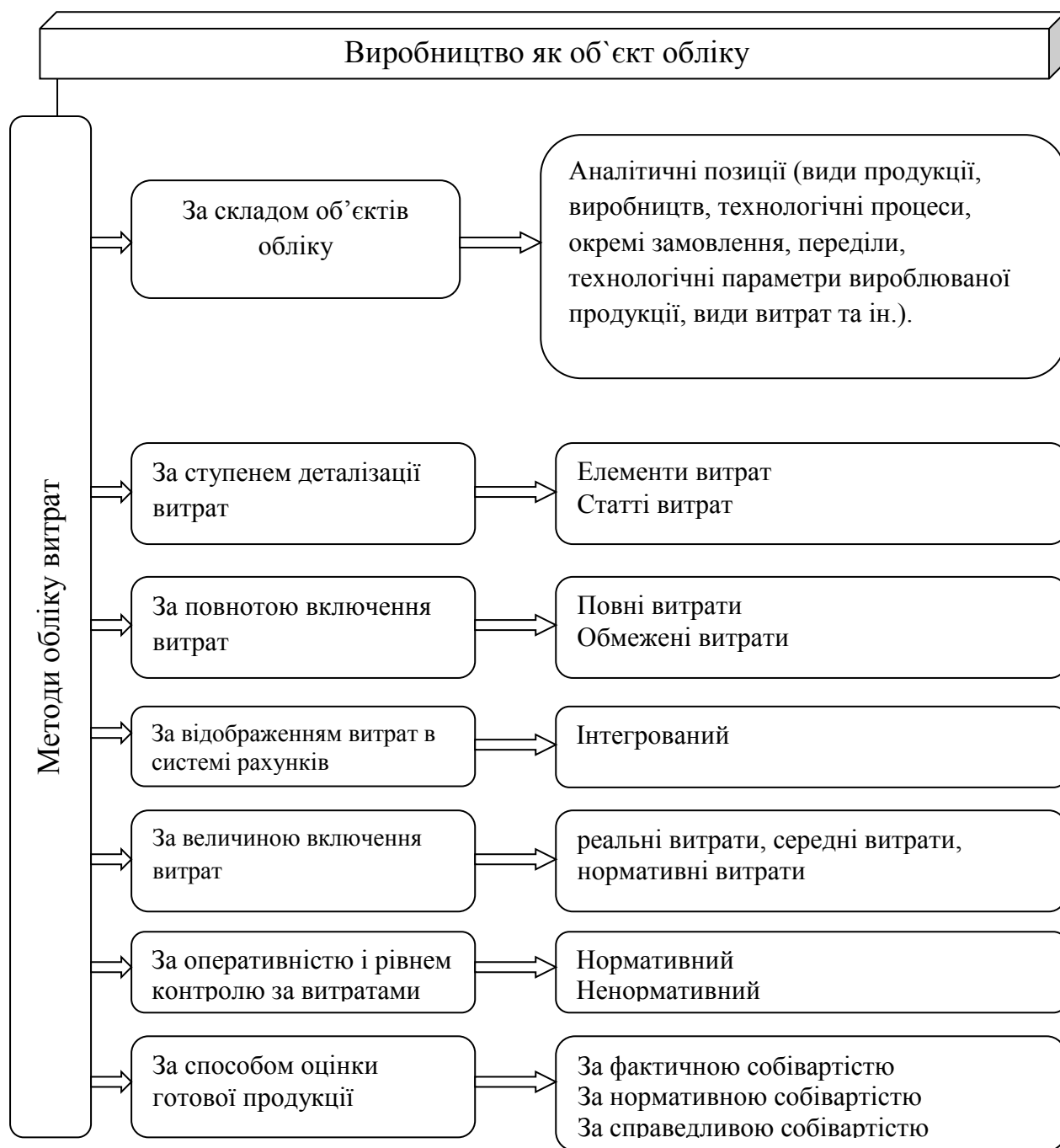


Рисунок В.1 – Класифікація методів обліку витрат

Додаток Г

Таблиця Г.1 – Групування витрат за економічними елементами

Елементи витрат	Елементи, що включаються до складу елементів витрат на виробництво
1	2
Матеріальні витрати	<p>1) Сировина і матеріали (основні та допоміжні), що використовуються при виготовленні продукції, які придбаються у сторонніх організацій та входять до складу продукції, що виробляється, крім зворотних відходів, вартість яких вираховується;</p> <p>2) куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби, що підлягають монтажу або додатковому обробленню на цьому підприємстві;</p> <p>3) паливо та енергія, придбані у сторонніх організацій для технологічних цілей, опалення виробничих приміщень, транспортних робіт, пов'язаних з обслуговуванням виробництва власним транспортом, тощо;</p> <p>4) тара і тарні матеріали, використані при виробництві продукції, якщо це передбачено технологічним процесом і здійснюється в цеху (дільниці) до здавання готової продукції на склад;</p> <p>5) будівельні матеріали та запасні частини, витрачені на технологічні цілі, утримання та ремонт необоротних активів;</p> <p>6) запасні частини, використані для ремонту основних засобів, інших необоротних активів;</p> <p>7) товари, використані для виробничо-господарських потреб, тобто без продажу іншим особам;</p> <p>8) малоцінні та швидкозношувані предмети (термін корисного використання яких не більше одного року), використані у виробничій діяльності підприємства, зокрема: інструмент, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спецодяг тощо;</p> <p>9) виконані для підприємства роботи і послуги виробничого характеру сторонніми підприємствами: здійснення окремих операцій з виробництва продукції; обробка сировини та матеріалів; переведення випробувань з метою визначення якості сировини та матеріалів, що використовуються у виробництві; транспортні послуги сторонніх організацій на перевезення вантажу територією підприємства, що є складовою технологічного процесу виробництва, тощо;</p> <p>10) втрати у наслідок нестачі матеріальних цінностей у межах норм природного убутку.</p>
Витрати на оплату праці	<p>1) витрати на виплату основної та додаткової (премії, заохочення тощо) заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат;</p> <p>2) гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати, із затримкою виплати заробітної плати тощо, у порядку та розмірах, передбачених законодавством;</p> <p>3) виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, передбачені законодавством: витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячних відрахувань на створення забезпечення;</p> <p>4) витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів;</p> <p>5) інші витрати на оплату праці, що визначаються елементами витрат на оплату праці.</p>

продовження таблиці Г.1

1	2
Відрахування на соціальні заходи	1) відрахування єдиного соціального внеску від суми нарахованої заробітної плати
Амортизація	1) амортизація основних засобів; 2) амортизація інших необоротних матеріальних активів; 3) амортизація нематеріальних активів.
Інші витрати	<p>Витрати, що не увійшли до складу інших елементів, зокрема витрати:</p> <p>1) пов'язані з управлінням виробництва:</p> <ul style="list-style-type: none"> – на відрядження виробничих працівників та апарату управління цехами; на придбання літератури для інформаційного забезпечення виробничого процесу; – на участь у семінарах, пов'язаних із виробництвом продукції (робіт, послуг); – щодо послуг зв'язку (поштові, телеграфні, Інтернет та ін.), пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) і обслуговуванням виробничого процесу; – оплата за використання та обслуговування технічних засобів управління, пов'язаних з виробничим процесом (обчислювальної техніки, – засобів сигналізації, пожежної та сторожової охорони); на придбання ліцензії та інших спеціальних дозволів, пов'язаних із виробництвом продукції (робіт, послуг); – на охорону праці й техніку безпеки; <p>2) на перевезення виробничих працівників до місця роботи і назад;</p> <p>3) пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом;</p> <p>4) на страхування ризиків, пов'язаних із виробничим процесом;</p> <p>5) на оплату робіт і послуг сторонніх підприємств та організацій;</p> <p>6) податки, збори та інші платежі, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) ;</p> <p>7) пов'язані з утриманням та експлуатацію фондів природоохоронного призначення;</p> <p>8) сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) необоротними активами;</p> <p>9) пов'язані з випробуваннями, контролем за відповідністю якості виробів, деталей, вузлів до встановлених стандартів або технічних умов;</p> <p>10) інші витрати</p>

Додаток Д

Таблиця Д.1 – Основні кореспонденції рахунків з відображення в обліку експлуатаційних витрат залізничних доріг

№	Зміст операції	Особливості відображення в обліку операцій	
		Дебет	Кредит
1	Списання витрат на основі рахунків за електроенергію	231	63
2	Нарахована заробітна плата з нарахуваннями на соціальні потреби для чергових електромонтерів та іншого обслуговуючого персоналу електроліній	231	66,65
3	Списання різних видів палива із підзвіту матеріально-відповідальних осіб на підставі відомостей обліку видачі нафтопродуктів, вимог, накладних, лімітно-забірних карт, проїзних документів машиністів локомотивів (маршрутів машиніста).	231	203 "Паливо", в розрізі видів палива (2031 "Нафтопродукти на складах", 20311 "Дизельне паливо", 20312 "Мазут"; 2033 "Паливо в баках транспортних мір повної місткості", 20331 "Дизельне паливо", 20332 "Мазут" та ін.)
4	Відображено витрати на матеріали	911 "Загальновиробничі (загальнодільничі) витрати» та 912 "Витрати з експлуатації рухомого складу", після чого списують на рахунок 23 "Виробництво" шляхом розподілу	20
5	Відображено витрати палива на інші виробничі потреби	232 "Допоміжне виробництво"	203
6	Списано витрати на спеціальний та формений одяг	911,912	22
7	Нарахування заробітної плати працівникам залежно від їх категорій	911, 912	66,65
8	Нарахування амортизації основних засобів	911, 912	131

Додаток Ж

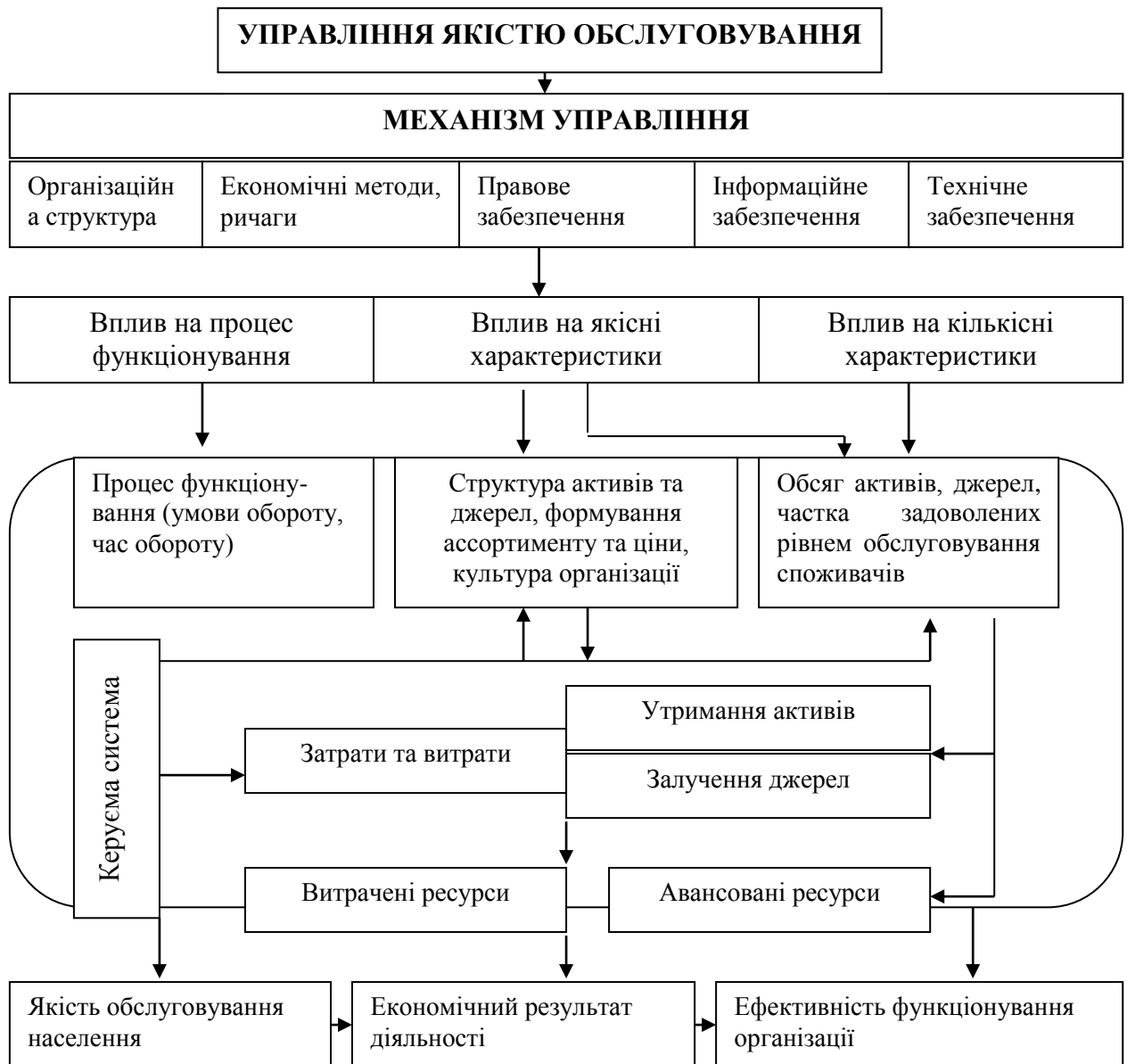


Рисунок Ж.1 – Механізм оцінки впливу якості обслуговування на кінцеві фінансові результати.

Додаток К

Таблиця К.1 – Запропонований перелік статей витрат на якість обслуговування в розрізі аналітичних рахунків другого порядку до рахунку 93 «Витрати на якість обслуговування».

№ з/п	Зміст статей витрат
1	Витрати на забезпечення правил техніки безпеки та охорони праці
2	Витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів та на дослідження ринку (маркетинг) стосовно послуг
3	Оплата послуг посередницьких організацій (враховуючи комісійну винагороду)
4	Розроблення і випуск рекламних видань (ілюстрованих преїскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок тощо)
5	Витрати на забезпечення екологічного розвитку