

УДК 657:656.2

Бабенко Людмила Володимирівна

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування
Університет митної справи та фінансів*

Babenko Lyudmila

*PhD, Associate Professor, Associate Professor of the
Department of Accounting, Auditing, Analysis and Taxation
University of Customs and Finance*

ORCID: 0000-0002-0615-8293

Васильєва Валентина Георгіївна

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування
Університет митної справи та фінансів*

Vasylieva Valentyna

*PhD, Associate Professor, Associate Professor of the
Department Accounting, Auditing, Analysis and Taxation
University of Customs and Finance*

ORCID: 0000-0001-6145-4979

Григор'єва Анжеліка Станіславівна

*студентка
Університету митної справи та фінансів*

Hryhorieva Anzhelika

*Student of the
University of Customs and Finance*

**АНАЛІЗ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ
ДОХОДІВ І ВИТРАТ У ЗАЛІЗНИЧНІЙ СФЕРІ
ANALYSIS AND IMPROVEMENT OF ANALYTICAL ACCOUNTING
OF INCOME AND COSTS IN THE RAILWAY FIELD**

***Анотація.** У статті досліджено підхід до аналітичного обліку витрат основної операційної діяльності залізничної галузі з метою визначення собівартості послуг та робіт на прикладі структурного підрозділу «Дніпровської регіональної філії «Придніпровської залізниці»» АТ «Укрзалізниці». Досліджено природу виникнення витрат та доходів на підприємствах залізничної галузі та систему управління витратами. Виконаний пошук можливих способів удосконалення та оптимізації обліку витрат і доходів за основним видом операційної діяльності підприємства. Визначено проблемні питання щодо методологічних аспектів відображення доходів і витрат в бухгалтерському обліку та запропоновані шляхи їх вдосконалення. У статті було виявлено, що варто приділяти увагу детальному аналізу джерел виникнення доходів і витрат для ефективного використання виробничих ресурсів, формування управлінської звітності та прийняття своєчасних і правильних управлінських рішень.*

***Ключові слова:** бухгалтерський облік, доходи, витрати, управлінська звітність, аналітичний облік, міжнародні стандарти фінансової звітності.*

***Summary.** The article examines the approach to the analytical accounting of the costs of the main operating activities of the railway industry in order to determine the cost of services and works on the example of the structural division of the Dnipro Regional Branch of Prydniprovskia Zaliznytsia JSC Ukrzaliznytsia. The nature of the occurrence of costs and revenues at enterprises of the railway industry and the system of cost management have*

been studied. The search for possible ways to improve and optimize the accounting of expenses and income by the main type of operational activity of the enterprise was carried out. Problematic issues regarding the methodological aspects of reflecting income and expenses in accounting are identified and ways of their improvement are proposed. The article revealed that it is worth paying attention to a detailed analysis of the sources of income and expenses for the effective use of production resources, the formation of management reporting and the adoption of timely and correct management decisions.

Key words: *accounting, income, expenses, management reporting, analytical accounting, international financial reporting standards.*

Постановка проблеми. Для забезпечення швидкої інтеграції економіки України в Європейський та світовий простір необхідно перш за все адаптувати до нових умов роботи транспортну інфраструктуру, яка є важливою ланкою забезпечення зростання національної економіки, збільшення суми внесків податків до бюджету країни, підвищення якості логістики перевезень, забезпечення обороноздатності України та можливість досягнення високоефективних зовнішньоекономічних відносин. Все це вимагає від залізничної галузі України, крім вирішення технічних, організаційних, управлінських та законодавчих питань, оптимізації обліку та аналізу операційної діяльності, ефективності ведення бухгалтерського та управлінського обліку, а також підвищення якості послуг. Важлива роль в реалізації цього завдання відводиться обліку, аналізу, аудиту витрат та доходів підприємства. Облік має забезпечувати вирішення економічних питань і розв'язання проблем, які виникають у практичній діяльності підприємств залізничних доріг України. Це, насамперед, задоволення економічних потреб населення та країни у перевезеннях з оптимальними, науково обґрунтованими витратами,

ціноутворенням, постійним збільшенням перевізних можливостей залізничних доріг.

За допомогою детального аналізу процесу виробництва і надання послуг можна ідентифікувати недоліки облікового процесу та передбачити можливі варіанти удосконалення та попередження виникнення проблем у довгостроковій перспективі. Без застосування аналітичних процедур немає можливості зробити висновок про ефективність діяльності підприємства в цілому. Тому комплексний підхід до обліку витрат та доходів повинен містити детальний аналіз у розрізі кожного з субрахунків 7-9 класів Плану рахунків бухгалтерського обліку, який визначає сферу, обсяги діяльності підприємства та формує інформаційну базу для створення управлінської звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняній літературі особливе місце займають дослідження економічних проблем та теоретико-методологічних основ обліку витрат та доходів, зокрема у роботах Паранюка В. [1], Лоханової Н.О. [2], Бутинець Ф.Ф. [3], Загородній А.Г, Вознюк Г.Л. [4], Червінська С.Л. [5], Скасюк Р.В [6] й інших. Однак, в своїх роботах автори більше приділяли увагу питанням фінансування транспортної галузі, можливостям скорочення витрат на основі прийняття управлінських рішень, які залежать від своєчасності отримання техніко-економічної інформації діяльності підприємств. Наразі деякі питання вимагають подальшого вивчення, а саме – оптимізація аналітичного обліку витрат та доходів підприємства залізничного транспорту.

Формування мети та завдання статті. Метою даної статті є дослідження питань оптимізації ведення бухгалтерського обліку на рахунках аналітичного обліку 7-9 класів на прикладі чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій АТ «Укрзалізниця».

Виклад основного матеріалу. Залізничний транспорт України – це складне господарство, до складу якого входять не тільки залізниці, але й підприємства, які безпосередньо залучені до єдиного перевізного процесу або забезпечують його. Такою ж складною є і організаційна структура управління залізничним транспортом, яка повинна забезпечити, з одного боку - централізоване керівництво і, з іншого, – надати можливість розширення прав і самостійності у прийнятті рішень виробничо-технологічним підрозділам. Отже, основою побудови фінансових відносин на залізничному транспорті служить ієрархія розподілу їх учасників відповідно до організаційної структури, де виділяється - на першому рівні - Товариство в цілому, на другому – бізнес-сегменти, на третьому – регіональні філії, акціонерні товариства, що входять до складу АТ «Українська залізниця», на четвертому – види економічної діяльності. Важливою складовою розвитку як залізничної галузі, так і окремого підприємства чи сегмента є деталізований облік доходів і витрат для формування фінансової та управлінської звітності. Недостатня деталізація і відсутність співставлення доходів і витрат призводить до неякісного аналізу операційної діяльності, а в довгостроковій перспективі до прийняття неправильних управлінських рішень. Відсутність аналізу субрахунків доходів і витрат підприємства несе у собі загрозу збільшення збитків у майбутніх періодах, оскільки управлінський персонал не має достатньої та повної інформації стосовно формування джерел доходів і витрат у розрізі кожної сфери діяльності та структурного підрозділу. Аналіз не може ґрунтуватися виключно на даних, отриманих з системи бухгалтерського обліку та звітності, адже існують також чинники, які необхідно брати до уваги на основі певних управлінських рішень та управлінської документації підприємства. Отримання необхідних даних на основі первинних документів вимагає багато часу, а в деяких випадках є зовсім неможливим. Для отримання таких даних необхідно складати

звітність про виробничі витрати не лише за їх видами та калькуляційним статтями, а й враховувати вплив середовища на формування витрат і зміни, що в ньому відбуваються [7].

Відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід», Паранюк В. у своїх працях зазначав, що операційна діяльність - це основна діяльність підприємства, яка пов'язана з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг), забезпечує основну частку доходу і є головною метою створення підприємства [1].

Трактування поняття «фінансові результати» різними науковцями відрізняються одне від одного, але це не впливає на суть визначення. Наприклад, Ф.Ф. Бутинець вважає, що фінансовий результат – це прибуток або збиток організації. Зіставлення доходів та витрат підприємства відображено у звіті. А.Г. Загородній і Г.Л. Вознюк визначають фінансовий результат як різницю між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час, приріст чи зменшення вартості власного капіталу внаслідок діяльності у звітному періоді; С.Л. Червінська – як різницю між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду; Р.В. Скалюк – як підсумкову категорію результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигід, отриманих (утрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена в абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства.

Станом на 01.01.2022 р. основну частку доходів АТ «Укрзалізниця» традиційно становлять вантажні перевезення. Ці доходи збільшилися з 30,6 до 31,2 млрд. грн. Доходи від перевезення пасажирів та багажу також зросли з 1,9 до 2,4 млрд. грн. Загалом доходи збільшилися з 35,6 до 37,0 млрд. грн. У звіті зазначений розподіл доходів від вантажних перевезень за складовими. При цьому видно, що суттєво збільшилася серед інших

вагонна складова. Операційні витрати АТ «Укрзалізниця» скоротилися з 39,2 до 38,6 млрд. грн. Це відбулося в основному за рахунок витрат на матеріали, ремонт та обслуговування (з 2,9 до 1,6 млрд. грн.), а також амортизацію (6,5 проти 6,1 млрд. грн.). Дещо скоротилися витрати на соціальне забезпечення (з 186 до 166 млн. грн.). Натомість зросли витрати на оплату праці персоналу (з 20,7 до 20,9 млрд. грн.), електроенергію (з 3,5 до 4,5 млрд. грн.), пальне (з 2,7 до 3,3 млрд. грн.) та податки (з 1,8 до 2,1 млрд. грн., не враховуючи податок на прибуток). Операційний збиток скоротився порівняно з аналогічним періодом з 3,6 до 1,6 млрд. грн. [8].

Залізничні перевезення на транспорті поділяються за видами сполучення на внутрішні, приміські та міжнародні. Різні види сполучення вимагають різних інструментів регулювання, для них характерні різні умови організації, різна дальність перевезень, а також присутні відмінності у використанні рухомого складу, швидкості руху, і, відповідно, різний рівень збитковості чи рентабельності. Значним недоліком в порядку ведення обліку можна вважати відсутність зведеної інформації про витрати за видами перевезень. Так на прикладі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій АТ «Укрзалізниця» нами розроблено порівняльну таблицю аналітичних рахунків доходів і витрат (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльний аналіз рахунків 7 та 9 класу та пропозиції щодо визначення аналітичних рахунків до субрахунку 903 «Собівартість реалізованих і послуг»

Клас 7. Доходи і результати діяльності		Клас 9. Витрати діяльності	
1		2	
70 Доходи від реалізації:		90 Собівартість реалізації:	
703 Дохід від реалізації робіт і послуг розроблено аналітику до рахунків		903 Собівартість реалізованих робіт і послуг	
7030	Дохід від пасажирських перевезень у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях	9030	Собівартість реалізованих послуг з пасажирських перевезень у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях

	70300	Дохід від пасажирських перевезень у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях регіональної філії-залізниці	Запропоновані аналітичні рахунки		90300	Собівартість пасажирських перевезень у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях регіональної філії-залізниці
	70301	Дохід від пасажирських перевезень у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях підрозділів регіональної філії- залізниці			90301	Собівартість пасажирських перевезень у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях підрозділів регіональної філії- залізниці
	70302	Дохід від пасажирських перевезень у внутрішньому (крім приміського) сполученні філії «УЗШК»)			90302	Собівартість пасажирських перевезень у внутрішньому (крім приміського) сполученні філії «УЗШК»)
7031	Дохід від пасажирських перевезень у приміському сполученні		9031	Собівартість реалізованих послуг з пасажирських перевезень у приміському сполученні		
	70310	Дохід від пасажирських перевезень у приміському сполученні регіональної філії-залізниці	Запропоновані аналіт. рахунки		90310	Собівартість пасажирських перевезень у приміському сполученні регіональної філії-залізниці
	70311	Дохід від пасажирських перевезень у приміському сполученні підрозділів регіональної філії-залізниці			90311	Собівартість пасажирських перевезень у приміському сполученні підрозділів регіональної філії-залізниці
7032	Дохід від вантажних перевезень		9032	Собівартість реалізованих послуг з вантажних перевезень		
	70320	Дохід від вантажних перевезень регіональної філії-залізниц	Запропоновані аналіт. рахунки		90320	Собівартість вантажних перевезень регіональної філії-залізниц
	70321	Дохід від вантажних перевезень підрозділів регіональної філії-залізниці			90321	Собівартість вантажних перевезень підрозділів регіональної філії-залізниці
	70322	Дохід від вантажних перевезень інших філій			90322	Собівартість вантажних перевезень інших філій
7033	Дохід від утримання та експлуатації об'єктів інфраструктури		9033	Собівартість реалізованих робіт і послуг з утримання та експлуатації об'єктів інфраструктури		
	70330	Дохід від утримання та експлуатації об'єктів інфраструктури регіональної філії-залізниці	Запропоновані аналіт. рахунки		90330	Собівартість утримання та експлуатації об'єктів інфраструктури регіональної філії-залізниці
	70331	Дохід від утримання та експлуатації об'єктів інфраструктури підрозділів регіональної філії-залізниці			90331	Собівартість утримання та експлуатації об'єктів інфраструктури підрозділів регіональної філії-залізниці
7034	Дохід від надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі)		9034	Собівартість реалізованих робіт з надання послуг локомотивної тяги		
	70340	Дохід від надання послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі) регіональної філії-залізниці	Запропоновані рахунки		90340	Собівартість послуг локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі) регіональної філії-залізниці
	70341	Дохід від надання послуг			90341	Собівартість послуг

		локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі) підрозділів регіональної філії-залізниці			локомотивної тяги (в пасажирському та вантажному русі) підрозділів регіональної філії-залізниці
7035	Дохід від надання послуг з ремонту рухомого складу		9035	Собівартість реалізованих робіт і послуг з ремонту рухомого складу	
	70350	Дохід від надання послуг з ремонту рухомого складу регіональної філії-залізниці	Запропоновані анал. рахунки	90350	Собівартість послуг з ремонту рухомого складу регіональної філії-залізниці
	70351	Дохід від надання послуг з ремонту рухомого складу підрозділів регіональної філії-залізниці		90351	Собівартість послуг з ремонту рухомого складу підрозділів регіональної філії- залізниці

Джерело: власна розробка авторів за даними Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій АТ «Укрзалізниця»

Розгляд та аналіз Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій АТ «Укрзалізниця» показав, що підприємство веде розгалужену аналітику субрахунків доходів, але не проводить достатній аналіз для співставлення доходів і витрат за операційною діяльністю підприємства через відсутність відповідних аналітичних рахунків витрат. Пропонується відкрити додаткові субрахунки 90300 - 90302 і так за кожним аналітичним субрахунком за аналогією з рахунками 703 і 903. На нашу думку, це дозволить провести більш якісний аналіз доходів і витрат у формах управлінської фінансової звітності підприємства. Так, для розподілу собівартості реалізованих послуг з пасажирських перевезень у внутрішньому, приміського та міжнародному сполученнях можна використати показник «Кількість відправлених пасажирських потягів прямого - місцевого, приміського або міжнародного сполучення» або показник «Пасажирооббіг» чи «Вантажооббіг». Для визначення фінансового результату від послуг з ремонту рухомого складу необхідно порівняти показники за субрахунком 7035 «Дохід від надання послуг з ремонту рухомого складу» за відповідними аналітичними рахунками та 9035 «Собівартість реалізованих робіт і послуг з ремонту рухомого складу

(перевезення)». Для визначення ж фінансового результату регіональної філії – залізниці та її структурних підрозділів пропонуємо розподіляти Собівартість реалізованих робіт і послуг з ремонту рухомого складу (перевезення). Базою для такого розподілу може бути, наприклад, кількість відремонтованих локомотивів або вагонних секцій за видами ремонтів або ж інший показник, який підприємство вважає за можливий для застосування. Такі рішення повинні бути прописані в Наказі (Положенні) Про облікову політику.

Так як в структурі залізничних підприємств є обслуговуючі підрозділи, то для обліку витрат на їх утримання теж доцільно встановити певні критерії і показники розподілу. Наприклад, для розподілу витрат між сортувальними і вантажними станціями пропонуємо застосовувати показник «Кількість відправлених вагонів» або «Кількість завантаженого або розвантаженого вантажу».

Для визначення витрат на утримання підрозділів електропостачання і списання вартості їх послуг на споживачів доцільно, на наш погляд, використовувати показник «Кількість електроенергії, відпущеної для тяги потягів» і «Кількість електроенергії, відпущеної споживачам».

Організація обліку, отримання детальної і своєчасної інформації в результаті обробки бухгалтерської та податкової інформації в структурних підрозділах залізничних підприємств, обробка первинних і зведених документів для проведення аналізу та прийняття рішень на робочих місцях неможливе без застосування інформаційних технологій. На сьогодні для отримання такої інформації застосовується Автоматизована Система Бухгалтерського Обліку Фінансового Обліку Бухгалтерського Обліку та Статистики (АСБО ФОБОС) структурних підрозділів залізниць, з використанням Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій залізничного транспорту України, затвердженого наказом Укрзалізниці від

19.01.2000 р. №17-Ц, методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, обліковою політикою Укрзалізниці та Методичними рекомендаціями по застосуванню на залізничному транспорті Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та особливостями організації бухгалтерського обліку в окремих структурних підрозділах. Додаткову детальну інформацію можуть надавати окремі продукти і модулі інших програмних продуктів. Так, наприклад, інформаційний продукт «Арт: Залізничне відвантаження» - надає можливість отримувати оперативні дані щодо руху і навантаження вагонів на залізничній дільниці. Система впроваджує єдині і зрозумілі правила обліку залізничного транспорту для підвищення ефективності оперативного управління, мінімізує використання паперових документів, замінюючи їх на електронні версії; оперативно та своєчасно отримувати дані про тривалість вантажних операцій з вагонами, оповіщення щодо наднормативних затримок, побудову оперативної системи контролю та обліку вантажопотоку, завантаження дислокації порожніх вагонів із пошти та інших джерел; прибуття вагонів на станцію; формування залізничних накладних з відправкою в АС "Клієнт УЗ" із даних зважування і іншу інформацію, яку можна використовувати для формування оперативних і статистичних звітів, використання в управлінському обліку для деталізації витрат і доходів.

Розробка та впровадження корисної управлінської звітності для потреб аналізу витрат є одним з основних факторів, що обумовлюють достовірність та оперативність результатів обліку. Такий аналіз може стати ефективним інструментом для щоденного контролю операційної діяльності підприємства, що дозволить досягати планових показників. Це особливо важливо в умовах системи управління, що базується на децентралізації, що характерна для великих промислових підприємств. Необхідно також зазначити потреби та запити користувачів внутрішнього

та зовнішнього середовища. Це стане підставою до формування методики аналізу операційних витрат, яка буде враховувати та покращувати комунікаційний зв'язок між основними ланками, задіяними в процесі прийняття управлінських рішень в сфері оптимізації обліку витрат та доходів підприємства.

В таблиці 2 представлено основні напрямки запитів потенційних внутрішніх і зовнішніх зацікавлених осіб щодо формування інформації про операційні витрати.

Таблиця 2

Інформаційні запити потенційних внутрішніх і зовнішніх зацікавлених осіб, що впливають на вибір методики аналізу операційних витрат

Ознака порівняння	Бухгалтерський облік	Управлінський облік
Користувачі інформації	Внутрішні: топ-менеджери, управлінський персонал різних рівнів; Зовнішні: кредитори, акціонери, постачальники, банки, споживачі, інвестори, податкова служба, міські та регіональні адміністрації, аудиторські фірми тощо	Внутрішні: управлінський персонал різних рівнів
Мета	Формування фінансових звітів для зовнішніх користувачів	Надання інформації менеджерам для прогнозування, планування, контролю, аналізу
Об'єкт	Підприємство в цілому	Центри відповідальності за товарною, організаційною або функціональною ознакою
Відкритість інформації	Публічність	Комерційна таємниця
Регламентація	Закони, стандарти, нормативні акти	Підприємство самостійно встановлює форму та порядок ведення обліку з урахуванням різних параметрів та чинників
Періодичність	Квартальна та річна	Оперативна, щоденна, щотижнева, щомісячна
Ступінь точності інформації	Висока точність, об'єктивність, достовірність	Допускаються приблизні та експертні оцінки
Обов'язковість ведення	Обов'язково з дати реєстрації до ліквідації	За рішенням адміністрації
Грошові вимірники	Єдиний грошовий	Натуральні та якісні

Ступінь відповідальності	В межах встановлених законодавством	Перед керівництвом
--------------------------	-------------------------------------	--------------------

Джерело: власна розробка авторів

Враховуючи різницю у запитах нами сформовано відмінність у ролі аналізу основних операційних витрат. Так, для зовнішніх користувачів це аналіз звітності в розрізі витратної частини; аналіз порівняння фактичних та нормативних показників виробничого процесу; виявлення помилок та відхилень; аналіз виробничих витрат за видами та калькуляційними статтями для цілей складання звітності, аналіз фінансового та майнового стану підприємства в коротко - та довгостроковій перспективі, аналіз структури виробничих витрат. Для внутрішніх – застосування методів аналізу структури, динаміки, порівняння, факторного та функціонально-вартісного аналізу операційних витрат, аналіз структури виробничих витрат за видами та калькуляційними статтями; порівняння фактичних, планових, договірних та нормативних показників виробничого процесу; виявлення помилок в процесі виробництва, відхилень та їх оперативне коригування на підставі даних отриманих в ході економічного аналізу витрат основного виду діяльності. Доцільно обґрунтувати важливість організаційно-аналітичного процесу, який формується під впливом факторів внутрішнього середовища. У зв'язку з цим, в таблиці 3 узагальнено вплив вибору методу обліку витрат на процес здійснення аналізу виробничих витрат. Це дозволить дати більш детальну оцінку існуючим методикам аналізу і окреслити ті методи, які повинні застосовуватися для аналізу саме операційних витрат, допомогти у розв'язанні поставлених задач може економічна наука, а саме – економічний аналіз. Економічний аналіз відіграє важливу роль у розвитку будь-якої сфери діяльності. Він виступає з'єднувальною ланкою між бухгалтерським обліком і кінцевим прийняттям управлінських рішень [9].

З 2018 року нормативною основою визнання доходів і витрат для підприємств, що звітують за міжнародними стандартами, є МСФЗ 15. Концептуальною основою фінансової звітності встановлено, що витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у зв'язку з вибуттям або амортизацією активів чи виникненням зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення через здійснення виплат учасникам [10].

Таблиця 3

Вплив процесу управління витратами на вибір методу аналізу

Методи управління операційними витратами	Особливості застосування методів аналізу операційних витрат
Позамовний метод	методи порівняння, групування, відносні та середні величини використовуються як за окремими замовленнями/договорами тощо, так і за загальним процесом операційної діяльності з метою оцінки фактичних результатів до планових. Крім того, можна застосовувати факторний аналіз, що визначатиме вплив окремих замовлень/договорів на загальний стан витрат та фінансовий результат
Попередільний метод	методи порівняння, групування, а також відносні та середні величини застосовуються окремо за кожним з переділів та за операційним процесом кожного виду продукції, що забезпечує виявлення недоліків на технологічних етапах всього виробництва. Застосування факторного аналізу та методів математичного моделювання дозволяє встановлювати вплив зміни виробничої собівартості на фінансовий результат за окремими переділами (етапами операційної діяльності)
Нормативний метод	основна мета аналізу – виявлення причин відхилень фактичних показників операційної діяльності від нормативних та оцінка їх впливу на фінансовий результат – досягається за рахунок використання традиційних методів (групування, порівняння) та факторного аналізу
Фактичний метод	аналізується структура витрат за калькуляційними статтями та за їх видами. Також здійснюється факторний аналіз та можуть будуватися математичні моделі прогнозування виробничих витрат
Змішаний метод	методи порівняння, групування, а також відносні та середні величини, факторний аналіз використовуються з метою аналізу виробничих витрат та ідентифікації шляхів мінімізації витрат і максимізації фінансового результату операційної діяльності
Метод «директ-костинг»	підставою для аналізу є поділ витрат на постійні та змінні, що впливає на використовувані методи групування та порівняння витрат. Також моделі факторного аналізу виробничої собівартості будують з припущення, що до собівартості включаються лише змінні виробничі витрати
Метод «стандарт-	необхідність постійного контролю значень відхилень фактичних показників від нормативних призводить до здійснення оперативного аналізу причин

костинг»	виникнення цих відхилень і тенденцій їхньої зміни в часі, виявлення шляхів мінімізації відхилень або здійсненні коригування встановлених норм
Метод «поглинутих» затрат	осовною відмінністю від інших методів управління витратами є порядок формування виробничої собівартості та, зокрема, розподіл загальновиробничих витрат. Це і впливає на здійснення групування витрат, їх порівняння, побудову факторних і математичних моделей

Джерело: узагальнення інформації на основі [7]

Як бачимо, визначення витрат, наведене у Концептуальній основі, за своєю сутністю аналогічне визначенню, що міститься в абзаці четвертому п. 3 НП(С)БО 1 [11].

На відміну від національних стандартів, міжнародні не містять окремих положень, що регулюють собівартість та інші витрати операційної діяльності. Окремі аспекти формування собівартості й визнання витрат передбачено в МСФЗ 15 [12], МСБО 2 [12], МСБО 16 [14], однак чимало питань залишаються на розсуд управлінського персоналу підприємства, зокрема:

- класифікація витрат;
- склад прямих і змінних витрат;
- бази й методи розподілу накладних витрат;
- порядок розподілу витрат у попроцесному виробництві;
- об'єкти розрахунку собівартості тощо.

Висновок. Проаналізувавши структуру субрахунків та аналітичних рахунків обліку доходів і витрат за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій АТ «Укрзалізниця» можемо дійти висновку про недостатність порівняння та співставлення розгалуженої системи аналітичних рахунків призводить до відсутності відповідного аналізу у формах управлінського обліку, а в довгостроковій перспективі до прийняття неправильних управлінських рішень. Саме запропоноване удосконалення методики обліку і розподілу витрат з метою формування собівартості послуг підрозділів залізничної галузі надасть можливість достовірно визначати фінансові результати їх

роботи та приймати участь у формуванні загального фінансового показника прибутковості чи збитковості діяльності підприємства.

Сучасні темпи інтеграції економіки України до міжнародного простору висувають перед великими промисловими підприємствами нові умови функціонування і потребують угодженої та прозорої інформації у бухгалтерському обліку та звітності. Перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та звітності надає змогу оптимізувати діяльність підприємств на міжнародному рівні, дає можливість зовнішнім користувачам інформації отримувати достовірні дані щодо їхньої діяльності. Складання фінансової звітності на основі вимог МСФЗ для суб'єктів господарювання є необхідною основою для їх ефективної взаємодії з міжнародним економічним простором.

Література

1. Парнюк В. Визначення поняття "Доход" в економічній теорії. *Економіка України*. 2012. № 3. С. 36-48.
2. Лоханова Н.О. Облік виручки по договорах з клієнтами – нові підходи до визнання відповідно до МСФЗ 15. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 21. С. 38–41.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. [5-те вид., доп. і перероб.] Ж. : ПП "Рута", 2003. 726 с.
4. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. К. : Знання, 2007. 1072 с.
5. Червінська С.Л. Особливості визначення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств. *Облік і фінанси АПК*. 2015. № 6. С. 107-110.
6. Скасюк Р.В. Сутність і значення фінансових результатів у системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств. URL:

- http://www.nbu.gov.ua/portall/natural/npkntu_e (дата звернення 24.11.2022).
7. Норд Г.Л., Фокін О.К. Передумову удосконалення методологічного забезпечення аналізу витрат виробництва. *Ефективна економіка*. 2017. №8. С. 17-18.
 8. Основні моменти фінансового звіту УЗ за першу половину року: веб-сайт. URL: <https://www.railinsider.com.ua/osnovni-momenty-finansovogo-zvitu-uz-za-pershu-polovynu-roku/> (дата звернення 09.10.2022 р.).
 9. Шило Л.А., Замедяньська Н.А. Сучасні методи економічного аналізу. *Проблеми економіки транспорт у: зб. Матеріалів доп. учасн. XIII Міжнар. наук.-практ. конф. Дніпро : ДНУЗТ, 2015. С. 88-89.*
 10. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р.: Концепція РМСБО. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення 09.10.2022 р.).
 11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. №73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 09.10.2022 р.).
 12. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf (дата звернення 09.10.2022 р.).
 13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення 09.10.2022 р.).
 14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення 09.10.2022 р.).

References

1. Parnyuk V. (2012). Vznachenyja ponyattya "dohod" v ekonomichnij teorii. *Ekonomika Ukrainy*, no. 3, pp. 36-48.
2. Lohanova N.O. (2014). Oblik viruchki po dogovorah z kliyentami – novi pidhodi do viznannya vidpovidno do MSFZ 15. *Investyciji: praktika ta dosvid*, no 21, pp. 38–41.
3. Butinec F.F. (2003). Buhgalterskij finansovij oblik: pidruchnik dlya studentiv specialnosti "Oblik i audit" ; za red. prof. F.F. Butincya. [5-te vid., dop. i pererob.]. Zh. : PP "Ruta", 726 pp.
4. Zagorodnij A.G. (2007). Finansovo-ekonomichnij slovnik / A.G. Zagorodnij, G.L. Voznyuk. K. : Znannya, 1072 pp.
5. Chervinska S.L. (2015). Osoblivosti viznachennja finansovih rezultativ diyalnosti agrarnih pidpriyemstv. *Oblik i finansi APK*, no 6, pp. 107-110.
6. Skasyuk R.V. Sutnist i znachennja finansovih rezultativ u sistemi rozvitku gospodarskoyi diyalnosti promislovih pidpriyemstv: URL: http://www.nbu.gov.ua/portal1/natura1/npkntu_e
7. Nord Gh.L., Fokin O.K. (2017). Peredumovu udoskonalennja metodologichnogho zabezpechennja analizu vytrat vyrobnyctva. *Efektivna ekonomika*, no. 8, pp. 17-18.
8. Osnovni momenty finansovogho zvituv UZ za pershu polovynu roku: veb-sajt. URL: <https://www.railinsider.com.ua/osnovni-momenty-finansovogo-zvituv-uz-za-pershu-polovynu-roku/>
9. Shylo L.A., Zamedjansjka N.A. (2015). Suchasni metody ekonomichnogho analizu. Proceedings of the *Problemy ekonomiky transportu: III Mizhnar. nauk.- prakt. konf.* (Dnipro : DNUZT, 2015, pp. 88-89).
10. Konceptualjna osnova finansovoji zvitnosti vid 01.09.2010 r. : Koncepcija RMSBO. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (data zvernennja 09.10.2022 r.).

11. Ministerstvo finansiv Ukrainy. Ofitsiinyi sait. Pro zatverdzhennja Nacionaljnogho polozhennja (standartu) bukhghaltersjkogho obliku 1 «Zaghaljni vymoghy do finansovoji zvitnosti» : zatv. nakazom vid 07.02.2013 r., no 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
12. Mizhnarodnyj standart finansovoji zvitnosti 15 «Dokhid vid doghovoriv z klijentamy». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf
13. Mizhnarodnyj standart bukhghaltersjkogho obliku 2 «Zapasy». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021
14. Mizhnarodnyj standart bukhghaltersjkogho obliku 16 «Osnovni zasoby». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014