МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

УКРАЇНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ

О. Г. Кірдіна, В. М. Орлова, О. Д. Стешенко

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ І КОНТРОЛЬ ДІЯЛЬНОСТІ

Навчальний посібник

Харків - 2026

УДК 657:656.2-047.64(075)

К 13

Рекомендовано до друку вченою радою Українського державного університету залізничного транспорту як навчальний посібник (витяг із протоколу № 8 від 3 липня 2026 р.)

Рецензенти:

професори Л. Л. Калініченко (ХНУ імені В. Н. Каразіна, м. Харків),
Т. Ю. Чаркіна (Український державний університет науки і технологій, м. Дніпро)

К 13 Кірдіна О. Г., Орлова В. М., Стешенко О. Д. Облікова політика підприємств залізничного транспорту і контроль діяльності: Навч. посібник. – Харків: УкрДУЗТ, 2026. – 314 с., рис. 15, табл. 28.

ISBN

У навчальному посібнику розглянуто теоретичні та практичні аспекти формування облікової політики підприємств залізничного транспорту і контролю діяльності. Обґрунтовано необхідність переосмислення значення облікової політики в процесі управління підприємством залізничного транспорту. Особливу увагу приділено застосуванню альтернативних способів і прийомів обліку окремих видів активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, критичному оцінюванню та вибору найбільш оптимального варіанта залежно від поставлених цілей, що дасть змогу розв'язати конкретні управлінські проблеми на залізничному транспорті. Навчальний посібник призначений для докторантів, аспірантів, наукових співробітників, здобувачів економічних спеціальностей закладів вищої освіти, управлінського персоналу всіх ланок, бухгалтерів та економістів підприємств, які цікавляться питаннями порядку формування облікової політики підприємств залізничного транспорту і її документального оформлення.

УДК 657:656.2-047.64(075)

© Український державний університет залізничного транспорту, 2026.
© Кірдіна О. Г., Орлова В. М., Стешенко О. Д., 2026.

ISBN

ЗМІСТ

ВСТУП..... 5
1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОТРУ 7
1.1. Загальна характеристика поняття облікової політики 7
1.2. Правові та нормативні засади формування облікової політики..... 9
1.3. Роль облікової політики в системі управління підприємством..... 13
2. ОСОБЛИВОСТІ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ .....
ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ 19
2.1. Організаційно-економічна характеристика залізничного транспорту . 19
2.2. Основні напрями діяльності структурних підрозділів залізничного транспорту..... 23
2.3. Галузева специфіка обліку господарської діяльності підприємств залізничного транспорту 28
3. ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ АТ «УКРЗАЛІЗНИЦЯ» 33
3.1. Принципи і послідовність формування облікової політики..... 33
3.2. Елементи облікової політики згідно з НП(С)БО та МСФЗ 37
3.3. Документальне оформлення облікової політики..... 52
4. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ .....
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 62
4.1. Організація бухгалтерського обліку 62
4.2. Форми первинних документів і правила документообігу 68
4.3. Бухгалтерський облік внутрішньогосподарських розрахунків..... 75
5. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ..... 82
5.1. Облік необоротних активів 82
5.2. Облік запасів..... 103
5.3. Облік витрат..... 119
5.4. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості 131
5.5. Облік забезпечень і зобов’язань 137
5.6. Облік оплати праці та виплат працівникам 145
5.7. Облік доходів і фінансових результатів..... 161
6. ВПЛИВ ОКРЕМИХ ЕЛЕМЕНТІВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ .....
НА ПОДАТОК НА ПРИБУТОК..... 174

6.1. Вплив зміни методу нарахування амортизації 174
6.2. Вплив зміни методу списання запасів 182
6.3. Вплив зміни створення резерву сумнівних боргів 192
6.4. Відображення податкових різниць та облікова політика в податковому плануванні 204
7. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ .....
НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ .....
ЗГІДНО З ОБЛІКОВОЮ ПОЛІТИКОЮ 216
7.1. Сутність, завдання і види внутрішнього контролю 216
7.2. Організація системи внутрішнього контролю 222
7.3. Роль облікової політики в забезпеченні ефективного контролю 232
8. ЗОВНІШНІЙ КОНТРОЛЬ І АУДИТ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАЛІЗНИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ 238
8.1. Форми та джерела зовнішнього контролю 238
8.2. Аудит облікової політики: підходи і методи 247
8.3. Взаємодія підприємств із контролюючими органами 252
9. ЦИФРОВІ ТЕХНОЛОГІЇ В ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛІ .....
НА ЗАЛІЗНИЧНОМУ ТРАНСПОРТІ 259
9.1. Сучасні ІТ-рішення для обліку на залізничних підприємствах 259
9.2. Електронні системи внутрішнього контролю 266
9.3. Перспективи цифровізації облікової політики на залізничному транспорті 274
10. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ РОЗРОБЛЕННЯ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ 280
10.1. Методика розроблення положення про облікову політику 280
10.2. Типові помилки з формуванням облікової політики 288
10.3. Оцінювання ефективності облікової політики на практиці 293
БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК 300
Додаток 1. Словник термінів 305
Додаток 2. Перелік постійних і змінних загальновиробничих витрат 310
Додаток 3. Приклад графіка документообігу 311

ВСТУП

Сучасні умови господарювання потребують від підприємств залізничного транспорту високого рівня прозорості фінансової інформації, ефективного управління ресурсами та дотримання вимог національних і міжнародних стандартів обліку. Важливу роль у цьому процесі відіграє облікова політика, яка визначає правила та методи ведення бухгалтерського обліку, формує єдиний підхід для оцінювання активів і зобов'язань, а також забезпечує достовірність фінансової звітності.

Для великих підприємств галузі, зокрема АТ «Укрзалізниця», облікова політика має стратегічне значення, адже від її чіткості та послідовності залежить не лише результативність внутрішнього управління, але і рівень довіри інвесторів, кредиторів і державних органів до діяльності компанії. Крім того, правильно сформована облікова політика є основою для організації якісного внутрішнього та зовнішнього контролю, що допомагає вчасно виявляти відхилення, мінімізувати ризики та підвищувати ефективність використання фінансових і матеріальних ресурсів.

Актуальність дослідження облікової політики підприємств залізничного транспорту зумовлена особливостями їхньої діяльності: масштабністю господарських процесів, значними обсягами фінансових ресурсів, багатогалузевою структурою і стратегічним значенням для національної економіки. В умовах інтеграції України у світовий економічний простір залізничні підприємства стикаються з необхідністю гармонізації власної системи обліку та звітності з міжнародними вимогами, що потребує глибокого розуміння принципів формування облікової політики.

Особливе значення має і те, що підприємства залізничного транспорту здійснюють діяльність у сфері природної монополії, де ефективність управлінських рішень безпосередньо залежить від достовірності та своєчасності бухгалтерської інформації. Тому формування прозорої та

адаптованої до сучасних вимог облікової політики є не лише обов’язком, а й конкурентною перевагою, що дає змогу оптимізувати фінансові потоки, підвищити інвестиційну привабливість і зміцнити довіру з боку суспільства.

Навчальний посібник має на меті розкрити теоретичні та практичні засади формування облікової політики підприємств залізничного транспорту, визначити особливості її документального оформлення, а також охарактеризувати систему контролю за фінансово-господарською діяльністю.

Предметом навчального посібника є теоретичні та практичні аспекти формування облікової політики і організації контролю діяльності підприємств залізничного транспорту. Зокрема, розглянуто принципи та елементи облікової політики, порядок її документального оформлення, а також методи контролю, спрямовані на забезпечення фінансової стабільності та підвищення ефективності управління.

Особливу увагу приділено узгодженню національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами фінансової звітності, що є важливим кроком у напрямі інтеграції українських підприємств у світовий економічний простір.

Отже, посібник спрямований на формування у здобувачів, науковців і практиків комплексного уявлення про роль і значення облікової політики та контролю в забезпеченні ефективного функціонування підприємств залізничного транспорту.

1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ

Облік - це мова бізнесу,
а облікова політика – його граматика.
У. Патон
(найвпливовіший американський
учений-бухгалтер XX ст.)

1.1. Загальна характеристика поняття облікової політики

Ефективне функціонування будь-якого підприємства в умовах ринкової економіки неможливе без чітко організованої системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує формування достовірної, своєчасної та повної інформації про фінансово-господарську діяльність. Важливим елементом цієї системи є облікова політика, яка визначає методичні, технічні та організаційні аспекти ведення обліку на підприємстві. Її формування ґрунтується на вимогах чинного законодавства, міжнародних стандартах фінансової звітності та специфіці діяльності суб'єкта господарювання. Розуміння сутності поняття облікової політики та її ролі у процесі управління підприємством є необхідною передумовою для забезпечення прозорості облікової інформації та ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

Питаннями дослідження визначення суті та порядку формування облікової політики, її основних принципів і методів займалися такі відомі фахівці в галузі економіки, як Ф. Ф. Бутинець [5], М. В. Кужельний [22], В. А. Кулик [24] та інші.

Розглянемо визначення поняття облікової політики (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Наукові підходи щодо визначення поняття
«облікова політика підприємства»

Науковець	Визначення
В. Г. Швець [53]	сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності
Ф. Ф. Бутинець [5]	система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, що закріплена відповідним внутрішнім нормативним актом на визначений строк
М. С. Пушкар [41]	це конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів
О. В. Пальчук [36]	цілеспрямована діяльність людей з управління бухгалтерським обліком для досягнення поставленої мети
П. Є. Житний [13]	визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і домогтися успіхів у конкурентній боротьбі

У роботах цих науковців розкрито основні аспекти проблеми формування облікової політики та її реалізації в практичній діяльності підприємства. Однак щодо деяких питань серед науковців існують різні думки, які, як ми вважаємо, свідчать про те, що ці питання ще недостатньо вивчені та потребують подальших досліджень. Зокрема, це стосується місця принципів бухгалтерського обліку в системі бухгалтерського обліку, визначення їхньої сутності та змісту, дослідження факторів впливу на принципи бухгалтерського обліку, порядку їх формування та контролю за дотриманням.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовує підприємство для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [16].

Під поняттям «політика» на рівні окремого підприємства розуміють форми і методи відстеження і підтримки пріоритетів для досягнення основних цілей підприємства. Це поняття припускає наявність альтернативних напрямів, вибір яких пов'язаний із процесом ухвалення управлінських рішень. Наприклад, ринкові умови передбачають наявність альтернатив щодо вибору напрямів розвитку, обсягів виробництва, ресурсів, джерел фінансування, форм і методів інвестування і т. ін. Як наслідок, у господарській практиці набули поширення такі поняття, як економічна, технічна, соціальна, фінансова, податкова, амортизаційна, облікова політика тощо.

Облікова політика в загальному розумінні являє собою сукупність прийомів і способів ведення бухгалтерського обліку, щодо яких чинними нормативними документами дозволені альтернативні варіанти, а підприємствам надано право їх самостійно вибирати [22].

Метою облікової політики є повне відображення фінансового стану підприємства та надання достовірної інформації для ухвалення управлінських рішень. З точки зору фінансового обліку основною метою є дотримання всіх вимог для складання фінансової звітності та надання зовнішнім користувачам повного розуміння змісту облікової політики. Якщо розглядати облікову політику з точки зору управлінського обліку, то мета полягає у формуванні доцільної системи забезпечення інформацією для ухвалення управлінських рішень. Відповідно до податкового обліку, метою є вибір найкращої податкової системи.

1.2. Правові та нормативні засади формування облікової політики

До основних нормативних документів, які регулюють обліковий процес підприємств, належать Закон України «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні» [16], Національні Положення (стандарти) обліку [32] та інші нормативні документи. Однак їх необхідно доповнити конкретними методологічними розробками, які забезпечать стійкість організації в мінливих умовах господарської діяльності підприємства.

Сформована на підприємстві облікова політика має бути оформлена організаційно-розпорядчим документом (наказом, розпорядженням, положенням тощо). Зміст цих організаційно-розпорядчих документів детально розглянуто нижче.

Наказ – це внутрішній (локальний) правовий акт, який видає керівник підприємства для вирішення найважливіших питань діяльності підприємства. Цей документ діє виключно в межах конкретного підприємства і тому має містити такі реквізити: назву підприємства, дату і номер, назву виду документа, текст і підпис керівника, а також осіб, відповідальних за виконання.

Розпорядження – це правовий акт управління посадової особи (керівника) державного органу, організації, установи, підприємства (незалежно від форми власності), виданий у межах їхньої компетенції і обов'язковий для виконання громадянами (працівниками) і підпорядкованими організаціями, яким адресовано наказ, для вирішення оперативних питань. Має обмежений строк дії і поширене на вузьке коло організацій, посадових осіб і громадян - виконавців розпорядження.

Положення – правовий акт, що встановлює основні правила організаційної діяльності підприємств, організацій, установ, фірм і їхніх структурних підрозділів, а також підвідомчих їм установ, організацій і підприємств (філій), що перебувають у їхньому підпорядкуванні; складають зі створенням нових підприємств, організацій чи установ. Затверджує вищий орган або керівник установи.

Аналіз змісту наведених вище організаційно-розпорядчих документів щодо документального оформлення облікової політики показує, що

найбільш придатним для цієї мети є *наказ*, який видає керівник підприємства для вирішення основних та оперативних завдань.

Що стосується *розпорядження*, то воно, на відміну від *наказу*:

● має обмежений строк дії;

● стосується дуже вузького кола посадових осіб;

● відповідно до ділової практики, підписано заступниками керівника підприємства (іншими уповноваженими на це посадовими особами);

● практично не використовуване для затвердження інших документів підприємства [26].

При цьому важливо враховувати умови забезпечення правильності облікової політики, які відображені на рис. 1.1.

Рис. 1.1. Умови забезпечення правильності облікової політики

Учені-обліковці по-різному підходять до виокремлення складових частин *наказу* про облікову політику (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Бачення вчених структури *наказу* про облікову політику

Науковець	Структура *наказу* про облікову політику
Т. Дроздова [12]	Розділ 1. Встановлення на підприємстві облікової політики Розділ 2. Організація бухгалтерського обліку
В. А. Кулик [24]	Розділ 1. Елементи облікової політики фінансового обліку та звітності Розділ 2. Елементи облікової політики управлінського обліку та звітності
Ф. Ф. Бутинець [5]	Преамбула Розділ 1. Організація роботи облікового апарату Розділ 2. Методика обліку Розділ 3. Організаційно-технічні аспекти
М. С. Пушкар, М. Т. Щирба [41]	Загальні положення Розділ 1. Методика облікового процесу Розділ 2. Техніка облікового процесу Розділ 3. Організація облікового процесу
Р. Е. Островерха [33]	Преамбула Розділ 1. Організація роботи апарату бухгалтерії Розділ 2. Методика бухгалтерського обліку Розділ 3. Техніка бухгалтерського обліку
В. Міняйло [30]	Розділ 1. Організація бухгалтерського обліку Розділ 2. Основні положення про застосування принципів, оцінювання статей і методів обліку відносно окремих статей звітності Розділ 3. Прикінцеві положення
Л. Полякова, З. Билень [40]	Розділ 1. Принципи обліку Розділ 2. Організація облікових робіт Розділ 3. Методика облікових робіт
Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, П. Я. Хомин [14]	Розділ 1. Методологічні принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку Розділ 2. Організація роботи облікового апарату Розділ 3. Технічна організація обліку Розділ 4. Організація бухгалтерського обліку
Л. К. Сук, П. Л. Сук [47]	Розділ 1. Загальні положення Розділ 2. Форма обліку Розділ 3. Робочий план рахунків Розділ 4. Графік документообігу Розділ 5. План проведення інвентаризацій Розділ 6. Склад фінансової, податкової статистичної та оперативної звітності Розділ 7. Положення про архів підприємства Розділ 8. Методика ведення обліку

Рекомендації щодо змісту розпорядчого документа про облікову політику надані в листі Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику» [26], де зазначено, що питання формування облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства, органу, уповноваженого управляти державним майном, органу, уповноваженого управляти корпоративними правами держави. Повноваження власника (власників) підприємства щодо формування облікової політики реалізовані визначенням у розпорядчому документі переліку методів і процедур оцінювання, обліку, для яких нормативною базою передбачено більше одного варіанта [26].

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства № 635 [26], наказ про облікову політику включає принципи, методи та процедури, які застосовують підприємства для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності, а також попередні оцінки, використані суб'єктом господарювання для розподілу витрат між відповідними обліковими періодами.

1.3. Роль облікової політики в системі управління підприємством

Ефективна організація бухгалтерського обліку на підприємстві починається перш за все з розроблення його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації і ведення бухгалтерського обліку підприємством із загальноприйнятих у державі [24].

Усі підприємства як суб'єкти господарювання формулюють цілі та вибирають засоби для їх реалізації, тобто формують свою політику з оплати праці, кадрову, цінову, кредитну, фінансову, облікову тощо.

Отже, облікова політика – це складова політики підприємства, що направлена на створення умов здійснення облікового процесу. Це

сукупність дій з упорядкування та управління, організаційна і контрольно-регулятивна сфера облікової діяльності.

З практичної точки зору, проблема полягає в необхідності встановлення на кожному підприємстві власної облікової політики, що в основному зумовлено можливістю вибору варіантів організації рахунків.

За Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [16] і НП(С)БО [32], формуючи облікову політику підприємства, у першу чергу необхідно враховувати вплив таких факторів:

1) форма власності та організаційно-правовий статус підприємства, які визначають особливості ведення бухгалтерського обліку відповідно до системи управління, форми контролю та звітності;

2) чинна система оподаткування – найбільше впливає на формування облікової політики, оскільки облік податкових платежів і розрахунків становить загальну систему податкового обліку підприємства, що є важливим фактором фінансово-господарської діяльності підприємства. Податкове законодавство впливає на принципи, методи і техніку ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;

3) фінансово-економічний розвиток – внутрішній фактор, який впливає на облікову політику. Він включає потенціал виробництва та подальшого розвитку підприємства, тактичні та стратегічні підходи щодо розвитку підприємства, інвестиційні активи та основні принципи, які потрібно врахувати з формуванням облікової політики;

4) технічна оснащеність управління – рівень автоматизації визначає вибір форми бухгалтерського обліку, яка полегшує обліковий процес із найменшими витратами;

5) ефективність системи інформаційного забезпечення підприємства, тобто раціональні та обґрунтовані заходи, які дають змогу внутрішнім і зовнішнім користувачам своєчасно отримувати повну та якісну інформацію;

6) кваліфікація персоналу підприємства – чисельність, структура апарату управління та рівень кваліфікації працівників впливають на діяльність підприємства;

7) масштаби діяльності підприємства – із формуванням облікової політики потрібно враховувати показники діяльності суб'єкта господарювання, організаційну структуру: наявність відділів, філій та інші фактори [30].

Розробляючи облікову політику, потрібно враховувати, що на процес її формування також впливають дві основні групи факторів: зовнішнє ринкове середовище та внутрішнє середовище виробничої системи.

Ці групи включають такі основні підгрупи факторів: економічні, технологічні (технічні), організаційні, політичні, правові, соціальні та екологічні. Узагальнені підгрупи факторів мають однакові класифікаційні ознаки, проте підгрупа зовнішніх факторів опосередковано впливає на формування облікової політики виробничих систем у цілому, тоді як підгрупа внутрішніх факторів безпосередньо визначає умови формування облікової політики конкретного підприємства. Рейтингові оцінки зовнішніх і внутрішніх факторів можуть не тільки збігатися, але й суттєво відрізнятися.

Визначення факторів за класифікаційними ознаками визначає методику, обсяг і зміст політики обліку. Відбувається конкретизація методу бухгалтерського обліку, яка веде до чітких пояснень щодо її застосування в конкретних умовах господарювання [26].

Облікова політика підприємства має на меті забезпечення:

■ повноти відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності;

■ своєчасного відображення операцій господарської діяльності в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності;

■ більшого ступеня готовності визнати витрати і зобов'язання бухгалтерського обліку, ніж потенційні доходи та активи, тим самим запобігаючи утворенню прихованих резервів;

■ відображення в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності, виходячи не скільки з їхньої правової форми, скільки з економічного змісту і умов господарювання;

■ тотожності даних аналітичного обліку оборотам і залишкам за рахунками синтетичного обліку на останній календарний день кожного місяця;

■ раціонального ведення бухгалтерського обліку, виходячи з умов господарювання і величини підприємства, а також співвідношення витрат на формування інформації про конкретний об'єкт бухгалтерського обліку та корисності цієї інформації.

Облікова політика включає такі складові:

1) методологічна – це основні правила, порядок, законодавчі нормативи і положення облікової системи, способи оцінювання майна та зобов'язань, особливості обліку та оцінювання основних засобів, товарно-матеріальних запасів, нематеріальних активів, обґрунтування вибору методу нарахування амортизації для різних видів основних засобів, методи обчислення доходу тощо;

2) технічна – це вибір форми введення обліку та розроблення власного робочого плану рахунків, перелік облікових регістрів, їх побудови, послідовність і техніку запису, їхнього взаємозв'язку, а також систему попереднього, поточного і наступного бухгалтерського контролю. Крім того, технічний аспект облікової політики може включати розроблення різних варіантів розподілу витрат з управління виробництвом і його обслуговування, форму ведення бухгалтерського обліку, визначення складу внутрішньої звітності для апарату управління;

3) організаційна – визначення прав і обов'язків бухгалтерського апарату, його структури, розподіл посадових функцій тощо. Іншими словами, важливим елементом організаційного аспекту принципів бухгалтерського обліку є встановлення чітких меж розподілу праці.

Облікову політику підприємства формують із метою забезпечення своєчасного складання фінансової звітності, її достовірності, корисності для зацікавлених користувачів. Крім того, вона служить основою для розроблення цінової, інвестиційної та політики постачання і збуту.

Запитання для самоконтролю

1. Дайте визначення поняття «облікова політика підприємства» і назвіть її основні елементи.
2. Які фактори впливають на формування облікової політики підприємства?
3. Які нормативно-правові акти регламентують порядок розроблення та затвердження облікової політики в Україні?
4. Які принципи бухгалтерського обліку враховують із формуванням облікової політики?
5. Які методичні, технічні та організаційні аспекти охоплює облікова політика?

Тестові завдання

1. Що є обліковою політикою підприємства згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»:

1) план рахунків бухгалтерського обліку;
2) сукупність принципів, методів і процедур ведення обліку;
3) Стратегія розвитку підприємства;
4) первинні документи?

2. Хто затверджує облікову політику на підприємстві:

1) Міністерство фінансів України;
2) керівник підприємства;
3) бухгалтер підприємства;
4) Державна податкова служба?

3. Який документ є основою для формування облікової політики в Україні:

1) Міжнародні стандарти аудиту;

2) Податковий кодекс України;

3) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»;

4) Господарський кодекс України?

4. До яких аспектів належать вибрані підприємством методи оцінювання запасів:

1) організаційних;

2) методичних;

3) технічних;

4) інформаційних?

5. Що з наведеного є прикладом технічного аспекту облікової політики:

1) метод нарахування амортизації;

2) порядок проведення інвентаризації;

3) використання бухгалтерського програмного забезпечення;

4) вибір форми бухгалтерського обліку?

Питання для самостійного вивчення

1. Порівняйте вимоги національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) щодо формування облікової політики.

2. Дослідіть порядок документального оформлення облікової політики на прикладі конкретного підприємства.

3. Розкрийте роль облікової політики в забезпеченні порівнянності фінансової звітності за різні періоди.

4. Розгляньте приклади впливу облікової політики на інвестиційну привабливість підприємства.

2. ОСОБЛИВОСТІ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ

Залізниця – це артерія держави, по якій пульсує її економічне життя.

2.1. Організаційно-економічна характеристика залізничного транспорту

Залізничний транспорт є стратегічною галуззю економіки будь-якої країни, яка формує єдиний транспортний простір і забезпечує основні потреби суспільства та господарства в перевезеннях. Його організаційно-економічна характеристика визначена унікальним поєднанням технологічних, операційних і ринкових особливостей, що формує специфічну модель господарювання.

Для сучасного етапу розвитку залізничного транспорту України характерні глибокі трансформаційні процеси, спрямовані на адаптацію галузі щодо вимог ринкової економіки та євроінтеграції. Організаційно-економічна модель залізниці сьогодні – це динамічна система, що поєднує планову економіку з новими підходами щодо управління та конкуренції.

Сьогодні організаційна структура залізничного транспорту України, зосереджена на АТ «Укрзалізниця», перебуває в процесі реформування, головним завданням якого є відокремлення функцій управління інфраструктурою. Це має на меті залучити приватні інвестиції, підвищити ефективність і конкурентоспроможність галузі, що кардинально впливає на всі її економічні показники.

Акціонерне товариство «Українська залізниця» є юридичною особою, що утворена відповідно до Закону України «Про особливості утворення

акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування», Постанови Кабінету Міністрів України «Про утворення публічного акціонерного товариства «Українська залізниця» від 25 червня 2014 р. № 200 [2].

АТ «Укрзалізниця» є державним акціонерним товариством, засновником якого є держава в особі Кабінету Міністрів України. Управляє корпоративними правами держави стосовно АТ Кабінет Міністрів України. Корпоративними правами держави, переданими до статутного капіталу АТ, управляє товариство. Єдиним акціонером є держава в особі Кабінету Міністрів України [2].

АТ утворене як акціонерне товариство, 100 відсотків акцій якого закріплені в державній власності, на базі Державної адміністрації залізничного транспорту України, а також підприємств, установ та організацій залізничного транспорту загального користування, які реорганізовано шляхом злиття, згідно з дод. 1 до Постанови Кабінету Міністрів України «Про утворення публічного акціонерного товариства «Українська залізниця» від 25 червня 2014 р. № 200 [2].

Метою діяльності залізничного транспорту є задоволення потреб держави, юридичних і фізичних осіб у безпечних і якісних залізничних перевезеннях у внутрішньому та міжнародному сполученні, роботах і послугах, що виконує та надає товариство, забезпечення ефективного функціонування та розвитку залізничного транспорту, створення умов для підвищення конкурентоспроможності транспортної галузі, а також отримання прибутку від провадження підприємницької діяльності.

Основними завданнями залізничного транспорту є:

- надання послуг із перевезення пасажирів, вантажів, зокрема небезпечних вантажів, багажу, вантажобагажу і пошти залізничним транспортом у внутрішньому та міжнародному сполученні;

● надання послуг із доступу до інфраструктури залізничного транспорту та інших послуг, пов’язаних із використанням об’єктів інфраструктури;

● надання послуг з охорони вантажів, прийнятих для перевезення, а також охорона штучних споруд, об’єктів інфраструктури залізничного транспорту, провадження іншої охоронної діяльності;

● проєктування, будівництво, утримання, експлуатація, реконструкція, ремонт, модернізація, технічне переоснащення та інші види покращення об’єктів інфраструктури залізничного транспорту;

● надання транспортно-експедиторських послуг, організація перевезень залізничним транспортом, організація групових або індивідуальних відправлень вантажів;

● вживання заходів для гарантування безпеки функціонування залізничного транспорту і надійності його роботи;

● інші.

Предметом діяльності АТ « Укрзалізниця» є [2]:

■ надання послуг із перевезення пасажирів, вантажів, зокрема небезпечних вантажів, багажу, вантажобагажу і пошти залізничним транспортом у внутрішньому та міжнародному сполученні;

■ надання послуг із доступу до інфраструктури залізничного транспорту та інших послуг, пов’язаних із використанням об’єктів інфраструктури;

■ надання послуг з охорони вантажів, прийнятих для перевезення, а також охорона штучних споруд, об’єктів інфраструктури залізничного транспорту, провадження іншої охоронної діяльності;

■ проєктування, будівництво, утримання, експлуатація, реконструкція, ремонт, модернізація, технічне переоснащення та інші види покращення об’єктів інфраструктури залізничного транспорту;

■ надання транспортно-експедиторських послуг, організація перевезень залізничним транспортом, організація групових або індивідуальних відправлень вантажів;

■ інше.

Акціонерне товариство утворює філії, представництва, інші відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи як на території України, так і за її межами, які діють на підставі положень.

Фінансово-господарську діяльність провадять відповідно до фінансового плану, який складається згідно із законодавством.

Майно АТ становлять основні засоби та оборотні кошти, майнові права, акції (частки) у статутному (складеному) капіталі господарських товариств, цінні папери, а також інші активи, вартість яких відображена в самостійному балансі акціонерного товариства.

Залізничний комплекс є багатогалузевим господарством із широко розгалуженою інфраструктурою. Саме тому управління всіма об’єктами залізничного транспорту не можна здійснювати виключно з одного центру, а забезпечувати поєднання функціонального (галузевого) і територіального підпорядкування. Застосування такого підходу щодо управління має ряд причин. Головна – це велика кількість і різноманітність виробничої діяльності підприємств, що беруть участь у здійсненні процесу перевезень: регіональні філії, філії АТ, структурні підрозділи, виробничі підрозділи.

Отже, сутність територіально-галузевого підходу щодо управління залізничним транспортом проявляється в тому, що управління перевезеннями здійснюване у двох вимірах, оскільки, окрім адміністративного управління, через поділ на окремі регіональні філії. Це забезпечує єдність політики щодо розвитку та експлуатації технічних засобів у масштабі всієї залізничної мережі.

Така система управління потребує створення відповідної системи організації управлінського та фінансового обліку.

Організаційна структура галузі історично склалася як централізована і мережева, що зумовлено необхідністю забезпечення безперервності, безпеки та синхронізації руху на всій мережі. Економіка залізниці ґрунтована на принципі забезпечення максимального вантажо- та пасажирообігу на існуючій потужності мережі, оскільки саме це є головним шляхом зниження собівартості одиниці продукції.

Для сучасного етапу розвитку галузі в Україні характерні пошук балансу між виконанням суспільних функцій (забезпечення доступності транспортних послуг) і необхідністю функціонувати на комерційних засадах, що відображено в структурі та економічних результатах діяльності.

2.2. Основні напрями діяльності структурних підрозділів залізничного транспорту

Ефективність і надійність роботи залізничного транспорту як єдиного технологічного комплексу забезпечена чіткою та узгодженою діяльністю його філій. Кожен із них виконує спеціалізовану функцію, разом утворюючи ланцюг створення кінцевого продукту – транспортної послуги з перевезення вантажів і пасажирів.

Відповідно до національного класифікатора видів економічної діяльності України, на залізничному транспорті виділяють такі види діяльності: основні види економічної діяльності; допоміжна діяльність; інші види економічної діяльності (рис. 2.1).

Основні види економічної діяльності включають такі групи: послуги з перевезення; види економічної діяльності, що забезпечують перевезення.

До послуг із перевезень включені такі підкласи:

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

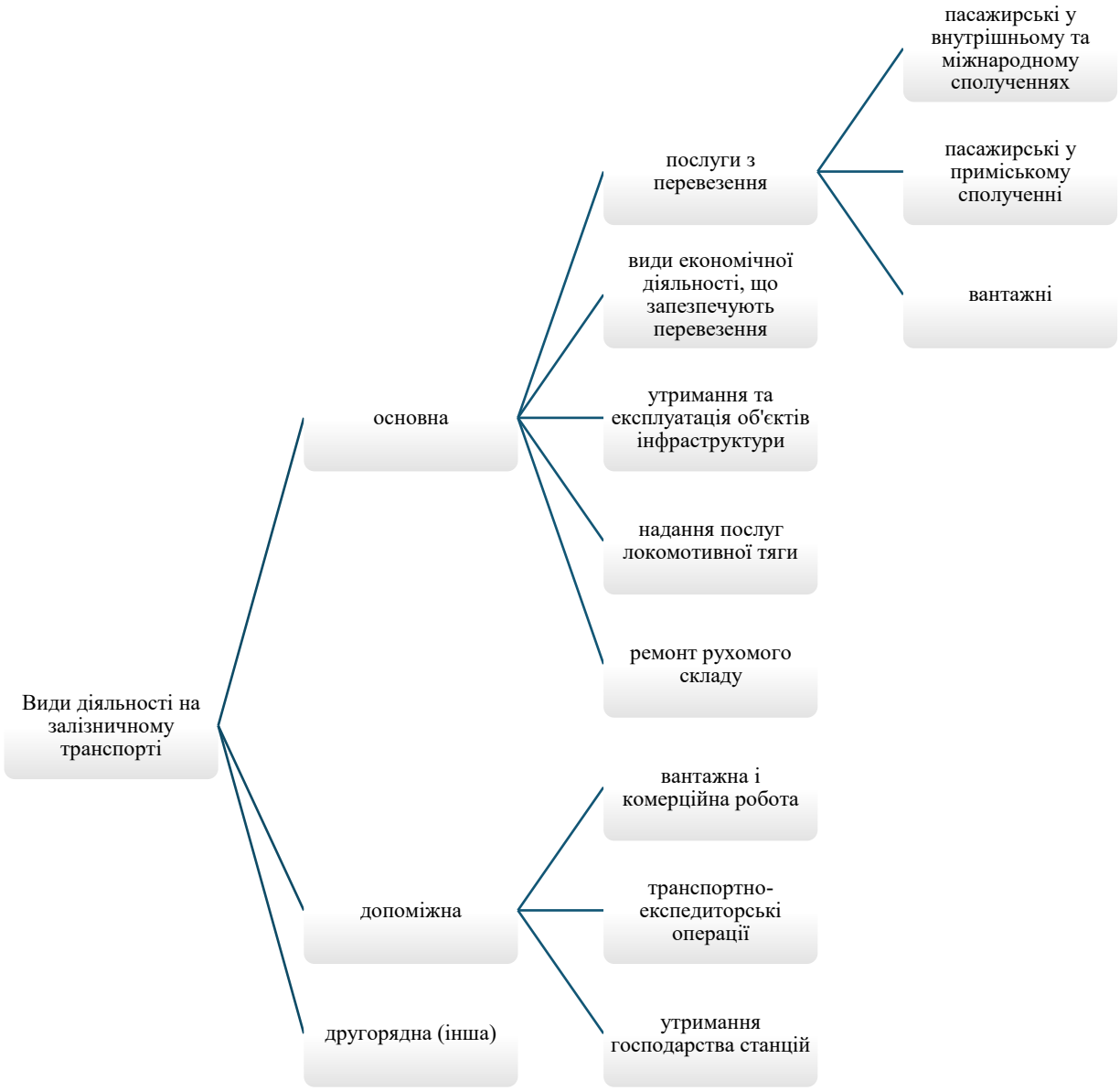

Рис. 2.1. Види діяльності на залізничному транспорті

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

■ утримання та експлуатація об’єктів інфраструктури;

■ надання послуг локомотивної тяги (у пасажирському та вантажному русі);

■ ремонт рухомого складу.

За Національним Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку, *основна діяльність* – це операції, які пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства, і забезпечують основну частку його доходу [32].

Основна діяльність залізничного транспорту – це діяльність усіх взаємопов'язаних відокремлених підрозділів, що входять до складу залізниць, спрямована на виконання і обслуговування єдиного перевізного процесу, тобто експлуатаційна (перевізна) і підсобно-допоміжна діяльність, пов'язана з обслуговуванням експлуатаційної діяльності [17].

Експлуатаційна діяльність – це діяльність відокремлених підрозділів, безпосередньо пов'язана з перевезенням пасажирів, вантажів, багажу тощо.

До послуг з основної експлуатаційної діяльності залізниць України відносять послуги з перевезення пасажирів, вантажів, багажу, вантажобагажу, пошти і пов'язані з ними послуги, передбачені прейскурантами 10-01 (тарифне керівництво № 1), Переліком видів перевезень, робіт і послуг, виконуваних залізничним транспортом за вільними (договірними) тарифами, узгодженими Мінекономіки; Тарифною політикою українських залізниць, затвердженою АТ «Укрзалізниця»; Порядком обслуговування громадян залізничним транспортом, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 19.03.1997 р. № 252; правилами перевезення пошти і експлуатації поштових вагонів на залізницях України, затвердженими спільним наказом Мінтрансу та Держкомзв'язку і зареєстрованими в Мінюсті; Угодою про міжнародне пасажирське сполучення і службовою інструкцією до цієї Угоди від 01.07.1988 р., прийнятою Організацією співробітництва залізниць у Варшаві; правилами розрахунків у міжнародному пасажирському і вантажному сполученні, прийнятими Організацією співробітництва залізниць у Варшаві 01.01.1990 р.

У зв’язку з цим до робіт (послуг), що виконують (надають) підрозділи основної діяльності залізниць, належать:

● поточне утримання, профілактичний огляд, обслуговування та всі види ремонтів основних засобів, інвентарю, що використовувані в основній господарській діяльності;

● експлуатація локомотивів, вагонів, дизель- та електропоїздів, їх екіпірування та прибирання;

● підготовка вагонів і контейнерів до перевезень;

● маневрова робота, супроводження поїздів;

● продаж квитків;

● навантаження, перевантаження, розвантаження, приймання, видавання, кріплення вантажів, перевірка правильності їх навантаження та кріплення;

● перестановка вагонів;

● охорона вантажів, основних засобів, інвентарю;

● утримання смуги відведення, пристроїв захисту від снігу, піску та вирощування захисних лісонасаджень;

● збір і опрацювання інформації з перевезень;

● випробувальні роботи на залізницях;

● довідково-інформаційні операції щодо роботи залізничного транспорту;

● роботи, пов’язані з ліквідацією пожеж, аварій і катастроф, якщо їх виконують відновні та пожежні поїзди, що перебувають на балансі залізниць;

● роботи, пов’язані з технологічною обробкою перевізних документів;

● забезпечення пасажирів постільною білизною;

● водо- та електропостачання.

Відповідно до Закону України «Про залізничний транспорт» [17], а також галузевих нормативних документів, регіональні філії повинні

гарантувати безпеку руху, збереження вантажів і рухомого складу, екологічну безпеку, своєчасне перевезення пасажирів і доставлення багажу, якісне обслуговування пасажирів на вокзалах, у поїздах, тобто забезпечити безпосередньо здійснення перевізного процесу і надання додаткових послуг, пов'язаних із якісним транспортним обслуговуванням.

Виходячи із вищевикладеного, діяльність залізничного транспорту, що є основним видом економічної діяльності, включає роботи, які забезпечують вантажні і пасажирські перевезення, а також перевезення багажу. При цьому структурні підрозділи залізничного транспорту здійснюють допоміжну діяльність, до якої належать усі види послуг, що сприяють здійсненню технологічного процесу перевезень і підвищення якості обслуговування клієнтури і пасажирів.

Допоміжна діяльність – це діяльність відокремлених підрозділів, пов'язана з виконанням низки допоміжних операцій та організацією виробництв, продукцію або послуги яких використовують переважно для потреб експлуатаційної діяльності залізниць.

До складу підсобно-допоміжної діяльності входять вантажна і комерційна робота, транспортно-експедиторські операції, утримання господарства станцій тощо.

На залізничному транспорті України до видів економічної діяльності, що є допоміжними, належить діяльність таких господарств: паливне господарство, господарство матеріально-технічного забезпечення, комерційне господарство, транспортно-експедиторські операції, обслуговування пасажирів, господарство станцій (вокзалів), міжнародні перевезення та інші.

Крім основних і допоміжних видів економічної діяльності підприємства залізничної галузі займаються другорядними видами економічної діяльності.

Другорядний вид економічної діяльності – це будь-який інший (крім основного) вид економічної діяльності з виробництва товарів або надання

послуг, коди економічної діяльності яких визначають за галуззю, що відповідає характеру видів здійснюваної економічної діяльності.

Такими видами економічної діяльності, що не пов'язані зі здійсненням або забезпеченням загального технологічного процесу перевезень на залізницях, є будівництво об'єктів інфраструктури, науково-дослідні роботи, виробництво товарів та інші види діяльності.

Кожний вид економічної діяльності на залізничному транспорті має свої особливості, пов'язані зі структурою управління, особливостями фінансування, формування доходів, ціноутворенням, які впливають на організацію обліку.

2.3. Галузева специфіка обліку господарської діяльності підприємств залізничного транспорту

Залізничний транспорт є особливою галуззю господарського комплексу держави, створюючи специфічний товар – послугу з переміщення.

Підприємства транспорту здійснюють переміщення в просторі продукту, предмета і засобів праці (вантажу), а також їхніх власників і споживачів транспортної послуги (пасажирів). У вантажних перевезеннях фактично здійснюють пересування предмета суспільної праці в плані його просторового розташування відносно інших учасників виробничого процесу. Предметом же праці самої галузі є процес перевезення - це основні функція транспорту [17].

Предмети перевезення – вантажі, а тим більше пасажири, не є власністю залізниці і не можуть бути об'єктом обліку у складі її засобів, вони в процесі перевезення не підлягають обробці, не змінюють своєї специфічної споживчої форми, їхня вартість не включена до вартості

наданої послуги, а отже, і витрат залізниці. Тому в бухгалтерському обліку залізниць вантажі, що перевозить, не відображають ні за кількістю, ні за вартістю. Вони є об'єктами лише статистичного обліку.

Здійснюючи перевезення відповідно до чинного Статуту залізниць України [46], залізниця несе відповідальність за збереження вантажу (за винятком тих вантажів, збереження, супроводження та охорона яких покладені на відправника). У разі незбереження вантажів (втрати, нестачі, псування чи пошкодження) залізниці відшкодовують вантажоодержувачам фактичні витрати, розрахунки за якими мають свою специфіку і вимагають чіткого визначення. Перевозячи вантажі у прямому сполученні, повністю завершене перевезення вантажів і пасажирів не закінчується в межах окремої залізниці, тому кошти від реалізації продукції, отримані у вигляді плати за перевезення, належать не окремій залізниці, а всім учасникам перевезень, і тому потребують централізованого перерозподілу.

Облік процесу транспортування, якщо розглядати лише переміщення вантажів і пасажирів, не відслідковує незавершені операції. Не існує «частково» перевезених вантажів або пасажирів, і тому на залізницях не визначають і не оцінюють незавершене виробництво.

Процес транспортування відрізняється від традиційного виробництва тим, що реалізований не продукт, який є процесом виробництва, а власне сам процес надання транспортної послуги – переміщення вантажів або перевезення пасажирів. На залізницях неможливо створити запас готової продукції, немає відокремленої від процесу виробництва готової продукції, у балансі залізниці немає нереалізованої продукції і незавершеного виробництва з перевезень. Отже, ефект транспортної послуги можна споживати лише під час її виконання, оскільки цей ефект не існує як відокремлений від цього процесу товар, який можна окремо купити чи продати. Це зумовлює мінімальні обсяги сировини і матеріалів, які могли б стати матеріальною основою готової продукції. Частка оборотних коштів в

активах залізниць є незначною за досить великої питомої ваги необоротних активів, особливо основних засобів.

Виконання окремої транспортної послуги на залізницях не збігається з територіальним розташуванням конкретного транспортного підприємства. Договір на перевезення укладає залізниця, залізничні станції приймають вантаж, вокзали – пасажирів, а перевізну роботу виконують кілька підрозділів, що входять до складу різних регіональних філій, передаючи одне одному вагони з вантажами або пасажирами. Понад 80% обсягів перевезень вантажів і пасажирів здійснювані в Україні за участю регіональних філій. У зв'язку з цим кошти від реалізації послуг, отримані у вигляді плати за перевезення, належать не окремій регіональній філії, а всім учасникам перевезень і потребують централізованого розподілу.

Інший аспект роботи регіональних філій пов’язаний із розміщенням їх по всій території країни, необхідністю забезпечення регулярності руху поїздів за будь-яких умов і чіткої взаємодії всіх ланок залізничного комплексу, що потребує особливої структури управління. Експлуатують залізничний рухомий склад на всьому полігоні залізниць України, а в міжнародному сполученні – на залізницях інших країн. Це викликає необхідність поточного обслуговування і ремонту рухомого складу на підприємствах і у відособлених підрозділах регіональних філій, незалежно від того, на балансі якого підприємства він знаходиться.

Певна відмінність транспорту як галузі матеріального виробництва полягає в тому, що продукцією транспорту є перевезення вантажів, пасажирів, багажу та пошти.

Запитання для самоконтролю

1. Назвіть і охарактеризуйте основні особливості продукції залізничного транспорту як галузі матеріального виробництва. Чим вони зумовлені та який вплив мають на організацію господарювання?

2. У чому полягає «подвійна природа» господарської діяльності залізничного транспорту? Як ця особливість впливає на організаційну структуру та систему регулювання галузі?

Тестові задання

1. Яка з наведених нижче особливостей найбільш точно характеризує продукцію залізничного транспорту:

1) має матеріальну форму та може бути накопичена на складі;

2) вироблена і споживана одночасно, не маючи матеріальної форми;

3) її якість не залежить від часу та місця надання послуги;

4) може бути вироблена заздалегідь до моменту попиту?

2. Подвійна природа господарської діяльності залізничного транспорту полягає в тому, що вона поєднує:

1) вантажні та пасажирські перевезення;

2) діяльність в умовах природної монополії (інфраструктура) і потенційної конкуренції (операторські послуги);

3) державне та приватне фінансування;

4) внутрішні та міжнародні перевезення.

3. Основною функцією залізничного транспорту є:

1) формування державного бюджету;

2) забезпечення перевезення вантажів і пасажирів;

3) створення нових промислових підприємств;

4) диспетчерське управління авіаперевезеннями.

4. Який вид перевезень здійснює залізничний транспорт:

1) лише міжнародні;

2) лише пасажирські;

3) лише вантажні;

4) вантажні та пасажирські?

Питання для самостійного вивчення

1. Які функції виконує залізничний транспорт у національній економіці?

2. Які особливості організаційної структури залізничного транспорту?

3. Які види перевезень здійснюють підприємства залізничного транспорту?

4. Які основні показники характеризують діяльність залізничного транспорту?

5. Які принципи формування тарифів на залізничні перевезення?

6. Які особливості взаємодії залізничного транспорту з іншими видами транспорту?

3. ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ АТ «УКРЗАЛІЗНИЦЯ»

Без чіткої облікової політики неможливе ефективне управління великим господарським механізмом.
(на основі концепції обліку В. Ф. Палія)

3.1. Принципи та послідовність формування облікової політики

Формування облікової політики є одним із важливих етапів організації бухгалтерського обліку на підприємстві, оскільки саме вона визначає підходи щодо відображення господарських операцій, порядок застосування методів оцінювання та розкриття інформації у фінансовій звітності. Для великих суб'єктів господарювання, таких як АТ «Укрзалізниця» [2], питання розроблення облікової політики має особливе значення, адже від узгодженості облікових принципів і процедур залежить не лише достовірність фінансових показників, а і можливість ефективного управління ресурсами, забезпечення прозорості діяльності та дотримання вимог національного і міжнародного законодавства.

Необхідність формування облікової політики зумовлена низкою факторів: масштабами діяльності підприємства, різноманітністю господарських операцій, вимогами контролюючих органів, потребами внутрішнього менеджменту і зацікавлених сторін. Саме тому для розроблення облікової політики важливо дотримуватися принципів її побудови та послідовності етапів, що дає змогу забезпечити системність, узгодженість і стабільність облікових процедур у довгостроковій перспективі. За визначенням, облікова політика АТ «Укрзалізниця» базована на основних принципах обліку та звітності. Під принципами

бухгалтерського обліку слід розуміти правила, якими необхідно керуватися для вимірювання, оцінювання і реєстрації господарських операцій, відображення їхніх результатів у фінансовій звітності [2].

Принципи облікової політики – це основні, базові положення політики. До основних принципів облікової політики належать повнота висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою та єдиний грошовий вимірник (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Принципи облікової політики

Принцип	Суть принципу / Пояснення
Повнота висвітлення	Фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій, що можуть вплинути на рішення користувачів
Автономність	Підприємство розглядають як окрему юридичну особу. Майно та зобов'язання власників не включають у його фінансову звітність
Послідовність	Підприємство має застосовувати однакові принципи обліку з року в рік. Зміни допускають лише за вимогами стандартів і мають бути обґрунтовані та розкриті у звітності
Безперервність діяльності	Активи та зобов'язання оцінюють із припущенням, що підприємство продовжить роботу в майбутньому
Нарахування та відповідність доходів і витрат	Доходи та витрати визнають у момент їх виникнення, незалежно від руху коштів, і співвідносять між собою в тому періоді, коли вони були отримані або зазнані
Превалювання сутності над формою	Операції відображають за їхньою економічною сутністю, а не лише юридичною формою
Єдиний грошовий вимірник	Усі господарські операції вимірюють і узагальнюють у фінансовій звітності в одній грошовій одиниці
Інші принципи	Додаткові принципи визначені МСФЗ або національними стандартами (наприклад обачність, своєчасність, порівнюваність тощо)

На цих принципах базуються, складаючи фінансову звітність, тому вони будуть розглянуті в підрозд. 6.1.

Формування облікової політики проходить кілька етапів. Інтегрування поглядів різних науковців дає змогу виокремити таку послідовність її формування [13]:

1. Організаційний етап. На цьому етапі ухвалюють рішення про виконавчий орган (комісію), який розроблятиме облікову політику та оформлятиме її у вигляді Наказу (інструкції або положення); визначатиме її функції, обов'язки та права, а також безпосередньо розподілятиме обов'язки між членами комісії; встановлюватиме службові зв'язки бухгалтерської служби з іншими функціональними та виробничими структурами і підрозділами підприємства.

2. Підготовчий етап, тобто визначення питань, із яких підприємство має ухвалити певні рішення щодо облікової політики; аналіз практики застосування тих чи інших методів обліку; підготовка та видання наказів та інструкцій із питань, які раніше не були оформлені відповідно до чинних правил.

3. Етап аналізу та визначення передумов формування облікової політики, зокрема установчих документів, які слугують підставою для формування облікової політики (оскільки їх відсутність або невідповідність правовим нормам оформлення унеможливлюють формування облікової політики суб'єкта господарювання); визначення центрів відповідальності.

4. Етап визначення об'єктів обліку, тобто встановлення об'єкта облікової політики, оскільки кожне конкретне підприємство має свій специфічний набір об'єктів обліку.

5. Етап виявлення, аналізу та оцінювання зовнішніх і внутрішніх факторів, що впливають на вибір методу бухгалтерського обліку; залежно від складу об'єктів бухгалтерського обліку, виявлення специфічних умов, явищ і процесів, що впливають на формування облікової політики;

виявлення загальних тенденцій розвитку економіки, стратегії розвитку суб'єкта господарювання тощо.

6. Етап вибору та обґрунтування вихідних положень облікової політики облікової політики є аналізом загальноприйнятих припущень щодо облікової політики відносно сукупності факторів, визначених на попередньому етапі; якщо вони є адекватними, то ці припущення беруть за основу для формування облікової політики.

7. Етап визначення переліку елементів, які відповідають конкретним об'єктам бухгалтерського обліку.

8. Етап визначення потенційно придатних методів обліку для кожного підприємства способів ведення бухгалтерського обліку для кожного методу і кожного об'єкта обліку – вибір потенційно застосовних способів, прийомів і процедур обліку, зокрема щодо організаційно-технічних і методичних аспектів облікової політики (розроблення форм нетипових первинних документів, схем документообігу, способів оцінювання окремих об'єктів обліку тощо).

9. Етап формалізації облікової політики – вибрану облікову політику оформлюють у вигляді Наказу або Положення в такий спосіб, щоб були дотримані формальні вимоги щодо формалізації, тобто з дотриманням загальноприйнятих вимог діловодства.

10. Заключним етапом є контроль за впровадженням і виконанням норм і правил вибраної облікової політики; виявлення за необхідності недоліків і порядок внесення змін до основного Наказу про облікову політику; визначення відповідальності за порушення політики.

Для наочності узагальнений процес формування облікової політики АТ «Укрзалізниця» подано в табл. 3.2.

На практиці, розробляючи облікову політику, недостатньо уваги приділяють специфіці діяльності конкретних структурних підрозділів. Тому поширеним є формальний підхід щодо створення та застосування облікової політики, що позначено неналежним документальним оформленням.

Таблиця 3.2

Послідовність формування облікової політики АТ «Укрзалізниця»

Номер	Етап формування облікової політики підприємств	Опис / Зміст
I	Встановлення предмета облікової політики	Визначення сукупності об'єктів бухгалтерського обліку (фактів господарської діяльності)
II	Визначення факторів впливу на формування облікової політики	Аналіз організаційно-технологічних особливостей: форма власності, організаційно-правова форма, вид і обсяги діяльності, система оподаткування, технічне забезпечення, рівень кваліфікації кадрів тощо
III	Аналіз загальновизнаних припущень	Оцінювання припущень у побудові облікової політики з урахуванням виявлених факторів впливу
IV	Вибір потенційно придатних способів ведення обліку	Визначення методів і способів ведення бухгалтерського обліку, що можуть бути застосовані на підприємстві
V	Безпосередній вибір способів ведення обліку	Остаточний вибір методів ведення бухгалтерського обліку для підприємства
VI	Документальне оформлення облікової політики	Формування офіційних документів, що закріплюють облікову політику підприємства

3.2. Елементи облікової політики згідно з НП(С)БО та МСФЗ

Ефективність функціонування системи бухгалтерського обліку значною мірою залежить від правильного визначення та закріплення елементів облікової політики підприємства. Саме вони забезпечують методологічну єдність у відображенні господарських процесів, формуванні фінансової звітності та контролі за використанням ресурсів. Вибір конкретних елементів облікової політики зумовлений як вимогами

національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), так і положеннями міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які визначають загальні правила визнання, оцінювання та розкриття інформації.

Для таких підприємств, як АТ «Укрзалізниця», узгодження елементів облікової політики відповідно до НП(С)БО [32] і МСФЗ [28] є критично важливим, адже компанія здійснює масштабну діяльність, залучає значні фінансові ресурси та взаємодіє з широким колом зацікавлених сторін. Дотримання єдності підходів допомагає не лише забезпечити прозорість облікової інформації, але і підвищити довіру інвесторів, кредиторів і державних органів до фінансової звітності.

Отже, розгляд елементів облікової політики в контексті НП(С)БО і МСФЗ дає змогу визначити їхню роль у забезпеченні як внутрішніх потреб управління, так і зовнішньої відповідності міжнародним практикам обліку та звітності.

Облікова політика має теоретичну, організаційну, методичну та технічну складові. Кожна з них об’єднує відповідні об’єкти, щодо яких існують альтернативні варіанти (елементи). Об’єктом облікової політики є будь-яка норма чи позиція підприємства з організації і ведення обліку, для якої передбачено альтернативні варіанти. Отже, елементи облікової політики – це методичні прийоми або способи, які вибирають із загальноприйнятих з урахуванням специфіки діяльності підприємства. При цьому необхідно вибирати ті елементи облікової політики, які відповідають особливостям його діяльності [40].

Складові облікової політики, застосування яких має бути визначено в Наказі про облікову політику підприємства, перелічені в листі Мінфіну від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 [16].

Складові діючої облікової політики підприємства зображено на рис. 3.1.

Рис. 3.1. Складові діючої облікової політики підприємства

Процес формування облікової політики передбачає комплекс дій, спрямованих на встановлення переліку об'єктів облікової політики залежно від низки факторів і вибору елементів облікової політики для кожного об'єкта.

Склад елементів облікової політики розробляють залежно від об'єктів, і, як наслідок, цей склад є індивідуальним для кожного підприємства.

Формування організаційної складової передує формуванню методичної та технічної складових і включає об'єкти, які мають забезпечити організаційну структуру облікового підрозділу, визначити його місце в управлінській і виробничій структурі підприємства, а також його взаємодію з іншими підрозділами підприємства.

Організаційна складова також передбачає створення системи внутрішнього контролю для забезпечення збереження майна, дотримання законності та доцільності господарських операцій, достовірності облікової інформації. Прикладом об'єкта організаційної складової облікової політики є форма організації бухгалтерського обліку, а елементом – централізована чи децентралізована форма організації бухгалтерського обліку.

Методологічна складова передбачає визначення методів обліку його об'єктів, які мають альтернативні способи обліку.

Прикладом об'єкта методологічної складової облікової політики можуть бути основні засоби, а елементами облікової політики, що йому відповідають, – метод амортизації, строк корисного використання, ліквідаційна вартість основних засобів тощо.

Метою технічної складової є визначення технічних засобів, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку. Об'єктом технічної складової є форма обліку, а її елементами – журнально-ордерна, меморіально-ордерна, спрощена, комп'ютеризована тощо.

Елементи методологічної складової реалізовані на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах і формах звітності, у тому числі внутрішньої, із використанням об'єктів та елементів технічної складової [20].

Елементи облікової політики, які в багатьох випадках знаходять своє відображення в Наказі про облікову політику, наведені в табл. 3.3.

Із табл. 3.3 зрозуміло, що елементи облікової політики визначені НП(С)БО та іншими нормативними документами, що важливо враховувати для розроблення такої політики та її впровадження на підприємстві. Формуючи облікову політику, підприємство вибирає такі принципи, методи, процедури обліку, які є найвигіднішими для нього.

Таблиця 3.3

Елементи облікової політики за НП(С)БО

Елемент	Альтернативні способи, методи і принципи реалізації елемента облікової політики за Стандартом бухгалтерського обліку
1	2
НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги щодо фінансової звітності»	
Поріг суттєвості	Стандартом не регламентовано, підприємство встановлює самостійно. Рекомендації щодо встановлення порогу суттєвості наведено в листі Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 304230-04108
Методи обліку за окремими статтями звітності	Документація, інвентаризація, подвійний запис, оцінювання, калькуляція, баланс і звітність
Тривалість операційного циклу	Самостійно встановлює підприємство
Метод участі в капіталі	Інвестицію первісно визнають за собівартістю, а потім корегують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування після придбання
Межа внутрішніх змін	Операції із внутрішньої зміни складу грошових коштів і негрошові операції не включені до Звіту про рух грошових коштів
Призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (окрім статутного капіталу)	Сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію та обґрунтованість статей фінансової звітності
НП(С)БО № 2 «Консолідована фінансова звітність»	
Погодження облікової політики групи підприємств	Порядок погодження облікової політики групи підприємств для цілей складання консолідованої фінансової звітності*
*Консолідовану фінансову звітність групи підприємств складають із використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. У разі неможливості застосування єдиної облікової політики про це зазначають у примітках до консолідованої фінансової звітності	
НП(С)БО № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	
Можливість вибирати події після дати балансу в орієнтовному переліку подій	Корегують активи і зобов'язання через сторнування та (або) додаткові записи в обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінювання відповідних статей унаслідок подій після дати балансу

Продовження табл. 3.3

1	2
НП(С)БО № 7 «Основні засоби»	
Строк корисного використання об'єкта основних засобів	Самостійно встановлює підприємство
Методи нарахування амортизації основних засобів	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий; - передбачений податковим законодавством
Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	- прямолінійний; - виробничий; - метод нарахування 50 % вартості в першому місяці використання об'єкта і решти 50 % амортизованої вартості в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу)*; - метод нарахування 100 % вартості в першому місяці використання об’єкта*
** Застосовують лише для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів разом із прямолінійним і виробничим методами амортизації*	
Величина вартісного критерію належності матеріального активу до малоцінних необоротних	Стандартом не регламентовано, але її може встановити підприємство самостійно
НП(С)БО № 8 «Нематеріальні активи»	
Строк корисного використання нематеріальних активів	Самостійно встановлює підприємство
Методи амортизації нематеріальних активів	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості*; - прискореного зменшення залишкової вартості*; - кумулятивний*; - виробничий*; - передбачений податковим законодавством
* Метод амортизації нематеріального активу вибирає підприємство виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, амортизацію нараховують за прямолінійним методом	
НП(С)БО № 9 «Запаси»	
Одиниця обліку запасів	- найменування; - однорідна група (вид)
Методи оцінювання вибуття запасів	- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - нормативних витрат; - ціни продажу*

Продовження табл. 3.3

1	2
* *Застосовують підприємства роздрібної торгівлі та громадського харчування*	
Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	- пряме списання транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості одиниці запасів, що придбавають (за можливості точного розподілу (віднесення)); - за середнім відсотком (з узагальненням суми транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку з подальшим їх розподілом)
НП(С)БО № 10 «Дебіторська заборгованість»	
Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	- виходячи з платоспроможності окремих дебіторів; - на підставі класифікації дебіторської заборгованості; - виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах подальшої оплати
НП(С)БО № 11 «Зобов'язання»	
Створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів	- на оплату відпусток працівникам підприємства; - додаткове пенсійне забезпечення; - виконання гарантійних зобов'язань; - реструктуризацію; - виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами тощо
НП(С)БО № 12 «Фінансові інвестиції»	
Методи відображення фінансових інвестицій залежно від їхнього виду	- за справедливою вартістю; - собівартістю інвестиції з урахуванням зменшення корисності; - участі в капіталі
НП(С)БО № 13 «Фінансові інструменти»	
Методи визнання і оцінювання фінансових активів, зобов'язань та інструментів власного капіталу	- за фактичною собівартістю; - справедливою вартістю; - амортизованою собівартістю
НП(С)БО № 14 «Оренда»	
Нарахування амортизації об’єктів фінансової оренди	Метод нарахування амортизації об’єкта фінансової оренди визначає орендар відповідно до НП(С)БО № 7 та НП(С)БО № 8. Нараховують амортизацію об'єкта фінансової оренди протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, який встановлює підприємство/установа (у розпорядчому акті) із визнанням цього об'єкта активом

Продовження табл. 3.3

1	2
НП(С) БО № 15 «Дохід»	
Методи оцінювання ступеня завершеності операцій із надання послуг	- вивчення виконаних робіт; - визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; - визначення питомої ваги витрат, зазнаних підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат
НП(С)БО № 16 «Витрати»	
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг	Самостійно вибирає підприємство
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно визначає підприємство
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	Самостійно встановлює підприємство
База розподілу загальновиробничих змінних і розподілених постійних загальновиробничих витрат	Самостійно вибирає підприємство: - години роботи; - заробітну плату; - обсяг діяльності; - прямі витрати тощо
НП(С)БО № 17 «Податок на прибуток»	
Відображення (чи невідображення) прострочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань у проміжній звітності	У проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання можна наводити в балансі в сумі зазначених активів і зобов'язань, що визначені на 31 грудня попереднього року, без їх обчислення на дату проміжної фінансової звітності
НП(С)БО № 18 «Будівельні контракти»	
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	- вимірювання та оцінювання виконаної роботи; - співвідношення обсягу завершеної частини робіт і їхнього загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; - співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної суми загальних витрат за контрактом
База розподілу загальновиробничих витрат за нормальної потужності	Самостійно вибирає підприємство: - прямі витрати; - обсяги доходів; - прямі витрати на оплату праці; - відпрацьований будівельними машинами та механізмами час тощо

Продовження табл. 3.3

1	2
НП(С)БО № 19 «Об'єднання підприємств»	
Строк корисного використання гудвіла	Строк корисного використання об’єктів нематеріальних активів встановлено розпорядчим документом керівника підприємства
НП(С)БО № 21 «Вплив змін валютних курсів»	
Застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця	Встановлює підприємство самостійно
НП(С)БО № 22 «Вплив інфляції»	
Корегування доходів і витрат, що визнавали протягом звітного періоду «року» або проміжних періодів майже рівномірно з використанням середнього індексу інфляції	Підприємство може застосовувати середній індекс інфляції протягом цього періоду до загальної суми статті доходів і витрат замість індексу інфляції на дату визнання окремих доходів і витрат. Середній індекс інфляції не застосовують до витрат і доходів, пов'язаних із немонетарними статтями, визнаними активами або зобов'язаннями в попередніх звітних періодах (амортизація основних засобів і нематеріальних активів, доходи і витрати майбутніх періодів тощо)
Перелік пов'язаних сторін	- материнське (холдингове) і його дочірні підприємства; - спільне підприємство та контрольні учасники спільної діяльності; - підприємство-інвестор і його асоційовані підприємства; - підприємства та фізичні особи, які здійснюють контроль або суттєво впливають на це підприємство, а також близькі члени сім'ї кожної такої фізичної особи; - підприємства та його керівники, інші особи, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близькі члени сім'ї таких осіб
НП(С)БО № 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних осіб»	
Методи оцінювання активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	- порівняльної неконтрольованої ціни; - ціни перепродажу; - «витрати плюс»; - балансової вартості
НП(С)БО № 24 «Прибуток на акцію»	
Послідовність виплат по акціях	Виплата дивідендів власникам акцій одного типу та класу має бути здійснювана пропорційно кількості належних їм цінних паперів. Умови виплати дивідендів, зокрема щодо строків, способу та суми дивідендів, мають бути однаковими для всіх власників акцій одного типу і класу

Продовження табл. 3.3

1	2
НП(С)БО № 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	
Порядок і спосіб визначення залишків незавершеного виробництва і готової продукції з метою визначення фінансового результату звітного періоду	Залишок готової продукції оцінюють за ціною реалізації, за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми очікуваного прибутку, а залишок незавершеного виробництва оцінюють за матеріальними витратами і витратами на оплату праці
НП(С)БО № 26 «Виплати працівникам»	
Програми виплат інструментами власного капіталу підприємства	Підприємству слід розкривати облікову політику стосовно виплат за кожною з таких програм
НП(С)БО № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність»	
Спосіб дій і визначення критеріїв щодо діяльності, яка припинена	Необоротні активи та групи вибуття відображають як утримувані для продажу, якщо: – актив готовий до продажу в поточному стані; – очікують, що продаж буде завершено протягом одного року з дати визнання його утримуваним для продажу; – умови продажу відповідають звичайним умовам продажу подібних активів. Якщо компонент підприємства, який відповідає ознакам припиненої діяльності, вибув через безпосереднє припинення (ліквідацію) діяльності з виробництва та/або продаж продукції (робіт, послуг), то підприємство оцінює і відображає результати зазначеної операції у складі доходів і витрат припиненої діяльності на дату фактичного вибуття активів і погашення зобов'язань
Перелік і порядок створення забезпечень	Стандартом не регламентовані, самостійно встановлює підприємство
НП(С)БО № 28 «Зменшення корисності активів»	
Визначення справедливої (ринкової) вартості активу на дату балансу для оцінювання зменшення корисності	На дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу. За їх наявності визначають суму очікуваного відшкодування активу. Незалежно від того, чи є ознаки зменшення корисності активу, підприємство на дату річного балансу визначає очікувану суму відшкодування гудвіла, а також нематеріальних активів із невизначеним строком корисного використання і не використовуваних на дату річного балансу нематеріальних активів
НП(С)БО № 29 «Фінансова звітність за сегментами»	
Види сегментів і їхня пріоритетність	Обліковою політикою підприємства визначають види сегментів, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках

Продовження табл. 3.3

1	2
НП(С)БО № 30 «Біологічні активи»	
Визначення справедливої (ринкової) вартості активу на дату балансу для оцінювання зменшення корисності	Підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення
П(С)Б0 № 31 «Фінансові витрати»	
Ухвалення рішення про капіталізацію фінансових витрат	Підприємство в обліковій політиці може передбачати капіталізацію витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу
Визначення суттєвості операційного циклу	Підприємство самостійно визначає тривалість у роках (місяцях) суттєвого операційного циклу для віднесення активів до кваліфікаційних чи некваліфікаційних
НП(С)БО №3 2 «Інвестиційна нерухомість»	
Можливість віднесення нерухомості в бухгалтерському обліку або до основних засобів, або запасів, або інвестиційної нерухомості залежно від очікуваного або фактичного характеру використання та цільового призначення об'єкта	Інвестиційною нерухомістю вважають власні або орендовані земельні ділянки, будівлі, споруди, що розміщені на землі, призначені для отримання орендних платежів і/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва і постачання товарів, надання послуг, адміністративних цілей або продажу в процесі звичайної діяльності. Операційна нерухомість є власними або орендованими на умовах фінансової оренди земельними ділянками, будівлями, спорудами, що розміщені на землі, призначеними для виробництва, постачання товарів чи надання послуг або ж в адміністративних цілях
НП(С)БО № 33 «Витрати на розвідку корисних копалин»	
Можливість включення, окрім визначених, інших витрат, що безпосередньо пов'язані із розвідуванням запасів корисних копалин	
НП(С)БО № 34 «Платіж на основі акцій»	
Спосіб погашення зобов'язань за придбані (отримані) товари (роботи, послуги) за визначеними НП(С)БО № 13 методами та визначеними НП(С)БО № 8 інструментами	
НП(С)БО № 35 «Податкові різниці»	
Способи відображення постійних і тимчасових податкових різниць у реєстрах бухгалтерського обліку	У фінансовій звітності відображають постійні та тимчасові податкові різниці, які мають бути враховані для визначення податкового прибутку (збитку) звітного періоду, за відповідними групами з виділенням постійних і тимчасових податкових різниць, що підлягають вирахуванню та оподаткуванню

Із табл. 3.3 зрозуміло, що елементи облікової політики визначені НП(С)БО та іншими нормативними документами, що важливо враховувати для розроблення такої політики та її впровадження на підприємстві. Формуючи облікову політику, підприємство вибирає такі принципи, методи, процедури обліку, які є найвигіднішими для нього.

Наказ про облікову політику АТ «Укрзалізниця» [2] включає теоретичну, організаційну, методичну і технологічну частини (рис. 3.2).

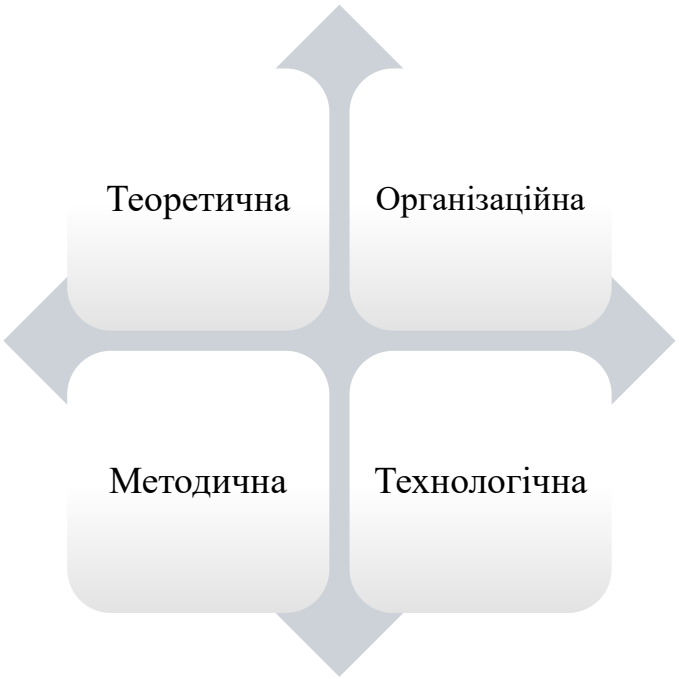

Рис. 3.2. Складові наказу про облікову політику АТ «Укрзалізниця»

Теоретична частина – принципи обліку, законодавчі акти, наукові положення. Основою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на залізниці є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, галузеві стандарти і нормативні документи.

До таких документів належать:

- «Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положень (стандартів) бухгалтерського обліку», затверджені

наказами Укрзалізниці від 22.12.1999 р. № 362-ц; 03.07.2000 р. № 254-ц; 30.12.1999 р. № 379-ц; 24.03.2000 р. № 109-ц та ін.;

- «Перелік робіт (послуг), що належать до основної діяльності залізничного транспорту, та порядок розподілу дохідних надходжень від основної діяльності залізничного транспорту», затверджені постановою КМУ від 16.02.1998 р. № 173;
- «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих господарських операцій в основній діяльності залізничного транспорту», затверджені наказом Укрзалізниці від 31.01.2003 р. № 29-ЦЗ.

Організаційна частина – структура бухгалтерії, розроблення інструкцій, внутрішніх стандартів, взаємодії між службами. Ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової, управлінської звітності на залізниці здійснюють Департамент бухгалтерського, податкового обліку, звітності та методології, служби бухгалтерського та податкового обліку, фінансово-економічні відділи галузевих служб регіональних філій Товариства, Центри бухгалтерського та податкового обліку галузевих служб, бухгалтерії структурних підрозділів. На АТ «Укрзалізниця» існує функціональна вертикаль у прямому підпорядкуванні Департаменту бухгалтерського, податкового обліку, звітності та методології служб бухгалтерського та податкового обліку фінансово-економічних відділів галузевих служб регіональних філій, Центрів бухгалтерського та податкового обліку галузевих служб, бухгалтерії структурних підрозділів.

Ураховуючи особливості залізничного транспорту, Головним фінансово-економічним управлінням АТ «Укрзалізниця» розроблено і затверджено план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій залізничного транспорту України, облікову політику АТ «Укрзалізниця», методичні рекомендації щодо застосування на залізничному транспорті окремих положень (стандартів) бухгалтерського обліку, звіт про доходи і

витрати підприємств основної діяльності залізничного транспорту України (форми № 10.1-зал і 10.2-зал) та інструкцію про його заповнення, Номенклатуру витрат за основною діяльністю підприємств залізничного транспорту України, строки корисного використання основних засобів для визначення суми амортизаційних відрахувань на залізничному транспорті України, класифікатор груп товарно-матеріальних цінностей для залізниць і підприємств залізничного транспорту України та інші нормативні документи з організації обліку та звітності.

Методична частина – спосіб ведення бухгалтерського обліку, оцінювання запасів, спосіб нарахування амортизації, облік витрат. Рівень деталізації та узагальнення даних обліку має забезпечити заповнення всіх звітних форм, зазвичай без додаткової обробки первинної інформації.

Технологічна частина – визначення форми ведення обліку, робочий план рахунків, системи і форми управлінського обліку, документообіг, інвентаризація.

Вирішення основних завдань обліку на залізничному транспорті забезпечено разом з іншими елементами методу і Планом рахунків бухгалтерського обліку.

План рахунків – це систематизований перелік рахунків, який використовують для поточного бухгалтерського обліку господарських коштів і джерел їх створення з метою здійснення контролю, а також складання балансу та звіту про виробничо-фінансову діяльність підприємств і організацій [16].

Бухгалтерські рахунки, групуючи інформацію, дають змогу групувати в обліку вартісні економічні показники: обсяг реалізованої продукції, фонд заробітної плати, витрати виробництва, прибуток тощо. Групують інформацію через подвійний запис, який відображає взаємні зв’язки рахунків за господарськими операціями. Облік також допомагає вирішувати і завдання контролю – встановлення взаємозв’язку між рахунками, потребує

знання структури економічних показників. Отже, План рахунків значною мірою визначає характер подвійного запису.

На залізничному транспорті слід керуватися Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організації основної діяльності залізничного транспорту України, затвердженим Наказом АТ «Укрзалізниця» від 30.12.2015 р. № 103. План рахунків має відповідати сучасним вимогам управління та формування економічних показників, бути базованим на принципах наукової обґрунтованості, уніфікації, економічності, відповідності умовам комп'ютерної обробки інформації.

Принцип наукової обґрунтованості полягає в тому, що кожний рахунок у загальній системі управління має вирішувати чітко визначені завдання: одержувати і контролювати інформацію про певний об'єкт управління.

Уніфікація передбачає використання тих самих рахунків першого і другого порядку в бухгалтерському обліку підприємств та організацій різних галузей національної економіки. Уніфікація забезпечує застосування одноплановогo відображення в обліку однорідних за змістом господарських операцій, що забезпечує порівняння даних загалом по Україні.

Принцип економічності полягає в тому, щоб організований на підставі Плану рахунків бухгалтерський облік був здійснюваний із меншими витратами та забезпечував граничну достовірність інформації.

Принцип відповідності умовам комп'ютерної обробки інформації полягає в тому, що деталізація, яка міститься у Плані рахунків, відповідає експлуатаційним можливостям застосовуваних ЕОМ.

Виходячи з потреб управління, складання звітності, контролю й аналізу підприємствами залізничного транспорту, використовують рахунки першого, другого і третього порядків, передбачених Планом бухгалтерських рахунків.

План рахунків підприємств залізничного транспорту України розроблено на підставі єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств виробничої сфери, затвердженого наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291.

На практиці система рахунків подана у вигляді Плану рахунків, а подвійний запис – у формі методичних вказівок для їх застосування.

3.3. Документальне оформлення облікової політики

Розроблення та затвердження облікової політики є не лише методологічним, а й організаційним аспектом бухгалтерського обліку. Визначені принципи та вибрані методи мають бути закріплені у внутрішніх документах підприємства, що забезпечує їхній офіційний статус і обов'язковість застосування. Документальне оформлення облікової політики передбачає підготовку відповідного розпорядчого документа керівництва (наказу, положення чи іншого регламенту), який фіксує вибрані підприємством облікові підходи, методи оцінювання, правила ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Для великих суб'єктів господарювання, зокрема АТ «Укрзалізниця», належне документальне оформлення облікової політики має особливе значення, оскільки воно забезпечує узгодженість дій усіх структурних підрозділів, сприяє внутрішньому контролю і створює основу для прозорої взаємодії з контролюючими органами, інвесторами і партнерами.

Отже, документальне закріплення облікової політики є важливим інструментом упорядкування облікової роботи, гарантією стабільності облікових процедур і підтвердженням відповідності діяльності підприємства вимогам національних і міжнародних стандартів.

Ураховуючи масштаби суб'єкта господарювання та організаційно-технологічні характеристики, запропоновано два варіанти оформлення

облікової політики підприємства. На підприємствах залізничного транспорту облікова політика оформлена у вигляді Наказу про облікову політику, Наказу про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві та Положення, яке є додатком, що містить елементи організації обліку та безпосередньо облікову політику щодо окремих об'єктів обліку з метою складання достовірної і своєчасної фінансової звітності.

Облікова політика АТ «Укрзалізниця» регламентована Наказом про облікову політику, який містить опис методологічних засад, технічних питань і організації бухгалтерського обліку. Однак цей документ має бути не єдиним, а лише основним у питаннях узгодження правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підприємстві. Наказ доповнений внутрішніми правилами, інструкціями, положеннями, рішеннями тощо.

Наказ про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику може мати структуру, наведену в табл. 3.4 [2].

Перш за все, як будь-який наказ, він має містити такі реквізити: найменування підприємства; назву вигляду документа; дату документа; місце складання; порядковий номер документа; заголовок тексту; текст у вигляді констатуючої (тобто преамбули) і розпорядчої частин; підпис керівника.

У розділі Наказу «Методика фінансового обліку» описують принципи, методи, способи, вибрані підприємством для ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності. В окремих положеннях облікової політики суб'єкта господарювання має бути зазначено застосування принципів оцінювання статей і облікової політики щодо окремих статей звітності, для яких нормативно-правова база передбачає кілька варіантів.

Таблиця 3.4

Структура Наказу (Положення) про організацію обліку та облікову політику підприємства

Номер	Розділ наказу (положення)	Зміст / Основні положення
1	Загальні положення	Відомості про підприємство як суб'єкта господарювання та платника податків, інформація про види діяльності та ін.
2	Організація роботи бухгалтерської служби	Форма організації обліку; структура, склад бухгалтерської служби, її функції; нормативно-правове, технічне та методичне забезпечення роботи бухгалтерської служби та ін.
3	Методика фінансового обліку	Принципи, методи, способи, вибрані підприємством для ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності
4	Організація управлінського обліку	Система і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку; затверджують розроблені форми документів, регістрів, звітності залежно від потреб управління
5	Організація податкового обліку	Порядок формування інформації, необхідної для нарахування та сплати податків відповідно до чинного законодавства та узгодження фінансового і податкового обліку
6	Організаційно-технічні положення	Порядок проведення інвентаризації, графіки документообігу, права підписання документів, форм звітності та ін.

Розділу ІІ Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства № 635 [39] передбачає, що Наказ про облікову політику має визначати:

■ методи оцінювання вибуття запасів;

■ періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

■ порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунка обліку транспортно-заготівельних витрат;

■ методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо їх обліковують за первісною вартістю;

■ вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА;

■ підходи щодо переоцінки необоротних активів;

■ застосування класу 8 рахунків і /або класу 9 Плану рахунків;

■ підходи щодо періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;

■ метод визначення резерву сумнівних боргів;

■ перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;

■ порядок виплат, які здійснюють за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);

■ порядок оцінювання ступеня завершеності операцій із надання послуг;

■ сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;

■ перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;

■ перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

■ порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

■ дату визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів;

■ базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

■ кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події, статті фінансової звітності;

■ періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов’язань;

■ критерії розмежування об’єктів операційної та інвестиційної нерухомості;

■ підходи щодо класифікації;

■ дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, для розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;

■ дату первісного визнання необоротних активів і групи вибуття як утримуваних для продажу;

■ складання окремого балансу філіями, відділеннями, представництвами та іншими відокремленими підрозділами підприємства;

■ періодичність і об’єкти проведення інвентаризації;

■ одиниці аналітичного обліку;

■ принципи складання звіту про рух грошових коштів;

■ підходи щодо віднесення витрат, пов’язаних із поліпшенням основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду [20, 39].

Організація податкового обліку включає організацію ведення облікових записів та організацію роботи бухгалтерів у податковому обліку, які нерозривно пов'язані та залежать один від одного.

Організація порядку ведення облікових документів із податкового обліку передбачає розроблення та впровадження форми первинних носіїв інформації (паперових та електронних первинних документів), а також розроблення форм облікових регістрів і порядку їх заповнення, а також визначення порядку складання звітності (податкових декларацій) [40].

У Наказі «Про організацію бухгалтерського обліку» вказано, хто буде відповідальним за організацію обліку, необхідність ознайомлення всіх працівників бухгалтерії з цим Наказом і Положенням, посадову особу, яка буде контролювати виконання Наказу та Положення [26].

Додатками для цього Наказу є робочий план рахунків, перелік осіб, які мають право дозволу на здійснення господарських операцій і підписання документів, перелік первинних документів, реєстрів обліку та ін.

Велике значення для оформлення облікової політики мають проєктні матеріали з організації бухгалтерського обліку, зокрема графіки документообігу, план організації бухгалтерського обліку, посадові інструкції тощо. Вони допоможуть оформити порядок застосування тих чи інших способів обліку, вибраних підприємством, визначити, як технічно потрібно використовувати різні елементи облікової політики [20].

Для наочності на рис. 3.3 показана структура Наказу про облікову політику підприємства та додатків до нього [28].

З обліковою політикою підприємства мають бути ознайомлені [28]:

● керівник підприємства, який несе відповідальність за її формування;

● бухгалтер підприємства, за участю якого можна всебічно обґрунтувати зміст облікової політики;

● аудитор, оскільки облікова політика є одним з об'єктів дослідження, із якого починається процес аудиту;

● податковий інспектор, оскільки від багатьох принципів облікової політики залежить порядок формування того чи іншого об'єкта оподаткування.

Наказ про облікову політику приймають як базовий на період діяльності підприємства, до якого за необхідності можна вносити зміни. У разі внесення змін до облікової політики, які охоплюють більшу частину тексту або суттєво впливають на її зміст, доцільно повністю викласти облікову політику в новій редакції.

Облікова політика може бути змінена лише за зміни статутних вимог підприємства, вимог органу, що здійснює функції державного регулювання бухгалтерського обліку та методології фінансової звітності, або якщо зміни в обліковій політиці забезпечать більш достовірне відображення операцій у

бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Облікову політику підприємства і зміни до неї розкривають у примітках до фінансової звітності в описовій формі або додаванням копії розпорядчого документа про затвердження та зміну облікової політики [28].

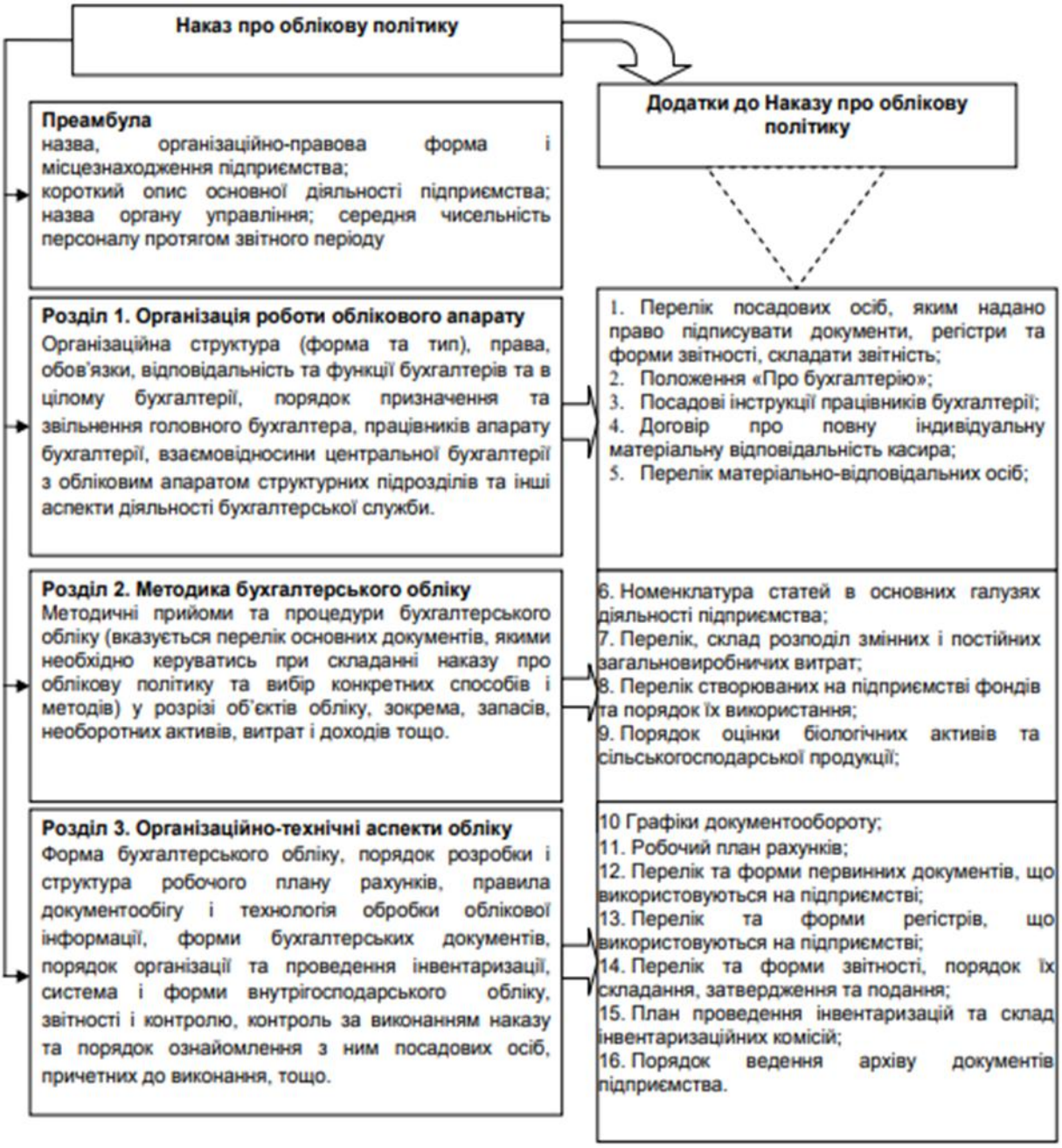

Рис. 3.3. Структура Наказу про облікову політику підприємства та додатків до нього

Наказ має відповідати законодавчим нормам, розкривати основні принципи, методи та процедури, що використовує підприємство. Водночас слід уникати надмірної деталізації та повторення положень законодавчих актів та інших нормативних документів.

Отже, формування облікової політики є важливим елементом організації бухгалтерського обліку та управління фінансово-господарською діяльністю підприємства. Для АТ «Укрзалізниця» – однієї з найбільших компаній України – облікова політика виконує стратегічну роль, оскільки забезпечує методологічну єдність відображення господарських операцій, достовірність фінансової звітності та прозорість управлінських рішень.

У процесі формування облікової політики важливим є дотримання загальноприйнятих принципів і чіткої послідовності дій, що дає змогу узгодити потреби внутрішнього управління з вимогами національних і міжнародних стандартів. Особливу увагу потрібно приділяти визначенню елементів облікової політики відповідно до НП(С)БО і МСФЗ, що забезпечує її адаптованість до сучасних економічних умов і підвищує довіру зовнішніх користувачів звітності.

Важливим етапом є також документальне оформлення облікової політики через видання відповідного наказу чи положення. Це забезпечує офіційність, стабільність і обов’язковість застосування вибраних методів обліку у всіх структурних підрозділах підприємства.

Формування облікової політики АТ «Укрзалізниця» потрібно розглядати як багатоступеневий процес, що поєднує методологічні, організаційні та нормативні аспекти. Його результатом є створення цілісної системи обліку, що відповідає сучасним стандартам, задовольняє потреби управління та забезпечує надійну основу для подальшого розвитку компанії.

Запитання для самоконтролю

1. Які основні принципи потрібно враховувати для формування облікової політики підприємства?

2. У чому полягає відмінність підходів щодо визначення елементів облікової політики згідно з НП(С)БО і МСФЗ?

3. Яка послідовність етапів формування облікової політики АТ «Укрзалізниця»?

4. Чому документальне оформлення облікової політики має важливе значення для великих підприємств?

5. Які функції виконує облікова політика в системі управління фінансово-господарською діяльністю підприємства?

Тестові завдання

Яка основна мета формування облікової політики підприємства?

1) зменшення податкового навантаження;

2) забезпечення єдності методів обліку та достовірності звітності;

3) підвищення рівня автоматизації обліку;

4) оптимізація кадрової структури бухгалтерії?

2. Який нормативний документ закріплює облікову політику на підприємстві:

1) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»;

2) Наказ (розпорядження) керівника підприємства;

3) колективний договір;

4) фінансова звітність?

3. Який із принципів НЕ належить до базових для формування облікової політики:

1) послідовність;

2) єдність методології;

3) обґрунтованість;

4) суб'єктивність?

4. Чим відрізняється застосування МСФЗ для формування облікової політики:

1) МСФЗ регламентують лише податковий облік;

2) МСФЗ надають більш гнучкі підходи щодо оцінювання та розкриття інформації;

3) МСФЗ повністю ідентичні НП(С)БО;

4) МСФЗ застосовують лише для внутрішніх управлінських потреб?

5 Головна функція облікової політики для АТ «Укрзалізниця»:

1) формування тарифів на перевезення;

2) забезпечення прозорості та достовірності фінансової інформації;

3) контроль технічного стану рухомого складу;

4) оптимізація логістичних процесів.

Питання для самостійного вивчення

1. Які фактори зовнішнього та внутрішнього середовища найбільше впливають на вибір елементів облікової політики підприємства?

2. Як можна поєднати вимоги НП(С)БО і МСФЗ у практиці формування облікової політики великих компаній?

3. Які ризики можуть виникати за відсутності або неналежного документального оформлення облікової політики?

4. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Облікова політика – це стратегія відображення економічної реальності у фінансовій звітності.
(наукова концепція)

4.1. Організація бухгалтерського обліку

Організація бухгалтерського обліку на залізничному транспорті багато в чому визначена їхніми специфічними особливостями, тобто технічними та організаційними особливостями галузі.

Організаційна структура управління, сформована на залізниці, має особливість, яка суттєво впливає на бухгалтерський облік.

Розглядаючи особливості бухгалтерського обліку господарської діяльності залізничного транспорту, потрібно звернути увагу на такі два її аспекти, як особливості виробничого процесу в структурних підрозділах залізниць і характерні риси організації управління цими підрозділами. Якщо розглядати, наприклад, вантажні перевезення, то це переміщення продуктів праці з пунктів їх виробництва до пунктів споживання, тобто продовження процесу виробництва у сфері обігу. Транспорт також задовольняє потребу людей у переміщенні, створюючи товар – послугу. Ця особливість обумовила відсутність на транспорті сировини та основних матеріалів, які в інших галузях, необхідних для виготовлення речової продукції.

У бухгалтерському обліку залізниць вантажі, що перевозять, ні за кількістю, ні за вартістю не відображають, оскільки вони не належать залізниці. Оплата послуг із перевезення вантажів, пасажирів, багажу та пошти відбувається за відповідними тарифами (обов’язковими і договірними) на вантажні та пасажирські перевезення.

На методологію обліку на залізничному транспорті суттєво впливає також централізація деяких функцій управління, здійснювана на різних рівнях цієї системи (наприклад придбання рухомого складу, централізовані закупівлі деяких матеріальних ресурсів, розрахунки за податками тощо). Крім того, експлуатують залізничний рухомий склад на всьому полігоні залізниць України, а в міжнародному сполученні – на залізницях декількох країн. Це зумовлює необхідність поточного обслуговування і ремонту рухомого складу на підприємствах і у відособлених підрозділах залізниць, незалежно від того, на балансі якого підприємства він знаходиться, із наступним перерозподілом цих витрат.

Організаційними ланками в бухгалтерському обліку на залізничному транспорті є Департамент бухгалтерського, податкового обліку, звітності та методології, служби бухгалтерського та податкового обліку, фінансово-економічні відділи галузевих служб регіональних філій, Центри бухгалтерського та податкового обліку галузевих служб, бухгалтерії структурних підрозділів.

Відповідно до Статуту АТ «Укрзалізниця» [46] веде бухгалтерський, податковий і статистичний облік результатів своєї господарської діяльності.

Ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової, управлінської звітності на залізниці здійснюване:

● на рівні апарату управління АТ «Укрзалізниця» Департаментом бухгалтерського, податкового обліку, звітності та методології;

● рівні регіональних філій: службами бухгалтерського та податкового обліку;

● фінансово-економічними відділами галузевих служб регіональних філій АТ;

● Центрами бухгалтерського та податкового обліку галузевих служб. До складу Центрів входять обліково-розрахункові групи, які забезпечують формування та обробку первинних документів виробничих підрозділів;

● на рівні філій АТ «Укрзалізниця» в умовах централізації обліку бухгалтеріями;

● рівні виробничих підрозділів регіональних філій, філій АТ «Укрзалізниця» бухгалтеріями виробничих підрозділів регіональних філій, філій.

Усі ці підрозділи та залізниця в цілому ведуть бухгалтерський облік за єдиною методологією.

Ведення бухгалтерського, податкового обліку, складання фінансової, управлінської та податкової звітності в АТ «Укрзалізниця» забезпечує головний бухгалтер АТ «Укрзалізниця», який очолює функціональну вертикаль бухгалтерського, податкового обліку, звітності та методології, має у прямому підпорядкуванні Департамент бухгалтерського, податкового обліку, звітності та методології та у функціональному головних бухгалтерів регіональних філій, філій; начальників НФБ.

Посадові обов'язки головного бухгалтера АТ «Укрзалізниця» визначені посадовою інструкцією, яку затверджує голова правління АТ «Укрзалізниця».

Ведення бухгалтерського, податкового обліку, складання фінансової, управлінської та податкової звітності забезпечує:

■ у регіональній філії – головний бухгалтер регіональної філії, який підпорядкований керівнику регіональної філії та оперативно підпорядкований головному бухгалтеру АТ «Укрзалізниця»;

■ філії – головний бухгалтер філії, який очолює бухгалтерію філії, підпорядкований директору філії та оперативно підпорядкований головному бухгалтеру АТ «Укрзалізниця»;

■ структурному (виробничому) підрозділі регіональної філії, філії – головний бухгалтер структурного (виробничого) підрозділу, який підпорядкований керівнику структурного (виробничого) підрозділу регіональної філії, філії та оперативно підпорядкований головному бухгалтеру відповідної регіональної філії, філії.

Обов’язки головного бухгалтера визначені за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Конкретні обов’язки, права та відповідальність головного бухгалтера регіональної філії, філії, структурного (виробничого) підрозділу, бухгалтерських працівників структурних (виробничих) підрозділів встановлені посадовими інструкціями, які затверджує керівник регіональної філії, філії АТ «Укрзалізниця» (структурного (виробничого) підрозділу регіональної філії, філії).

Відповідно до Статуту АТ «Укрзалізниця» [46], положень про регіональні філії, положень про структурні (виробничі) підрозділи регіональних філій, філій, керівники регіональних філій, філій і керівники структурних (виробничих) підрозділів у межах своєї компетенції несуть відповідальність за забезпечення на належному рівні організації бухгалтерського та податкового обліку, складання фінансової та податкової звітності, дотримання порядку ведення і достовірність даних обліку та звітності, забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження бухгалтерських і податкових документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової, податкової і статистичної звітності протягом установленого законодавством.

Регіональні філії, філії, а також їхні структурні (виробничі) підрозділи, які ведуть бухгалтерський і податковий облік і складають і подають фінансову звітність, своїми наказами встановлюють порядок організації бухгалтерського обліку, за яким визначають:

- перелік посадових осіб, які ведуть облік (чисельність, структура облікового апарату, його підпорядкованість і розміщення);
- перелік посадових осіб, які мають право підпису первинних документів на здійснення господарських операцій;
- відповідальних за дозвіл і здійснення господарських операцій, а також їх відповідність чинному законодавству, Статуту АТ «Укрзалізниця», положенню про регіональну філію, філію, положенню про структурний, виробничий підрозділ регіональної філії, філії;

■ відповідальних за складання первинних документів, які фіксують факт здійснення господарських операцій, зокрема правильність заповнення обов'язкових реквізитів, достовірність даних, своєчасність складання, і дотримання строків передавання їх у бухгалтерію;

■ відповідальних за зберігання первинних документів і облікових регістрів, що пройшли обробку, а також фінансової, податкової звітності, за передавання її до архіву та знищення після закінчення строку зберігання;

■ перелік посадових осіб, із якими укладають договір про повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ними цінностей;

■ графік документообігу, який має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний строк його знаходження в підрозділі (додаток Б);

■ робочий план рахунків із зазначенням рахунків, субрахунків, які використовують для ведення бухгалтерського та податкового обліку.

План рахунків має відповідати сучасним вимогам управління та формування економічних показників, бути базованим на принципах наукової обґрунтованості, уніфікації, економічності, відповідності умовам комп'ютерної обробки інформації [39].

Принцип наукової обґрунтованості полягає в тому, що кожний рахунок у загальній системі управління має вирішувати чітко визначені завдання: одержувати і контролювати інформацію про певний об'єкт управління.

Уніфікація передбачає використання тих самих рахунків першого та другого порядку в бухгалтерському обліку підприємств і організацій різних галузей національної економіки. Уніфікація забезпечує застосування однопланового відображення в обліку однорідних за змістом господарських операцій, що забезпечує порівняння даних у цілому по Україні.

Принцип економічності полягає в тому, що організований на підставі Плану рахунків бухгалтерський облік здійснюваний із меншими витратами та забезпечує граничну достовірність інформації.

Принцип відповідності умовам комп'ютерної обробки інформації полягає в тому, що деталізація, яка міститься у Плані рахунків, відповідає експлуатаційним можливостям застосовуваних ЕОМ:

- як обліковують (за допомогою яких документів, форм обліку, які регістри обліку використовують, яка техніка ведення обліку і технологія обробки облікової інформації);
- які строки та спосіб збирання, обробки, узагальнення та надання інформації;
- інші питання з урахуванням особливостей організації ведення бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік господарських операцій в АТ «Укрзалізниця» здійснюваний згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затвердженим наказом АТ «Укрзалізниця» від 30.12.2015 р. № 103 (із змінами), який розроблений відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами).

Рахунки класів 0–7, 9 є обов'язковими для всіх регіональних філій, а рахунки класу 8 «Витрати за елементами» не використовують. Філії використовують рахунки та субрахунки Плану рахунків виходячи з потреб управління, контролю, аналізу, обліку й звітності. Нові рахунки (рахунки другого-шостого порядку) вводять до Плану рахунків.

4.2. Форми первинних документів і правила документообігу

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Для контролю та впорядкування оброблених даних на підставі первинних документів можуть складати зведені документи.

Первинні документи створюють, приймають і застосовують у бухгалтерському обліку відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 (із змінами).

Керівники відповідних підрозділів забезпечують фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах і виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера щодо дотримання норм, встановлених Положенням № 88, для оформлення первинних документів і своєчасного подання для обліку відомостей і документів.

Господарські операції відображають у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування на підставі первинних документів і в тому звітному періоді, у якому вони були здійснені. Первинні документи складають на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Філії (структурні (виробничі) підрозділи) для оформлення господарських операцій, які враховують специфіку та особливості виробничої діяльності залізничної галузі, використовують галузеві первинні документи.

Документування господарських операцій можна здійснювати з використанням виготовлених самостійно бланків, які мають містити обов’язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені в паперовій або електронній формі та мають містити обов’язкові реквізити:

назву документа (форми), дату складання, назву філії, структурного (виробничого) підрозділу, від імені якої (якого) складено документ; зміст і обсяг господарської операції, одиницю вимірювання господарської операції (у натуральному та/або вартісному вираженні), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовують у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Якщо первинні документи створені в електронному вигляді, філії забезпечують виготовлення їхніх копій на паперовому носії. Документ має бути підписаний особисто, а підпис може бути скріплений печаткою [39].

Електронний підпис накладають відповідно до законодавства про електронні документи і електронний документообіг. Господарські операції, наведені у внутрішньому первинному документі (акті), оцінюють у порядку, визначеному МСФЗ. У випадках, установлених законодавством, а також відповідними органами державної влади України, застосовують первинні документи, що віднесені до бланків суворої звітності. Порядок використання та обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також коло господарських операцій, оформлення яких провадять на таких бланках, установлені окремими нормативно-правовими актами.

Записи в первинних документах, облікових регістрах потрібно робити тільки темним кольором чорнила, пасти кулькових ручок, за допомогою електронних засобів оброблення інформації та інших засобів, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого строку зберігання документів і запобігли внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень.

Вільні рядки в первинних документах обов’язково перекреслюють.

У наказі філії, структурного (виробничого) підрозділу про організацію бухгалтерського обліку затверджено перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпусканням (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій із видаванням особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, має бути обмежена.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і недостовірність відображених у них даних несуть особи, відповідальні за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, які склали та підписали ці первинні документи.

Первинні документи обов'язково перевіряють у межах компетенції працівники, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку, за формою і змістом: наявність у документі обов'язкових реквізитів і відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників.

У разі виявлення з проведенням перевірки невідповідності первинного документа вимогам законодавства у сфері бухгалтерського обліку такі документи з письмовим обґрунтуванням передають керівнику відповідного підрозділу для ухвалення рішення про усунення виявлених недоліків. Не можна допускати в тексті та цифрових даних первинних документів, облікових регістрів і звітності підчищення і необумовлених виправлень.

Помилки в первинних документах, облікових регістрах і звітності, що створені ручним способом, виправляють способом «червоного сторно», додаткових бухгалтерських проведень або коректурним способом, відповідно до якого неправильний текст або цифри закреслюють і над закресленим надписують правильний текст або цифри. Закреслюють однією рискою так, щоб можна було прочитати виправлене.

Помилки в облікових регістрах за минулий звітний період виправляють способом сторно. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, у яку помилку (суму, кореспонденцію рахунків) заносять червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або із знаком «мінус», а правильний запис (суму, кореспонденцію рахунків) заносять чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового регістру в місяці, у якому виявлено помилку, ліквідують неправильний запис і відображають правильну суму і кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку.

Бухгалтерська довідка має наводити причину помилки, посилання на документи і облікові регістри, у яких допущено помилку, і бути підписана працівником, який склав довідку, а після її перевірки – головним бухгалтером.

Виправлення помилки має бути обумовлено надписом «виправлено» і підтверджено підписами осіб, які підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення. У документах, якими оформлені касові і банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускають. Виправлення помилок у документах і регістрах, що створені у формі електронного документа, здійснюють відповідно до законодавства.

Із метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підрозділу встановлено графік документообігу, у якому вказують дату створення або одержання від відповідальних за виконання господарських операцій документів, взяття їх до обліку, передавання в обробку та до архіву.

Графік документообігу підрозділу має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і відповідальних працівників, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний строк його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи,

посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його автоматизації. Графік документообігу оформляють у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконує кожен підрозділ, а також усі виконавці із зазначенням взаємозв'язку і строків виконання робіт.

Працівники філії створюють і подають первинні документи за графіком документообігу. Кожному відповідальному працівнику під підпис надають витяг із графіка документообігу, у якому наведено перелік первинних документів, що належать до його функціональних обов'язків, строки їх подання та підрозділи, до яких передають ці документи. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу у філії здійснює головний бухгалтер, вимоги якого щодо порядку подання до місця обробки первинних документів і відомостей, визначених графіком документообігу в філії, є обов'язковими для всіх підрозділів філії.

На залізничному транспорті використано журнально-ордерну форму бухгалтерського обліку. Основою побудови журнально-ордерної форми є чотири найважливіших принципи. Визначальним із них є принцип накопичення записів. Він полягає в тому, що для обліку однорідних господарських операцій застосовані накопичувальні відомості, завдяки чому відпала необхідність складання облікових записів кожного документа окремо. Відомості – це найважливіші облікові регістри, які називають журналами, документи в них реєструють у хронологічному порядку (рис. 4.1).

Другий принцип полягає в тому, що журнали побудовані за кредитовою ознакою. Це означає, що всі операції записують до журналів тільки за кредитом рахунків. Журнали побудовані за шаховою формою, що дає змогу групувати економічну інформацію відносно кореспондуючих рахунків. Шахова форма забезпечує також застосування одноразового запису та одночасного відображення операції за дебетом одного і кредитом іншого рахунка. Після закінчення місяця і підрахунку підсумків журнал

перетворено у вже готовий меморіальний ордер, де зареєстрована складна бухгалтерська стаття, яка містить один рахунок за кредитом і кілька рахунків за дебетом. Такі журнали називають журналами-ордерами.

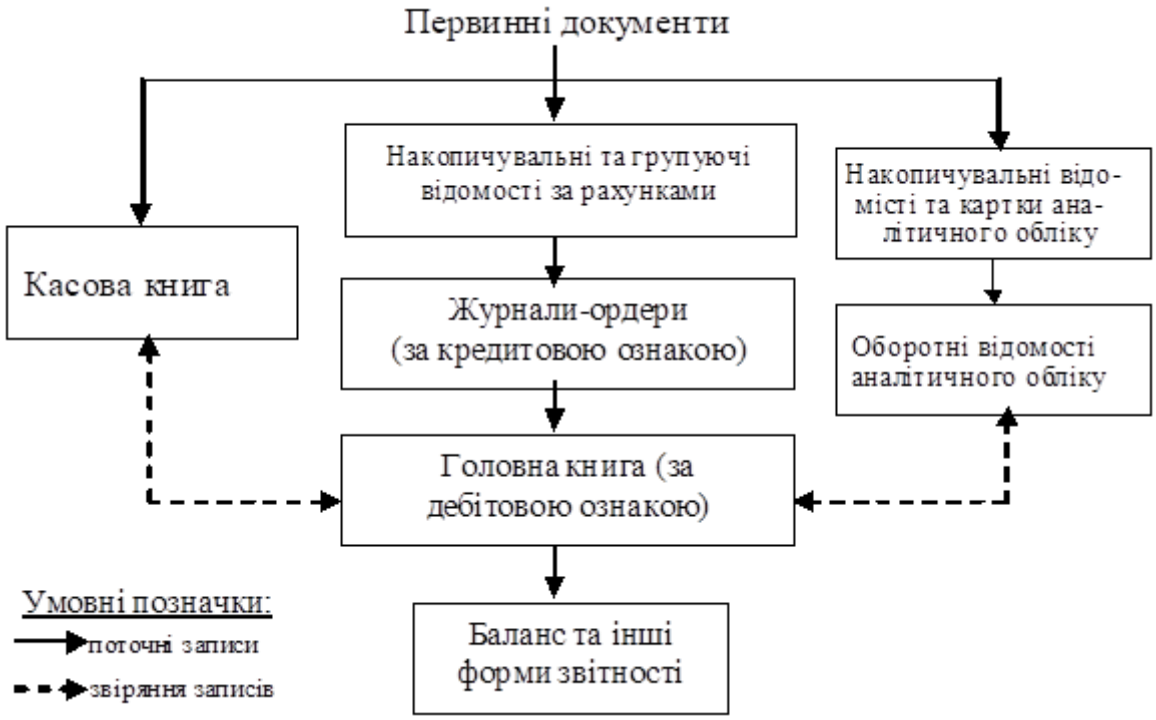

Рис. 4.1. Журнально-ордерна форма обліку

Третій принцип журнально-ордерної форми полягає в застосуванні групових журналів-ордерів, призначених для відображення кредитових операцій за кількома синтетичними рахунками. Їх застосування може бути викликане різними наслідками: великою кількістю кредитових операцій за кількома рахунками, що обумовлює необхідність попереднього складання допоміжних згрупованих відомостей, підсумкові дані яких потім переносять до журналу-ордера; за кредитом деяких рахунків здійснювана тільки одна операція протягом місяця і, отже, складають один документ.

Четвертим принципом журнально-ордерної форми є поєднання в одному регістрі синтетичного та аналітичного обліку. Цього досягають відповідною побудовою її регістрів у вигляді журналів-ордерів і відомостей

до них. Поєднання синтетичного та аналітичного обліку в журналах-ордерах може бути повним або частковим. За повного поєднання запис за синтетичним рахунком одночасно є записом за аналітичним рахунком (наприклад у журналах-ордерах № 3 за кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» і кредитом рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами»). У цих журналах-ордерах застосовано позиційний спосіб запису, тобто в обліковому регістрі для кожного об'єкта аналітичного обліку відведено окремий рядок (наприклад для кожного рахунка-фактури, кожної виданої підзвітній особі грошової суми тощо).

На залізниці найбільшого застосування одержало часткове поєднання, під час якого записи за синтетичним рахунком і відповідним йому аналітичним рахунком виконують зазвичай послідовно.

Журнали-ордери є регістрами, що накопичують і узагальнюють інформацію за звітний місяць. Для одержання загальної суми обороту за дебетом рахунка ведуть Головну книгу, яка є регістром синтетичного обліку. У Головній книзі для кожного синтетичного рахунка існує окрема сторінка із зазначенням назви рахунка, оборотів за дебетом і кредитом, а також сальдо на початок і кінець звітного періоду. Обороти переносять із відповідних журналів-ордерів, причому оборот за кредитом рахунка показують загальною сумою, а оборот за дебетом – відносно кореспондуючих рахунків. Для запису сальдо та оборотів за синтетичним рахунком за кожний місяць використовують тільки один рядок. Тому дані, що містяться в Головній книзі, зручно використовувати в подальшій роботі. Обороти і сальдо Головної книги за кожним синтетичним рахунком щомісяця звіряють із даними журналів-ордерів, відомостей та інших регістрів обліку. Після звіряння на підставі даних Головної книги та інших регістрів складають сальдовий баланс та інші форми звітності [39].

На залізничному транспорті відповідно до законодавства України вживають усі необхідні заходи для запобігання несанкціонованому та

непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечують їх належне зберігання протягом встановленого строку.

Зберігають первинні документи, регістри бухгалтерського обліку та фінансову звітність протягом строків, встановлених Переліком типових документів, що створюють під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затвердженим наказом Міністерства юстиції України від 12.04.2012 р. № 578/5, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 17.04.2012 р. за № 571/20884 (із змінами), але не менше трьох років.

Первинні документи, облікові регістри, бухгалтерську та іншу звітність, створені у формі електронного документа, потрібно зберігати на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їхню цілісність на цих носіях, і протягом строку, що не має бути меншим від строку, встановленого для відповідних первинних документів на папері.

На залізничному транспорті бухгалтерський і податковий облік відбувається в автоматизованій формі з використанням програмного забезпечення АСБО «Фобос». Первинні документи, створені засобами обчислювальної техніки на машиночитаних носіях інформації, застосовують у бухгалтерському обліку за умови надання їм юридичної сили і доказовості і мають бути виготовлені і розмічені за вимогами відповідного стандарту і закодовані згідно із затвердженою системою кодифікації.

4.3. Бухгалтерський облік внутрішньогосподарських розрахунків

Особливості організації залізничних перевезень і наявність у кожного з учасників окремого або самостійного балансу, що входить до складу зведеного балансу АТ «Укрзалізниця», зумовлюють здійснення

внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків між регіональними філіями залізничного транспорту і їхніми відособленими підрозділами.

Через особливості організації залізничних перевезень та організаційної структури залізничного транспорту проведення взаєморозрахунків між філіями, структурними (виробничими) підрозділами філій за поставлену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги в межах АТ «Укрзалізниця» здійснюється за внутрішньогосподарськими розрахунками.

Умовою проведення внутрішньогосподарських розрахунків є наявність у кожного з учасників балансу, показники якого включені до окремого балансу АТ «Укрзалізниця».

Об'єктами обліку внутрішньогосподарських розрахунків є:

● дохідні надходження, доходи від перевезень;

● операції, пов'язані з централізованим фінансуванням і розподілом коштів АТ «Укрзалізниця» між філіями;

● розрахунки, пов'язані з незабезпеченням схоронності вантажу;

● розрахунки за централізовані поставки товарно-матеріальних цінностей;

● розрахунки за поставлену продукцію, виконані роботи, надані послуги;

● розрахунки за послуги з перевезень вантажів і пов'язаних із ними послуг для експлуатаційних потреб АТ «Укрзалізниця»;

● послуг із перевезення вантажобагажу для експлуатаційних потреб АТ «Укрзалізниця»;

● розрахунки, пов'язані з ремонтом і технічним обслуговуванням вантажних вагонів, наданням послуг із відстою власних порожніх вантажних вагонів на коліях загального користування погоджених станцій залізниць;

● розрахунки за послуги із централізованого водопостачання та водовідведення, розподілу електроенергії, тарифи на які встановлює

Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг;

● операції, пов'язані з використанням власних вантажних вагонів, які знаходяться на балансі філій;

● розрахунки за іншими операціями між філіями в межах АТ «Укрзалізниця».

Проведення господарських операцій щодо поставки продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг між філіями в межах Акціонерного Товариства та взаєморозрахунків між ними здійснюється згідно з укладеними внутрішніми зобов'язаннями.

Документом, на підставі якого відображають в обліку внутрішньогосподарські розрахунки між філіями, їхніми структурними (виробничими) підрозділами з АТ «Укрзалізниця», є повідомлення (авізо) форми ФРУ № 13. Для внутрішньогосподарських розрахунків вимогу платежу оформляють виписуванням повідомлення (авізо) і направляють платнику, минаючи установи банків. Повідомлення (авізо) має містити необхідні реквізити.

Первинні (підтверджуючі) документи, що засвідчують факт здійснення господарської операції з реалізації продукції (робіт, послуг) направляють тільки отримувачу (кінцевому споживачу). Для здійснення централізованого фінансування, перерахування коштів згідно із заявками філій повідомлення (авізо) направляють в електронному вигляді з накладанням КЕП без підтверджуючих документів.

Господарські операції за внутрішньогосподарськими розрахунками відображають на відповідних субрахунках субрахунка 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки», які передбачені Планом рахунків.

На балансовому субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» обліковують взаєморозрахунки між АТ «Укрзалізниця» і філіями, між філіями, структурними (виробничими) підрозділами філій, що

входять до їхнього складу. Взаєморозрахунки між філіями здійснюють через Департамент бухгалтерського, податкового обліку, звітності та методології.

На субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» ведуть облік внутрішньогосподарських розрахунків із виробничими підрозділами і господарствами, за взаємним відпусканням матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передаванням витрат господарської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств; іншими видами розрахунків. Передавання активів (основних засобів, готової продукції, товарів тощо) від одного підрозділу (філії) іншому, виділеному на окремий баланс, відображають за кредитом рахунків обліку відповідних активів і дебетом субрахунка 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки», а їх одержання – зворотною кореспонденцією цих рахунків.

Наявність рівновеликих сум по субрахунках внутрішньо-господарських розрахунків забезпечить можливість виключення їх зі складанням узагальненої фінансової звітності філіями, окремої фінансової звітності АТ «Укрзалізниця». Відповідно, фінансова звітність АТ буде складена через включення показників фінансової звітності її філій, які виділені на окремий баланс, до звітності Товариства з виключенням залишків по субрахунках внутрішньогосподарських розрахунків між ними. Філії щомісячно та перед складанням фінансової звітності обов'язково звіряють розрахунки та складають Акти звірянь за субрахунком 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» із Департаментом ЦФБ.

Кредиторська заборгованість між підприємствами групи АТ відображена на субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки».

Передавання продукції (робіт, послуг) між структурними (виробничими) підрозділами однієї філії, між філіями в межах АТ, вважають внутрішнім оборотом.

Отже, специфіка організації залізничних перевезень і наявність у кожного учасника окремого балансу, що входить до зведеного балансу АТ «Укрзалізниця», зумовлюють необхідність чіткої системи внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків між регіональними філіями та їхніми відокремленими підрозділами, що забезпечує узгодженість фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому.

Запитання для самоконтролю

1. Які особливості організації бухгалтерського обліку визначені обліковою політикою АТ «Укрзалізниця»?

2. Як регламентовано використання первинних документів і правил документообігу в обліковій політиці АТ «Укрзалізниця»?

3. Як у системі бухгалтерського обліку АТ «Укрзалізниця» організовано внутрішньогосподарські розрахунки між структурними підрозділами?

4. Які специфічні підходи щодо формування фінансової звітності передбачає облікова політика АТ «Укрзалізниця»?

5. У чому полягає роль облікової політики АТ «Укрзалізниця» для забезпечення прозорості та контролю за господарською діяльністю товариства?

Тестові завдання

1. Який орган відповідає за організацію бухгалтерського обліку в АТ «Укрзалізниця»:

1) Міністерство інфраструктури України;

2) Наглядова рада товариства;

3) Керівник (правління) АТ «Укрзалізниця»;

4) Державна аудиторська служба?

2. Яка основна вимога щодо первинних документів в обліковій політиці АТ «Укрзалізниця»:

1) обов'язкове затвердження всієї форми Міністерством фінансів;

2) можливість використання виключно електронних документів;

3) наявність обов'язкових реквізитів і відповідність законодавству;

4) використання уніфікованих форм лише для податкового обліку?

3. Що відображено в бухгалтерському обліку внутрішньогосподарських розрахунків АТ «Укрзалізниця»:

1) операції з іншими державними підприємствами;

2) розрахунки між структурними підрозділами товариства;

3) тільки операції з акціонерами;

4) виключно розрахунки з бюджетом?

4. Яка особливість формування фінансової звітності АТ «Укрзалізниця»:

1) складається лише за міжнародними стандартами;

2) не підлягає обов'язковому аудиту;

3) відображає консолідовані дані за всіма структурними підрозділами;

4) подана лише для внутрішнього користування?

5. Яка роль облікової політики АТ «Укрзалізниця» у системі корпоративного управління:

1) визначає порядок нарахування заробітної плати;

2) забезпечує прозорість, контроль і достовірність облікової інформації;

3) регулює виключно податковий облік;

4) встановлює правила роботи на ринку перевезень?

Питання для самостійного вивчення

1. Проаналізуйте, які фактори впливають на формування облікової політики АТ «Укрзалізниця» і як вони відображені в бухгалтерському обліку.

2. Розкрийте особливості організації документообігу в АТ «Укрзалізниця» і поясніть їхнє значення для контролю за господарськими операціями.

3. Дослідіть специфіку обліку внутрішньо-господарських розрахунків між структурними підрозділами АТ «Укрзалізниця» та обґрунтуйте їхній вплив на консолідовану фінансову звітність.

4. Поясніть, яку роль відіграє облікова політика АТ «Укрзалізниця» у забезпеченні прозорості фінансової діяльності та довіри з боку акціонерів.

5. Охарактеризуйте порядок формування фінансової звітності в АТ «Укрзалізниця» з урахуванням вимог національних і міжнародних стандартів обліку.

Практичні завдання

1. Складіть фрагмент наказу про облікову політику філії АТ «Укрзалізниця», де визначте:
- метод амортизації основних засобів;
- порядок оцінювання запасів;
- відповідальних осіб за підписання первинних документів.

2. Розробіть схему документообігу для господарської операції «Списання пально-мастильних матеріалів у локомотивному депо». Вкажіть:
- хто складає документи;
- строки передавання до бухгалтерії;
- порядок архівного зберігання.

3. Складіть робочий план рахунків для вагонного депо (вибрати рахунки, які застосовано; запропонувати один-два субрахунки для специфічних операцій).

4. Ситуаційна задача. У філії АТ «Укрзалізниця» втрачено первинні документи на отримані матеріали. Визначте, хто відповідає за ситуацію та як потрібно відновити документи.

5. Міні-кейс.

Пропонована ситуація: у регіональній філії АТ «Укрзалізниця» втрачено частину первинних документів за місяць. Як має діяти керівник, головний бухгалтер і працівники облікового апарату?

Необхідно:
- визначити порядок дій;
- скласти перелік осіб, відповідальних за відновлення документів;
- запропонувати шляхи уникнення подібних ситуацій у майбутньому.

5. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

Саме облікова політика формує підґрунтя для достовірного відображення результатів діяльності та забезпечує прозорість фінансової інформації.
В. М. Жук

5.1. Облік необоротних активів

Облікова політика АТ «Укрзалізниця» розроблена на підставі Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Порядку економічних взаємовідносин на залізничному транспорті України, затвердженого Наказом Укрзалізниці від 03.07.2000 р. № 251-Ц, Наказу Укрзалізниці «Про виконання рішень XVI засідання Ради Укрзалізниці від 21.10.1999 р.» від 12.11.1999 р. № 319-Ц та інших нормативних документів щодо організації бухгалтерського обліку. Головним нормативно-правовим документом у системі регулювання бухгалтерського обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», що набув чинності 16 липня 1999 р. Зміст облікової політики з року в рік уточнюють і вдосконалюють.

Цей підрозділ визначає політику фінансового обліку таких необоротних активів: незавершених капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи; основних засобів; інших необоротних матеріальних активів; довгострокових біологічних активів; інвестиційної нерухомості; нематеріальних активів.

Облік необоротних активів має головне значення для залізничного транспорту, оскільки саме ця категорія майна формує матеріально-технічну основу його виробничої діяльності та забезпечує безперервність

технологічних процесів. Правильне відображення в обліку необоротних активів дає змогу об’єктивно оцінити структуру і ефективність використання ресурсів, визначити реальну вартість активів підприємства та рівень його фінансової стійкості.

До складу необоротних активів належать основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, довгострокові біологічні активи, інші необоротні активи.

Необоротні активи визнано активами, якщо відповідають загальним критеріям визнання активів:

● існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з використанням цих активів;

● їхня вартість може бути достовірна визначена.

Основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи надходять на підприємство в результаті їх придбання, створення власними силами або безоплатного отримання. Витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів відображають як капітальні інвестиції в необоротні активи.

Капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи на залізничному транспорті - це витрати:

● на будівництво, реконструкцію, модернізацію;

● інші поліпшення, що збільшують собівартість (переоцінену вартість), у тому числі собівартість замінюваної частини об’єкта основних засобів, витрати на значні огляди, які визнають у балансовій вартості об’єкта основних засобів як заміну, якщо задоволено критерії визнання;

● виготовлення, придбання об’єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), здійснювані залізничним транспортом.

У складі капітальних інвестицій на залізничному транспорті також обліковують будівельні матеріали, призначені для їх використання в капітальному будівництві; аванси видані, пов'язані з капітальним будівництвом і придбанням необоротних активів.

За первісного визнання необоротних матеріальних активів (основних засобів та інших необоротних активів) витрати на придбання або створення таких активів відображають на рахунку капітальних інвестицій 15 «Капітальні інвестиції» у розрізі субрахунків. У момент введення основних засобів залізничного транспорту та інших необоротних матеріальних активів в експлуатацію витрати, які відображені на відповідних субрахунках рахунка 15 «Капітальні інвестиції», списують на відповідні субрахунки рахунків 10 «Основні засоби» і 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відповідно [33].

У структурі необоротних активів АТ «Укрзалізниця» основні засоби займають найбільш питому вагу, що є притаманним для підприємств залізничного транспорту, тому що залізничний транспорт є фондомісткою галуззю.

Технічні засоби для здійснення процесу перевезень на залізниці складаються з рухомого складу та залізничних споруд і пристроїв, до яких відносять залізничні колії, споруди для посадки та висадки пасажирів і їх обслуговування, пристрої для зберігання, навантаження і розвантаження вантажів, автоматичні, телемеханічні пристрої та пристрої зв'язку для убезпечення руху поїздів і прискорення виробничих процесів, пристрої для екіпірування та ремонту локомотивів і вагонів, пристрої та споруди електропостачання, водопостачання, матеріально-технічного забезпечення. До особливих основних засобів на підприємствах АТ «Укрзалізниця» належать локомотиви, вагони, дизельні поїзди, моторвагонні секції, земляне полотно, верхня будова колії, пристрої електрифікованих ліній, мости, тунелі тощо.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, порядок їх обліку та руху основних засобів залізничного транспорту, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності АТ «Укрзалізниця» викладені в Національному Положенні (Стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (НП(С)БО). НП(С)БО 7 призначено для врегулювання питань обліку оцінювання, переоцінки, амортизації, надходження та вибуття основних засобів та інших необоротних матеріальних активів [39].

В обліковій політиці АТ «Укрзалізниця» на підставі НП(С)БО 7 надано поняття основних засобів, об'єкта основних засобів, групи основних засобів, амортизації основних засобів і формування первісної вартості основних засобів залежно від способу надходження на підприємство [32].

В обліковій політиці АТ «Укрзалізниця» визначено основні засоби (у тому числі інші необоротні матеріальні активи) - це матеріальні активи, що утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду або для адміністративних цілей і соціально-культурних функцій; використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду (12 місяців або операційного циклу, якщо він більший за рік).

Основними засобами визнають матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких у господарській діяльності більше одного року і вартістю понад 20000 грн.

Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, крім малоцінних необоротних матеріальних активів, визнають активами із моменту введення в експлуатацію у вигляді незавершених капітальних інвестицій у разі виконання таких умов:

■ існує ймовірність того, що АТ одержить пов'язані з цим об'єктом майбутні економічні вигоди;

■ собівартість такого об’єкта може бути достовірно оцінена. Одиницею бухгалтерського обліку основних засобів є об’єкт основних засобів.

За НП(С)БО 7, об’єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з’єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контрольована АТ.

Групою основних засобів є сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Основні засоби придбані (створені) зараховують на баланс регіональних філій за первісною вартістю. Первісна вартість основних засобів залізничного транспорту, за НП(СБ)БО 7, збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, у порядку, встановленому нормативними документами з бухгалтерського обліку. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних із поліпшенням, проведенням окремих робіт для ремонту основних засобів, є підвищення рівня їхньої продуктивності, покращення технічного стану, зростання внаслідок цих витрат очікуваного строку корисного використання об’єкта, кількості або якості продукції (робіт, послуг), яку виробляє цей об’єкт, що призведе в майбутньому до збільшення економічних вигод.

Формування первісної вартості основних засобів залізничного транспорту у випадку їх створення власними силами (наприклад будівництво), а також відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів регламентоване НП(С)БО 16 «Витрати», затвердженим Міністерством фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [32].

Безоплатно отримані основні засоби на залізничному транспорті зараховують на баланс за їхньою справедливою вартістю на дату отримання.

За НП(С)БО 7, *справедлива вартість* – це сума, за яку актив може бути обміняний або зобов'язання може бути погашене під час звичайної угоди між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами на дату оцінювання (це реальна ринкова ціна активу або зобов'язання на той момент).

В обліковій політиці АТ «Укрзалізниця» надано поняття справедливої вартості відповідно до МСФЗ 13, де *справедлива вартість* – це ціна, яку можна отримати від продажу активу або сплатити для передавання зобов'язання в результаті звичайної операції між учасниками ринку на дату оцінювання. Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу залізничного транспорту і закріплені за підприємством на праві господарського відання з його створенням, визнають їхню справедливу вартість, визначену незалежним оцінювачем [28, 32].

Із зарахуванням основних засобів на баланс постійно діюча комісія з обліку необоротних активів обов'язково встановлює ліквідаційну вартість і строк корисного використання кожного об'єкта основних засобів, що оформлюють наказом по структурних підрозділах і зазначають в Акті приймання-передавання (внутрішнього переміщення) основних засобів (типової форми № ОЗ-1).

За НП(С)БО 7, *ліквідаційною вартістю* є сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації)

об’єкта після закінчення строку його використання, за вирахуванням витрат, пов’язаних із його продажем (ліквідацією).

За положеннями облікової політики, ліквідаційна вартість активу - це попередньо оцінена сума, що її отримало би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на продаж (вибуття), якщо актив є застарілим і перебуває в стані, очікуваному після закінчення строку його корисної експлуатації. Ліквідаційна вартість має відповідати сумі коштів або вартості інших активів, яку очікують отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов’язаних із продажем (ліквідацією). Визначаючи ліквідаційну вартість, із суми, що планують отримати наприкінці строку корисного використання від реалізації або ліквідації об’єкта, віднімають витрати, які пов’язані з таким продажем (ліквідацією) (наприклад податки, транспортування, заробітна плата, матеріальні та інші витрати для здійснення операції реалізації або ліквідації об’єкта).У виняткових випадках, коли від ліквідації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання не очікують отримати придатні для подальшого використання активи, або коли доходи будуть менше за витрати, пов’язані з ліквідацією активів, ліквідаційну вартість можна прирівнювати до нуля.

Строком корисного використання (експлуатації) є період часу, протягом якого очікують, що актив буде придатний для використання в діяльності залізниці. Очікувані строки корисного використання (експлуатації) основних засобів для визначення амортизаційних відрахувань встановлені наказом АТ «Укрзалізниця».

Для визначення строку корисного використання активу на залізниці враховані такі фактори:

■ очікуване використання активу, яке оцінюють, виходячи з його очікуваної потужності або фізичної продуктивності;

■ очікуваний фізичний знос або руйнування, які залежать від операційних факторів;

■ моральний знос унаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію, які є результатом використання активу;

■ правові або аналогічні обмеження щодо використання.

За балансовою вартістю (залишкова вартість) основні засоби відображають у балансі.

Балансовою вартістю (залишкова вартість) є сума, за якою актив визнають після вирахування суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

У процесі господарської діяльності на залізничному транспорті основні засоби зношуються фізично і морально, а тому потребують проведення ремонтів, модернізації та інших видів робіт із їх поліпшення, що пов’язано з безпекою руху та є однією з умов їхнього ефективного використання. Своєчасне поліпшення основних засобів є однією із умов ефективного їх використання.

Згідно з НП(С)БО 7 розрізняють поточний ремонт і реконструкцію (модернізацію) основних засобів. Під поточним ремонтом розуміють виконання робіт, пов'язаних із підтриманням об'єкта в робочому стані. Під час ремонту основних засобів повністю або частково відновлюють якісні характеристики об'єкта, втрачені у процесі експлуатації. Ремонт забезпечує підтримання основних засобів у працездатному стані. Під поняттям модернізації розуміють поліпшення технічних параметрів устаткування з метою збільшення строку корисної експлуатації або виробничої потужності.

Проведення ремонту основних засобів, що враховують на балансі структурного підрозділу, регламентовано відповідними галузевими інструкціями. За цими документами визначають технічний стан об'єкта, перелік несправності, виявлених дефектів та інше. На залізничному транспорті згідно з галузевим інструкціям залежно від обсягу та характеру робіт

існують різні роботи з поліпшення та ремонту основних засобів: технічне обслуговування; поточний ремонт, технічний огляд; капітальний ремонт; модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо.

Технічне обслуговування (ТО) – комплекс заходів з контролю та підтримання працездатного або справного стану, який полягає зазвичай в експлуатаційному обслуговуванні та періодичному дрібному ремонті:

1) експлуатаційне обслуговування – зовнішній огляд, очищення, змазування, виявлення неполадок, перевірка стану деталей, які схильні до частої заміни, спостереження за станом деталей кріплень і з'єднань, перевірка справності заземлень тощо;

2) дрібний ремонт устаткування – усунення дрібних дефектів, підтягування кріплень і контактів, заміна запобіжників, прокладок, перевірка загального стану обладнання тощо.

Витрати, пов'язані з підтриманням об'єкта основних засобів у придатному для використання стані (технічне обслуговування та поточний ремонт), включають до витрат того періоду, у якому вони були здійснені. Наприклад, до технічного обслуговування локомотива належать, зокрема, контрольно-діагностичні, кріпильні, регулювальні, мастильні і очищувальні роботи.

Поточні ремонти – це роботи, які проводять під час експлуатації об'єкта основних засобів на місці його встановлення, що передбачає часткове розбирання, регулювання, заміну і відновлення працездатності окремих його частин тощо. Метою ремонтів є забезпечення працездатності об'єкта основних засобів. За умови правильної організації процесу поточний ремонт здатен забезпечити безперебійну роботу об'єкта основних засобів протягом усього міжремонтного періоду та дає змогу тривалий проміжок часу не проводити капітальний ремонт. Витрати на поточний ремонт включають, зокрема, витрати на оплату праці, вартість витратних матеріалів, але можуть також включати вартість невеликих об'єктів

основних засобів (компонентів). Витрати на поточний ремонт відносять до складу витрат того періоду, у якому вони були здійснені. Якщо з проведенням поточних ремонтів виконують роботи, що призводять до покращення технічного стану (що призведе до зростання очікуваного строку корисного використання тощо), витрати, спрямовані на відновлення техніко-експлуатаційних характеристик об’єктів основних засобів і підвищення їхньої продуктивності, належать до капітальних. Такі витрати збільшують первісну вартість об’єкта і підлягають амортизації протягом міжремонтного періоду.

Капітальний ремонт – це ремонт об’єкта основних засобів із встановленим міжремонтним періодом не менше одного року, за який відбуваються повне або часткове розбирання об’єкта основних засобів, заміна та відновлення всіх зношених деталей, вузлів та інших елементів конструкцій, збірка, перевірка, регулювання і випробування обладнання вхолосту і з навантаженням. Капітальний ремонт виконують для відновлення працездатного або справного стану та повного відновлення обладнання із заміною та відновленням його частин. Витрати на капітальний ремонт спрямовані на відновлення техніко-експлуатаційних характеристик об’єкта основних засобів, що забезпечує відновлення його працездатності та подовження строку корисного використання, такі витрати також відносять на капітальні витрати з подальшим збільшенням первісної вартості об’єкта, амортизовані протягом міжремонтного періоду.

Поліпшення об’єкта – модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція, інші вдосконалення, приведення їх у відповідність із новими вимогами і нормами, що призводить до збільшення очікуваних економічних вигод від використання об’єкта. Відповідно, витрати на поліпшення відносять до капітальних витрат.

Якщо з проведенням ремонтів (поточного, деповського, інших видів ремонтів) виконують роботи, які призводять до відновлення первісних

нормативних показників експлуатації об’єкта основних засобів, збільшення економічних вигод від використання об’єкта, підвищення рівня їхньої продуктивності, покращення технічного стану, такі витрати капіталізують як окремий компонент об’єкта основних засобів і амортизують протягом міжремонтного періоду.

Ремонт можна виконувати господарським або підрядним способом.

Фактичну вартість ремонту (незалежно від способу його виконання) визначають за даними бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік витрат із ремонту основних засобів має надавати своєчасну, повну і достовірну інформацію про фактичні витрати, пов'язані з визначенням собівартості ремонтних робіт, забезпечувати контроль за використанням матеріальних ресурсів, грошових коштів, що виділені на проведення ремонту, правильністю віднесення їх в обліку до складу відповідних витрат.

Консервація – комплекс заходів, спрямованих на довготривале (але не більше трьох років) зберігання основних засобів у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю в майбутньому відновлення їх функціонування.

Указом Президента України «Про Концепцію амортизаційної політики» від 07.03.2001 р. № 169/2001 приділено велику увагу значенню амортизаційної політики як фактора активізації інвестиційної діяльності в державі, адже амортизаційні відрахування нині є найважливішим елементом витрат на виробництво та основним джерелом капітальних вкладень.

У процесі використання основних засобів економічні вигоди, втілені в них, поступово підприємство витрачає, у результаті чого зменшується балансова вартість основних засобів, а також втрачені їхні споживчі та фізичні якості. Усе це призводить до того, що основні засоби врешті-решт стають непридатними для використання, бо не відповідають критеріям визнання активом.

Під час експлуатації основних засобів наступає фізичний або моральний їхній знос. Фізичний знос наступає внаслідок матеріального зносу основних засобів. Моральний знос пов'язаний з економічною доцільністю подальшого використання того чи іншого об'єкта основних засобів. Розрізняють дві форми морального зносу. Перша пов'язана з утратою ємності засобів праці внаслідок підвищення її продуктивності. Навіть за тієї умови, що нова техніка залишається незмінною за техніко-економічними характеристиками, широке її застосування має нижчу вартість і призводить до того, що придбані раніше засоби праці втрачають частку своєї вартості.

Друга форма морального зносу обумовлена поширенням досконаліших і продуктивніших машин і механізмів, що теж призводить до втрати вартості менш економічних засобів праці. Доцільно заміняти їх новими, якщо витрати на таку заміну не перевищують суму витрат від морального зносу, бо інакше вповільнюється зростання продуктивності праці та знижується ефективність виробництва. Але вартість основних засобів не зникає безслідно, а перенесена у вигляді відрахувань на виготовлену продукцію, виконані роботи, надані послуги, складаючи частину їхньої вартості. Тобто за весь час експлуатації об'єкта його вартість має бути повністю перенесена на новостворений продукт. Цього досягають амортизацією. Щорічні відрахування є поступовим погашенням вартості зношуваних основних засобів, їх називають амортизаційними відрахуваннями, або амортизацією.

НП(С)БО 7 визначає амортизацію як систематичний розподіл вартості необоротних активів, амортизовану протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Під амортизованою вартістю активу розуміють первісну або переоцінену вартість необоротних активів, зменшену на величину їхньої ліквідаційної вартості [32].

Об'єктом амортизації основних засобів є первісна або переоцінена вартість, зменшена на їхню ліквідаційну вартість. Первісна вартість

формується в момент надходження та реконструкції основних засобів. Переоцінена вартість виникає в результаті переоцінки основних засобів.

Об’єкт основних засобів переоцінюють, якщо залишкова вартість цього об’єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу та за умови врахування результатів переоцінки у фінансовому плані залізниці. У разі переоцінки об’єкта основних засобів на ту саму дату переоцінюють усі об’єкти групи (підгрупи) основних засобів, до якої належить об’єкт.

АТ використовує різні методи амортизації, вибирає метод, який найкраще відображає очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі. Амортизацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів) нараховують із застосуванням:

■ прямолінійного методу, за яким річну суму амортизації визначають діленням вартості, що амортизують, на строк корисного використання об’єкта основних засобів. Результатом застосування прямолінійного методу амортизації є постійні відрахування протягом строку корисного використання, якщо ліквідаційна вартість активу не змінюється. У НП(С)БО 7 цей метод називають метод прямолінійного списання;

■ методу суми одиниць продукції (у НП(С)БО 7 – виробничий метод) – цей метод застосовують філії для нарахування амортизації на об'єкти, які використовують для виготовлення певного виду продукції (оснастка, штампи тощо). Результатом застосування методу суми одиниць продукції є відрахування, базовані на очікуваному використанні або продуктивності об'єкта (кількості вироблених одиниць).

Амортизацію основних засобів розраховують за кожним окремим об’єктом основних засобів із використанням методу амортизації, встановленого для відповідної групи активів.

Амортизацію на вантажні вагони нараховують і відображають у бухгалтерському обліку філії, на балансі яких ураховані ці вагони.

Амортизацію об’єктів рухомого складу, які знаходяться в запасі, резерві відповідно до нормативних актів АТ «Укрзалізниця», нараховують у звичайному порядку.

Особливістю обліку основних засобів на залізничному транспорті є ведення покомпонентного обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Ця особливість пов’язана з тим, що на залізниці об’єкт основних засобів складається з компонентів, які мають різний строк корисного використання, або вартість однієї відокремлюваної частини є суттєвою відносно загальної вартості основного засобу (вартість кожного з них складає вище 20000 грн), отже, складові, які входять до єдиного об’єкта, мають бути відображені як окремий інвентарний об’єкт. Суттєвою вартістю для ухвалення рішення про виділення компонента з об’єкта основних засобів приймають вартість компонента, що складає більше 30 % загальної вартості об’єкта, із якого виділяють такий компонент.

Для розрахунку та нарахування амортизації об’єкти основних засобів обліковують покомпонентно. Для великих, багатокомпонентних об’єктів основних засобів (таких як локомотиви, виробничі лінії) складний комплекс розділяють на окремі агрегати, установки або модулі, кожен із яких внутрішньо досить однорідний, виконаний на єдиному технологічному рівні і продаваний у зборі. Кожен із таких компонентів приймають як окремий об’єкт аналітичного обліку основних засобів.

Для всіх компонентів розраховують індивідуальні строки корисного використання. Усі компоненти основного засобу відображають у складі тієї групи основних засобів, до якої належить і відповідний «основний» об’єкт основних засобів. У рамках розпорядження майном багатокомпонентний об’єкт основних засобів розглядають як єдиний об’єкт, до складу якого входять компоненти. Нараховують амортизацію багатокомпонентного об’єкта основних засобів окремо для кожного компонента за правилами для основних засобів. Амортизацію об’єктів починають, коли він стає

придатним для використання, тобто придатний для експлуатації. Нараховують амортизацію об’єктів основних засобів з дати введення об’єкта в експлуатацію та виходячи з розрахункової кількості днів експлуатації об’єкта (строку корисного використання). Кожну частину об’єкта основних засобів слід амортизувати окремо. Формування витрат з амортизації об’єктів основних засобів здійснюється на залізничному транспорті протягом строку корисного використання за принципом рівномірності щомісячних сум амортизаційних відрахувань, які розподіляють на суму амортизації за день, виходячи з умов, що в місяці 30 календарних днів, а році – 360 календарних днів. (Амортизація та методи нарахування також надані в підрозд. 7.1 з метою визначення впливу зміни методу нарахування амортизації на фінансовий результат і податок на прибуток.)

Об’єкт основних засобів списують із балансу регіональних філій у разі його вибуття внаслідок ліквідації, безоплатної передачі, нестачі або інших причин невідповідності критеріям визнання активом.

Із досягненням залишкової вартості об’єкта основних засобів ліквідаційної вартості цей об’єкт вважають повністю амортизованим (амортизований об’єкт – це такий актив, на який уже нарахована амортизація, тобто його вартість частково або повністю перенесена на витрати підприємства) і у разі його непридатності для подальшого використання списують.

Передають об’єкти основних засобів однією філією іншій філії АТ «Укрзалізниця» за внутрішньогосподарськими розрахунками, виписуючи повідомлення (авізо), і в бухгалтерському обліку відображають записом за кредитом відповідного субрахунка рахунка 10 «Основні засоби» (за первісною (переоціненою) вартістю) і дебетом рахунка 13 «Знос необоротних активів» (на суму зносу) і дебетом субрахунка 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» (на залишкову вартість). Філія, що

приймає на баланс основні засоби, зазначену операцію відображає зворотними записами.

Матеріальні цінності, отримані з ліквідацією об'єкта основних засобів, оприбутковують із визнанням іншого доходу і зарахуванням на рахунки обліку матеріальних запасів за економічно обґрунтованою ціною, визначеною постійно діючої комісією з обліку необоротних активів.

На залізничному транспорті літературу, що придбавають для забезпечення діяльності філій АТ «Укрзалізниця» та апарату управління, за умови відповідності критеріям необоротних активів, відображають у складі бібліотечних фондів за наявності матеріально-технічної бази (приміщення, відповідальних працівників тощо), наказу про створення бібліотечного фонду і затвердженого переліку літератури, що включена до його складу. Бібліотечний фонд являє собою систематизовану сукупність документально-інформаційних ресурсів, до яких належать наукові, навчальні, художні, спеціальні та інші видання, призначені для задоволення інформаційних і професійних потреб працівників підприємства.

Амортизацію бібліотечних фондів на залізничному транспорті з 01.01.2021 р. нараховують прямолінійним методом протягом строку корисного використання в порядку, встановленому для основних засобів.

На залізниці у складі малоцінних необоротних матеріальних активів обліковують:

- предмети, строк корисного використання яких більше одного року із собівартістю від 500 до 20 000 грн включно;
- спецодяг, спецвзуття, строк корисного використання яких більше одного року із вартістю від 500 грн і більше;
- зброю та спеціальні засоби самозахисту і безпечного поводження зі зброєю, строк корисного використання яких більше одного року, незалежно від їхньої вартості;
- постільну білизну, строк корисного використання якої більше одного року, незалежно від її вартості.

Амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів нараховують у першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 % його вартості.

Малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди не підлягають переоцінці.

Бухгалтерський облік довгострокових біологічних активів на залізниці здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790, і Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315, філіями та їхніми структурними підрозділами, що здійснюють сільськогосподарську діяльність.

Довгострокові біологічні активи визнають основними засобами, якщо їх утримують для використання в іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, і очікуваний строк їх використання більше одного року, обліковують відповідно на субрахунках 107 «Тварини» (коні, собаки тощо) і 108 «Багаторічні насадження» (захисні лісонасадження, озеленювальні насадження тощо). Амортизацію нараховують тільки на довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких визначити неможливо. Об'єктом амортизації таких біологічних активів є їхня первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість. Нараховують амортизацію протягом строку корисного використання довгострокового біологічного активу, який встановлений філією з визнанням його активом (із зарахуванні на баланс). Строк корисного використання довгострокових біологічних активів визначають відповідно до очікуваних строків корисного використання (експлуатації),

встановлених наказом АТ «Укрзалізниця». Амортизацію на довгострокові біологічні активи, які оцінюють за первісною вартістю, нараховують із застосуванням прямолінійного методу.

Бухгалтерський облік інвестиційної нерухомості здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779. Об'єктом амортизації таких біологічних активів є їхня собівартість, зменшена на ліквідаційну вартість. Нараховують амортизацію протягом строку корисного використання довгострокового біологічного активу, який встановлений філією (структурним (виробничим) підрозділом філії) із визнанням його активом (із зарахуванням на баланс).

Інвестиційна нерухомість – нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або те й інше), утримувана залізничним транспортом із метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи досягнення обох цілей, а не для використання у виробництві чи з постачанням товарів, наданням послуг або для адміністративних цілей; або продажу під час звичайного ведення бізнесу.

Основними критеріями для розмежування інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості у випадку, якщо той самий об'єкт основних засобів використовують і як інвестиційну нерухомість, і як операційну нерухомість, є:

● можливість територіального відокремлення частин об'єкта. У цьому випадку кожну частину об'єкта потрібно враховувати в бухгалтерському обліку як окремий інвентарний об'єкт і відображати окремо як інвестиційну нерухомість або операційну нерухомість залежно від характеру її використання;

● якщо неможливо розподілити об'єкт на частини, переважний характер використання об'єкта визначають за основними якісними показниками, що характеризують цей об'єкт. Об'єкт нерухомості визнано

інвестиційною нерухомістю, якщо в оперативну оренду передано більше 50 % основних якісних показників, що характеризують цей об'єкт.

Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є об'єкт: земельна ділянка; споруди; будівля; частина будівлі; поєднання земельної ділянки та будівлі. На дату балансу інвестиційну нерухомість відображають за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності й вигод від її відновлення, які визначають відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Амортизацію інвестиційної нерухомості нараховують із застосуванням прямолінійного методу. Амортизацію на інвестиційну нерухомість, яка оцінена на дату звітності за справедливою вартістю, не нараховують.

Облік нематеріальних активів на залізничному транспорті ведеться згідно з НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», за яким нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований і використаний підприємством упродовж тривалого часу (більше одного року) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання послуг. В обліковій політиці АТ «Укрзалізниця» нематеріальний актив надано як немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Актив відповідає визначенню нематеріального активу, якщо він відповідає загальним критеріям визнання активів:

- актив може бути ідентифікований;
- АТ контролює цей актив;
- АТ очікує надходження майбутніх економічних вигод від активу.

Нематеріальний актив є ідентифікованим, якщо він:

1) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально чи разом із пов'язаним із ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має залізниця намір зробити це;

2) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від Товариства або ж інших прав і зобов'язань.

Групою нематеріальних активів є сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Операції з придбання, створення і модернізації нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося, відображають як капітальні інвестиції в нематеріальні активи.

Інші нематеріальні активи потребують аналізу процесу їх створення, який передбачає дві фази - дослідження та розроблення, що є необхідною передумовою виникнення таких активів, оскільки саме на цих етапах формується науково-технічна база, що забезпечує створення нових знань, технологій або продуктів, здатних приносити підприємству майбутні економічні вигоди.

Дослідження включають оригінальні та заплановані дослідження, здійснюванні АТ для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань. Нематеріальні активи, отримані в результаті дослідження, не визнають активами.

Розробленням є застосування даних наукового дослідження чи іншого знання для планування чи проєктування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, механізмів, товарів, технологій, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання. Нематеріальний актив, отриманий у результаті розроблення, відображають в балансі за собівартістю.

Собівартістю нематеріальних активів є грошовий еквівалент ціни (за звичайних умов оплати) на дату визнання. Собівартістю нематеріальних активів, придбаного в операціях для об'єднання бізнесу, є справедлива вартість. Собівартість нематеріальних активів, які створює власними силами Товариства, включає всі витрати, необхідні для створення,

виробництва та доведення нематеріальних активів до стану, у якому він придатний для використання.

Нематеріальні активи відображають у звітності після їх первісного визнання за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням подальшої накопиченої амортизації та подальших збитків від зменшення корисності. Переоцінку нематеріальних активів здійснюють із такою регулярністю, щоб на кінець звітного періоду балансова (залишкова) вартість активу суттєво не відрізнялася від його справедливої вартості. Підприємство може здійснювати переоцінку нематеріального активу, для якого існує активний ринок. За НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і МСФЗ 13, активний ринок – це ринок, на якому об'єкти, що продають, є однорідними (однаковими за характеристиками), у будь-який момент є покупці та продавці, готові здійснити операцію, інформація про ціни є загальнодоступною. В обліковій політиці АТ «Укрзалізниця» визнано активний ринок як ринок, на якому операції для активів або зобов'язань відбуваються з достатньою частотою та у достатньому обсязі, щоб надавати інформацію про ціноутворення на безперервній основі. Якщо переоцінюють нематеріальний актив, тоді переоцінюють усю групу нематеріальних активів, до якого належить такий нематеріальний актив. Якщо нематеріальний актив, група якого переоцінена, не може бути переоціненим через відсутність активного ринку для такого активу, цей нематеріальний актив відображають у звітності за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності.

Амортизацію нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) нараховують прямолінійним методом, що забезпечує розподіл вартості нематеріального активу на систематичній основі. Результатом застосування прямолінійного методу амортизації є постійні відрахування протягом строку корисного використання, якщо

ліквідаційна вартість нематеріального активу не змінюється. Ліквідаційна вартість нематеріального активу – попередньо оцінена сума, що її отримали б на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якби вік і стан активу були такими, яких очікують після закінчення строку його корисної експлуатації.

Для організації обліку необоротних активів на філіях і їхніх структурних (виробничих) підрозділах наказами керівників створюють постійно діючі комісії з питань організації обліку необоротних активів, затверджують склад і положення про постійно діючі комісії філій із питань організації обліку необоротних активів, яке затверджує правління АТ. Координує роботу постійно діючих комісій філій постійно діюча комісія АТ «Укрзалізниця» із питань організації обліку необоротних активів.

Для залізничного транспорту, як капіталомісткої галузі, достовірний облік необоротних активів є основою управління інвестиційною діяльністю, планування оновлення рухомого складу та інфраструктури, а також забезпечення належного контролю за збереженням майна.

5.2. Облік запасів

Для забезпечення безперебійної роботи залізничного транспорту на складах підприємства завжди мають бути матеріальні цінності в межах норм, передбачених потребою підприємства. Важливою умовою правильної організації обліку запасів на підприємстві є правильне групування матеріальних цінностей за іншим призначенням і роллю у процесі виробництва.

Облік запасів на залізничному транспорті ведеться згідно з Національним Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

За НП(С)БО 9, ***запаси*** – це активи:

- які утримують для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримують для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

Запаси визначають активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, а їхня вартість може бути достовірно визначена. При цьому слід урахувати також критерії для визнання реалізації запасів.

У бухгалтерському обліку запаси відображають за первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Первісною вартістю запасів є історична (фактична) собівартість запасів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) запасів.

Згідно з обліковою політикою АТ «Укрзалізниця», чиста вартість реалізації визначена як попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу за вирахуванням попередньо оцінених витрат на завершення та попередньо оцінених витрат, необхідних для продажу.

Кваліфікаційний актив – це актив, який обов'язково потребує суттєвого періоду для підготовки його для використання за призначенням чи реалізації.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають сировину, основні і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб.

Запаси на залізничному транспорті включають такі основні категорії:

■ *виробничі запаси* – запаси малоцінних і швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних

напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання Товариством за нормального операційного циклу;

■ *незавершене виробництво* – витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами;

■ *готова продукція* – запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), і роботи, які не прийняті замовником, відображають у складі незавершеного виробництва;

■ *товари* – вартість залишків товарів, які придбані АТ для подальшого продажу (відображають без суми торгових націнок) [32].

Регіональні філії бухгалтерський облік запасів ведуть на рахунках 2 класу «Запаси» в розрізі відповідних субрахунків.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів визнають їхнє найменування або однорідну групу (вид). Облік запасів ведуть у натуральному та грошовому вимірниках за номенклатурою. Важливою умовою правильної організації обліку матеріальних цінностей є розроблення номенклатури матеріалів, кожна група матеріалів може складатися із сотень і тисяч назв. Перелік найменувань окремих видів матеріалів класифікують за визначеною ознакою. Матеріали поділяють на групи, а групи на підгрупи. За кожною назвою, сортом матеріалів закріплено постійний шифр, що має бути проставлений на всіх документах, пов’язаний з обміном матеріалів. Цим шифром користуються також в аналітичному обліку. Перелік матеріалів, згрупованих за характерною для них ознакою і відповідним чином зашифрованих із зазначенням одиниці вимірювання,

називають номенклатурою матеріалів. На кожному документі з надходження або витрат матеріальних цінностей мають бути вказані не лише назва матеріалів, а й номенклатура теж.

Виробничі запаси, які зберігають до моменту їх використання на складах, утворюють запас, який необхідно нормувати. Норми запасів встановлюють за кожним найменуванням, сортом і розміром, що є обов'язковою умовою системи управління запасами.

Запаси, прийняті на відповідальне зберігання, ураховують окремо від власних запасів, для обліку яких використовують позабалансовий субрахунок 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

Важливим питанням організації бухгалтерського обліку запасів є їхня вартісна оцінка на основі методів оцінювання матеріальних цінностей. Вибір методу вартісного оцінювання матеріалів, палива, запасних частин є основним питанням. Матеріальні цінності підлягають вартісному оцінюванню, по-перше, із надходженням на склади і оприбуткуванням, по-друге, у зв’язку з реалізацією матеріалів на сторону, або коли матеріали списують на виробництво.

На практиці для відображення в бухгалтерському балансі і фінансовій звітності запасів товарно-матеріальних цінностей у грошовій одиниці використовують такі ціни:

1) історичні або ціни придбання, які були актуальні в минулому, тобто в момент отримання запасу, охопленого оцінюванням;

2) поточні, що використовують у момент оцінювання; їхньою характерною рисою є придатність в ухваленні господарських рішень;

3) ціни відтворені або репродуктивні – це ціни передбачення визначення складових, відповідних у момент, коли цю складову буде змінено.

Зміну цін спричиняють, принаймні, дві складові. Одна є результатом дії ринкових факторів – попиту і продажу, а друга – зміни цін, зумовлені інфляцією. Тому одним із недоліків структури грошового вираження

вартості є відсутність стабільності грошової одиниці щодо вибраної реальної одиниці вартості, що виявляється в тенденції до зростання цін.

У міжнародній практиці вартісна оцінка запасів товарно-матеріальних цінностей як однієї зі складових вартості власного капіталу залежить від двох факторів: способу розрахунку витрат придбання; прийнятого способу оцінювання надходження і витрат матеріалів.

У першому випадку можливе оцінювання у двох вимірниках:

■ купівельних цінах, де витрати на придбання, які мали місце в певному періоді, віднесено повністю на витрати матеріалів або товарів у тому самому періоді, або на витрати обігу;

■ цінах придбання (ціна купівлі збільшена на витрати, пов'язані з придбанням), коли витрати на купівлю розподілені між витратами матеріалів у певному періоді, а також віднесені на залишок запасів на кінець періоду.

Згідно з обліковою політикою АТ «Укрзалізниця», із первісним визнанням собівартість запасів включає всі витрати на придбання, переробку та інші витрати, зазнані під час доставлення запасів до їхнього теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

Отже, собівартістю запасів, які придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається із таких витрат:

1) ціни придбання запасів, сплаченої постачальнику, за винятком непрямих податків, які відшкодовують (наприклад податок на додану вартість);

2) суми ввізного мита;

3) суми непрямих податків, пов'язаних із таким придбанням, які не підлягають відшкодуванню;

4) транспортно-заготівельних витрат (до складу яких входять, зокрема, витрати на заготівлю запасів; оплата тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи; витрати на транспортування запасів усіма видами

транспорту до місця їхнього запланованого використання; витрати зі страхування ризиків, пов’язаних із транспортуванням запасів). Транспортно-заготівельні затрати можуть або безпосередньо збільшувати собівартість запасів, якщо їх можна ототожнити з ідентифікованими одиницями запасів, або бути облікованими загальною сумою на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, яку щомісячно розподіляють між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць;

5) інших витрат, які включають до собівартості запасів лише тією мірою, якою їх було зазнано з доставленням запасів до їхнього теперішнього місцезнаходження та приведення в теперішній стан.

Торговельні знижки вираховують із визначенням собівартості придбаних запасів.

Собівартість вироблених запасів складається:

1) із витрат, безпосередньо пов’язаних із виробництвом запасів, зокрема заробітної плати працівників, безпосередньо задіяних на виробництві запасів, і нарахувань на таку заробітну плату;

2) матеріалів і сировини, що витрачають безпосередньо для виробництва запасів;

3) розподілених загальновиробничих витрат, зокрема амортизації необоротних активів та інших непрямих розподілених на одиницю запасів витрат.

Собівартістю запасів, які внесені в статутний капітал, визнають погоджену засновниками (учасниками) АТ визначену в статутних документах їхню справедливу вартість з урахуванням витрат, пов’язаних із доставленням запасів до їхнього теперішнього місцезнаходження та приведенням їх у теперішній стан.

Собівартістю безоплатно отриманих запасів визнають їхню справедливу вартість із урахуванням витрат, пов’язаних із доставленням

запасів до їхнього теперішнього місцезнаходження та приведенням їх у теперішній стан. Собівартість запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо в результаті транзакції балансова вартість переданих запасів перевищує їхню справедливу вартість, то отримані запаси мають бути відображені в обліку за їхньою справедливою вартістю. Різницю між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включають до складу витрат звітного періоду.

Не включають до собівартості запасів, а включаються до витрат періоду, у якому їх було зазнано:

■ понаднормові витрати і понаднормові нестачі запасів;

■ витрати на зберігання запасів (якщо таке зберігання не передбачене технологією виробництва запасів);

■ адміністративні витрати, які не пов'язані з доставленням запасів до їхнього теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан;

■ витрати на збут запасів;

■ фінансові витрати.

Для оцінювання ресурсів із їх надходженням і оприбуткуванням можуть бути використані фактична собівартість придбання або облікові ціни.

На підприємствах залізничного транспорту для оцінювання запасів застосовують облікові ціни. Облікові ціни визначають або як середню зважену величину фактичної собівартості за тривалий минулий період, або як планову заготівельну собівартість, що визначена на основі договірних цін і запланованого розміру транспортних витрат. Витрати на зберігання запасів у фактичну собівартість не включають, тому що запаси, які зберігають на складах, створюють виробничий запас і відповідно є засобами сфери виробництва.

Фактична собівартість придбаних запасів включає транспортні витрати, націнку і комісійні збори, витрати на оплату праці і нарахування

працівникам за вантажно-розвантажувальні роботи. З одночасним постачанням деяких видів запасів для визначення фактичної собівартості кожного з них транспортно-заготівельні витрати розподіляють пропорційно встановленій базі. Транспортно-заготівельні витрати включають до собівартості придбаних запасів або обліковують загальною сумою на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, яку щомісячно розподіляють між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць. Включають транспортно-заготівельні витрати до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів із їх оприбуткуванням у разі, якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо віднесені до придбаних запасів. Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані з доставленням кількох найменувань, груп, видів запасів, то їхню суму можна узагальнювати за окремими групами запасів на окремому субрахунку 2093 «Транспортно-заготівельні витрати на запаси»; товарів – на субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати». Суму транспортно-заготівельних витрат, що узагальнені на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляють між сумою залишку запасів станом на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані у виробництві, реалізовані, безоплатно передані тощо) у звітному місяці.

Суму транспортно-заготівельних витрат, яка віднесена до запасів, що вибули, визначають як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначають діленням суми транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму вартості запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць. Розподілену частку транспортно-заготівельних витрат, яка віднесена до вартості запасів, що вибули, відображають на тих рахунках бухгалтерського обліку, у

кореспонденції з якими відображено вибуття відповідних запасів. Залишок транспортно-заготівельних витрат, облік яких ведеться на окремих субрахунках, включено до відповідної статті запасів Балансу (Звіту про фінансовий стан). Результати визначення фактичної собівартості додають до первинного документа. Отже, використання фактичної собівартості придбання запасів для їхнього оцінювання пов’язано з виконанням додаткової розрахункової роботи.

Наприклад, розрахуємо фактичну собівартість матеріалів з урахуванням транспортних витрат, що були доставлені одночасно автомобілем.

Розрахунок наведений у табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Розрахунок фактичної собівартості

Наймену-вання матеріалу	Маса	Договірна ціна, грн	Вартість матеріалу, грн	Транспортні витрати, грн	Фактична собівар-тість грн
Болти, кг	70	89,00	6230,0	1200,0	7430,0
Гайки, кг	45	69,00	3105,0	600,0	3705,0
Шайби, кг	55	30,40	1672,0	500,0	2172,0
Разом	170	-	11007,0	2300,0	13307,0

У структурні підрозділи залізничного транспорту запаси надходять в основному як придбані за грошові кошти, а також вироблені у власному виробництві.

Згідно з НП(С)БО 9 можна виділити кілька причин списання виробничих запасів із балансу:

- виробництво;
- невідповідність критеріям активу;
- псування, крадіжка;
- реалізація на сторону;

■ безоплатна передача;

■ як внесок до статутного капіталу інших підприємств;

■ обмін на подібні і неподібні об’єкти.

Зі списанням запасів згідно з НП(С)БО 9 їх оцінюють одним із таких методів (рис. 5.1).

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів застосовують за незначної номенклатури запасів, що використовують на підприємстві для виконання спеціальних замовлень, а також для видів запасів, які не замінюють один одного.

Рис. 5.1. Методи списання запасів відповідно до НП(С)БО 9

Метод середньозваженої собівартості полягає в тому, що оцінюють кожну одиницю запасів діленням сумарної вартості залишку запасів на початок звітного періоду і вартості запасів, отриманих у звітному періоді, на сумарну кількість запасів на початок звітного періоду і отриманих запасів у звітному періоді.

Метод ФІФО базований на припущенні, що одиниці запасів вибувають у тій послідовності, у якій вони надійшли на підприємство, тобто

першими вибувають запаси, які надійшли першими на підприємство, їх оцінюють за собівартістю перших за часом надходження [36].

Метод нормативних витрат – це метод, за якого заплановані витрати на виробництво продукції (послуг) базовані на нормах використання матеріалів, праці і нормальної виробничої потужності.

Метод ціни продажу базований на використанні підприємствами роздрібної торгівлі середнього відсотка торгової націнки. На підприємствах залізничного транспорту запаси списують на основне виробництво (експлуатаційні витрати), допоміжне виробництво, інші потреби. Після вибуття запасів потрібно їх оцінити за одним із методів списання запасів.

Підприємство самостійно вибирає метод оцінювання вибуття запасів і відображає його в наказі про облікову політику. Згідно з положеннями облікової політики АТ «Укрзалізниця», на залізничному транспорті для оцінювання вибуття запасів застосовують метод ідентифікованої собівартості, метод середньозваженої собівартості, метод ФІФО і метод нормативних витрат залежно від особливості та специфіки запасів і господарських операцій [30].

Розглянемо методи оцінювання списання різних груп запасів відповідно до положень облікової політики АТ «Укрзалізниця», у яких було перетворено трактування виходячи зі специфіки галузі. Собівартість одиниць запасів, які зазвичай не є взаємозамінними, і товарів чи послуг, призначених для конкретних проєктів, залізниця визначає з використанням конкретної ідентифікації їхньої індивідуальної собівартості, у НП(С)БО 9 цей метод надано як метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів. Конкретна ідентифікація собівартості означає, що певні витрати ототожнюють з ідентифікованими одиницями запасів. Такий підхід є доцільним для запасів, призначених для конкретних проєктів, незалежно від того, чи вони були придбані або вироблені. Проте конкретна ідентифікація собівартості недоречна у випадку, коли існує велика кількість одиниць

запасів, які зазвичай є взаємозамінними. За таких обставин для всіх запасів однакового характеру та використання собівартість запасів визначають за методом ФІФО – «*перше надходження – перший видаток*». Для запасів різного характеру або використання можуть бути виправданими різні методи оцінювання вибуття запасів.

Метод ФІФО припускає, що одиниці запасів, які були придбані або вироблені першими, продають першими, а отже, одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбані або вироблені останніми. Особливістю на залізниці є те, що з відпусканням у виробництво, у разі продажу та іншому вибутті старопридатних запасів, що були оприбутковані з ліквідацією, ремонтом або іншим поліпшенням основних засобів, оцінюють за методом та у спосіб щомісячної середньозваженої собівартості, за яким оцінюють вибуття запасів відносно кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Методи списання запасів також надані в підрозд. 7.2 з метою визначення впливу зміни методу зміни методу списання запасів на фінансовий результат і податок на прибуток.

У балансі АТ запаси оцінюють за найменшою із двох величин: собівартістю і чистою вартістю реалізації. На залізничному транспорті в балансі запаси в основному оцінюють за собівартістю. Або є випадки, коли запаси в балансі оцінюють за чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації визначена за кожною одиницею обліку запасів вирахуванням очікуваних витрат на завершення виробництва та витрат на подальшу реалізацію з очікуваної ціни реалізації. Філії корегують балансову вартість запасів до чистої вартості реалізації нарахуванням резерву на знецінення запасів на рахунку 29 «Резерв на знецінення запасів». Резерв на знецінення

запасів визнають у періоді його створення з одночасним визнанням інших операційних витрат на субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів».

Резерв нараховують, якщо чиста вартість реалізації зменшиться в таких можливих випадках:

● має місце повне або часткове моральне старіння запасів (наприклад змінилася технологія виробництва, а на складі залишилися запаси, які неможливо використати у зв'язку з такою зміною технології, запаси не використовують і не реалізують більше 12 місяців від дня їх придбання/виготовлення). При цьому резерв нараховують у розмірі 100 % вартості запасів;

● коли запаси не використовують і не реалізують більше 12 місяців і є впевненість у тому, що запаси не будуть використані за їхнім призначенням, а їхня вартість не буде відшкодована. У таких випадках резерв нараховують у розмірі 100 % вартості запасів;

● зменшення ціни реалізації - при цьому резерв нараховують у розмірі різниці між балансовою вартістю і чистою вартістю реалізації запасів;

● витрати на виробництво або оцінені витрати на збут збільшилися до такого рівня, що стає неможливим відшкодувати вартість запасів із подальшою реалізацією, при цьому резерв нараховують у розмірі різниці між балансовою вартістю і чистою вартістю реалізації таких запасів;

● відбулося фізичне пошкодження запасів – резерв нараховують у розмірі різниці між балансовою вартістю і чистою вартістю реалізації запасів.

Якщо запаси будуть використані за призначенням протягом періоду, який більший за рік, і відповідають їхнім якісним характеристикам, то резерв на знецінення запасів на такі запаси не нараховують.

Із вибуттям запасу (реалізацією, використанням, списанням) залишок резерву, створеного під його знецінення:

■ у випадку, якщо був нарахований 100 % резерв, стернують разом із витратами на субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів», якщо

відповідні витрати були нараховані у звітному періоді, списують із визнанням доходу на субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів», якщо резерв на знецінення запасів був нарахований у минулих роках;

■ в інших випадках знецінення списують у кореспонденції з рахунком обліку запасів, під знецінення якого був створений резерв.

Коли АТ продає запаси, у момент визнання доходу від реалізації їхню балансову вартість реалізованих запасів відносять за дебетом рахунка 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Із передаванням в експлуатацію малоцінних і швидкозношуваних предметів, що використовують протягом не більше одного року, їхню вартість виключають зі складу активів (списують із балансу) із подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і матеріально-відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання та обліковують на позабалансовому субрахунку 073 «Перелік списаних малоцінних та швидкозношуваних предметів, строк корисного використання яких не більше одного року». З оперативного обліку малоцінні та швидкозношувані предмети, які вийшли з ладу, списують відповідно до актів, складених комісією і затверджених керівником філії.

Суми нестач і втрат від псування запасів визнають витратами звітного періоду і відображають на субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Одночасно зі списанням суми нестач і втрат від псування запасів до складу витрат звітного періоду їх відображають на позабалансовому субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Після встановлення осіб, які мають відшкодувати такі витрати, одночасно списують вартість відшкодування з субрахунка 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» і відображають суму, що підлягає відшкодуванню, на субрахунку 375 «Розрахунки за

відшкодуванням завданих збитків» у кореспонденції з субрахунком 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Якщо запаси використовують для створення необоротного активу, то балансова вартість таких запасів включена до балансової вартості відповідного необоротного активу та визнана витратами періоду з використанням (амортизацією) такого необоротного активу.

Від того, який метод списання запасів підприємство вибере, залежить фінансовий результат і залишок запасів на кінець періоду. Розглянемо, як змінюється сума залишків товарно-матеріальних цінностей від вибраного методу вибуття запасів.

Первинні дані наведено в табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Первинні дані по залишках

Показник	Кількість одиниць, кг	Ціна за одиницю, грн	Вартість, грн
Залишок болтів на 1.01.	200	50,00	10000,0
Придбано 05.01.	300	65,00	19500,0
15.01.	500	63,00	31500,0
29.01.	200	68,00	13600,0
Разом придбано	1000		64600,0
Разом болти для списання	1200		74600,0
Списано 23.01.	500		
25.01.	200		
Разом списано	700		
Залишок на 01.02.	500		

На залізниці найпоширенішим методом є метод ФІФО.

Для методу оцінювання списання запасів за методом ФІФО матимемо такі дані, які наведено в табл. 5.3, а для методу списання запасів за методом середньозваженою собівартістю матимемо дані, наведені в табл. 5.4.

Таблиця 5.3

Розрахунок вартості вибуття запасів для методу ФІФО

Показник	Кількість одиниць, кг	Ціна за одиницю, грн	Вартість, грн
Залишок болтів на 1.01	200	50,00	10000,0
Придбано 05.01	300	65,00	19500,0
15.01	500	63,00	31500,0
29.01	200	68,00	13600,0
Разом придбано	1000		64600,0
Разом для списання	1200		74600,0
Списано			
23.01	500		
	200	50,00	10000,0
	300	65,00	19500,0
			29500,0
25.01	200	63,00	12600,0
Разом списано за собівартістю	700		42100,0
Залишок на 01.02	300	63,00	18900,0
	400	68,00	13600,0
Разом залишок на 01.02			32500,0

Таблиця 5.4

Розрахунок вартості вибуття запасів для методу списання

за середньозваженою собівартістю

Показник	Кількість одиниць, кг	Ціна за одиницю, грн	Вартість, грн
Залишок болтів на 01.01	200	50,00	10000,0
Придбано 05.01	300	65,00	19500,0
15.01	500	63,00	31500,0
29.01	200	68,00	13600,0
Разом придбано	1000		64600,0
Разом болтів для списання	1200		74600,0
Списано за собівартістю	700	62,22	43554,00
Залишок на 01.02	500	62,22	31110,00

В обліковій політиці АТ «Укрзалізниця» застосовують методи списання запасів, передбачені Національними Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку, з урахуванням специфіки діяльності компанії. Такий підхід сприяє формуванню достовірної фінансової звітності та ефективному управлінню активами залізничного транспорту.

Облік запасів на залізничному транспорті має особливе значення, оскільки для цієї галузі характерна безперервність виробничих процесів.

Раціонально організований облік запасів дає змогу своєчасно контролювати їх наявність і рух, оптимізувати витрати на матеріально-технічне забезпечення, запобігати надлишковим або дефіцитним залишкам. Крім того, достовірна інформація про запаси є необхідною для формування собівартості перевезень, ухвалення управлінських рішень і підвищення ефективності використання ресурсів.

Отже, облік запасів на залізничному транспорті виконує контрольну, аналітичну функції, сприяючи підвищенню економічної результативності та конкурентоспроможності галузі.

5.3. Облік витрат

Облік витрат на залізничному транспорті посідає центральне місце в системі фінансово-економічного управління підприємством, оскільки саме він забезпечує формування достовірної інформації про собівартість перевезень, ремонтних і допоміжних робіт. З огляду на складність технологічного процесу, правильна організація обліку витрат є головною передумовою ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Витрати залізничного транспорту складаються з витрат із перевезення та витрат підсобно-допоміжної діяльності. Витрати з перевезень (експлуатаційні витрати) являють собою грошове вираження витрат

ресурсів на переміщення вантажів і пасажирів. Витрати підсобно-допоміжної діяльності – це витрати, необхідні для забезпечення основного процесу перевезень.

Облік витрат на залізничному транспорті ведеться згідно з Національним Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [32] і Номенклатурою витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України. На залізничному транспорті всі витрати враховують за єдиною Номенклатурою витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України, яка являє собою перелік згрупованих за певними ознаками витрат, що виникають із виконанням робіт. В основу побудови номенклатури покладено чинну класифікацію витрат різних господарств, що враховує особливості технологічних процесів, які застосовують на залізничному транспорті.

За НП(С)БО 16, ***витрати*** – зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок вилучення або розподілу), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Згідно з НП(С)БО 16 розрізняють два види собівартості – виробничу собівартість і собівартість реалізації [32]. За НП(С)БО 16, до виробничої собівартості включені витрати: прямі матеріальні; прямі на оплату праці; інші прямі; змінні загальновиробничі; постійні розподілені загальновиробничі.

Загальновиробничі витрати – витрати, які включені у виробничу собівартість продукції опосередковано і віднесені до декількох видів продукції. В обліковій політиці АТ «Укрзалізниця» надано інакше поняття витрат, виробничої собівартості, її складу, загальновиробничих витрат.

За положеннями облікової політики АТ «Укрзалізниця», *витрати* – це зменшення економічних ресурсів протягом звітного періоду, що відбувається у формі [31]:

■ вибуття або зносу активів (систематичного розподілу вартості активів у вигляді амортизації та їх знецінення);

■ збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

З метою ведення бухгалтерського обліку витрат залізничного транспорту визначають такі види діяльності:

1) пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) і міжнародному сполученнях;

2) пасажирські перевезення у приміському сполученні;

3) вантажні перевезення;

4) утримання та експлуатація об'єктів інфраструктури;

5) надання послуг локомотивної тяги (у пасажирському та вантажному русі);

6) ремонт рухомого складу;

7) допоміжна діяльність;

8) інші види економічної діяльності.

Витрати діяльності залізничного транспорту класифікують за основними групами відповідно до НП(С)БО (рис. 5.2).

В обліковій політиці АТ «Укрзалізниця» надано поняття складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що складається з таких груп витрат:

■ прямі витрати, які безпосередньо можна віднести до конкретного об'єкта витрат (послуги, виду робіт, одиниці продукції, одиниці товару);

■ систематично розподілені постійні загальновиробничі витрати;

■ змінні загальновиробничі витрати.

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

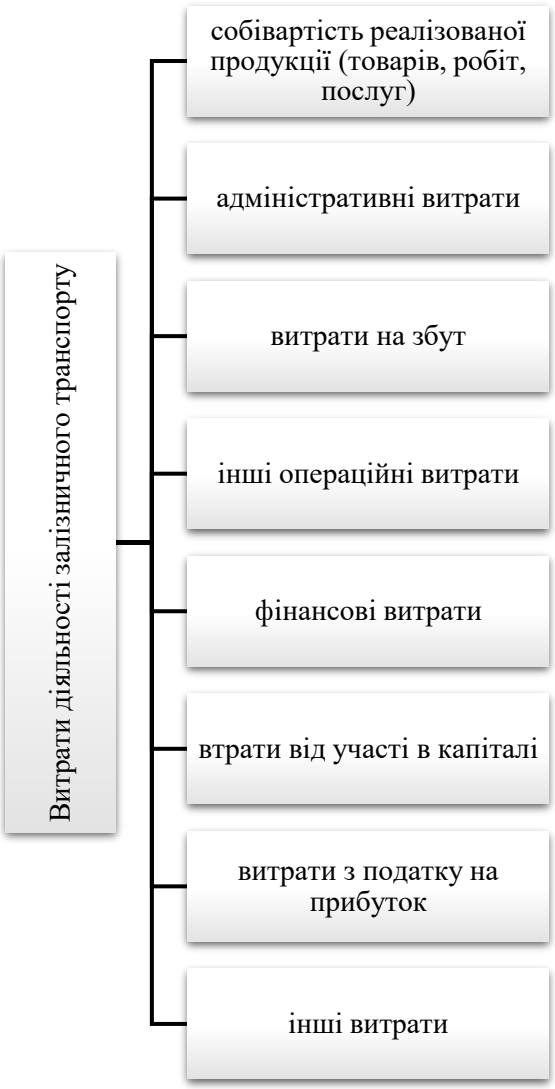

Рис. 5.2. Склад витрат діяльності залізничного транспорту

Згідно з НП(С)БО 16 та обліковою політикою прямі витрати включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати з оплати праці та інші прямі витрати.

В обліковій політиці та Номенклатурі витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України визначено склад прямих витрат.

До складу *прямих матеріальних витрат* входять витрати матеріалів, палива, електроенергії, запасних частин та інших запасів, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат або витрачені з наданням послуги.

До складу *прямих витрат на оплату праці* включають заробітну плату працівників, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат або витрачені з наданням послуги.

До складу *інших прямих витрат* належать усі інші виробничі витрати, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат або витрачені з наданням послуги. До них належать витрати на соціальне страхування, амортизації та інші витрати.

Детальний перелік прямих витрат наведений у Номенклатурі витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України [26].

Загальновиробничі витрати подано як витрати на обслуговування та управління виробництвом, що не можуть бути віднесені безпосередньо на відповідний вид перевезень (пасажирські, вантажні) і виконаних робіт включені у виробничу собівартість за допомогою розподілу.

Загальновиробничі витрати згідно з НП(С)БО 16 поділяють на змінні загальновиробничі витрати та постійні загальновиробничі витрати.

Змінні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування та управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміни обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) зі зміною обсягів діяльності. Постійні загальновиробничі витрати поділяють на розподілені та нерозподілені.

Перелік і склад постійних і змінних загальновиробничих витрат філій наведено в дод. 1 Облікової політики.

Згідно з НП(С)БО 16 постійні загальновиробничі витрати поділяють на розподілені та нерозподілені, які надалі включатимуть у виробничу собівартість або собівартість реалізації.

Для визначення суми розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат як базу розподілу використовують нормальну

виробничу потужність. Під нормальною виробничою потужністю розуміють очікуваний середній рівень діяльності, який може бути досягнутий за умови нормальної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням моментів зниження рівня нормальної виробничої потужності у зв'язку із запланованими ремонтними та подібними роботами.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

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

Згідно з положеннями облікової політиці, загальновиробничі витрати, які включені до витрат на виробництво продукції, робіт, послуг (змінні та постійні розподілені), спочатку розподіляють між господарствами перевезень і господарствами допоміжного виробництва філій пропорційно витратам на оплату праці по цих господарствах, а потім між окремими видами робіт (послуг) також пропорційно витратам на оплату праці працівників, зайнятих у виробництві кожного з відповідних видів робіт (послуг).

Витрати з перевезення вантажів і пов'язаних із ними послуг, що здійснюють для забезпечення експлуатаційних потреб структурних (виробничих) підрозділів філій, вважають внутрішнім оборотом АТ і відображають в обліку на відповідних статтях витрат і за відповідними господарствами залежно від виконаних робіт.

Із наданням послуг централізованого водопостачання та водовідведення розподілення змінних загальновиробничих і постійних розподілених загальновиробничих витрат між видами діяльності

здійснюється пропорційно прямим витратам (відповідно до Порядку формування тарифів на централізоване водопостачання та водовідведення, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 01.06.2011 р. № 869).

Для обліку виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) Планом рахунків призначено активний, калькуляційний рахунок 23 «Виробництво» за відповідними статтями. Особливість застосування цього рахунка становить те, що облік витрат за дебетом здійснюють протягом року наростаючим підсумком, а наприкінці року всю нараховану суму експлуатаційних витрат на підставі бухгалтерської довідки списують на рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг». При цьому рахунок 23 закривають і наприкінці року залишків немає. Особливістю рахунка 23 на залізничному транспорті є відсутність незавершеного виробництва.

Загальновиробничі витрати відображають на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Детальний перелік загальновиробничих витрат визначено Номенклатурою витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України.

На залізниці відокремлено обліковують собівартість послуг із вантажних перевезень, собівартість послуг із пасажирських перевезень і витрати від інших основних видів діяльності.

Згідно з НП(С)БО 16 і положеннями облікової політики собівартість наданих послуг із вантажних перевезень визнають одночасно з визнанням доходів від надання таких послуг.

Собівартість витрат на надання послуг із вантажних перевезень обліковують на субрахунку 232 «Вантажні перевезення» у вартісному вимірнику (гривні).

Собівартість наданих послуг із вантажних перевезень відображають за дебетом субрахунка 9032 «Собівартість реалізованих послуг з вантажних

перевезень» у кореспонденції з кредитом субрахунка 232 «Вантажні перевезення».

Детальний перелік статей витрат, які формують собівартість послуг із вантажних перевезень, наведено в Номенклатурі витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України.

Собівартість витрат на надання послуг пасажирських перевезень у внутрішньому (крім приміського) і міжнародному сполученнях обліковують на субрахунку 230 «Пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях», а витрати на надання послуг із перевезення пасажирів у приміському сполученні - субрахунку 231 «Пасажирські перевезення у приміському сполученні» у вартісному вимірнику (гривні).

Детальний перелік статей витрат, які формують собівартість послуг із пасажирських перевезень, наведено в Номенклатурі витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України.

Собівартість наданих послуг і виробленої продукції в результаті інших основних видів діяльності визначають відповідно до положень Облікової політики.

Собівартість витрат на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг обліковують на рахунку 23 «Виробництво» у розрізі відповідних статей витрат. Одночасно з визнанням доходу визнають собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) за дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» у кореспонденції з кредитом рахунка 23 «Виробництво».

У НП(С)БО 16 визначено, що собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визнають витратами того звітного періоду, у якому визнані доходи від реалізації такої продукції (товарів, робіт, послуг). Собівартість послуг (робіт) визначають з урахуванням ступеня завершеності робіт. Дохід і відповідну собівартість визнають відповідно до стадії завершення наданої послуги.

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

Понаднормові виробничі витрати - будь-які неочікувані витрати, яких можна зазнати, але не є необхідними для звичайного ведення операцій із надання послуг чи виробництва продукції.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) обліковують на субрахунках рахунка 90 «Собівартість реалізації».

За НП(С)БО 16, витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включені до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяють на адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати.

Положення облікової політики визначає витрати, що не пов’язані з основною діяльністю АТ «Укрзалізниця» і класифіковані за такими основними групами:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- втрати від участі в капіталі;
- фінансові витрати;
- інші витрати;
- витрати з податку на прибуток [37].

Адміністративні витрати – загальногосподарські витрати, спрямовані на управління та обслуговування АТ «Укрзалізниця».

Детальний перелік адміністративних витрат наведений у Номенклатурі витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України.

Адміністративні витрати обліковують на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Витрати на збут – це витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції, товарів і послуг АТ «Укрзалізниця».

Детальний перелік витрат на збут наведений у Номенклатурі витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України.

Витрати на збут обліковують на рахунку 93 «Витрати на збут».

Інші операційні витрати – витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включені до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративних витрат і витрат на збут.

Інші операційні витрати обліковують на рахунку 94 «Інші операційні витрати».

Втрати від участі в капіталі – це збитки від інвестицій в асоційовані та спільні підприємства, які обліковують методом участі в капіталі.

Втрати від участі в капіталі включають такі групи:

- втрати від інвестицій в асоційовані підприємства;
- втрати від спільної діяльності.

Фінансові витрати (витрати за позиками) - витрати на сплату відсотків та інші витрати (витрати, які виникають у процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю АТ «Укрзалізниця».

Згідно з положеннями облікової політики для обліку витрат передбачено застосування лише рахунків класу 9, на яких за дебетом відображають суми витрат протягом звітного періоду, а за кредитом – списання витрат наприкінці звітного року на рахунок 79 «Фінансові результати» [32].

На залізничному транспорті для складання звітності витрати обліковують як за видами діяльності, так і елементами. У фінансовій звітності наведені відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало АТ у своїй діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього

обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита АТ.

У Звіті про сукупний дохід «Елементи операційних витрат» наведені витрати в розрізі таких елементів: матеріальні; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

У галузевій звітності на залізничному транспорті витрати класифікують за такими елементами: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріали, паливо, електроенергія, амортизація, інші витрати. Передаючи витрати щодо виготовлення готової продукції, виконаних робіт (послуг), адміністративні витрати, витрати на збут не передають іншим філіям, їх обліковують у встановленому порядку на відповідних субрахунках рахунка обліку адміністративних витрат, витрат на збут.

Витрати на перевезення вантажів і здійснення пов'язаних із ними послуг для потреб експлуатації та ремонту, постачання запасів тощо, які здійснюють одні структурні (виробничі) підрозділи філій для експлуатаційних потреб інших структурних (виробничих) підрозділів філій, вважають такими, що здійснювані для власного споживання АТ «Укрзалізниця».

Витрати для експлуатаційних потреб включені до вартості запасів або капітальних інвестицій у випадках, коли цього вимагає МСФЗ, у розрізі кожного елемента собівартості послуги (на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріали, паливо, електроенергію, амортизацію, інші витрати). Базою для розподілення є фактична структура собівартості вантажних перевезень за звітний період кожної філії, що надавала послуги для експлуатаційних потреб. Витрати на залізничному транспорті обліковують із метою розрахування фінансового результату (прибутку або збитку). Обліковий прибуток – прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат (витрат із податку на прибуток).

Оподатковуваний прибуток/податковий збиток – прибуток/збиток за період, визначений відповідно до правил, установлених податковими

органами, згідно з якими податки на прибуток підлягають сплаті (відшкодуванню). Якщо АТ отримало прибуток, то відповідно до правил, установлених податковими органами, АТ має нарахувати податок на прибуток, що підлягає сплаті (відшкодуванню). У АТ виникають податкові витрати.

Податкові витрати (витрати з податку на прибуток)/податковий дохід (дохід із податку на прибуток) – загальна сума, що включена до визначення прибутку або збитку за період відповідно до поточних і відстрочених податків. Податкові витрати/податковий дохід включають витрати/дохід із поточного податку на прибуток і витрати/дохід із відстроченого податку на прибуток.

Поточний податок (на прибуток) – сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період. Поточний податок на прибуток за звітний і попередній періоди визнано як поточне зобов'язання з податку на прибуток. Якщо вже оплачена сума податку перевищує суму, що підлягала виплаті за результатами звітного та попереднього періодів, то таке перевищення визнають активом (дебіторською заборгованістю з поточного податку на прибуток).

Якщо АТ має об'єктивні докази, що не може зарахувати дебіторську заборгованість із податку на прибуток для покриття податкових зобов'язань або повернути на поточний рахунок, то таку дебіторську заборгованість визнають сумнівною, що підлягає знеціненню нарахуванням резерву сумнівних боргів. Суму збитку від знецінення визнають поточними витратами з податку на прибуток на рахунку 98 «Податок на прибуток» у кореспонденції з відповідним рахунком резерву 38 «Резерв сумнівних боргів» у періоді, у якому виникли докази такого збитку. Якщо сума очікуваний збитків у наступному звітному періоді зменшується, і таке зменшення пов'язане з подією, що відбулася після визнання такий збитків, то раніше визнані збитки сторнують.

Суми витрат із поточного податку на прибуток за звітний період відображають відповідно за дебетом рахунка 98 «Податок на прибуток» у кореспонденції з субрахунком зобов'язань із поточного податку на прибуток 6410 «Податок на прибуток».

Достовірний і своєчасний облік витрат дає змогу контролювати рівень витрат у структурних підрозділах, виявляти резерви їхньої оптимізації, підвищувати рентабельність діяльності, забезпечувати фінансову стабільність залізничного транспорту. Крім того, облік витрат формує інформаційну базу для планування, аналізу і ухвалення управлінських рішень, спрямованих на підвищення економічної ефективності функціонування залізничного транспорту.

Отже, системний і науково обґрунтований облік витрат є інструментом підвищення конкурентоспроможності галузі та забезпечення її сталого розвитку.

5.4. Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості

Залізничний транспорт України є стратегічною галуззю економіки, яка забезпечує перевезення вантажів і пасажирів, сприяє розвитку промисловості та зовнішньоекономічних зав'язків. Для ефективного функціонування підприємств залізничного транспорту важливе значення має організація бухгалтерського обліку, особливо щодо грошових коштів і дебіторської заборгованості.

Облік грошових коштів і дебіторської заборгованості на залізничному транспорті має важливе значення для забезпечення фінансової стійкості та безперервної діяльності.

Грошові кошти є найбільш ліквідними активами будь-якого підприємства, що забезпечують безперервність фінансово-господарської діяльності. У системі бухгалтерського обліку грошові кошти і дебіторська

заборгованість тісно пов’язані між собою, оскільки остання відображає не фактично отримані ресурси, а право підприємства на їх отримання в майбутньому. Дебіторська заборгованість, зокрема, відображає зобов’язання контрагентів перед підприємством і є вагомою складовою оборотних активів. Від правильності організації обліку коштів і дебіторської заборгованості залежить платоспроможність, фінансова стійкість і загальна ефективність діяльності підприємств залізничної галузі.

Грошовими коштами здійснюють розрахунки за перевезення, оплату постачальникам, виплату заробітної плати працівникам, перерахування податків і зборів до бюджету. Особливістю функціонування залізниці є значний обсяг безготівкових розрахунків, оскільки операції з вантажовласниками, постачальниками й державними структурами здебільшого здійснюють через банківські установи [31].

Касові операції (готівкові розрахунки) застосовують зазвичай для виплати заробітної плати, витрат на відрядження, розрахунків із пасажирами на вокзалах тощо.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій грошові кошти обліковують на рахунках класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» [42].

У структурних підрозділах залізничного транспорту контроль за грошовими коштами має велике значення через високі обсяги розрахунків. Контроль здійснюють м:

- веденням касової книги;
- складанням банківських виписок;
- щоденним зіставленням залишків коштів з обліковими даними;
- проведенням інвентаризації грошових коштів.

У системі бухгалтерського обліку грошові кошти і дебіторську заборгованість розглядають як взаємопов’язані складові оборотних активів,

оскільки дебіторська заборгованість відображає не фактичне надходження грошових ресурсів, а документально обґрунтоване право підприємства на їх отримання в майбутніх періодах, що виникає внаслідок виконаних господарських операцій.

Дебіторська заборгованість займає важливе місце у фінансово-господарській діяльності підприємств залізничного транспорту, оскільки безпосередньо впливає на їхню ліквідність, оборотність коштів і фінансову стійкість. Залізниця, як велика інфраструктурна галузь, надає послуги широкому колу контрагентів - від промислових підприємств до державних структур. Саме тому обсяги дебіторської заборгованості тут значні, а управління нею є критичним завданням.

Для обліку дебіторської заборгованості використовують НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237.

Цей стандарт визначає:

● класифікацію дебіторської заборгованості (поточна і непоточна, сумнівна, безнадійна);

● порядок визнання та оцінювання;

● методику створення резерву сумнівних боргів;

● відображення у фінансовій звітності.

За НП(С)БО 10, ***дебіторська заборгованість*** – це заборгованість інших підприємств, організацій і фізичних осіб перед залізничним транспортом за відвантажені товари, виконані роботи, надані послуги, видані аванси, розрахунки з бюджетом тощо.

Основні положення:

• дебіторська заборгованість визнана активом одночасно з визнанням доходу;

• первісне оцінювання здійснюють за справедливою вартістю;

• у разі відстрочення платежу визначають різницю між справедливою та номінальною вартістю;

• дебіторська заборгованість у балансі відображена за чистою реалізаційною вартістю (нетто) – за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Для залізничних підприємств основна частина дебіторської заборгованості сформована за розрахунками з вантажовласниками і пасажирами за перевезення та інші послуги.

Дебіторську заборгованість класифікують за кількома ознаками (рис. 5.3).

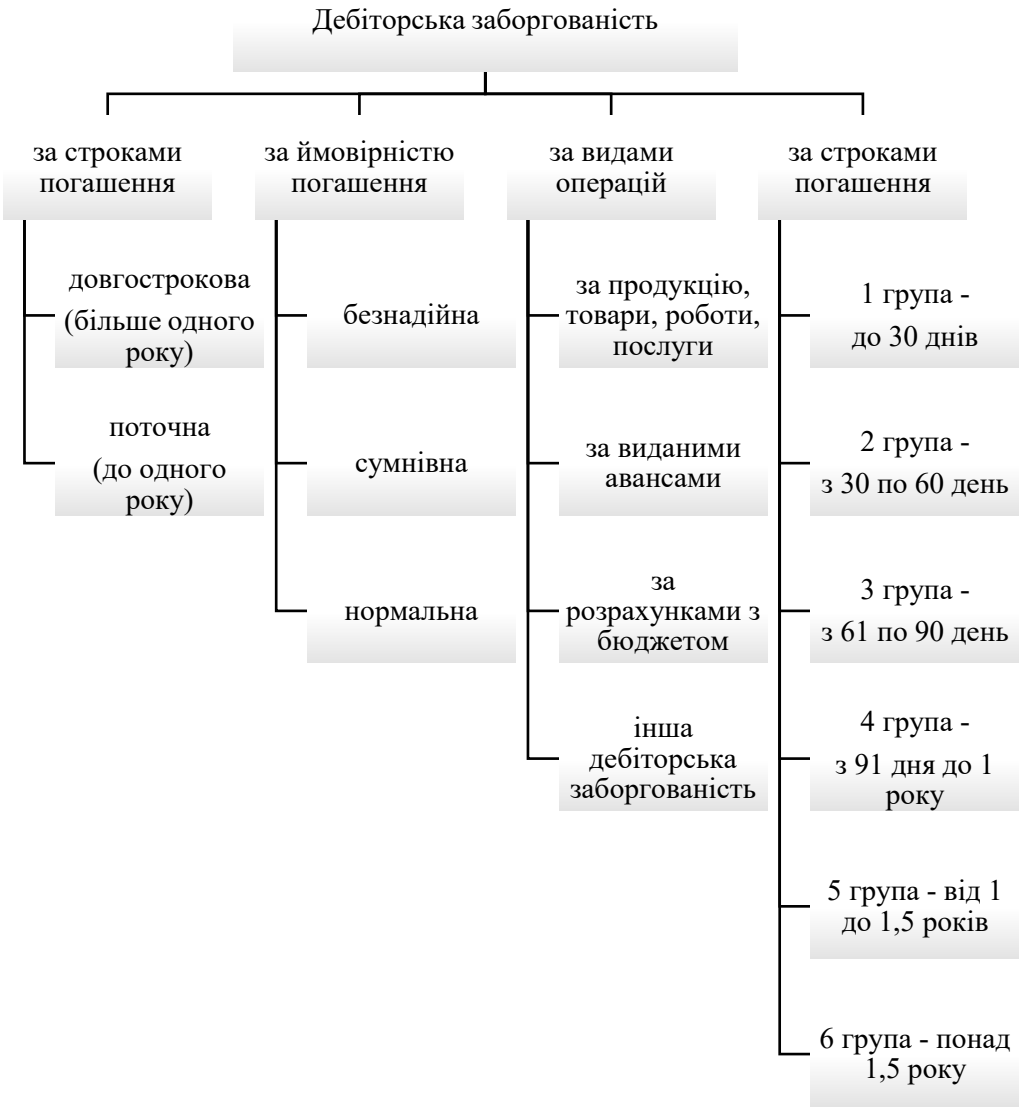

Рис. 5.3. Класифікація дебіторської заборгованості за різними ознаками

Ця класифікація допомагає аналізувати якість дебіторської заборгованості та визначати її вплив на фінансовий стан підприємства.

Дебіторську заборгованість на підприємствах залізничного транспорту обліковують на таких рахунках:

- 34 «Короткострокові векселі одержані» – заборгованість покупців, забезпечена векселем;
- 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» – основна заборгованість за перевезення, реалізацію продукції, робіт і послуг;
- 37 «Розрахунки з різними дебіторами» – розрахунки за виданими авансами (субрахунок 371), підзвітними особами тощо;
- 64 «Розрахунки за податками і платежами» – відображення переплат і дебіторської заборгованості бюджету перед підприємством;
- 071 «Списана дебіторська заборгованість» – позабалансовий субрахунок для обліку списаної заборгованості протягом трьох років.

На залізничному транспорт обслуговують великий потік вантажів і пасажирів і працюють із великою кількістю контрагентів – промисловими підприємствами, логістичними компаніями, державними структурами та іншими замовниками. Через значні обсяги перевезень і тривалі строки взаєморозрахунків завжди існує ризик прострочених платежів або неповернення дебіторської заборгованості. Вчасне надходження коштів від дебіторів забезпечує безперервність фінансування основної діяльності: утримання й ремонт колії, оновлення рухомого складу, виплату заробітної плати працівникам. Прострочена заборгованість створює ризики нестачі обігових коштів, що загрожує фінансуванню ремонту колії, утриманню рухомого складу та безперебійному наданню перевізних послуг і може призвести до збоїв у роботі залізничного транспорту. Крім того, аналіз стану дебіторської заборгованості дає змогу виявити фінансову дисципліну контрагентів, оцінити ризики неплатежів і визначити потребу у створенні резерву сумнівних боргів. Це сприяє більш точному плануванню грошових потоків і ухваленню обґрунтованих управлінських рішень.

Створення резерву сумнівних боргів допомагає підприємству заздалегідь врахувати можливі втрати від неповернення коштів, знизити фінансові ризики та відобразити реальну величину активів у бухгалтерській звітності. Створення резерву сумнівних боргів є обов'язковою умовою достовірного відображення фінансового стану підприємства відповідно до вимог НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [32]. Цей резерв сформований для покриття можливих втрат від неповернення дебіторської заборгованості та забезпечує реальність оцінювання активів у бухгалтерському обліку. Наявність резерву сумнівних боргів дає змогу завчасно врахувати потенційні фінансові ризики, уникнути завищення доходів і активів у звітності, а також сприяє більш обґрунтованому ухваленню управлінських рішень. Крім того, це забезпечує прозорість фінансової інформації для зовнішніх користувачів – інвесторів, кредиторів і контролюючих органів.

Резерв сумнівних боргів створюють на поточну дебіторську заборгованість за реалізовану продукцію та інші послуги, щодо якої існує ризик неповернення.

Особливості створення резерву сумнівних боргів:

- резерв визначають методом абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- сформований за кожним дебітором на підставі аналізу його платоспроможності;
- обліковують на субрахунку 381 «Резерв сумнівних боргів щодо дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги».

Ведення такого резерву дає змогу більш об'єктивно відобразити у фінансовій звітності реальну величину дебіторської заборгованості. Суму безнадійної дебіторської заборгованості списують на витрати і додатково відображають на позабалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» протягом не менше трьох років. Це дає змогу контролювати можливість стягнення боргів у майбутньому.

Отже, правильна організація обліку та контролю за коштами і дебіторською заборгованістю забезпечує своєчасні розрахунки, мінімізує ризики неплатежів і підвищує ефективність фінансово-господарської діяльності підприємств залізничного транспорту.

5.5. Облік забезпечень і зобов'язань

Ефективна організація бухгалтерського обліку в цій сфері потребує особливої уваги до зобов'язань і забезпечень, адже вони формують реальний фінансово-економічний стан підприємства.

За НП(С)БО 11, ***зобов'язання*** – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій, погашення якої призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [32].

Основні риси зобов'язань:

■ виникають із договорів, законодавчих вимог або господарських операцій;

■ погашають грошима, товарами, послугами;

■ мають строк виконання та суму, що підлягає сплаті.

У табл. 5.5 структуровано види зобов'язань залізничного транспорту.

Наведена табл. 5.6 наочно відображає призначення основних рахунків і типові бухгалтерські операції на залізниці.

За НП(С)БО 11 і МСБО 37, *забезпечення* – це зобов'язання з невизначеними сумою або строком погашення, що існує на дату балансу.

Основні ознаки забезпечення: виникають унаслідок минулих подій; підприємство має теперішній обов'язок; імовірне вибуття ресурсів у майбутньому; оцінювання зобов'язання базовано на професійному судженні та розрахунках.

Таблиця 5.5

Види зобов’язань залізничного транспорту

№	Група зобов’язань	Ознака	Приклад для залізничного транспорту
1	Довгострокові зобов’язання	Строк погашення перевищує 12 місяців	Кредити міжнародних фінансових інституцій на модернізацію колій і вокзалів, лізингові зобов’язання за постачання локомотивів
2	Поточні зобов’язання	Підлягають погашенню протягом року	Кредиторська заборгованість перед постачальниками дизельного пального, короткострокові банківські кредити, розрахунки з працівниками, бюджетом, органами страхування
3	Забезпечення	Невизначені суми або строки погашення	Резерви на ремонт локомотивів і колій, забезпечення на виплати відпусток працівникам

Таблиця 5.6

Облік зобов’язань на залізничному транспорті

Рахунок	Призначення на залізниці	Приклад операції	Тип проводки
1	2	3	4
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Розрахунки за матеріали, послуги, роботи підрядників	- постачання рейок, шпал, стрілочних переводів; - послуги енергопостачання; - поточний ремонт колій, мостів, сигналізації	Отримано матеріали від постачальника: Дт 20 Кт 63. Відображені послуги підрядника: Дт 23 Кт 63. Оплата постачальнику з поточного рахунка: Дт 63 Кт 311

Продовження табл. 5.6

1	2	3	4
64 «Розрахунки за податками й платежами»	Облік податків і зборів	- ПДВ; - податок на прибуток; - податок із доходу фізичних осіб	Нарахування податків ПДВ Дт 70 Кт 641; податку на прибуток Дт 98 Кт 641; податок із доходу фізичних осіб Дт 661 Кт641; оплата з поточного рахунка Дт 64 Кт 311
65 «Розрахунки за страхуванням»	Облік страхових внесків	- ЄСВ на заробітну плату працівників; - колективне страхування пасажирів	Нараховано ЄСВ: Дт 23,91,93,94 Кт 651. Сплата ЄСВ з поточного рахунка: Дт 651 Кт 311
66 «Розрахунки з оплати праці»	Облік поточних зобов'язань із заробітної плати	заробітна плата працівникам	Нарахування заробітної плати працівникам: Дт 23,91,93,94 Кт66. Виплата заробітної плати працівникам із поточного рахунка: Дт 66 Кт 311
60 «Короткостро-кові зобов'язання»	Облік короткострокових кредитів і позик	кредити працівникам	Отримано короткострокові кредити і позики на поточний рахунок: Дт 311 Кт 601. Погашення кредиту з поточного рахунка: Дт 601 Кт 311
50–55 «Довгострокові зобов'язання»	Облік довгострокових кредитів і позик	- кредити на електровози, дизель-поїзди; - позики на будівництво мостів і тунелів	Отримано довгострокові кредити і позику на поточний рахунок: Дт 311 Кт 501

Для залізничного транспорту створені:

- забезпечення на капітальний ремонт локомотивів;
- резерви на утримання соціальної інфраструктури (лікарні, гуртожитки УЗ);
- забезпечення під судові справи (пошкодження вантажів, відшкодування збитків пасажирам).

Відповідно до п. 14 НП(С)БО 11 забезпечення створюють для таких випадків:

1) існує теперішнє зобов'язання, що виникло в результаті минулих подій;

2) існує ймовірність вибуття ресурсів для його погашення;

3) можна достовірно оцінити суму зобов'язання.

Якщо хоча б одна умова не виконувана, забезпечення не визнано.

Згідно з НП(С)БО 11 «Зобов'язання» і МСБО (IAS) 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» забезпечення створюють для покриття майбутніх витрат і платежів, які є ймовірними та можуть бути достовірно оцінені. На залізничному транспорті специфіка діяльності зумовлює наявність ряду особливих забезпечень, що мають галузевий характер.

1. Забезпечення виплат відпусток працівникам. Залізничний транспорт – одна з найбільших галузей за чисельністю персоналу в Україні. Тисячі працівників локомотивних, вагонних, колійних депо, станцій, адміністративних підрозділів щорічно мають право на оплачувані відпустки.

Нарахування забезпечення виплат відпусток працівникам здійснюють за нормативною базою за ст. 74–84 Кодексу законів про працю України та НП(С)БО 26 «Виплати працівникам». У бухгалтерському обліку резерв формують щомісяця, пропорційно до фактично нарахованої заробітної плати.

2. Забезпечення на ремонти і технічне обслуговування рухомого складу і колій. Залізнична інфраструктура потребує регулярного обслуговування та планових капітальних ремонтів. До них належать такі:

- ремонти локомотивів, електропоїздів, вантажних і пасажирських вагонів;
- капітальний ремонт колії, стрілочних переводів;
- відновлення мостів, тунелів, контактної мережі.

Оскільки витрати є значними і регулярними, НП(С)БО 11 дає змогу створювати забезпечення для майбутнього фінансування таких витрат.

3. Забезпечення під зобов'язання за претензіями і штрафами. Залізничний транспорт часто стикається з претензіями вантажовласників (наприклад за простій вагонів, псування чи втрату вантажу, невчасне виконання перевезення). Якщо ймовірність виплати висока і сума можна оцінити, створюють відповідне забезпечення. Приклад: судовий спір про відшкодування збитків вантажовідправнику 5 млн грн.

4. Забезпечення гарантійних зобов'язань. АТ «Укрзалізниця» може бути замовником у договорах купівлі нових локомотивів чи обладнання. Водночас підприємство іноді є постачальником послуг із ремонту і бере на себе гарантійні зобов'язання. Для покриття можливих витрат у разі гарантійного обслуговування сформовані забезпечення [2].

5. Забезпечення на демонтаж і ліквідацію основних засобів. Відповідно до МСБО 37 і МСБО 16 «Основні засоби», якщо підприємство зобов'язане у майбутньому демонтувати чи ліквідувати об'єкти інфраструктури (наприклад старі склади, аварійні будівлі, колії, які підлягають виведенню з експлуатації), воно має створити забезпечення на ці витрати.

6. Інші забезпечення, характерні для залізничного транспорту:

- резерв під реструктуризацію підприємства (зі зміною організаційної структури АТ «Укрзалізниця»);

- резерв на виплату одноразових допомог працівникам із виходом на пенсію;
- резерви на екологічні витрати (ліквідація наслідків аварій, відновлення ґрунтів із витоком пального тощо).

Отже, на залізничному транспорті сформовано:

1) забезпечення виплат відпусток;
2) забезпечення на ремонти і обслуговування інфраструктури;
3) забезпечення на претензії, штрафи;
4) гарантійні забезпечення;
5) забезпечення на демонтаж основних засобів;
6) інші специфічні резерви.

Згідно з Планом рахунків для обліку забезпечень застосовують рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», за кредитом якого відображають нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» має такі субрахунки:

- 471 «Забезпечення виплат відпусток»;
- 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»;
- 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»;
- 474 «Інші забезпечення».

На субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» обліковують рух і залишки коштів на оплату чергових відпусток працівникам. На залізничному транспорті витрати на оплату відпусток формують для кожного господарства.

Створення резерву (нарахування) відображають за дебетом рахунків витрат у кореспонденції з кредитом субрахунка 471 «Забезпечення виплат відпусток».

Використання резерву в результаті нарахування заробітної плати за дні відпусток відображають за дебетом субрахунка 471 «Забезпечення виплат

відпусток» у кореспонденції з кредитом субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою», використання резерву в частині нарахованого єдиного соціального внеску відображають за дебетом субрахунка 71 «Забезпечення виплат відпусток» у кореспонденції з кредитом субрахунка 651 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Додаткове пенсійне забезпечення використовують на залізничному транспорті для працівників, які мають право на пільгові пенсії (машиністи локомотивів, працівники колійного господарства зі шкідливими умовами).

Створення резерву (нарахування) відображають за дебетом рахунків витрат у кореспонденції з кредитом субрахунка 472 «Додаткове пенсійне забезпечення». Використання резерву відображають за дебетом субрахунка 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» у кореспонденції з кредитом субрахунка 651 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

На субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» обліковують рух і залишки коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат для проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, ремонту предметів прокату тощо.

На залізничному транспорті забезпечення гарантійних зобов'язань актуальне для виконання ремонтів для сторонніх організацій (наприклад вагоноремонтні заводи УЗ надають гарантію на ремонт вагонів).

Створення забезпечення гарантійних зобов'язань відображають за дебетом рахунків витрат у кореспонденції з кредитом субрахунка 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань».

Використання (ремонт у гарантійний строк) забезпечення гарантійних зобов'язань відображають за дебетом субрахунка 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» у кореспонденції з кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси» (запасні частини для ремонту), 661 «Розрахунки за заробітною платою», 651 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного

соціального страхування», 63 «Розрахунки з постачальниками» (послуги підрядників) тощо.

До інших забезпечень на залізничному транспорті відносять:

- забезпечення на ліквідацію наслідків аварій (наприклад сходження поїзда з рейок);
- резерви на виплати штрафів і пені за невиконання графіків перевезень;
- забезпечення на ремонт колій і мостів (за договорами з місцевими органами влади).

На субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» обліковують забезпечення інших наступних витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», зокрема забезпечення на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів, на реструктуризацію та виконання зобов'язань із припиненням діяльності.

Створення інших забезпечень відображають за дебетом рахунків витрат у кореспонденції з кредитом субрахунка 474 «Інші забезпечення». Використання інших забезпечень відображають за дебетом субрахунка 474 «Інші забезпечення» у кореспонденції з кредитом рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками», 20 «Виробничі запаси» (списання запасів для аварійного ремонту), 311 «Поточний рахунок в національної валюті» (сплата штрафів у бюджет) тощо.

Аналітичний облік забезпечень і зобов’язань ведуть:

- за структурними підрозділами АТ «Укрзалізниця»;
- видами забезпечень (відпустки, ремонти, гарантії, штрафи);
- контрагентами (суди, постачальники, енергетичні компанії, ремонтні заводи).

Це допомагає контролювати використання резервів і своєчасне погашення зобов’язань.

Особливості забезпечень і зобов’язань на залізничному транспорті:

- масштабність і довгостроковість зобов’язань (мільярдні кредити на оновлення інфраструктури);
- великі забезпечення на ремонти, що сформовані централізовано і розподілені між регіональними філіями;
- соціальні зобов’язання – залізничний транспорт має велику кількість працівників, тому створює резерви на відпустки, пільгові пенсії;
- специфіка умовних зобов’язань – часті судові справи з вантажовласниками та пасажирами.

М(С)БО 37 [27] виокремлює умовні зобов’язання – ті, що можуть виникнути в майбутньому залежно від результатів подій:

- позови щодо пошкодження вантажів;
- компенсації за затримки перевезень;
- гарантійні зобов’язання в договорах із постачальниками техніки.

У бухгалтерському обліку їх не визнають, але розкривають у примітках до звітності.

5.6. Облік оплати праці та виплат працівникам

Цей підрозділ розглядає облікову політику бухгалтерського обліку заробітної плати, інших виплат працівникам, короткострокових і довгострокових забезпечень на виплати працівникам.

Облік заробітної плати на залізничному транспорті відіграє стратегічну роль у забезпеченні ефективного функціонування галузі. Він є основою для контролю за правильністю нарахувань і виплат працівникам, сприяє раціональному використанню трудових і фінансових ресурсів, формує достовірну інформаційну базу для управлінських і аналітичних рішень.

В Україні питання оплати праці регулюють законодавчими та нормативними документами, щоб забезпечити працівникам гідні умови та

рівень життя, а також створити захищене і прозоре середовище в трудових відносинах.

Регулюють оплату праці в Україні за допомогою ряду нормативних документів (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

Основні нормативно-правові акти, що регулюють оплату праці в Україні, їхні основні положення

Нормативно-правовий акт	Основний зміст / Значення	Особливості регулювання оплати праці
1	2	3
Конституція України	Основний закон держави, що гарантує право на працю та оплату праці	Встановлює право кожного громадянина на працю, своєчасне отримання винагороди та соціальний захист
Кодекс законів про працю України (КЗпП)	Головний нормативний акт, що регулює трудові відносини	Визначає порядок встановлення, нарахування та виплати заробітної плати, надбавок, доплат, оплату роботи у святкові та вихідні дні
Закон України «Про оплату праці»	Базовий закон, який визначає принципи формування і виплати заробітної плати	Встановлює мінімальні державні гарантії, порядок формування тарифних систем, обов’язки роботодавців щодо своєчасної виплати зарплати, обмеження відрахувань із неї
Закон України «Про мінімальну заробітну плату»	Регламентує розмір і порядок встановлення мінімальної заробітної плати	Мінімальна зарплата є обов’язковою державною гарантією, переглядають відповідно до економічних умов
Податковий кодекс України	Визначає систему оподаткування доходів громадян	Регулює порядок нарахування ПДФО, військового збору та ЄСВ, які пов’язані з оплатою праці

Продовження табл. 5.7

1	2	3
Закони та постанови Кабінету Міністрів України	Акти виконавчої влади, що деталізують норми законів	Уточнюють специфічні умови оплати праці окремих категорій (бюджетна сфера, шкідливі умови), індексацію заробітної плати, оплату праці у святкові та неробочі дні
Міжнародні трудові стандарти (Конвенції МОП)	Міжнародно-правові акти, ратифіковані Україною	Визначають мінімальні стандарти оплати, безпеки праці, соціального забезпечення, що впливають на українське законодавство
Інструкція зі статистики заробітної плати	Підзаконний акт, що встановлює правила обліку та звітності	Регулює порядок збору, узагальнення та подання статистичних даних про оплату праці
Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО)	Визначають правила відображення операцій з оплати праці в бухгалтерському обліку	Забезпечують єдиний підхід щодо обліку нарахувань, утримань і виплат заробітної плати у фінансовій звітності підприємств

Облік виплат працівникам на залізничному транспорті регулюють вищеназваними законодавчими та нормативними документами, а також:

- НП(С)БО 27 «Виплати працівникам»;
- ІМСБО (IAS) 19 «Винагороди працівникам»;
- Положення про оплату праці працівників АТ «Укрзалізниця».

Назви посад (професій) встановлені відповідно до Класифікатора професій ДК 003:2010, затвердженого Наказом Держспоживстандарту України від 28.07.2010 р. № 327, а кваліфікаційні категорії (розряди, класи) – відповідно до Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників.

Положення про оплату праці працівників акціонерного товариства «Українська залізниця» розроблене відповідно до Кодексу законів про працю України, Законів України «Про оплату праці», «Про запобігання корупції», Генеральної угоди, Статуту АТ «Укрзалізниця». Положення є нормативно-правовим актом, який регламентує питання організації оплати праці на залізничному транспорті, порядок і умови оплати праці та визначення індивідуальної заробітної плати працівників АТ «Укрзалізниця», у тому числі працівників апарату управління АТ «Укрзалізниця», регіональних філій, філій і їхніх структурних підрозділів. Положення є обов'язковим для організації системи оплати праці працівників АТ «Укрзалізниця».

Основою організації оплати праці працівників АТ «Укрзалізниця» є тарифна система, яка включає:

а) тарифну сітку – це шкала кваліфікаційних розрядів і тарифних коефіцієнтів, за допомогою яких встановлена безпосередня залежність розміру заробітної плати працівників від їхньої кваліфікації;

б) тарифні ставки – це виражений у грошовій формі абсолютний розмір оплати праці за одиницю робочого часу;

в) схеми посадових окладів;

г) тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники) – це збірники нормативних документів, які містять кваліфікаційні характеристики робіт і професій, згруповані в розділи за виробництвами і видами робіт.

Підприємства самостійно розробляють і затверджують форми й системи оплати праці: тарифні ставки і посадові оклади, відрядні розцінки, премії, надбавки і доплати за умов, передбачених договором. Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, ставки, схеми посадових (місячних) окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлені з дотриманням норм і гарантій,

передбачених законодавством України, Галузевою угодою, і погоджені з відповідним профспілковим органом. За Положенням про оплату праці, тарифна сітка для оплати праці працівників залізничного транспорту складається з чотирьох рівнів.

Поняття і структура заробітної плати визначена Інструкцією зі статистики заробітної плати. За Інструкцією зі статистики заробітної плати, *заробітна плата* – це винагорода, обчислена зазвичай у грошовому вираженні, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Фонд оплати праці – сума нарахувань працівникам у грошовій і натуральній формі за відпрацьований час або виконану роботу: тарифні ставки (посадові оклади), премії, доплати, надбавки, а також інші види оплати за невідпрацьований час.

Фонд оплати праці включає фонд основної заробітної плати, фонд додаткової заробітної плати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати (рис. 5.4).

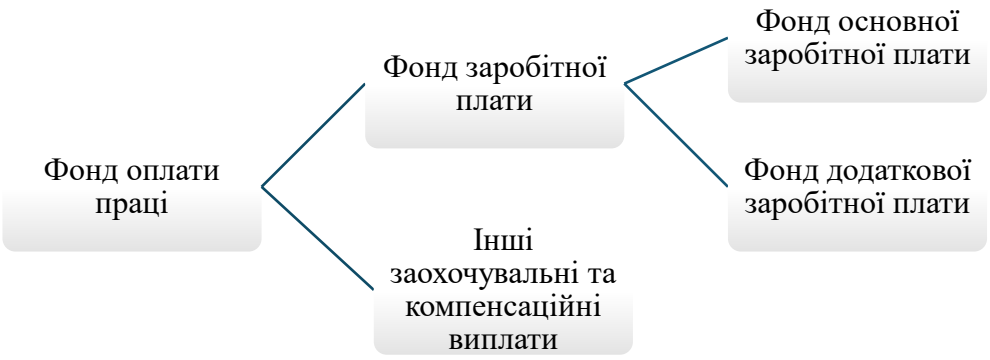

Рис. 5.4. Структура фонду оплати праці

Залежно від характеру виплат заробітну плату поділяють на основну, додаткову та інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлена у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для працівників і посадових окладів для службовців.

Оплату праці працівників визначають їхнім особистим трудовим внеском з урахуванням кінцевих результатів роботи підрозділів, і максимальними розмірами вона не обмежена. Конкретні розміри тарифних ставок і окладів визначені колективними договорами в межах наявних коштів на оплату праці, але не нижче від встановленого державою мінімального розміру заробітної плати. За ст. 95 Кодексу законів про працю, мінімальна заробітна плата є обов'язковою соціальною гарантією на всій території України для підприємств усіх форм власності.

Мінімальна заробітна плата – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не можна провадити оплату за виконану працівником місячну, а також погодинну норму праці. Основна заробітна плата є обов'язковою, її виплачують на постійній основі, вона забезпечує мінімальний рівень доходу, на який працівник може розраховувати щомісяця. Крім тарифних ставок працівникові за погодженням із профспілковими комітетами встановлено надбавки та доплати до тарифних ставок і посадових окладів, які входять до фонду додаткової заробітної плати.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Нараховують доплати за час фактичної зайнятості працівника на таких роботах. Перелік конкретних робіт, робочих місць і розміри доплат за несприятливі умови праці включені в колективні договори підрозділів одночасно з заходами із поліпшення умов праці.

Види доплат на залізничному транспорті відповідно до Положення про оплату праці наведені в табл. 5.8.

Таблиця 5.8

Види доплат на залізничному транспорті відповідно до Положення про оплату праці

№	Вид доплати	Опис / Умови нарахування
1	За суміщення професій (посад)	Нараховують працівникам, які виконують обов'язки кількох посад одночасно
2	За розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт	Для працівників, які обслуговують більшу територію або виконують додатковий обсяг робіт
3	За виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника	Виплачують під час заміщення колеги, який тимчасово відсутній
4	За роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці	Для працівників, які працюють у шкідливих або небезпечних умовах
5	За роботу у вечірній час	Нараховують за роботу у вечірні години
6	За роботу в нічний час	Виплачують за роботу в нічний час
7	За поділ робочого дня (зміни) на частини	Для працівників, робочий день яких поділено на частини
8	За керівництво бригадою	Для бригадирів, які не звільнені від основної роботи
9	Для майстрів і контрольних майстрів	Присвоєння звання «Майстер II класу» або «Майстер I класу» відповідно до встановленого порядку
10	Працівникам із науковим ступенем	Для кандидатів і докторів наук відповідно до спеціальності
11	За роботу в зоні радіоактивного забруднення	Для працівників, які працюють у таких зонах
12	За присвоєння почесних звань	Для працівників із почесними званнями («Заслужений працівник транспорту України», «Заслужений будівельник України» тощо)
13	За нагороди та відзнаки	Для працівників, нагороджених Золотою відзнакою, знаком «Почесний залізничник», «Залізнична Слава» (трьох ступенів) тощо
14	За відзначення нагородним листом «Залізні герої»	Для працівників, відзначених нагородним листом I рангу
15	Інші доплати	Виплати за інші підстави, передбачені Положенням про оплату праці

Метою додаткової заробітної плати є стимулювання працівників до продуктивнішої роботи і компенсація незручностей або додаткових зусиль. Для стимулювання підвищення професійної майстерності працівників, посилення їхньої матеріальної зацікавленості для виконання виробничих завдань запроваджують диференційовані надбавки до тарифних ставок за професійну майстерність.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадять понад встановлені зазначеними актами норми [50].

Працівникам можуть бути нараховані та виплачені одноразові заохочення до ювілейних дат працівників (50, 60, 70 років) залежно від стажу роботи в АТ «Укрзалізниця» і посадового окладу (тарифної складової).

Тарифна система сама по собі не дає змогу розраховувати заробітну плату. За допомогою тарифної системи враховують якість праці для її оплати, витрати на оплату праці враховують за допомогою форм і систем оплати праці.

Оскільки основними вимірниками фактичних витрат праці є або кількість виготовленої продукції, або кількість відпрацьованого працівником часу, то основними формами оплати праці є:

- *погодинна форма,* що передбачає оплату праці залежно від відпрацьованого часу та рівня кваліфікації;
- *відрядна форма,* що передбачає залежність суми заробітку від кількості виготовлених виробів або обсягу виконаних робіт за визначений період часу.

Ці форми базовані на тарифній системі і мають декілька різновидів, що називають системами оплати праці.

Оплату праці працівників на залізничному транспорті здійснюють за відрядною або почасовою формами і такими системами:

- прямою почасовою;
- прямою відрядною;
- почасово-преміальною;
- відрядно-преміальною;
- відрядно-прогресивною;
- відрядно-регресивною;
- непрямою відрядною,

а також за індивідуальними або колективними показниками (індивідуально-відрядна, колективно-відрядна (бригадна)), акордною, акордно-преміальною, комісійною та за іншими системами, не забороненими законодавством України.

Згідно з НП(С)БО 27 підприємство має здійснювати виплати працівникам. В обліковій політиці надано поняття виплати працівникам, яке відповідає НП(С)БО 27.

Відповідно до облікової політики АТ «Укрзалізниця» і НП(С)БО 27, *виплати працівникам* – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, або зі звільненням працівників. Найбільш частину виплат працівникам на залізничному транспорті займає виплата заробітної плати [32].

Виплати працівникам є одним із суттєвих складників сукупних витрат залізничного транспорту і одним із складних об'єктів бухгалтерського обліку, що включають досить значний перелік виплат, кожен із яких має відповідати особливостям відображення як у бухгалтерському обліку, так і фінансовій звітності.

Класифікація виплат працівникам залізничного транспорту та особливості їхнього бухгалтерського обліку наведена в табл. 5.9.

Таблиця 5.9

Класифікація виплат працівникам залізничного транспорту і особливості їхнього бухгалтерського обліку

Класифікація виплат	Опис / Умови нарахування	Приклади / Особливості обліку
Короткострокові виплати	Виплати, які очікують сплатити в повному обсязі протягом 12 місяців після звітного періоду, у якому працівники надають послуги	Основна та додаткова заробітна плата. Внески на соціальне страхування. Заробітна плата за дні щорічної відпустки. Заробітна плата за дні тимчасової непрацездатності. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Інші винагороди в негрошовій формі (медичне страхування, забезпечення житлом/автотранспортом, пільгові товари/послуги)
Виплати із закінченням трудової діяльності	Виплати, які надають працівнику із завершенням трудових відносин	Підлягають нарахуванню в момент звільнення; облік через рахунки забезпечень у разі невизначеного строку або суми
Інші довгострокові виплати	Виплати, строк сплати яких перевищує 12 місяців або залежить від накопичення прав	Можуть включати винагороди, премії, пенсійні виплати, забезпечення майбутніх витрат (рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»)
Виплати зі звільненням	Виплати працівникам у зв’язку з припиненням трудових відносин	Виплати за невикористану відпустку, компенсації, інші належні виплати; облік через рахунки 66 та забезпечення на обов’язкове страхування (рахунок 65)

Короткострокові виплати – це всі види винагород працівникам, які підприємство залізничного транспорту зобов’язане погасити протягом 12 місяців після закінчення звітного періоду. У залізничній галузі, де характер праці пов’язаний із підвищеним ризиком, змінним графіком і відповідальністю за безпеку руху, такі виплати мають свої особливості.

Основні види короткострокових виплат наступні.

1. Основна та додаткова заробітна плата за тарифними ставками та відрядними, доплати і надбавки. У бухгалтерському обліку нарахування основної та додаткової заробітної плати відображають за дебетом відповідних статей рахунків витрат у кореспонденції з кредитом субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою».

2. Заробітна плата за відпустки. Включають нарахування заробітної плати за дні відпустки, нарахування резерву забезпечення на щорічні відпустки, додаткові відпустки за особливий характер роботи. У бухгалтерському обліку нарахування заробітної плати за дні відпустки відображають за дебетом субрахунка 471 «Забезпечення виплат відпусток» у кореспонденції з кредитом субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і субрахунка 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Перед складанням річної фінансової звітності відповідно до статті 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879, станом на 31 грудня АТ «Укрзалізниця» проводить інвентаризацію невикористаних відпусток працівників і відповідно до фактичних даних здійснює донарахування або корегування (сторнування) забезпечення на виплати відпусток працівникам у кореспонденції з таким самим рахунком витрат.

3. Короткострокові соціальні виплати. Включають заробітну плату за дні тимчасової непрацездатності, виплати у разі простою не з вини працівника, добові та компенсації за службові відрядження по мережі залізниць, нарахування винагороди, нарахування матеріальної допомоги. У бухгалтерському обліку нарахування заробітної плати за дні тимчасової непрацездатності за перші п'ять дні відображають за дебетом відповідних статей рахунків витрат у кореспонденції з кредитом субрахунка 661

«Розрахунки за заробітною платою» і субрахунка 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування», більше п'яті днів відображають за дебетом субрахунка 652 «Розрахунки за соціальним страхуванням» у кореспонденції з кредитом субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Нараховують забезпечення на виплату винагороди за підсумками роботи за рік на залізничному транспорті рівними частинами щомісячно у відсотковому розмірі, передбаченому основними фінансово-економічними показниками філій і консолідованим фінансовим планом АТ «Укрзалізниця», від запланованого окладу працівника на кінець поточного року.

Забезпечення на виплати винагороди за підсумками роботи за рік працівникам обліковують на субрахунку 477 «Забезпечення матеріального заохочення»:

- суму забезпечення на виплату винагороди за підсумками роботи за рік обліковують на субрахунку 47700 «Забезпечення на виплату винагороди за підсумками роботи за рік»;
- суму забезпечення відрахувань на соціальні заходи обліковують на субрахунку 47720 «Забезпечення відрахувань на соціальні заходи з виплат винагороди за підсумками роботи за рік».

У випадку, якщо ухвалено рішення про невиплату або зменшення розміру винагороди за підсумками роботи за минулий і/або поточний рік, відповідний розмір забезпечення підлягає сторнуванню з одночасним сторнуванням витрат звітного періоду, у якому ухвалено рішення.

Нараховують забезпечення на виплату матеріальної допомоги на оздоровлення працівникам залізничного транспорту щомісячно рівними частинами в розмірі однієї дванадцятої передбаченої річної суми.

Забезпечення на виплату матеріальної допомоги на оздоровлення працівникам обліковують на субрахунку 477 «Забезпечення матеріального заохочення»:

■ суму забезпечення на виплату матеріальної допомоги на оздоровлення обліковують на субрахунку 47701 «Забезпечення на виплату винагороди за підсумками роботи за рік»;

■ суму забезпечення відрахувань на соціальні заходи обліковують на субрахунку 47721 «Забезпечення відрахувань на соціальні заходи з виплат винагороди за підсумками роботи за рік».

Нараховують забезпечення на виплату відпусток працівникам, винагороди за підсумками роботи за рік, матеріальної допомоги на оздоровлення з одночасним визнанням відповідних витрат періоду. У бухгалтерському обліку нарахування резерву відображають за дебетом відповідних статей рахунків витрат у кореспонденції з кредитом рахунка 47 за субрахунками.

При цьому, ураховуючи те, що скористуватися правом на отримання матеріальної допомоги на оздоровлення поточного року працівник може тільки в поточному році, і невикористане право не переносять на наступні періоди, станом на 31 грудня поточного року залишок забезпечення на виплату матеріальної допомоги на оздоровлення корегують (сторнують) у кореспонденції з відповідним рахунком витрат.

4. Інші нефінансові виплати. Включають забезпечення форменим або спеціальним одягом, безоплатний проїзд або пільгові квитки на залізничному транспорті для працівника, харчування в чергових пунктах для локомотивних бригад.

Виплати після закінчення трудової діяльності – це виплати працівникам (окрім виплат із звільненням працівників), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності.

Інші довгострокові виплати працівникам - це всі виплати працівникам, окрім короткострокових виплат, виплат після закінчення трудової діяльності та виплат із звільненням.

Зобов'язання за довгостроковими виплатами працівникам, ураховуючи невизначеність строку та суми виплат, визнають довгостроковим забезпеченням та обліковують на відповідних субрахунках рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів»:

● субрахунок 47711 «Забезпечення на виплати працівникам по закінченню трудової діяльності та виходу на пенсію згідно з колективним договором»;

● субрахунок 4720 «Довгострокові забезпечення на виплати пільгових пенсій працівникам зі шкідливими і небезпечними умовами праці»;

● субрахунок 47710 «Забезпечення на виплати працівникам до ювілейних дат»;

● субрахунок 47730 «Забезпечення відрахувань на соціальні заходи на виплати працівникам до ювілейних дат».

Облік програм із визначеними виплатами є складним, оскільки для оцінювання зобов'язань і витрат потрібні актуарні припущення, а також є можливість актуарних прибутків і збитків.

Довгострокові виплати працівникам – це виплати працівникам, які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники надають відповідні послуги.

До довгострокових виплат на залізничному транспорті належать виплати:

■ після закінчення трудової діяльності, а саме виплати з виходом на пенсію та з додаткових пенсій для працівників зі шкідливими і небезпечними умовами праці;

■ інші довгострокові виплати працівникам, такі як разові виплати до ювілейних дат.

Виплати зі звільненням – це виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті рішення керівництва звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію, або рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати.

Заробітна плата, яка нарахована працівникам, з одного боку, є витратами для підприємства, з іншого – виникає зобов'язання перед працівниками за виконану працю.

Відповідно до вимог НП(С)БО 16 «Витрати» і НП(С)БО 11 «Зобов'язання», а також положень НП(СБ)О 27 «Виплати працівникам» [32], виплати працівникам визнають у бухгалтерському обліку як зобов'язаннями, так і витратами в тому звітному періоді, коли працівник надає підприємству свої послуги. Відповідно до положень НП(С)БО 16 «Витрати», витратами визнають зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці зменшення можуть бути достовірно оцінені. За принципом нарахування, витрати не залежать від моменту фактичної виплати коштів, а відображені в періоді, у якому відбулося споживання трудових ресурсів. Зокрема, НП(С)БО 11 «Зобов'язання» визначає зобов'язання як загальний борг підприємства, який виникає внаслідок минулих подій і погашення якого призведе до зменшення ресурсів підприємства, що містять економічні вигоди.

Тому обов'язковим є нарахування відповідних виплат, навіть якщо їх оплата буде здійснена в наступному місяці або майбутніх періодах.

Такий підхід означає, що підприємство визнає:

- витрати – у вигляді заробітної плати, доплат, премій, відрахувань на соціальні заходи, інших короткострокових і довгострокових виплат;
- зобов'язання – у вигляді поточної кредиторської заборгованості або забезпечень, якщо виплату очікують у майбутньому.

Зокрема, для залізничної галузі характерне формування довгострокових забезпечень на виплату пільгових пенсій працівникам, зайнятим у шкідливих або небезпечних умовах експлуатації інфраструктури та рухомого складу, а також на одноразові виплати з виходом на пенсію, згідно з колективними договорами. Їх відображають на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» відповідно до НП(С)БО 11 як зобов'язання, оцінювання яких потребує врахування трудового стажу, умов праці, тривалості майбутніх виплат. АТ «Укрзалізниця» визнає зобов'язання у випадку, якщо працівник надав послугу в обмін на винагороду, яка підлягає виплаті в майбутньому, і в разі, якщо строк і сума виплати за зобов'язанням не визначені, нарахувати забезпечення; витрати – у випадку, якщо підприємство використовує економічну вигоду, яка виникає в результаті послуги, наданої працівником в обмін на винагороду.

Отже, визнання виплат працівникам у момент надання трудових послуг гарантує достовірне відображення зобов'язань підприємства залізничного транспорту, забезпечує правильне співвідношення витрат і доходів і сприяє формуванню оцінки фінансової стійкості та ефективності використання людських ресурсів у галузі.

Усі виплати працівникам є для АТ «Укрзалізниця» зобов'язанням із виплат, отже, це є кредиторською заборгованістю. Тому поточну кредиторську заборгованість за розрахунками з оплати праці відображають у статті Звіту про фінансовий стан «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці» (детальніше розглянуто в розд. 6).

В основі підходу, застосовуваного для обліку витрат на виплати працівникам, лежить завдання рівномірного розподілу фінансових результатів по періодах і всередині періодів. Крім того, витрати на оплату працю, мають враховувати не тільки офіційно закріплені виплати (виходячи із трудових, колективних договорів і нормативно-правових актів), але й інші виплати, виходячи з вимог законодавства, внутрішньогалузевих положень

або звичайної практики підприємств. Джерелом коштів на оплату праці є частина доходу АТ «Укрзалізниця», інші кошти, одержані в результаті господарської діяльності відповідно до законодавства України, або інші джерела фінансування, не заборонені законодавством.

Завдяки належній організації обліку заробітної плати забезпечено прозорість розрахунків, дотримання трудового законодавства, підвищено мотивацію працівників якісно виконувати виробничі завдання. У системі залізничного транспорту, де результативність діяльності значною мірою залежить від злагодженої роботи персоналу, ефективний облік заробітної плати є важливою передумовою стабільності, фінансової стійкості та конкурентоспроможності підприємств галузі.

5.7. Облік доходів і фінансових результатів

Визначення фінансового результату на залізничному транспорті має головне значення для оцінювання ефективності господарської діяльності та ухвалення обґрунтованих управлінських рішень. Цей процес забезпечує об’єктивне відображення прибутковості підприємства, допомагає виявити резерви зростання доходів, оптимізувати структуру витрат і підвищити рентабельність перевезень. Необхідність визначення фінансового результату зумовлена потребою в достовірній інформації про фінансовий стан підприємств, що є основою для планування, контролю й аналізу їхньої діяльності. Для залізничного транспорту, як капіталомісткої і стратегічно важливої галузі, точність і своєчасність визначення фінансових результатів є запорукою ефективного управління ресурсами, забезпечення інвестиційної привабливості, стабільного розвитку інфраструктури.

Фінансовий результат – це підсумковий показник діяльності підприємства. Для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду

з витратами для одержання цих доходів. Для цього необхідно дотримуватися принципів визнання доходів і витрат: нарахування, відповідності, періодичності. Фінансовий результат може бути додатним (прибуток) або від'ємним (збиток). Якщо доходи перевищують витрати – утворюється прибуток, якщо ж витрати більші – підприємство зазнає збитків. Саме фінансовий результат є основним показником ефективності залізничного транспорту, оскільки відображає економічну доцільність його функціонування.

Нормативне регулювання здійснюється відповідно до міжнародних стандартів, зокрема МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами», а також національних положень – НП(С)БО 15 «Дохід». Вони визначають умови та момент визнання доходів, що особливо важливо для транспортної галузі, де послуги часто надають протягом певного часу.

Доходи в обліку розуміють як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводить до зростання власного капіталу підприємства. На залізничному транспорті основними джерелами доходів є перевезення вантажів і пасажирів, послуги інфраструктури, оренда рухомого складу, а також супутні логістичні та експедиторські послуги.

Доходи залізничного транспорту класифікують за видами діяльності.

1. ***Доходи від основної діяльності***. Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення будь-якого підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Для ведення бухгалтерського обліку доходів на залізничному транспорті визначають такі види діяльності:

- пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) і міжнародному сполученнях;
- пасажирські перевезення у приміському сполученні;
- вантажні перевезення;
- утримання та експлуатація об'єктів інфраструктури;

● надання послуг локомотивної тяги (у пасажирському та вантажному русі);

● ремонт рухомого складу;

● допоміжна діяльність;

● інші види економічної діяльності.

Для ухвалення управлінських рішень доцільно класифікувати і систематизувати доходи за видами економічної діяльності. У табл. 5.10 відображено структуру доходів підприємства та їхню класифікацію.

Таблиця 5.10

Доходи залізничного підприємства, класифікація за видами діяльності

Категорія доходів	Підкатегорія	Приклади / складові
1. Доходи від основної діяльності	Послуги з перевезення	- пасажирські перевезення (внутрішнє та міжнародне, крім приміського); - приміські перевезення; - вантажні перевезення
	Види економічної діяльності, що забезпечують перевезення	- утримання та експлуатація об’єктів інфраструктури; - надання послуг локомотивної тяги (пасажирський і вантажний рух); - ремонт і обслуговування рухомого складу
2. Інші операційні доходи	-	- штрафи, пені, курсові різниці; - доходи від оренди активів; - реалізація зайвих або списаних запасів
3. Фінансові доходи	-	- дивіденди; - відсотки; - доходи від участі в капіталі
4. Інші доходи	-	- дохід від дооцінки активів; - безоплатно отримані активи - відшкодування списаних зобов’язань

У бухгалтерському обліку необхідно відображати відокремлені доходи від видів діяльності.

Операційною є основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не належать до інвестиційної або фінансової.

Основна діяльність – це операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які становлять основну мету діяльності підприємства та забезпечують переважну частку його доходу. До операційної діяльності можуть також належати інші звичайні для підприємства операції, якщо їх не класифікують як інвестиційні чи фінансові.

Доходи основної діяльності залізничного транспорту групують за такими видами:

- доходи від надання послуг із вантажних перевезень;
- надання послуг із пасажирських перевезень;
- інших видів основної діяльності залізничного транспорту.

Дохід від надання послуг із вантажних перевезень визнають відповідно до стадії завершення транспортування на дату звітності в разі виконання всіх вимог. Тобто дохід від таких послуг визнають, якщо стадія завершення транспортування та відповідна сума доходу з такої стадії може бути визначена достовірно на дату звітності. Стадію завершення послуг із вантажних перевезень визначають, базуючись на відношенні тривалості транспортування вантажів, здійсненого на дату звітності, до загальної тривалості транспортування.

У бухгалтерському обліку дохід від основної діяльності відображають за кредитом субрахунка 7032 «Дохід від вантажних перевезень» у кореспонденції з дебетом субрахунків 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» або 362 «Розрахунки з іноземними покупцями». Будь-які платежі, які були попередньо отримані від покупців за послуги з вантажних перевезень, що фактично не були завершені на дату звітності, відображають

як договірні зобов'язання. Суму такої заборгованості зменшують на суму визнаних доходів з урахуванням стадії завершення транспортування вантажів.

Дохід від надання послуг із пасажирських перевезень визнають відповідно до стадії завершення транспортування на дату звітності в разі виконання всіх вимог. Якщо неможливо достовірно оцінити стадію завершення перевезення пасажирів, то моментом визнання доходів від пасажирських перевезень є момент відправлення потяга.

Такий дохід у бухгалтерському обліку відображають кредитом субрахунків 7030 «Дохід від пасажирських перевезень у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях» і 7031 «Дохід від пасажирських перевезень у приміському сполученні» у кореспонденції з дебетом субрахунків 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» або 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

Будь-які платежі, які були попередньо отримані від пасажирів за послуги з пасажирських перевезень, що фактично не були здійснені на дату звітності (тобто перевезення не було завершене на дату звітності), відображають як договірні зобов'язання, отримані від покупців. Суму такої заборгованості зменшують на суму визнаних доходів у момент фактичного завершення перевезення.

Дохід від перевезення пільгових категорій громадян відображають у межах сум цільового фінансування, передбаченого відповідними бюджетами для покриття витрат на перевезення пільгових категорій громадян на підставі належним чином оформлених первинних документів, що підтверджують зобов'язання розпорядників бюджетних коштів здійснити видатки з бюджету за виконаний обсяг послуг.

До складу доходів від інших видів основної діяльності залізничного транспорту можуть входити такі доходи:

■ від утримання та експлуатації об'єктів інфраструктури;

■ надання послуг локомотивної тяги;

■ надання послуг із ремонту рухомого складу;

■ допоміжної діяльності;

■ інших видів економічної діяльності.

Відповідні доходи відображають за кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації» за субрахунками в кореспонденції з дебетом субрахунків 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» чи 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

У процесі операційної діяльності виникають доходи, які не пов'язані безпосередньо з основною діяльністю підприємства. До таких доходів на залізничному транспорті належать реалізація оборотних активів, доходи від операційної оренди активів, курсові різниці, штрафи, пені, неустойки, доходи від списання кредиторської заборгованості, оприбуткування запасів. Це інші операційні доходи – доходи, які підприємство отримує під час своєї операційної діяльності, але які не належать до основної діяльності, обліковують їх на відповідних субрахунках рахунка 71 «Інші операційні доходи».

Залізничний транспорт, окрім основної діяльності з перевезення пасажирів і вантажів, відповідно до чинного законодавства, має право здійснювати фінансову та інвестиційну діяльність.

Фінансова діяльність – це комплекс операцій із залучення, управління та використання власного і позикового капіталу. Доходи, які отримані в процесі фінансової діяльності, є фінансовими доходами, які включають дохід від участі в капіталі та інші фінансові доходи. Фінансові доходи залізничного транспорту обліковують на відповідних субрахунках рахунків 72 «Доходи від участі в капіталі» і 73 «Інші фінансові доходи».

Інвестиційна діяльність – це діяльність підприємства, яка пов'язана з капітальними і фінансовими вкладенням. До доходів, які отримані в процесі інвестиційної діяльності, належать доходи від реалізації

необоротних активів і майнових комплексів, фінансових інвестиції, доходи від безоплатно одержаних необоротних активів та інші.

Інші доходи залізничного транспорту обліковують на відповідних субрахунках рахунка 74 «Інші доходи».

Рахунки класу 7 закривають на рахунок 79 «Фінансовий результат» для визначення прибутку або збитку.

Структура доходів поєднує як операційні надходження від основної діяльності, так і допоміжні фінансові та інші джерела. Доходи від основної діяльності залізничного транспорту складають основну частку його загального доходу.

Згідно з вимогами МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами», визнання доходів здійснюють за п’ятиступеневою моделлю. Такий підхід забезпечує прозорість і відповідність доходів фактичному виконанню зобов’язань підприємства перед клієнтами.

1. Ідентифікація договору з клієнтом. Підприємство має підтвердити наявність юридично зобов’язуючої угоди з клієнтом, наприклад договір на вантажне перевезення чи продаж квитка пасажиру.

2. Визначення зобов’язань щодо виконання. У договорі визначають, яку саме послугу зобов’язана надати залізниця: перевезення вантажу, доставлення пасажира, надання додаткових сервісів.

3. Встановлення ціни операції. Фіксують вартість послуги, погоджену сторонами. Для пасажирських перевезень – це вартість квитка, для вантажних – тариф, визначений за нормативами та обсягом перевезення.

4. Розподіл ціни між зобов’язаннями. Якщо договір містить кілька послуг (наприклад перевезення плюс експедиторське обслуговування), ціну операції розподіляють між усіма зобов’язаннями пропорційно їхній справедливій вартості.

5. Визнання доходу після виконання зобов’язання. Дохід визнано в той момент, коли клієнт отримує контроль над послугою:

- для вантажних перевезень – відповідно до ступеня завершеності транспортування (наприклад із виконанням маршруту);
- пасажирських перевезень – у момент відправлення або завершення поїздки, залежно від облікової політики.

Отже, п’ятиступенева модель МСФЗ забезпечує відповідність доходів фактичному наданню послуг і дає змогу правильно відобразити фінансові результати діяльності залізничного транспорту.

Прибуток є головним фінансовим результатом діяльності будь-якого підприємства. Він відображає ефективність використання ресурсів, конкурентоспроможність, фінансову стійкість і потенціал розвитку.

У сфері залізничного транспорту прибуток має подвійне значення: з одного боку, економічне, як джерело фінансування виробничо-господарської діяльності, з іншого – соціальне, оскільки залізниця виконує суспільно важливі функції, забезпечуючи перевезення пасажирів, вантажів і підтримуючи економічні зв’язки держави.

Формування прибутку відбувається поступово. Спочатку визнають доходи за видами діяльності, потім витрати за видами діяльності. Порівняння цих показників відбувається на рахунку 79 «Фінансовий результат» співставленням доходів і витрат – прибуток чи збиток.

Прибуток підприємств залізничного транспорту є результатом взаємодії низки економічних, організаційних і технічних факторів. Їхній вплив визначає як рівень доходів, так і структуру витрат, а отже, підсумковий фінансовий результат.

Облік прибутку на залізничному транспорті має свою специфіку, зумовлену особливостями доходів і витрат, жорстким державним регулюванням тарифів, масштабними капітальними інвестиціями та значними витратами на інфраструктуру.

Прибуток на залізничному транспорті формується під впливом комплексу факторів, які охоплюють як внутрішні, так і зовнішні умови

діяльності. Одним із визначальних є обсяг перевезень: чим вищий попит на пасажирські та вантажні перевезення, тим більшими стають доходи підприємства, адже ефективніше використовують рухомий склад та інфраструктуру. Водночас суттєве значення має тарифна політика, що перебуває під державним регулюванням. Помірні тарифи сприяють зростанню попиту і підтримують конкурентоспроможність залізниці, проте надмірні обмеження можуть знижувати рентабельність і стримувати фінансовий результат. Не менш важливою складовою є собівартість перевезень, адже прибуток залежить не лише від доходів, а і рівня витрат. Оптимізація використання пального та електроенергії, зменшення витрат на ремонт і утримання, удосконалення організації праці дають змогу скоротити собівартість і збільшити чистий прибуток. Важливу роль відіграє і технічний рівень підприємства.

Модернізація рухомого складу, впровадження автоматизованих систем управління та цифрових технологій забезпечують зниження експлуатаційних витрат і підвищують продуктивність. Особливого значення для галузі набуває розвиток міжнародного транзиту. Участь у формуванні транспортних коридорів дає змогу залізничному транспорту залучати додаткові доходи від іноземних перевізників і водночас інтегруватися у світові логістичні мережі [2].

Залежно від етапу розрахунку виділяють кілька видів прибутку:

● *обліковий* – визначений за правилами бухгалтерського обліку до оподаткування. Обліковий прибуток - прибуток за період до вирахування податкових витрат (витрат із податку на прибуток);

● *оподатковуваний* – база для розрахунку податку на прибуток за нормами податкового законодавства. Прибуток (збиток) до оподаткування визначають як алгебраїчну суму прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені в додаткових статтях;

● *нерозподілений* – остаточний фінансовий результат після сплати податку, що залишається в розпорядженні підприємства. Чистий прибуток (збиток) розраховують як алгебраїчну суму прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток і прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування.

Нерозподілений (чистий) прибуток на залізничному транспорті - це основний індикатор розвитку підприємства, оскільки є базою для фінансування капітальних інвестицій, таких як модернізація інфраструктури та оновлення рухомого складу, а також впровадження сучасних цифрових технологій і систем управління. Він забезпечує соціальне забезпечення колективу, створення резервів і виплату дивідендів державі та іншим акціонерам, зміцнюючи інвестиційну привабливість підприємства та підвищуючи довіру кредиторів. Наявність прибутку дає змогу підприємству здійснювати стратегічний розвиток, зменшувати залежність від державних дотацій і брати участь у міжнародних транспортних проєктах. Водночас законодавство визначає обов'язкову частину прибутку для виплати дивідендів до державного бюджету, а залишок залишається в розпорядженні товариства, його використовують для створення фондів розвитку виробництва, інновацій і модернізації, соціального розвитку та матеріального заохочення працівників. Отже, прибуток виконує роль основного джерела фінансування як виробничої, так і соціальної діяльності, формуючи стабільність і перспективи розвитку підприємства.

Прибуток у бухгалтерському обліку відображають на рахунку 441 «Нерозподілений прибуток». Значення прибутку виходить за межі фінансових результатів: він гарантує стабільність підприємства, забезпечує фінансування інвестицій, модернізацію та впровадження інновацій, сприяє інтеграції залізничного транспорту України у світову систему перевезень. Прибуток залізничного транспорту визначають поєднанням внутрішніх резервів ефективності та зовнішніх ринкових умов, а його зростання залежить від здатності підприємства поєднувати контроль за витратами, гнучку тарифну політику та інноваційний розвиток.

Отже, ефективне управління доходами та витратами, прозорий фінансовий облік і раціональний розподіл прибутку є головними умовами сталого розвитку залізничного транспорту.

Запитання для самоконтролю

1. Які методи амортизації передбачає облікова політика АТ «Укрзалізниця» і який із них є основним?
2. Чому для окремих груп основних засобів компанія може застосовувати прискорені методи амортизації?
3. Як вибір методу амортизації впливає на фінансові результати і оновлення основних фондів АТ «Укрзалізниця»?
4. Які основні групи витрат виділяє облікова політика АТ «Укрзалізниця» та за якими ознаками їх класифікують?
5. Як організовано розподіл загальновиробничих витрат між підрозділами та видами діяльності на підприємстві?
6. Які категорії виплат працівникам залізничного транспорту виділяють для цілей бухгалтерського обліку залежно від строку та умов сплати?
7. Які короткострокові виплати працівникам залізничного транспорту потребують нарахування забезпечення?

Тестові завдання

1. Який із наведених об’єктів належить до основних засобів на підприємствах залізничного транспорту:

1) паливо для тепловозів;
2) локомотив;
3) запасні частини;
4) квиткові бланки?

2. До первісної вартості локомотива, придбаного залізницею, не включають:

1) витрати на транспортування;

2) витрати на ремонт локомотива;

3) витрати на технічний огляд перед введенням в експлуатацію;

4) амортизаційні відрахування за перший місяць експлуатації.

3. До виробничих запасів залізничного транспорту належать:

1) пасажирські квитки;

2) пальне, мастильні матеріали, запасні частини;

3) основні засоби;

4) готова продукція.

4. Який елемент витрат залізничного транспорту належить до прямих матеріальних витрат:

1) заробітна плата машиніста;

2) витрати на пального для службового автомобіля;

3) амортизація службових приміщень;

4) оплата послуг охорони?

5. До складу загальновиробничих витрат залізничного підприємства входить:

1) вартість пального для локомотивів;

2) оплата праці провідників;

3) витрати на утримання та ремонт депо;

4) витрати на придбання пального.

Питання для самостійного вивчення

1. Складіть фрагмент наказу про облікову політику філії АТ «Укрзалізниця», де визначте:

- метод амортизації основних засобів;
- порядок оцінювання запасів;
- відповідальних осіб за підписання первинних документів.

2. Розробіть схему документообігу для господарської операції «Списання пально-мастильних матеріалів у локомотивному депо».

Вкажіть:

- хто складає документи;
- строки передавання до бухгалтерії;
- порядок їх архівного зберігання.

3. Складіть робочий план рахунків для вагонного депо (виберіть рахунки, які застосовують; запропонуйте один-два субрахунки для специфічних операцій).

4. Ситуаційна задача.

У філії АТ «Укрзалізниця» втрачено первинні документи на отримані матеріали. Визначте, хто відповідає за ситуацію та як потрібно відновити документи.

Практичні завдання

Завдання 1. Придбання основних засобів

Локомотивна компанія придбала новий електровоз вартістю 240 000 000 грн (у т. ч. ПДВ). Оплата проведена з розрахункового рахунка. Електровоз введено в експлуатацію. Локомотивна компанія передала локомотив локомотивному депо. Складіть бухгалтерські проведення.

Завдання 2. Внутрішнє переміщення основних засобів

Із вагонного депо «А» у депо «Б» передано по авізо пасажирський вагон первісною вартістю 6 500 000 грн, знос – 3 200 000 грн. Оформіть бухгалтерські проведення в депо «А» і депо «Б».

Завдання 3. Капітальний ремонт

Вантажний вагон відправлено на капітальний ремонт у вагоноремонтний завод. Вартість ремонту – 900 000 грн з ПДВ. Після завершення ремонтних робіт вагон повернено до експлуатації. Вартість ремонту сплачено з поточного рахунка служби. Відобразіть операції в обліку.

Завдання 4. Поточний ремонт

Локомотив відремонтовано власними силами депо. Вартість використаних запасних частин – 150 000 грн, заробітна плата ремонтної бригади – 50 000 грн, ЄСВ - ? Визначте, як відобразити витрати в обліку.

6. ВПЛИВ ОКРЕМИХ ЕЛЕМЕНТІВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

Мудрий керівник не змінює податки,
але змінює облік так, щоб податки
працювали на бізнес.

6.1. Вплив зміни методу нарахування амортизації

Застосування обґрунтованих облікових оцінок є важливою частиною складання фінансової звітності та не робить її менш достовірною. Наприклад, застосування облікових оцінок потрібно для визначення величини резерву сумнівних боргів; ступеня знецінення запасів; справедливої вартості фінансових активів і зобов'язань; строків корисного використання активів, що підлягають амортизації; величини забезпечень.

Зміна облікової оцінки – це корегування балансової вартості активу, або зобов'язання, або строку використання активу/погашення зобов'язання, що є результатом зміни очікувань можливих майбутніх вигод або збитків, пов'язаних із таким активом/зобов'язанням. Товариство переглядає облікові оцінки на підставі більш нової інформації та/або досвіду. Зміна облікової оцінки є наслідком нової інформації і не пов'язана з попередніми періодами та не є виправленням помилки. Зміну оцінки беруть до уваги з підготовкою фінансової звітності, починаючи з того періоду, коли така зміна мала місце, і продовжує бути враховуваною з підготовкою фінансової звітності в наступних періодах [51].

Зміна основи оцінки, що застосовували (основи оцінок за МСФЗ: оцінювання за історичною собівартістю, справедливою вартістю, амортизованою вартістю) – це зміна в обліковій політиці, а не зміна в обліковій оцінці.

Результати зміни облікової оцінки, за винятком змін, які впливають на вартість активів, зобов'язань або пов'язані зі статтями власного капіталу, в обов'язковому порядку потрібно визнавати перспективно через включення їх до Звіту про сукупний дохід (у частині прибутку/збитку за період):

● у періоді, коли відбулася зміна, якщо вона впливає тільки на цей період;

● періоді, коли відбулася зміна, і майбутніх періодах, якщо вона впливає на такі періоди.

Якщо зміна в обліковій оцінці викликає зміни в активах і зобов'язаннях, або пов'язана зі статтею власного капіталу, вона в обов'язковому порядку має бути визнана корегуванням балансової вартості відповідного активу, зобов'язання або статті власного капіталу в періоді цієї зміни.

Амортизація є важливим інструментом бухгалтерського обліку, що забезпечує рівномірний розподіл вартості основних засобів і нематеріальних активів протягом строку їх використання. Вибраний метод нарахування амортизації визначає не лише динаміку витрат підприємства, але і впливає на фінансові результати, податкові зобов’язання, ліквідність і загальну інвестиційну привабливість компанії [45].

Зміна методу амортизації може суттєво змінити картину фінансової звітності. Це питання особливо актуальне в умовах інфляційних коливань, трансформації податкового законодавства та переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

Амортизація – це процес поступового перенесення вартості об’єкта основних засобів або нематеріальних активів на собівартість продукції (робіт, послуг) упродовж періоду його використання. Або це систематичний розподіл суми амортизованого активу протягом строку його корисного використання (експлуатації). Простіше кажучи, це поступове списання вартості необоротних активів на витрати.

Підприємства можуть вибирати один із п'яти основних методів амортизації (рис. 6.1).

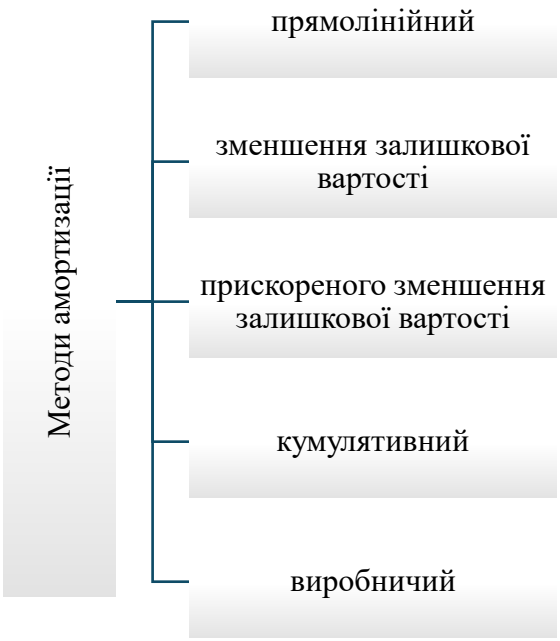

Рис. 6.1. Методи амортизації

А для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів існують також спрощені методи («50 % / 50 %» і «100 %»).

Суть прямолінійного методу – рівномірний розподіл вартості протягом усього строку використання. Метод зменшення залишкової вартості базований на прискореній амортизації та більших відрахуваннях у перші роки експлуатації. Основа кумулятивного методу (метод суми років) – також перенесення вартості прискореними темпами в перші роки використання, але з поступовим зниженням відрахувань. Виробничий метод залежить від фактичного обсягу виробництва чи роботи активу.

Метою амортизації є відображення реального зносу активів; формування амортизаційних відрахувань для відновлення активів; правильне визначення фінансового результату поточного періоду.

Метод амортизації є однією з облікових оцінок об'єкта основних засобів. Облікова оцінка – це попереднє оцінювання, що використовує підприємство для розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

АТ «Укрзалізниця» вибирає метод, який найкраще відображає очікувану форму споживання майбутніх економічних вигод, утілених в активі. Товариство використовує різні методи амортизації, що забезпечують розподіл вартості активу на систематичній основі та відображають спосіб, у який економічна вигода від цього активу споживана Товариством. Такі методи включають, зокрема, прямолінійний метод і метод суми одиниць продукції.

Результатом застосування прямолінійного методу амортизації є постійні відрахування протягом строку корисного використання, якщо ліквідаційна вартість активу не змінюється. Результатом застосування методу суми одиниць продукції є відрахування, базовані на очікуваному використанні або продуктивності активу (кількості вироблених одиниць).

Амортизацію основних засобів розраховують в АТ «Укрзалізниця» за кожним окремим об’єктом основних засобів із використанням методу амортизації, встановленого для відповідної групи активів. Відповідний метод застосовують постійно від періоду до періоду, якщо не трапляється змін в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигод. Кожну частину об’єкта основних засобів, собівартість якої є суттєвою стосовно загальної собівартості об’єкта, слід амортизувати окремо. Формування витрат з амортизації об’єктів основних засобів в АТ «Укрзалізниця» здійснюється протягом строку корисного використання за принципом рівномірності щомісячних сум амортизаційних відрахувань, які ділять на суму амортизації за день, виходячи з умов, що в місяці 30 календарних днів, а в році – 360 календарних днів.

Амортизацію МНМА і бібліотечних фондів нараховують у періоді введення їх в експлуатацію в розмірі 100 % їхньої собівартості.

Амортизацію МНМА і бібліотечних фондів з 01.01.2021 р. нараховують прямолінійним методом протягом строку корисного використання в порядку, встановленому для основних засобів.

Із визнанням основних засобів активами (зарахування на баланс) постійно діюча комісія з питань організації обліку необоротних активів (структурного (виробничого) підрозділу Філії) обов'язково встановлює ліквідаційну вартість і строк корисного використання кожного об'єкта основних засобів, що оформляють протоколом засідання постійно діючої комісії з питань організації обліку необоротних активів структурного (виробничого) підрозділу Філії та зазначають в Акті приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типової форми № ОЗ-1).

Ліквідаційну вартість основного засобу визначають виходячи із запланованого способу експлуатації та можливості отримати від реалізації (ліквідації) об'єкта певну оціночну суму коштів або вартість інших активів (будівельні матеріали, металобрухт, запчастини тощо) після завершення строку корисного використання. Товариство не припиняє нараховувати амортизацію основного засобу з причини консервації, простою, тимчасового виведення з експлуатації у зв'язку з модернізацією, реконструкцією, добудовою, дообладнанням, проведенням капітальних ремонтів, інших видів ремонтів (витрати з проведення яких капіталізують), доки актив не буде амортизований повністю.

При цьому результат такого нарахування амортизації відображають у складі інших витрат операційної діяльності (на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності»). Лише в разі вибору методу суми одиниць продукції нарахування амортизації, за відсутності виробничих одиниць (готової продукції), сума амортизації може дорівнювати нулю. Ремонт (витрати з проведення якого не капіталізують) і технічне обслуговування активу не звільняє від необхідності нараховувати амортизацію.

Нарахування амортизації основних засобів відображають щомісячно визнанням витрат періоду або капіталізації суми такої амортизації в інших активах (у складі створених за допомогою таких основних засобів необоротних активів чи запасів) у кореспонденції з кредитом субрахунків:

- 131 «Знос основних засобів»;
- 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

Зміну методу нарахування амортизації, ліквідаційної вартості та строку корисного використання розглядають як зміну облікових оцінок та обліковують перспективно.

Амортизацію визнають, навіть якщо справедлива вартість активу перевищує його балансову вартість, оскільки ліквідаційна вартість активу не перевищує його балансову вартість. Суму амортизованого активу визначають після вирахування його ліквідаційної вартості. Ліквідаційна вартість активу може збільшитися до суми, що дорівнює або перевищує балансову вартість активу. Якщо це так, то амортизаційні відрахування активу дорівнюють нулю, доки його ліквідаційна вартість не зменшиться в подальшому до суми, меншої від балансової вартості активу. Коли об’єкт основних засобів переоцінюють, будь-яку суму накопиченої амортизації на дату переоцінки виключають із валової балансової вартості активу [32].

Амортизацію на вантажні вагони нараховують і відображають у бухгалтерському обліку філії, на балансі яких враховують ці вагони.

Амортизацію об’єктів рухомого складу, які знаходяться в запасі, резерві відповідно до нормативних актів АТ «Укрзалізниця», нараховують у звичайному порядку.

Амортизацію на довгострокові біологічні активи, відповідно до вимог МСБО 41 «Сільське господарство», нараховують тільки на ті активи, справедливу вартість яких визначити неможливо. Об’єктом амортизації таких біологічних активів є їхня собівартість, зменшена на ліквідаційну вартість. Нараховують амортизація протягом строку корисного

використання довгострокового біологічного активу, який встановлює філія (структурний (виробничий) підрозділ філії) із визнанням його активом (зараховуючи на баланс). Амортизацію на довгострокові біологічні активи, які оцінюють за собівартістю вартістю, нараховують із застосуванням прямолінійного методу.

Податкову амортизацію розраховують виключно платники податку на прибуток, які ведуть облік податкових різниць. Податкова амортизація, по суті, є тією ж бухгалтерською амортизацією, але з певними обмеженнями, передбаченими ст. 138 Податкового кодексу України [37]. Якщо виробничі основні засоби тимчасово не використовують у господарській діяльності, у податковому обліку їх все одно можна амортизувати, лише якщо вони амортизовані і в бухгалтерському обліку. Хоча законодавство безпосередньо не вказує на окремі правила для зміни методу амортизації в податковому обліку, вони натякають, що податкова амортизація випливає з бухгалтерської, ураховуючи специфічні податкові корегування (наприклад мінімально допустимі строки, відсутність впливу переоцінок). Загалом уніфіковані формули розрахунку амортизації після зміни облікової оцінки, наведені в національних і міжнародних стандартах, які стосуються необоротних активів, можуть бути використані і для нарахування амортизації в податковому обліку.

За МСБО 16 «Основні засоби» [28], підприємства мають право змінювати метод амортизації, якщо відбулися зміни у способі використання активу. Також зміна методу амортизації може бути спричинена поліпшенням основних засобів, переоцінкою або зміною мети їх використання. Це підкреслює принцип «сутність понад формою» у фінансовій звітності.

Зі зміною з прямолінійного методу на прискорений (наприклад метод зменшення залишкової вартості) у перші роки зростають амортизаційні витрати, що зменшує бухгалтерський прибуток. У подальші роки ситуація

змінюється - витрати зменшуються, а прибуток зростає (табл. 6.1). Це призводить до ефекту «зсуву» прибутку: компанія зменшує податкове навантаження в перші роки використання активу, але в подальшому прибутковість зростає.

Таблиця 6.1

Аналіз впливу методів амортизації
на податкове навантаження та прибутковість

Пункт	Опис
1. Вплив на фінансові результати	Вибір методу амортизації впливає на фінансові результати підприємства, особливо в перші роки використання активів
2. Зміна методу з прямолінійного на прискорений	Зміна методу на прискорений (наприклад метод зменшення залишкової вартості) зменшує податкове навантаження, але може знизити прибутковість у короткостроковій перспективі
3. Міжнародна практика	У міжнародній практиці зміна методу амортизації дозволена лише у випадку зміни умов використання активів, що підвищує достовірність звітності
4. Баланс між податковим навантаженням і фінансовими результатами	Вітчизняним підприємствам важливо збалансувати потребу зменшення податкового навантаження та необхідність формування стабільних фінансових результатів
5. Ризики необґрунтованих змін методу	Надмірні або необґрунтовані зміни методу амортизації можуть знизити довіру інвесторів і контролюючих органів

Оскільки амортизаційні відрахування відносять на витрати, метод амортизації безпосередньо впливає на базу оподаткування. Прискорені методи дають змогу підприємству відтермінувати сплату податку на прибуток, що підвищує ліквідність у короткостроковій перспективі. Інвестори аналізують не лише розмір прибутку, але і рух грошових потоків. Зміна методу амортизації може покращити показники Cash Flow у перші роки експлуатації активу, що робить компанію більш привабливою для інвесторів.

Зі зміною методу нарахування амортизації можемо мати такі зміни фінансових коефіцієнтів:

- рентабельність активів (ROA) знижується із застосуванням прискореної амортизації в перші роки;
- EBITDA (прибуток до амортизації) залишається незмінним, проте чистий прибуток змінюється;
- ліквідність може покращитися в короткостроковій перспективі завдяки зменшенню податкових виплат [56].

Зміна методу нарахування амортизації є важливим управлінським рішенням, обліковою подією, яка потребує уважного підходу, що може мати як позитивні, так і негативні наслідки для підприємства. Вона впливає на суму витрат підприємства в поточному та майбутніх періодах, але не має ретроспективного впливу на попередні періоди. Ця зміна має бути обґрунтована зміною очікуваних економічних вигод від використання активу і належним чином задокументована в обліковій політиці та наказах керівника. Для податкового обліку податкова амортизація загалом випливає з бухгалтерської, але з урахуванням специфічних вимог та обмежень ПКУ [37].

Вона має бути базована на об'єктивних економічних факторах і відповідати міжнародним стандартам прозорості звітності.

Для ефективного управління фінансами підприємство має оцінювати не лише короткострокові вигоди від зміни методу, а й довгострокові наслідки для інвестиційної привабливості та стійкості бізнесу.

6.2. Вплив зміни методу списання запасів

Облік запасів є одним із головних елементів бухгалтерського обліку, оскільки запаси складають значну частину оборотних активів будь-якого підприємства, а Товариства в першу чергу. Вибір методу їх оцінювання зі списанням у виробництво чи реалізацію безпосередньо впливає на

фінансовий результат, податкові зобов'язання, ліквідність, інвестиційну привабливість підприємства.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси», підприємства мають право самостійно вибирати метод оцінювання вибуття запасів. В Україні дозволені методи:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- ФІФО (first in, first out).

У міжнародній практиці (зокрема США за GAAP) додатково застосовують метод ЛІФО (last in, first out), проте за МСФЗ він заборонений [56].

У Товаристві за прийнятою Обліковою політикою формули собівартості використовують залежно від «взаємозамінності».

Так, собівартість одиниць запасів, які зазвичай не є взаємозамінними, і товарів чи послуг, призначених для конкретних проєктів, Товариство визначає через використання конкретної ідентифікації їхньої індивідуальної собівартості.

Конкретна ідентифікація собівартості означає, що конкретні витрати ототожнені з ідентифікованими одиницями запасів. Такий підхід є доцільним для запасів, призначених для конкретних проєктів, незалежно від того, чи вони були придбані, чи вироблені.

Проте конкретна ідентифікація собівартості недоречна у випадку, коли існує велика кількість одиниць запасів, які зазвичай є взаємозамінними. За таких обставин собівартість запасів Товариство визначає за формулою «перше надходження - перший видаток» (ФІФО).

Товариство застосовує одну і ту саму формулу собівартості для всіх запасів однакового характеру та використання. Для запасів різного характеру або використання можуть бути виправданими різні формули собівартості.

Формула ФІФО припускає, що одиниці запасів, які були придбані або вироблені першими, продають першими, а отже, одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбаними або виробленими останніми.

Із відпусканням у виробництво, у разі продажу та іншому вибутті старопридатних запасів, що були оприбутковані з ліквідацією, ремонтом або іншим поліпшенням основних засобів, їх оцінюють за методом та у спосіб щомісячної середньозваженої собівартості, за яким оцінюють вибуття запасів кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Запаси оцінюють за найменшою із двох величин: або собівартістю, або чистою вартістю реалізації. Чисту вартість реалізації визначають по кожній одиниці обліку запасів, вираховуючи очікувані витрати на завершення виробництва та витрати на подальшу реалізацію з очікуваної ціни реалізації.

Корегують балансову вартість запасів до чистої вартості реалізації через нарахування резерву на знецінення запасів на рахунку 29 «Резерв на знецінення запасів», що є контрактивним до рахунків запасів і зменшує балансову вартість відповідної групи запасів у Звіті про фінансовий стан.

Резерв на знецінення запасів визнано в періоді його створення з одночасним визнанням інших операційних витрат на субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів». Так, резерв має бути нарахований, якщо чиста вартість реалізації зменшиться в таких можливих випадках:

- має місце повне або часткове моральне старіння запасів (наприклад змінилася технологія виробництва, а на складі залишилися запаси, які неможливо використати у зв’язку з такою зміною технології, і запаси не використовують і не реалізують більше 12 місяців з дня їх

придбання/виготовлення). При цьому резерв нараховано в розмірі 100 % вартості запасів;

- коли запаси не використовують і не реалізують більше 12 місяців і є впевненість у тому, що запаси не будуть використані за їхнім призначенням, а їхня вартість не буде відшкодована. У таких випадках резерв нараховують у розмірі 100 % вартості запасів;
- зменшення ціни реалізації – при цьому резерв нараховують у розмірі різниці між балансовою вартістю і чистою вартістю реалізації запасів;
- витрати на виробництво або оцінені витрати на збут збільшилися до такого рівня, що стає неможливим відшкодувати вартість запасів для подальшої реалізації - при цьому резерв нараховують у розмірі різниці між балансовою вартістю і чистою вартістю реалізації таких запасів;
- відбулося фізичне пошкодження запасів. При цьому резерв нараховують у розмірі різниці між балансовою вартістю і чистою вартістю реалізації запасів.

Якщо запаси будуть використані за призначенням (є чіткі плани використання) протягом періоду, який більше за рік, і відповідають їхнім якісним характеристикам, то резерв на знецінення запасів на такі запаси не нараховують. Запаси, призначені для виробництва готової продукції, не підлягають списанню нижче собівартості, якщо готову продукцію, у виробництві якої вони використовувані, передбачено продати за собівартістю такої продукції або з прибутком. Якщо обставини, які були підставою для нарахування резерву на знецінення запасів, перестали існувати, і є чіткі свідчення зростання чистої вартості реалізації внаслідок економічних обставин, то такі запаси оцінюють за новою балансовою вартістю, яка є нижчою з двох оцінок: собівартістю запасів або переглянутою чистою вартістю реалізації.

При цьому на суму збільшення вартості запасів (у розрізі кожної одиниці запасів) відповідно корегують резерв на знецінення запасів, який

обліковують на рахунку 29 «Резерв на знецінення запасів» і сторнують субрахунок 946 «Втрати від знецінення запасів» у межах суми первинного нарахування резерву, якщо його нарахування відбувалося у звітному періоді. Якщо у звітному періоді виду витрат для сторнування (у розрізі кожної одиниці запасів) не вистачає, або якщо резерв було створено в минулому звітному періоді (році), то резерв списують із визнанням доходу на субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів». Сума визнаного доходу не може перевищувати суму попередньо визнаних витрат від знецінення запасів у розрізі кожної одиниці обліку запасів.

Із вибуттям запасу (реалізацією, використанням, списанням) залишок резерву, створеного під його знецінення:

- у випадку, якщо був нарахований 100 % резерв, сторнують разом із витратами на субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» - якщо відповідні витрати були нараховані у звітному періоді, списують із визнанням доходу на субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» - якщо резерв на знецінення запасів був нарахований у минулих роках;
- в інших випадках знецінення списують у кореспонденції з рахунком обліку запасу, під знецінення якого був створений резерв.

Метод списання запасів визначає порядок віднесення їхньої вартості на собівартість реалізованої продукції. Це впливає на прибуток підприємства, податок на прибуток та оцінку залишків запасів у балансі (табл. 6.2).

Підприємство самостійно вибирає метод оцінювання вибуття запасів. Цей вибір залежить від низки факторів: асортимент запасів, особливості управління запасами на підприємстві, цінова політика запасів, технічні можливості автоматизації обліку. Дуже важливо вибрати той метод, який дає змогу найточніше оцінити з урахуванням інтересів власників підприємства та специфіки діяльності.

Таблиця 6.2

Вплив методів списання запасів на прибуток,
податки та залишкову вартість

Фактор	Опис
1. Вплив методів списання запасів на прибуток та податки	● ФІФО (First In, First Out): за інфляції забезпечує нижчі витрати (COGS), що призводить до вищого прибутку; ● середньозважена вартість: «згладжує» коливання цін, формуючи середній рівень прибутку; ● ЛІФО (Last In, First Out): у період зростання цін показує нижчий прибуток, що знижує податкове навантаження
2. Вплив методів списання запасів на податкове навантаження	● ФІФО: зі зростанням цін формує більшу базу оподаткування; ● ЛІФО: зі зростанням цін формує меншу базу оподаткування, що зменшує податкове навантаження (можна застосовувати в країнах, де це дозволено, наприклад США). В Україні та країнах ЄС ЛІФО не дозволено
3. Вплив на залишкову вартість запасів у балансі	● ФІФО: залишки відображають вартість останніх надходжень, яка ближча до ринкової; ● середньозважена вартість: усереднене значення вартості запасів; ●ЛІФО: залишки оцінюють за старими цінами, що знижує їх реальність

Спосіб списання запасів має комплексний вплив на фінансову діяльність підприємства. Зміна методу може впливати на такі показники АТ «Укрзалізниця»:

● рентабельність продажів вища за використання ФІФО у період інфляції;

● коефіцієнти ліквідності можуть відрізнятися залежно від оцінювання запасів;

● інвестори віддають перевагу методам, що дають більш реалістичне відображення вартості активів (МСФЗ рекомендує ФІФО або середньозважену).

Метод оцінювання вибуття запасів є одним з елементів облікової політики підприємства.

Облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності. Важливо розрізняти зміну облікової політики від зміни облікових оцінок. Хоча деякі нормативні документи можуть бути нечіткими в розмежуванні, зміну методу амортизації необоротних активів, наприклад, розглядають як зміну облікових оцінок. Однак зміна методу оцінювання вибуття запасів чітко визначена як зміна облікової політики. У випадках, коли розмежувати елементи облікової політики та облікових оцінок важко, п. 14 НП(С)БО 6 рекомендує відображати таку зміну як зміну облікових оцінок.

Підприємство зобов’язане застосовувати вибрані елементи облікової політики постійно, із року в рік. Відхилитися від принципу послідовності (тобто змінити облікову політику) можна лише у випадках, передбачених п. 9 НП(С)БО 6 (7):

- зміна статутних вимог конкретного підприємства;
- зміна вимог органу, що затверджує НП(С)БО (наприклад зміни, внесені Мінфіном, що потребують доповнення або зміни прийнятої облікової політики);
- зміни облікової політики забезпечать достовірне відображення подій або господарських операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства.

Наявність однієї з цих обставин є підставою для перегляду облікової політики.

Тобто, за НП(С)БО 9, підприємства можуть змінювати метод списання запасів, але мають обґрунтувати це у примітках до фінансової

звітності. Наприклад, перехід із середньозваженого методу на ФІФО може бути доцільним за умов інфляції для реалістичнішого оцінювання активів.

МСФЗ дозволяє зміну методу лише у випадку, якщо така зміна надає більш достовірну та релевантну інформацію (IAS 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»). Компанії зобов'язані ретроспективно перерахувати звітність. Це означає, що припускають, ніби нову облікову політику застосовували завжди, і тому необхідно перераховувати фінансову звітність минулих періодів. Отже, зміна впливає на показники не тільки поточного та майбутніх періодів, а і минулих звітних періодів.

Процес відображення зміни методу списання запасів у бухгалтерському обліку відбувається в такій послідовності, наведеній у табл. 6.3.

Таблиця 6.3

Послідовність відображення зміни методу списання запасів у бухгалтерському обліку

Етап	Опис дії
1. Корегування сальдо нерозподіленого прибутку	1. Визначають суму корегування на початок звітного року. 2. Відображають за дебетом/кредитом рахунка **44** «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» і відповідним рахунком активів, зобов'язань або капіталу. 3. Корегують вхідні залишки рахунків (наприклад **20** «Виробничі запаси») у разі зміни методу оцінювання вибуття. 4. Якщо замість прибутку є непокритий збиток – корегують саме його
2. Надання порівняльної інформації	У фінансовій звітності подана порівняльна інформація за попередні звітні періоди, скорегована відповідно до нового методу
3. Відображення у фінансовій звітності	Усі перелічені корегування і зміни відображають у звітності за поточний (звітний) рік

Слід зазначити, що ретроспективне відображення змін не завжди можна здійснити. Якщо суму корегування нерозподіленого прибутку на початок звітного року достовірно визначити неможливо, п. 13 П(С)БО 6 приписує відображати наслідки перегляду облікової політики перспективним способом, за якого не потрібно корегувати показники попередніх звітних періодів. Це є суттєвою відмінністю від зміни облікових оцінок, які завжди відображені перспективно.

На сьогодні в основі всіх податково прибуткових розрахунків лежать дані бухгалтерського обліку. Тому зміна облікової політики, зокрема методу списання запасів, майже напевно потребуватиме корегування податку на прибуток. Це пов'язано з тим, що застосування різних методів оцінювання вибуття запасів призводить до того, що до складу бухгалтерських витрат (зокрема собівартості реалізованих запасів) потрапляють різні суми в розрізі періодів, а отже, об’єкти обчислення податку на прибуток будуть різними. Корегування раніше нарахованого податку на прибуток відображають кореспонденцією з Дт 44 Кт 641 «Податок на прибуток» (у разі донарахування податку) або Дт 641«Податок на прибуток» Кт 44 (у разі зменшення податку).

Щодо відображення виправлених показників у звітності з податку на прибуток, то податкові органи у своїх консультаціях пропонують два способи, оскільки ані Податковий кодекс України [37], ані інші нормативні документи прямо не регулюють таку ситуацію:

1. Показати всі корегування у складі фінансового результату до оподаткування в поточній декларації з податку на прибуток. Цей спосіб вважають найбільш прийнятним, оскільки ситуація не є «помилкою» у значенні ст. 50 ПКУ, а викликана спеціальними правилами бухгалтерського обліку. Такий підхід дає змогу уникнути нарахування штрафних санкцій. Подаючи звітність, необхідно надати податківцям пояснення про причини розбіжності даних декларації та фінансової звітності.

2. Здійснити «самоуточнення», подаючи уточнюючу декларацію (УД) або виправляючи минулі показники через поточну декларацію. Хоча це не пов’язано з допущеною помилкою і не має супроводжуватися штрафними санкціями, в електронній системі автоматичне нарахування штрафу можливе. Щоб уникнути цього, рекомендовано, заповнюючи УД або додаток ВП, відключити функцію автоперерахунку та розрахувати показники вручну, без нарахування штрафу.

Отже, зміна методу оцінювання вибуття запасів є значним обліковим рішенням, що має далекосяжні наслідки для фінансового стану та податкового навантаження підприємства, але слід пам’ятати, що існують такі ризики:

1) є можливість маніпулювання фінансовими результатами;

2) може з’явитися зниження довіри інвесторів за частих змін методу;

3) такі зміни викликають необхідність ретельного документування та обґрунтування.

Метод списання запасів є основним елементом облікової політики підприємства, який суттєво впливає на достовірність фінансової звітності та оподатковуваний прибуток. Зміна методу списання запасів відображена в бухгалтерському обліку ретроспективним способом, що потребує перерахунку показників минулорічної фінансової звітності та корегування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду. Ця зміна не є бухгалтерською помилкою, а наслідком перегляду облікової політики, спричиненого зміною умов або достовірнішого відображення операцій.

Вибір і можлива зміна методу списання запасів є стратегічним рішенням, що може суттєво вплинути на фінансовий результат, рентабельність, вартість оборотних активів, ліквідність, фінансову стійкість і податкове навантаження підприємства. Тому цей процес потребує ретельного аналізу та належного документального оформлення в обліковій політиці Товариства. У короткостроковій перспективі підприємство може

виграти від оптимізації податкового навантаження або покращення прибутковості, однак у довгостроковій перспективі важливішими є стабільність і прозорість облікової політики.

6.3. Вплив зміни створення резерву сумнівних боргів

Резерв сумнівних боргів (РСБ) є одним із важливих інструментів бухгалтерського обліку для відображення очікуваних втрат від неповернення дебіторської заборгованості. Він є одним із тих об'єктів обліку, які безпосередньо не впливають на фінансове становище підприємства, його виробничі або торговельні результати чи кількість грошей у касі, але мають своє відображення в бухгалтерському обліку підприємства. Метою створення резерву є обґрунтування теорії його формування, аналіз існуючих методик, визначення їхніх позитивних і негативних моментів, а також відображення операцій із резервом в обліку. Його створення ґрунтовано на принципі обачності та забезпечує достовірність фінансової звітності.

Вибір методу розрахунку резерву та його зміна впливають не лише на величину дебіторської заборгованості та чисті активи підприємства, але і показники прибутковості, податкове навантаження та інвестиційну привабливість. За МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», резерв формується на основі моделі очікуваних кредитних збитків (expected credit loss model), що робить підхід більш гнучким і прогнозним.

Згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 10 «Дебіторська заборгованість» (П(С)БО 10), створення резерву сумнівних боргів є не правом, а обов'язком підприємств, на які поширена дія згаданого стандарту. РСБ створюють як джерело погашення тієї частини дебіторської заборгованості, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Резерв сумнівних боргів – це контрактивний рахунок, що корегує дебіторську заборгованість до її реальної (чистої) вартості, яку підприємство очікує отримати. Тобто це сума, на яку зменшена вартість дебіторської заборгованості в балансі, і визнані у зв'язку з цим витрати, а саме внаслідок нарахування резерву відбувається:

- зменшення первісної вартості поточної дебіторської заборгованості за товарами, роботами, послугами в балансі підприємства до так званої «чистої реалізаційної вартості». Чисту реалізаційну вартість дебіторської заборгованості визначають як суму поточної дебіторської заборгованості, зменшену на резерв сумнівних боргів;
- збільшення витрат і, як наслідок, зменшення прибутку. За національними стандартами це інші операційні витрати, а за МСФЗ – витрати на збут.

Сумнівний борг – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої є сумніви стосовно її повернення боржником (наприклад сплив строк оплати або є інші причини для сумнівів). Він ще не є безнадійним. Безнадійна дебіторська заборгованість – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої є впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності. Якщо дебіторська заборгованість у подальшому стає безнадійною, то її списують за рахунок уже створеного резерву, а якщо його не вистачає, – відносять на витрати підприємства.

Основні цілі РСБ полягають:

- забезпечення обачності у визнанні доходів і активів (створений резерв забезпечує більш обачне та достовірне оцінювання дебіторської заборгованості, оскільки частина її може бути ніколи не погашена, що фактично означає відсутність відповідного активу. Це також уточнює оцінку фінансового результату підприємств);
- відображення реальної ліквідності підприємства;
- зниження ризику завищення прибутку;

- оптимізація оподаткування (для платників податку на прибуток, які є «малодохідниками» (із доходом менше 40 млн грн), створення резерву зменшує їхній фінансовий результат, а отже, і податок на прибуток. Важливо зафіксувати можливість створення, метод і критерії нарахування резерву в наказі про облікову політику. Для АТ «Укрзалізниця» не актуальне).

Наслідками нарахування резерву сумнівних боргів є:

- вартість дебіторської заборгованості в балансі зменшують;
- витрати збільшують;
- прибуток (фінансовий результат) зменшується (зі зміною підходу щодо формування резерву (наприклад від загального відсоткового методу до моделі очікуваних збитків за МСФЗ 9) прибуток може суттєво коливатися).

При цьому списання безнадійної заборгованості за рахунок резерву сумнівних боргів не змінює:

- вартість дебіторської заборгованості в балансі;
- витрати;
- прибуток (фінансовий результат).

Створення резерву сумнівних боргів є обов'язковим (п. 7 П(С)БО 10). Однак ця вимога не поширена на підприємства, які застосовують МСФЗ. Також резерв сумнівних боргів не створюють ті підприємства, які складають фінансову звітність мікропідприємства за НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність». До таких підприємств належать мікропідприємства та непідприємницькі товариства (наприклад медичні заклади). Для них відсутність нарахування резерву РСБ – це не опція на вибір, а взагалі відсутність такої вимоги. Проте малі підприємства не входять до цього переліку винятків, тому для них резерв є обов'язковим.

Резерв формують не на всю дебіторську заборгованість, а лише на ту, що відповідає певним характеристикам:

- вона поточна (погашення до 12 місяців або виникає за нормального операційного циклу);
- не отримана шляхом придбання і не призначена для продажу;
- є фінансовим активом (погашають грошовими коштами, їхніми еквівалентами або інструментами власного капіталу).

РСБ не формують під довгострокову дебіторську заборгованість (строк погашення більше одного року); заборгованість за авансами (попередніми оплатами), оскільки її погашають товарами, роботами, послугами, а не грошима, тому не є фінансовим активом; придбаний вексель або дебіторську заборгованість із відступленням права вимоги, оскільки це придбана або призначена для продажу заборгованість; безнадійну дебіторську заборгованість (її слід списати одразу); дебіторську заборгованість за розрахунками з бюджетом (її не можна вважати сумнівною за визначенням); дебіторську заборгованість, що забезпечена заставою (хоча в НП(С)БО 10 немає прямої норми, застава є гарантією компенсації, тому резерв не потрібен).

Натомість резерв формують під таку дебіторську заборгованість: товари, роботи, послуги, яку погашають грошима або їхніми еквівалентами; векселі, отримані в рахунок дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги; дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками та інша поточна дебіторська заборгованість, зокрема під сумнівну заборгованість банку (тільки в частині поточних рахунків і короткострокових депозитів до 12 місяців).

Відповідно до п. 8 і 9 НП(С)БО 10 [32], суму резерву сумнівних боргів визначають за одним із двох методів (табл. 6.4).

Підприємство самостійно вибирає метод нарахування резерву, а також спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності і фіксує це в наказі про облікову політику. Цей вибір може бути різним для різних видів заборгованості.

Таблиця 6.4

Методи нарахування резерву сумнівних боргів (П(С)БО 10)

Метод	Опис	Переваги	Недоліки
1. Метод абсолютної суми сумнівної заборгованості (експертний)	Резерв визначають на основі аналізу платоспроможності окремих дебіторів і поточної дебіторської заборгованості	- простота в розумінні та застосуванні; - ураховує економічну ситуацію та фінансові проблеми дебітора; - однозначний і обґрунтований результат, що прийнятний для податкових перевірок; - прийнятний для підприємств із невеликою кількістю дебіторів	- потребує великої облікової роботи за великої кількості дебіторів; - може бути трудомістким для підприємств із великою кількістю контрагентів; - можливі труднощі з отриманням достовірної інформації
2. Метод коефіцієнта сумнівності (статистичний)	Резерв визначають множенням залишку дебіторської заборгованості на коефіцієнт сумнівності, що розраховують трьома способами (питомою вагою безнадійних боргів, за строками непогашення, або на основі середнього коефіцієнта за кілька років)	- спрощує нарахування резервів у великих підприємствах із великою кількістю дебіторів; - прийнятний для рівномірно розподіленої дебіторської заборгованості; - автоматизує обліковий процес; - спрощує розрахунок резерву для великих підприємств	- розрахунок на основі історичних даних може не відображати поточну ситуацію; - може бути неоднозначним залежно від періоду спостереження; - більш складний розрахунок і обґрунтування; - не прийнятний для ситуацій, де значну частину заборгованості складають кілька дебіторів

АТ «Укрзалізниця» оцінює очікувані кредитні збитки за фінансовими інструментами у спосіб, що відображає об’єктивну та зважену за ймовірністю суму, оцінюючи певний діапазон можливих результатів з урахуванням часової вартості грошей.

Оцінюючи очікувані кредитні збитки, Товариство враховує обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію про минулі події, поточні умови та прогнози майбутніх економічних умов, що можуть бути одержані без надмірних зусиль станом на звітну дату.

Очікувані кредитні збитки визнають за весь строк дії за всіма фінансовими інструментами, за якими відбулося значне зростання кредитного ризику з моменту первісного визнання з урахуванням усієї обґрунтовано необхідної та підтверджувальної інформації, включаючи прогнозну інформацію.

Якщо станом на звітну дату кредитний ризик за фінансовим інструментом не зазнав значного зростання з моменту первісного визнання, то Товариство оцінює резерв під збитки за такими фінансовими інструментами в розмірі, що дорівнює 12-місячним очікуваним кредитним збиткам.

Порядок створення резерву під очікувані кредитні збитки залежить від моделі подальшого оцінювання фінансових активів:

- якщо фінансовий актив обліковують за амортизованою вартістю, то резерв під очікувані кредитні збитки створений за рахунок прибутків або збитків і зменшує балансову вартість фінансового активу у Звіті про фінансовий стан;
- якщо фінансовий актив обліковують за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, то резерв під очікувані кредитні збитки створений за рахунок прибутків або збитків і не зменшує балансову вартість фінансового активу у Звіті про фінансовий стан, а відображений як один із резервів власного капіталу.

Якщо Товариство має об’єктивні свідчення того, що має місце збиток від зменшення корисності фінансових активів, що обліковують за амортизованою вартістю, то суму збитку оцінюють як різницю між балансовою вартістю активу і теперішньою вартістю попередньо оцінених майбутніх грошових потоків (за винятком майбутніх кредитних збитків, ще не зазнаних), дисконтованих за первісною ефективною ставкою відсотка фінансового активу (тобто ефективною ставкою відсотка, обчисленою з первісним визнанням). Балансова вартість активу зменшена із застосуванням рахунка резерву сумнівних боргів 38 «Резерв сумнівних боргів». Сума збитку від зменшення корисності визнана витратами періоду, у якому виникли свідчення такого збитку, на субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» у кореспонденції з відповідним рахунком резерву. Якщо сума очікуваного збитку в наступному звітному періоді зменшена, і таке зменшення пов’язане з подією, що відбулася після визнання такого збитку, то раніше визнаний збиток:

- сторнують (сторнуванням рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів»), якщо нарахування резерву відбулося в межах поточного звітного року;
- визнають на рахунку 71 «Інший операційний дохід» (у кореспонденції з рахунком 38 «Резерв сумнівних боргів»), якщо нарахування резерву відбулося в минулих роках.

Сума сторнування не може перевищувати розмір резерву під очікувані кредитні збитки з операції (контрагенту) на дату сторнування.

Товариство використовує спрощений підхід для розрахунку очікуваних кредитних збитків із торговельної та іншої дебіторської заборгованості з використанням Матриці оціночних резервів (далі матриця). Матриця визначає фіксовані ставки резервування залежно від кількості днів, протягом яких дебіторська заборгованість залишається непогашеною. Товариство оновлює матрицю, корегуючи минулий досвід виникнення кредитних збитків з урахуванням прогнозної інформації.

Нараховує резерви сумнівних боргів Товариство за класифікаційними групами прострочення строків оплати за договором і фіксованими ставками відповідно до затвердженого Товариством в установленому порядку положення про управління дебіторською та кредиторською заборгованістю, нарахування резерву сумнівних боргів і створення забезпечень в АТ «Укрзалізниця».

На дебіторську заборгованість за виданими авансами, яка визнана фінансовим активом і облікована на субрахунках 3740 «Розрахунки за пред'явленими претензіями» і 3776 «Розрахунки з іншими дебіторами», створюють резерв сумнівних боргів за кожним сумнівним дебітором відповідно до класифікаційної групи заборгованості. Резерв під очікувані кредитні збитки не нараховують на дебіторську заборгованість за виданими авансами, за розрахунками з бюджетом і державними цільовими фондами (податки, єдиний соціальний внесок, розрахунки з Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності та від нещасних випадків, розрахунки щодо компенсацій із державного бюджету, пов'язаних із соціальним захистом громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, субсидії та пільги).

За П(С)БО 10 [32] підприємства самостійно вибирають метод створення резерву, проте зміна методу потребує розкриття у примітках до звітності. Це підвищує вимоги щодо обґрунтування бухгалтерських оцінок. МСФЗ 9 зобов'язує компанії оцінювати очікувані кредитні збитки навіть за непереструктурованими боргами. Це означає, що підприємства мають переходити від «фактичних втрат» до «очікуваних втрат», що змінює порядок резервування і призводить до більших витрат у перші роки.

Зміна методу розрахунку резерву або критеріїв його формування безпосередньо впливає на суму відображеної дебіторської заборгованості в балансі та на розмір витрат і прибутку підприємства (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Порівняння фінансових показників перед та після зміни методу створення резерву сумнівних боргів

Показник	Перед зміною методу (стандартний відсоток заборгованості)	Після зміни методу (модель очікуваних збитків, МСФЗ 9)
Дебіторська заборгованість (брутто), тис. грн	1 000	1 000
Резерв сумнівних боргів, тис. грн	50 (5 %)	120 (12 %)
Дебіторська заборгованість (нетто), тис. грн	950	880
Операційні витрати, тис. грн	50	120
Прибуток до оподаткування, тис. грн	300	230
Податок на прибуток (18 %), тис. грн	54	41,4
Чистий прибуток, тис. грн	246	188,6

Отже, після зміни методу резерв зріс (із 5 до 12 %), що знизило чистий прибуток і скорегувало вартість активів; податкове навантаження теж зменшилося, оскільки знизилася база оподаткування; баланс підприємства став більш «обережним» і ближчим до реалістичної оцінки.

Збільшення резерву (наприклад через перехід на більш консервативний метод або жорсткіші критерії сумнівності) призводить до зменшення чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості в балансі та збільшення витрат періоду, що, зокрема, зменшує фінансовий результат (прибуток). Це робить звітність більш «обачною».

Зменшення резерву (наприклад через перехід на менш консервативний метод або м'якші критерії, або ж якщо дебітор погасив заборгованість) призводить до збільшення чистої реалізаційної вартості та зменшення витрат (або визнання доходу), що збільшує прибуток. Отже, будь-яка зміна в підході щодо створення РСБ змінює фінансовий результат

і показники активів. Це може спотворювати динаміку фінансових показників, якщо не розкривати детально причини зміни методології.

Вплив змін у створенні резерву на податковий облік залежить від категорії платника податку на прибуток. У податковому обліку України формування резерву сумнівних боргів не завжди зменшує базу оподаткування.

Податковий кодекс (ст. 139.2) обмежує визнання таких витрат, що створює різницю між бухгалтерським і податковим обліком. Це впливає на показники відстрочених податкових активів. «Малодохідники» (із доходом менше 40 млн грн) обліковують резерв за бухгалтерськими правилами, і для них податкових різниць немає. Для них будь-яке збільшення резерву безпосередньо зменшує базу оподаткування податком на прибуток. Зміна методу, що призводить до більшого РСБ, є вигідною для податкового навантаження. «Великодохідники» (які застосовують усі податкові різниці) мають податкові різниці щодо нарахованого резерву сумнівних боргів. Фактично в податковому обліку вони його не визнають.

Нарахований резерв збільшує фінансовий результат для цілей оподаткування, а його зменшення, на яке збільшився фінансовий результат за бухгалтерським обліком, зменшує його. Це означає, що для «великодохідників» зміна методу нарахування резерву не матиме прямого впливу на податок на прибуток, оскільки податкову базу корегують незалежно від бухгалтерських нарахувань. Однак витрати від списання безнадійної заборгованості понад резерв можуть бути враховані в податковому обліку лише за умови, якщо вони відповідають податковим критеріям безнадійності (такі наслідки для АТ «Укрзалізниця»).

Платники єдиного податку – резерв сумнівних боргів не впливає на цей податок. Такі платники групи 3 взагалі можуть його не нараховувати. Якщо резерв все ж таки використовують, то з корегуванням у бік зменшення краще застосувати сторнуючі проводки, щоб уникнути формального визнання доходу.

Інвестори сприймають обґрунтоване формування резерву як позитивний сигнал про прозорість фінансової політики компанії. Водночас різкі зміни методики формування резервів можна трактувати як маніпуляцію прибутком.

Ненарахування резерву сумнівних боргів є порушенням правил бухгалтерського обліку і тягне за собою адміністративну відповідальність за ст. 164-2 КпАП. Штрафи незначні: від 136 до 255 грн за перше порушення і від 170 до 340 грн за повторне протягом року. Накласти штраф може лише Державна аудиторська служба, яка перевіряє переважно бюджетні організації або комерційні підприємства, що співпрацюють із ними. Податкові органи (ДПС) зазвичай не заперечують проти самого факту ненарахування резерву, оскільки це не збільшує фінансовий результат до оподаткування, а навпаки, зменшує його. Вплив цього аспекту: оскільки відповідальність є незначною і застосовувана не всіма контролюючими органами, деякі підприємства можуть свідомо ігнорувати обов'язок нарахування резерву. Це призводить до завищення активів у балансі та завищення прибутку, що може бути вигідно для певних цілей (наприклад отримання кредиту або приваблення інвестицій, якщо потенційні партнери не проводять глибокий аудит). Однак це ставить під сумнів достовірність фінансової звітності та суперечить принципу обачності. Для підприємств, фінансовою звітністю яких користується широке коло осіб (інвестори, банки), вибору немає – резерв треба нараховувати.

В умовах воєнного стану визнаний форс-мажор зазвичай дозволяє списати дебіторську заборгованість як безнадійну за наявності сертифіката Торгово-промислової палати (ТПП), виданого безпосередньо дебітору. Однак якщо дебітор посилається лише на загальний лист ТПП від 28.02.2022 р. № 2024/2.0-7.1, який звільняє від сплати зобов’язань лише на період воєнного стану, потрібно не списувати таку заборгованість, а нарахувати резерв сумнівних боргів. Зміна підходу щодо такої

заборгованості (від списання одразу до резервування) впливає на достовірність відображення активів на балансі, відкладаючи списання на період після закінчення воєнного стану, якщо платоспроможність дебітора не відновиться. Це рішення впливає на поточні витрати і може утримувати активи на балансі довше, ніж це було б у мирний час, що є важливим для аналізу фінансового стану.

Вибір або зміна методу нарахування РСБ впливає на те, як керівництво, інвестори та банки оцінюють фінансовий стан підприємства:

- інвестори і банки – створення резерву, особливо з використанням більш консервативних методів, може сигналізувати про обережність і реалістичне оцінювання ризиків, що може бути позитивно сприйнято. Однак надмірно великий резерв може вказувати на проблеми з управлінням дебіторською заборгованістю. Якщо ж підприємство вирішує не створювати резерв, не будучи звільненим від цього обов'язку, це може спотворити реальний фінансовий стан і ввести в оману користувачів фінансової звітності;
- менеджмент – зміна методу може вплинути на показники ефективності (наприклад рентабельності). Керівництву важливо розуміти, що РСБ не є списанням боргу, а лише уточненням його оцінки. Вибираючи метод, підприємство має керуватися кількістю дебіторів, наявністю необхідної інформації та управлінською політикою;
- трудомісткість – зміна методу з простого на складніший (наприклад з абсолютного на статистичний із кількома групами) збільшує трудомісткість облікової роботи. Це може потребувати додаткових ресурсів або автоматизації процесів.

Отже, рішення про створення, метод розрахунку та корегування резерву сумнівних боргів є важливим елементом облікової політики підприємства, який впливає не лише на відповідність нормативним вимогам, але і достовірність відображення його фінансового стану та

ефективність управління дебіторською заборгованістю. Формування резерву сумнівних боргів є не лише технічною вимогою бухгалтерського обліку, але і важливим елементом управління ризиками та прозорості бізнесу. Зміна методів створення резервів може позитивно вплинути на достовірність фінансової звітності, проте водночас змінює фінансові результати і податкову базу.

6.4. Відображення податкових різниць та облікова політика в податковому плануванні

Для бухгалтерського обліку в Україні на сучасному етапі розвитку характерне прагнення до інтеграції з міжнародними стандартами, але водночас він стикається з проблемами адаптації до вимог податкового законодавства. Важливим напрямом розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку є інтеграція різних облікових підсистем – власне бухгалтерського обліку та обліку для цілей податкових розрахунків. Українська система обліку була названа «податково-бухгалтерським сурогатом», що свідчить про пріоритет фіскальних інтересів над управлінськими функціями.

Особливе значення в контексті взаємодії бухгалтерського та податкового обліку набувають податкові різниці, а саме критичний аналіз проблем відображення податкових різниць в обліку та звітності вітчизняних підприємств, обґрунтування ролі облікової політики в податковому плануванні.

Необхідність обліку податкових різниць в Україні передбачена чинною редакцією Податкового кодексу України [32]. Зокрема, ПКУ надає платнику податків право вести облік тимчасових і постійних податкових різниць, але водночас переводить це право в розряд зобов’язань, вимагаючи зазначення цих різниць у складі фінансової звітності. Отже, підприємства

змушені вести облік податкових різниць як для цілей фінансової звітності, так і оподаткування.

Базовим нормативним документом, що регламентує облік податкових різниць в Україні, є Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» (ПБО «Податкові різниці»), ухвалене у 2011 р. Однак цей документ має низку суттєвих недоліків і проблем запровадження:

- відсутність аналогів у МСФЗ і формальний характер. ПБО «Податкові різниці» не має аналогів у складі Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), де є лише МСФЗ 12 «Податки на прибуток». Його введення має формальний характер і не дає суттєвої практичної вигоди для користувачів фінансової звітності, а його запровадження не повною мірою враховує вимоги МСФЗ 12;
- фіскальна орієнтація. Головний мотивуючий фактор запровадження обліку податкових різниць полягає в тому, щоб змусити підприємства максимально розкрити контролюючим органам інформацію для податкової звірки, полегшити перевірки та збільшити можливість застосування штрафних санкцій. Інтереси самого господарюючого суб'єкта фактично не враховані, а лише інтереси державних інститутів;
- перевантаження звітності та віддаленість від МСФЗ. Доповнення Звіту про сукупний дохід (Звіту про фінансові результати) новим розділом «Податкові різниці» перенавантажує фінансову звітність. Це також робить звітність більш складною та віддаленою від формату Звіту про сукупний дохід за МСФЗ, оскільки МСФЗ не передбачають таких показників у самій формі Звіту, хоча розкриття інформації в примітках і передбачено;
- незрозуміла та помилкова класифікація податкових різниць. ПБО «Податкові різниці» надає класифікацію за видами доходів і витрат. Однак ця класифікація містить низку помилок, зокрема не відокремлені податкові різниці щодо фінансових доходів і витрат, де вони можуть виникати. Також незрозуміло, що саме з практичної точки зору дає така класифікація,

оскільки вона не допомагає підприємствам у визначенні складу різниць за окремими статтями. Групування доходів і витрат у Податковому кодексі не співпадає з класифікацією в національних П(С)БО, що ускладнює пряме забезпечення взаємозв'язку даних;

- ускладнення облікового процесу. Стандартом регламентовано обов'язковість фіксації податкових різниць фактично за кожною господарською операцією. Це суттєво ускладнює і без того складну систему реєстрації, особливо для підприємств, що застосовують ручні форми обліку. Такий підхід не несе для підприємства жодної додаткової корисної інформації та порушує принцип співвідношення затрат і вигод;
- колізія методів обліку відстрочених податків. В Україні одночасно намагаються застосувати два методи розрахунку відстрочених податків: балансовий метод (метод зобов'язань), що відповідає МСФЗ 12 і П(С)БО 17, і метод визначення податкових різниць за кожною статтею доходів і витрат (метод відстрочки). Балансовий метод полегшує облікову практику, дозволяючи визнавати відстрочені податки лише на дату балансу, тоді як щоденний облік і контроль податкових різниць не передбачені ані П(С)БО 17, ані МСФЗ 12.

Облікова політика є одним з основних внутрішніх документів підприємства, який визначає порядок ведення бухгалтерського обліку. Правильно сформована облікова політика є одним з основних інструментів оптимізації оподаткування, оскільки вона дає змогу законними способами зменшити податкові зобов'язання, знижуючи рівень податкового навантаження на підприємство.

На сьогодні податок на прибуток розраховують за даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а поняття «податковий облік» ліквідують. Облік податкових розрахунків тепер побудований на принципах, методах і процедурах бухгалтерського обліку, визначених Податковим кодексом України.

В АТ «Укрзалізниця» поточний податок на прибуток за звітний і попередній періоди визнано як поточне зобов'язання з податку на прибуток [2].

Якщо вже оплачена сума податку перевищує суму, що підлягала виплаті за результатами звітного та попереднього періодів, то таке перевищення визнають активом (дебіторською заборгованістю з поточного податку на прибуток).

Якщо АТ має об'єктивні свідчення того, що не може зарахувати дебіторську заборгованість із податку на прибуток на покриття податкових зобов'язань або повернути на поточний рахунок, то така дебіторська заборгованість визнана сумнівною та підлягає знеціненню нарахуванням резерву сумнівних боргів. Сума збитку від знецінення визнана поточними витратами з податку на прибуток на рахунку 98 «Податок на прибуток» у кореспонденції з відповідним рахунком резерву 38 «Резерв сумнівних боргів» у періоді, у якому виникли свідчення такого збитку. Якщо сума очікуваного збитку в наступному звітному періоді зменшується, і таке зменшення пов'язане з подією, що відбулася після визнання такого збитку, то раніше визнаний збиток сторнують. Поточні податкові активи та зобов'язання за поточний і попередній періоди оцінюють за вартістю, що очікують до відшкодування податковими органами або сплати податковим органам згідно з податковим законодавством. Ставки податку та податкове законодавство, що використовують для розрахунку сум поточних податкових активів чи зобов'язань, є такими, що були офіційно чи фактично прийняті на звітну дату.

Товариство має проводити взаємозалік поточних податкових активів і поточних податкових зобов'язань тільки в тому разі, якщо АТ «Укрзалізниця» має юридично закріплене право заліку визнаних сум і намір провести розрахунок через залік зустрічних вимог, або одночасно реалізувати актив і виконати зобов'язання.

Обліковують розрахунки з поточного податку на прибуток на субрахунку 6410 «Податок на прибуток». Суми витрат/доходів із поточного податку на прибуток за звітний період відображають відповідно за дебетом/кредитом рахунка 98 «Податок на прибуток» у кореспонденції з субрахунком зобов'язань/активу з поточного податку на прибуток (6410 «Податок на прибуток»). Поточний податок на прибуток, що стосується статей іншого сукупного доходу або тих, які визнають безпосередньо у складі капіталу, визнаний у складі іншого сукупного доходу або безпосередньо у складі капіталу, а не прибутках чи збитках періоду на рахунку 98 «Податок на прибуток».

Відстрочений податок на прибуток нараховують за методом зобов'язань станом на дату складання балансу по всіх тимчасових різницях між податковою базою активів і зобов'язань і їхньою балансовою вартістю, відображеною для цілей фінансової звітності. Відстрочені податкові зобов'язання визнають за всіма оподатковуваними тимчасовими різницями, крім:

- ситуацій, коли відстрочене податкове зобов'язання виникає в результаті первісного визнання гудвілу або активу чи зобов'язання в господарській операції, що не є об'єднанням бізнесу, і яке на момент здійснення операції не впливає ані на бухгалтерський прибуток, ані на оподатковуваний прибуток чи збиток;
- оподатковуваних тимчасових різниць, пов'язаних з інвестиціями в дочірні та асоційовані підприємства, якщо материнська компанія може контролювати час сторнування тимчасової різниці, існує ймовірність, що тимчасова різниця не буде сторнована в найближчому майбутньому.

Відстрочені податкові активи визнають за всіма неоподатковуваними тимчасовими різницями, якщо існує ймовірність отримання оподатковуваного прибутку, відносно якого можна застосувати неоподатковувану тимчасову різницю, окрім таких випадків:

- відстрочений податковий актив, що стосується неоподатковуваних тимчасових різниць, виникає в результаті первісного визнання активу або зобов'язання в господарській операції, що не є об'єднанням підприємств, і на момент здійснення операції не впливає ані на бухгалтерський прибуток, ані на оподатковуваний прибуток чи збиток;
- відносно оподатковуваних тимчасових різниць, пов'язаних з інвестиціями в дочірні і асоційовані підприємства, відстрочені податкові активи визнають тільки тоді, якщо існує ймовірність сторнування тимчасових різниць у найближчому майбутньому і буде отриманий прибуток, що підлягає оподаткуванню, відносно якого можна застосувати тимчасову різницю.

Відстрочене податкове зобов'язання визнають щодо всіх тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню і пов'язані з інвестиціями в дочірні підприємства, філії, асоційовані підприємства та з частками в спільній діяльності, за винятком тих ситуацій, коли виконано такі умови:

■ материнське підприємство, інвестор, учасник спільної операції або учасник спільної операції здатні контролювати визначення часу сторнування тимчасової різниці;

■ імовірно, що тимчасова різниця не сторнуватиметься в недалекому майбутньому.

Відстрочений податковий актив визнають щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню і виникають від інвестицій у дочірні підприємства, філії, асоційовані підприємства, і часток у спільній діяльності, коли існує така ймовірність:

а) тимчасова різниця сторнуватиметься в недалекому майбутньому;

б) оподатковуваний прибуток буде доступним, і до нього можна застосувати тимчасову різницю.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання не дисконтують.

Балансову вартість відстрочених податкових активів переглядають на дату складання балансу і зменшують, якщо більше не існує ймовірності отримання достатнього оподатковуваного прибутку, який дозволив би реалізувати частину або всю суму такого відстроченого податкового активу. Таке зменшення відстроченого податкового активу має бути сторноване, якщо існуватиме ймовірність отримання достатнього оподатковуваного прибутку. Відстрочені податкові активи і зобов'язання визначають за ставками податку, застосування яких очікують із реалізацією активу або погашенням зобов'язання, на основі податкових ставок (і положень податкового законодавства), що діють на звітну дату.

Обліковують відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання на рахунках обліку 17 «Відстрочені податкові активи» і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Суми витрат/доходів із відстроченого податку на прибуток за звітний період відображають відповідно за дебетом/кредитом рахунка 98 «Податок на прибуток» у кореспонденції з рахунком відстроченого податкового активу (17 «Відстрочені податкові активи») і/або з рахунком відстроченого податкового зобов'язання (54 «Відстрочені податкові зобов'язання»). Відстрочений податок на прибуток, що стосується статей іншого сукупного доходу або тих, які визнають безпосередньо у складі капіталу, визнають у складі іншого сукупного доходу або безпосередньо у складі капіталу, а не прибутках чи збитках періоду на рахунку 98 «Податок на прибуток». Відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання підлягають взаємозаліку за наявності повного юридичного права зарахувати поточні податкові активи в рахунок поточних податкових зобов'язань, якщо вони віднесені до податків на прибуток, нарахованих тим самим податковим органом на той самий суб'єкт господарювання.

Метою облікової політики податкових розрахунків підприємства є гармонізація методів бухгалтерського та податкового обліку в межах

підприємства; оптимізація величини податку; податкове планування; повне і правильне використання пільг, передбачених законодавством; уникнення необґрунтованої переплати податків; запобігання штрафним санкціям.

Із формуванням облікової політики для цілей оподаткування потрібно враховувати її жорстку законодавчу регламентацію та можливість періодичних перевірок із боку державних податкових органів. Продумана облікова політика допомагає достовірно визначити собівартість і прибуток, даючи змогу заощадити на податкових платежах. Вона слугує інструкцією з обліку податкових розрахунків, посилює внутрішній контроль та оптимізує документообіг, знижуючи податкові ризики.

Основні елементи облікової політики, що впливають на податкове планування наведені в табл. 6.6.

Таблиця 6.6

Основні елементи облікової політики, що впливають на податкове планування

Елемент облікової політики	Опис	Вплив на податкове планування
1	2	3
1. Застосування податкових різниць	Підприємства з річним доходом понад 40 млн грн мають розраховувати податкові різниці. Менші підприємства можуть застосовувати ці корегування за власним рішенням	Рішення про застосування податкових різниць має бути прописано в обліковій політиці, що впливає на корегування податкового прибутку
2. Вартісна межа МНМА	Підприємства самостійно визначають межу вартості для оприбуткування МНМА, що може бути вище або нижче встановленої законодавством вартості 20 000 грн	Вища межа дає змогу збільшити витрати на списання, що знижує прибуток до оподаткування та зменшує податкове навантаження

Продовження табл. 6.6

1	2	3
3. Методи амортизації основних засобів	Вибір методу амортизації (наприклад прямолінійний або прискорене зменшення залишкової вартості)	Вибір методу амортизації впливає на розмір витрат на амортизацію, що, зокрема, впливає на фінансовий результат і податкове планування
4. Строк корисного використання основних засобів	Підприємство самостійно визначає строк корисного використання основних засобів, хоча існують мінімальні строки, встановлені ПКУ	Зміна строку корисного використання призводить до зміни облікової оцінки, що може вплинути на амортизаційні відрахування та податковий облік
5. Ліквідаційна вартість основних засобів	Підприємство визначає ліквідаційну вартість основних засобів, яку часто встановлюють рівною нулю	Встановлення нульової ліквідаційної вартості збільшує суму амортизації, знижуючи оподатковуваний прибуток
6. Переоцінка основних засобів	Переоцінка можлива, якщо залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості	Переоцінка змінює вартість активів у балансі та амортизаційні відрахування, що впливає на податкові зобов’язання
7. Метод списання запасів із вибуттям	Вибір методів (наприклад ФІФО, середньозважена собівартість, ідентифікована собівартість) впливає на собівартість реалізованої продукції	Вибір методу впливає на величину собівартості та, відповідно, фінансовий результат, що відображено на податковому обліку
8. Метод визначення резерву сумнівних боргів	Вибір методу (абсолютна сума або коефіцієнт сумнівності) для визначення резерву сумнівних боргів	Метод резерву впливає на величину витрат і прибуток. Для податкового обліку необхідна чітка бухгалтерська інтерпретація резерву
9. Перелік і склад статей калькулювання собівартості	Підприємство самостійно визначає перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості та загальновиробничих витрат	Оптимізація собівартості дає змогу знижувати податкові зобов'язання через підвищення витрат, що впливає на фінансовий результат і податки

Продовження табл. 6.6

1	2	3
10. База розподілу загальновиробничих витрат	Підприємство вибирає базу для розподілу загальновиробничих витрат (години праці, заробітна плата, обсяг діяльності тощо)	Вибір бази розподілу витрат впливає на собівартість продукції та фінансовий результат, що у свою чергу впливає на податкове навантаження

Основними проблемами облікової політики та податкового планування є:

- формалізм і відсутність практичної користі. Як було зазначено, ПБО «Податкові різниці» і часто наказ про облікову політику підприємств, є формальними документами, що не несуть суттєвої практичної вигоди для користувачів;
- недостатнє законодавче врегулювання. В українському законодавстві практично відсутня методична база для формування облікової політики для цілей оподаткування;
- складність і трудомісткість. Вимоги щодо щоденного обліку податкових різниць є надто трудомісткими, особливо для підприємств без повної автоматизації обліку;
- невідповідність міжнародним стандартам. Доповнення Звіту про сукупний дохід окремим розділом «Податкові різниці» суперечить МСФЗ, де така інформація розкрита у примітках;
- вузький підхід щодо формування облікової політики. Часто наказ про облікову політику зведений до дублювання нормативних документів без адаптування.

Облікова політика є життєвою важливим інструментом для управління бухгалтерським обліком, фінансово-господарською діяльністю і стратегією розвитку підприємства, зокрема у сфері податкового планування. Незважаючи на її головну роль, українська система обліку та

відображення податкових різниць стикається з низкою проблем, що випливають з існуючого нормативного регулювання, його фіскальної спрямованості та невідповідності міжнародним стандартам. Поточне Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» є формальним, перевантажує звітність і містить суперечності, що ускладнюють роботу підприємств, а не спрощують її. Для ефективного податкового планування необхідно переглянути законодавчі вимоги щодо відображення податкових різниць, зосередившись на їх розкритті у примітках до фінансової звітності, а не в основних формах.

Підприємства, зокрема, мають активно використовувати потенціал облікової політики для оптимізації податкових зобов'язань, вибираючи оптимальні методи оцінювання активів, амортизації, формування резервів та інших облікових елементів, що дозволені законодавством.

Дотримання принципів облікової політики, її чітке документування та використання професійного судження є запорукою достовірності фінансової та податкової звітності, а також допомагає мінімізувати податкові ризики та уникнути необґрунтованих штрафних санкцій.

Впровадження системного підходу та моделювання в процесі формування облікової політики сприятиме підвищенню якості облікової інформації та її ефективності для управлінських рішень.

Запитання для самоконтролю

1. Як зміна методу амортизації з прямолінійного на прискорений впливає на фінансові результати підприємства в короткостроковій і довгостроковій перспективах?

2. Які методи списання запасів існують? Як вибір конкретного методу (наприклад ФІФО чи середньозважена собівартість) впливає на прибуток і податкове навантаження підприємства?

3. Як визначають суму резерву сумнівних боргів за методами абсолютної суми та коефіцієнта сумнівності? Які переваги та недоліки кожного з цих методів?

Практичні завдання

Задача 1. Зміна методу амортизації

Підприємство протягом перших трьох років експлуатації використовувало метод прямолінійної амортизації для основного засобу вартістю 120 000 грн, зі строком служби 6 років.

У четвертому році підприємство вирішило перейти на метод прискореного зменшення залишкової вартості.

Визначте амортизаційні витрати для четвертого року, якщо залишок вартості активу на початок четвертого року становить 60 000 грн.

Запитання для задачі

1. Як вплине зміна методу амортизації на фінансовий результат підприємства в короткостроковій перспективі?
2. Які податкові наслідки можуть виникнути з переходом на прискорений метод?

Задача 2. Розрахунок резерву сумнівних боргів

Підприємство має дебіторську заборгованість на суму 200 000 грн, із якої 10 % вважають сумнівною. Визначте резерв сумнівних боргів за методом абсолютної суми та методом коефіцієнта сумнівності, якщо коефіцієнт сумнівності становить 5 % загальної суми дебіторської заборгованості.

Запитання для задачі

1. Який метод нарахування резерву сумнівних боргів є більш простим для застосування в умовах малого підприємства?
2. Який метод може бути кориснішим для великого підприємства з великою кількістю дебіторів?

7. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ ЗГІДНО З ОБЛІКОВОЮ ПОЛІТИКОЮ

Ефективність залізничного транспорту починається з точності обліку та дієвості внутрішнього контролю.

7.1. Сутність, завдання і види внутрішнього контролю

Внутрішній контроль є невід'ємною складовою системи управління будь-якого підприємства та визначена як комплекс організаційних, методичних і технологічних заходів, спрямованих на забезпечення ефективної діяльності підприємства, захист його активів, достовірності облікової та фінансової інформації, дотримання внутрішніх політик і вимог законодавства; важливим механізмом, який допомагає підприємству системно оцінювати власну діяльність, виявляти ризики та запобігати виникненню помилок, зловживань чи шахрайства.

Основна мета внутрішнього контролю полягає в забезпеченні належного рівня надійності та прозорості процесів, а також формуванні умов для ефективного управління ресурсами та активами підприємства. Внутрішній контроль не обмежений лише фінансовою сферою: він охоплює всі напрями діяльності підприємства, включаючи виробничі процеси, кадрову політику, логістику та управління інформаційними системами.

У сучасних умовах внутрішній контроль розглядають не лише як механізм перевірки та нагляду, а і як стратегічний інструмент управління ризиками. Він допомагає підприємству адаптуватися до змін економічного середовища, підтримувати стабільність діяльності, підвищувати

конкурентоспроможність і залучати інвестиції. Важливо, що внутрішній контроль є безперервним процесом, який охоплює планування, виконання, перевірку та аналіз результатів діяльності підприємства.

Головними завданнями внутрішнього контролю є забезпечення достовірності та повноти облікової інформації, перевірка виконання всіх операцій підприємства відповідно до встановлених політик, процедур і нормативних вимог, а також своєчасне виявлення та усунення порушень.

Основні завдання внутрішнього контролю на підприємствах залізничного транспорту наведені в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Основні завдання внутрішнього контролю на підприємствах залізничного транспорту

Завдання внутрішнього контролю	Зміст і характеристика
Контроль за фінансовою дисципліною та достовірністю облікових даних	Перевірка правильності бухгалтерських записів, відповідності фінансової звітності стандартам і нормативним вимогам, своєчасності та повноті відображення господарських операцій
Контроль за збереженням активів	Забезпечення цілісності грошових коштів, матеріальних ресурсів, обладнання та інших цінностей. Спрямований на запобігання втратам, крадіжкам або нецільовому використанню активів
Контроль за ефективністю діяльності	Аналіз економічної доцільності використання ресурсів, оцінювання продуктивності виробничих процесів, контроль за досягненням стратегічних і тактичних цілей підприємства
Контроль за дотриманням законодавства і внутрішньої політики	Перевірка відповідності діяльності підприємства вимогам податкового, трудового, цивільного законодавства та внутрішніх положень, що регламентують процедури і стандарти роботи
Попередження та виявлення шахрайства і порушень	Виявлення ризиків зловживань, помилок і невідповідностей; створення системи відповідальності та заходів з усунення порушень

Внутрішній контроль класифікують за різними ознаками, що дає змогу комплексно забезпечувати нагляд за діяльністю підприємства.

За функціональним призначенням виділяють операційний, фінансовий і контроль дотримання норм і політик (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Види внутрішнього контролю за функціональним призначенням

Вид контролю	Характеристика та призначення
Операційний контроль	Спрямований на перевірку ефективності виробничих процесів, раціональне використання ресурсів і своєчасність виконання завдань. Забезпечує високу продуктивність, якість послуг або продукції, зменшення витрат і оптимізацію процесів
Фінансовий контроль	Оцінює достовірність облікових даних, своєчасність складання звітності, дотримання фінансової дисципліни та контроль за рухом грошових потоків. Є основою для ухвалення управлінських рішень, планування бюджету й оцінювання фінансових результатів
Контроль дотримання законодавства та внутрішніх нормативів	Забезпечує відповідність діяльності підприємства вимогам законодавства, нормативним актам і внутрішнім положенням. Допомагає мінімізувати юридичні ризики та уникати штрафів і санкцій

Види внутрішнього контролю за формою проведення та рівнем організації наведені в табл. 7.3.

Визначення внутрішнього контролю за різними ознаками формує основу для його всебічного розуміння, однак для оцінювання результативності та правильної організації важливо враховувати принципи, які забезпечують ефективність функціонування цієї системи.

Принципи ефективного внутрішнього контролю включають системність, безперервність, адаптивність до змін зовнішнього середовища, чітке розподілення відповідальності та регулярний моніторинг виконання

контрольних процедур. Системний підхід забезпечує узгодженість усіх елементів контролю, безперервність – постійний нагляд за процесами, а адаптивність дає змогу швидко реагувати на нові ризики та зміни в законодавстві чи ринку.

Таблиця 7.3

Види внутрішнього контролю за формою проведення та рівнем організації

Класифікаційна ознака	Вид контролю	Характеристика
За формою проведення	Попередній контроль	Здійснюваний до початку операції. Допомагає запобігти можливим порушенням, помилкам і недолікам
	Поточний контроль	Проводять під час виконання операцій. Забезпечує оперативне виявлення відхилень і своєчасне корегування процесів
	Наступний контроль	Здійснюваний після завершення операцій. Спрямований на оцінювання результатів, аналіз ефективності та виявлення порушень
За рівнем організації	Централізований контроль	Виконують централізовано підрозділи управління або контролю. Допомагає уніфікувати процедури, стандарти і підходи
	Децентралізований контроль	Проводять безпосередньо у структурних підрозділах підприємства. Забезпечує оперативне реагування на місцеві проблеми та ризики

На залізничному транспорті, за Статутом АТ «Українська залізниця» [46], за рішенням наглядової ради утворена система внутрішнього контролю, що включає управління ризиками, комплаєнс, запобігання корупції та внутрішній аудит.

Управління ризиками є одним з основних елементів внутрішнього контролю. Воно передбачає систематичну ідентифікацію, оцінювання та мінімізацію ризиків, що можуть вплинути на фінансові, операційні або стратегічні результати підприємства. Процес управління ризиками включає етапи виявлення потенційних загроз, аналіз їхнього впливу та ймовірності, визначення пріоритетності, розроблення заходів щодо запобігання чи мінімізації наслідків, а також моніторинг ефективності застосованих механізмів. Управління ризиками дає змогу підприємству зменшити втрати, пов'язані з фінансовими помилками, шахрайством, технічними несправностями або недотриманням нормативних вимог. Важливим аспектом є інтеграція управління ризиками у стратегічне планування та бюджетування, що забезпечує баланс між потенційними вигодами і ризиками від здійснюваних операцій [43].

Комплаєнс є видом внутрішнього контролю, спрямованим на забезпечення дотримання законодавства, внутрішніх політик підприємства і міжнародних стандартів. Комплаєнс-контроль передбачає створення системи процедур, які гарантують, що всі операції та рішення відповідають нормативним вимогам і корпоративним правилам. Він включає моніторинг дотримання договорів, правил трудового законодавства, екологічних норм, податкових вимог і стандартів фінансової звітності. Комплаєнс не лише запобігає юридичним ризикам і штрафним санкціям, а і підвищує довіру партнерів та інвесторів. У сучасному бізнес-середовищі ефективний комплаєнс є невід'ємною складовою корпоративної культури, оскільки він формує стандарти етичної поведінки та знижує ймовірність корпоративних конфліктів і скандалів.

Запобігання корупції – це вид контролю, що передбачає впровадження механізмів для зменшення можливостей незаконного отримання вигоди або неправомірного впливу на управлінські рішення. Корупційні ризики можуть виникати на будь-якому рівні організації, тому ефективна система контролю має включати політику «нульової толерантності», внутрішні процедури

перевірки та аудит відносин із постачальниками, клієнтами та державними органами. Механізми запобігання корупції включають обов'язкове декларування доходів, контроль за витратами, розмежування функцій, проведення навчань для співробітників, гарячі лінії для повідомлень про порушення та регулярний внутрішній аудит. Системний підхід щодо боротьби з корупцією дає змогу не лише знизити ризики фінансових втрат, але і підвищити репутацію підприємства на ринку.

Внутрішній аудит є незалежною формою контролю, яка забезпечує оцінювання ефективності системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками. Основними завданнями внутрішнього аудиту є перевірка достовірності фінансової звітності, відповідності операцій законодавчим і внутрішнім вимогам, оцінювання ефективності використання ресурсів і виявлення можливих порушень. Внутрішній аудит передбачає планові та позапланові перевірки, підготовку аналітичних висновків і рекомендацій для керівництва. Результати аудиту використовують для вдосконалення процесів, оптимізації витрат і підвищення ефективності управління підприємством. При цьому внутрішній аудит не має оперативних функцій, що забезпечує його незалежність та об'єктивність оцінювання.

Ефективна система внутрішнього контролю передбачає інтеграцію управління ризиками, комплаєнсу, запобігання корупції та внутрішнього аудиту в єдину структуру. Кожен із видів контролю доповнює інший, забезпечуючи комплексний підхід щодо управління підприємством. Управління ризиками допомагає виявляти потенційні загрози, комплаєнс гарантує дотримання законодавства та політик, запобігання корупції мінімізує негативний вплив недобросовісних дій, а внутрішній аудит оцінює ефективність усіх процесів. Такий взаємозв'язок створює синергію, підвищує прозорість і достовірність фінансової інформації, зміцнює контроль над витратами та активами, а також сприяє стратегічному розвитку підприємства.

Внутрішній контроль є головним елементом корпоративного управління, оскільки він дає змогу систематично ідентифікувати ризики, запобігати зловживанням і забезпечувати відповідність процесів стратегічним цілям залізничного транспорту [38].

В основі внутрішнього контролю лежить принцип розподілу функцій, коли відповідальність за виконання операцій і контроль за їх дотриманням покладено на різні рівні управління. Такий підхід мінімізує ймовірність помилок і шахрайства і створює систему взаємних перевірок, що підвищує загальний рівень управлінської дисципліни.

Сучасні інформаційні системи дають змогу інтегрувати внутрішній контроль у діяльність підприємства, автоматизувати перевірку транзакцій, виявляти відхилення та генерувати звіти для керівництва. Це значно підвищує оперативність контролю та зменшує людський фактор, який є джерелом помилок і шахрайства.

Внутрішній контроль є не лише механізмом захисту активів і запобігання порушенням, а й інструментом стратегічного розвитку. За рахунок системного контролю підприємство може більш ефективно планувати ресурси, оптимізувати витрати, підвищувати продуктивність і ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення. Контроль допомагає виявляти слабкі місця у процесах, впроваджувати інновації та підвищувати інвестиційну привабливість.

Крім того, ефективний внутрішній контроль формує довіру інвесторів, кредиторів і партнерів, що відкриває доступ до зовнішніх джерел фінансування

7.2. Організація системи внутрішнього контролю

Внутрішньогосподарський контроль – це незалежне оцінювання відповідності діяльності підприємства поставленим завданням. На залізничному транспорті система внутрішнього контролю підпорядкована

та є підзвітною наглядовій раді і діє на підставі положення, що затверджує наглядова рада.

Організація функціонування системи внутрішнього контролю в товаристві належить до компетенції правління. Контроль за функціонуванням системи внутрішнього контролю товариства здійснює наглядова рада. Організація внутрішньогосподарського контролю покладена на керівника.

Система внутрішнього контролю підпорядкована наглядовій раді і діє на підставі положення, затвердженого цією радою. Правління забезпечує організаційне функціонування системи, визначає завдання підрозділів і контролює виконання процедур. Керівник підприємства відповідає за безпосереднє впровадження та координацію контрольних заходів, а наглядова рада здійснює моніторинг ефективності функціонування системи.

Організація внутрішньогосподарського контролю передбачає створення спеціальних підрозділів і служб, які забезпечують комплексне спостереження за діяльністю підприємства (табл. 7.4).

Такий підхід дає змогу забезпечити одночасний контроль на всіх рівнях управління та оптимізувати інформаційний потік між підрозділами.

Система внутрішнього контролю виконує низку завдань:

- забезпечення достовірності і своєчасності облікової та фінансової інформації;
- оцінювання ефективності управлінських рішень;
- виявлення та усунення недоліків у роботі підприємства;
- корегування процесів для підвищення продуктивності;
- підтримка стратегічного планування та фінансової дисципліни.

На залізничному транспорті ці завдання мають особливе значення через високу капіталомісткість галузі, значні постійні витрати і специфіку експлуатації рухомого складу та інфраструктури.

Таблиця 7.4

Основні структурні підрозділи, що здійснюють внутрішній контроль на підприємствах залізничного транспорту

Номер	Структурний підрозділ (орган)	Основні функції та завдання
1	Відділ внутрішнього аудиту	Перевіряє достовірність бухгалтерського обліку, повноту фінансової інформації, відповідність діяльності підприємства чинним законодавчим і нормативним вимогам. Надає рекомендації щодо усунення виявлених недоліків
2	Ревізійні комісії	Проводять планові та позапланові ревізії господарських операцій, аналізують правильність ведення обліку, виявляють порушення та неефективне використання ресурсів
3	Інвентаризаційні комісії	Здійснюють перевірку наявності, стану та якості активів підприємства; виявляють нестачі, надлишки або псування матеріальних цінностей
4	Облікові служби (бухгалтерія)	Підпорядковані головному бухгалтеру, забезпечують правильне відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, здійснюють контроль за дотриманням облікової політики підприємства

До основних методів внутрішнього контролю належать документальний контроль, аналітичний контроль, інвентаризація, перевірка достовірності даних, контроль за дотриманням процедур та інструкцій. Ці методи забезпечують перевірку правильності та законності господарських операцій, а також своєчасне виявлення відхилень від встановлених норм.

Документальний контроль забезпечує перевірку правильності оформлення первинних і зведених документів, відповідності операцій встановленим нормам і правилам. На залізниці він охоплює облік перевезень, витрат на пальне, електроенергію, заробітну плату, амортизаційні відрахування, ремонт і утримання інфраструктури. Використання автоматизованих систем обліку, електронного

документообігу, аналітичних платформ значно підвищує ефективність цього методу, дозволяючи оперативно виявляти відхилення та помилки.

Аналітичний контроль передбачає порівняння фактичних показників із плановими, нормативними або попередніми періодами, що дає змогу оцінити ефективність використання ресурсів, своєчасність фінансових операцій і правильність формування доходів і витрат. Для залізничного транспорту це включає аналіз обсягів перевезень, тарифної політики, технічного стану рухомого складу та міжнародного транзиту.

Інвентаризація активів і зобов'язань є систематичним методом контролю наявності та стану майна, правильності оцінювання та обліку. Інвентаризація активів і зобов'язань на залізничному транспорті є невід'ємною складовою системи внутрішнього контролю, що забезпечує достовірність бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Її проводять відповідно до ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Положення № 879 (Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 із змінами) і охоплює всі структурні підрозділи та філії залізничного транспорту [20].

На залізничному транспорті інвентаризація відбувається щорічно перед складанням річної фінансової звітності. Запаси перевіряють станом на 1 жовтня, необоротні активи, включно з незавершеними капітальними інвестиціями та бібліотечними фондами – станом на 1 листопада, інші активи та зобов'язання – станом на 31 грудня. Особливу увагу приділяють специфічним об'єктам: вантажні вагони інвентаризують щорічним переписом, а дорогоцінні метали та каміння – одночасно з перевіркою обладнання та приладів. Касу підприємства перевіряють щомісяця, а в разі раптових перевірок формують спеціальні комісії.

Під час інвентаризації на залізничному транспорті перевіряють наявність і стан активів, їх відповідність критеріям визнання й оцінювання. Виявляють застарілі або пошкоджені основні засоби, незавершене

будівництво, надлишкові чи непридатні запаси, а також нестачі чи втрати майна [20].

Порядок проведення інвентаризації передбачає створення інвентаризаційних комісій на рівні АТ та окремих філій, а також робочих комісій у структурних і виробничих підрозділах. Склад комісій затверджує наказами керівництво, а перед початком робіт проводять обов'язковий інструктаж щодо дотримання нормативних вимог. Результати інвентаризації оформлюють на типових і спеціалізованих бланках і включають протоколи засідань комісій. Узагальнені результати розглядають комісії філій і передають до інвентаризаційної комісії Товариства для затвердження, визначення заходів щодо відшкодування нестач і втрат, а також запобігання порушенням у подальшому.

Основні принципи проведення інвентаризації на залізничному транспорті включають плановість, комплексність, документальне підтвердження даних, контроль за станом і збереженням активів, а також своєчасне реагування на виявлені відхилення. Інвентаризація забезпечує ефективний контроль за господарською діяльністю, підтверджує достовірність облікових записів і створює основу для управлінських рішень щодо використання ресурсів і збереження майна.

На залізничному транспорті інвентаризація є важливим елементом внутрішнього контролю, що сприяє підвищенню ефективності управління активами та зобов'язаннями, зменшенню фінансових ризиків і забезпеченню прозорості фінансової звітності.

Перевірка достовірності даних є невід'ємною складовою контролю, що забезпечує точність обліку та фінансової звітності. На залізничному транспорті ця перевірка охоплює стан рухомого складу, вантажних і пасажирських перевезень, фінансові та касові операції. Методи включають звіряння первинних документів, контрольні заміри, інвентаризацію та використання автоматизованих систем моніторингу операцій у реальному часі [18].

Контроль за дотриманням процедур та інструкцій спрямований на забезпечення відповідності діяльності підприємства внутрішнім регламентам, обліковій політиці та нормативно-правовим актам. Він включає перевірку виконання технологічних процесів, правил безпеки, облікових процедур і внутрішніх інструкцій. На залізничному транспорті контроль охоплює роботу структурних підрозділів, порядок обліку перевезень, ведення касових операцій, дотримання правил експлуатації інфраструктури [18].

Застосування цих методів у комплексі забезпечує надійність внутрішнього контролю, своєчасне виявлення порушень, підвищення ефективності використання ресурсів і збереження майна. Інтеграція традиційних процедур із цифровими технологіями створює прозору систему управління, мінімізує ризики та дає змогу оперативно реагувати на відхилення в діяльності підприємства. Ці методи забезпечують оперативний контроль за правильністю обліку та відповідністю процедур.

Методи внутрішнього контролю забезпечують перевірку достовірності даних, дотримання процедур і правильності обліку. Ревізія та внутрішній аудит є більш поглибленими методами контролю, які допомагають комплексно оцінювати господарські операції, ефективність процесів і відповідність законодавчим і нормативним вимогам на залізничному транспорті [11].

Ревізія господарських операцій є головним методом внутрішнього контролю на залізничному транспорті, що забезпечує перевірку законності, доцільності та економічної ефективності операцій, а також достовірності обліку і збереження майна. Її проводять як планово, так і позапланово, із широким охопленням підрозділів і активів АТ. Особливістю ревізії на залізничному транспорті є комплексний підхід, який поєднує документальну перевірку, огляд фактичного стану матеріальних ресурсів, аналіз господарських процесів. Складають план ревізії, якій визначає

перелік контрольних заходів, строки проведення, відповідальних осіб і порядок взаємодії між службами підприємства, що забезпечує своєчасне виявлення порушень і підвищує ефективність управління ресурсами залізничного транспорту.

Внутрішній аудит доповнює ревізію, зосереджуючись на комплексному оцінюванні ефективності господарської діяльності та контролі достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності. На залізничному транспорті він включає аналіз операційних процесів підрозділів, оцінювання правильності ведення обліку доходів і витрат, ефективності використання рухомого складу, інфраструктури та матеріальних ресурсів. Основні завдання аудиту полягають у перевірці бухгалтерського обліку, аналізі фінансових і господарських операцій, виявленні ризиків і підготовці пропозицій з оптимізації процесів. Робочі матеріали включають накази про облікову політику, робочий план рахунків, перелік форм первинних документів, правила документообігу та затверджені методики обліку, що забезпечує системний підхід і надійність результатів аудиту.

На залізничному транспорті ефективність внутрішнього контролю забезпечена системним застосуванням основних принципів. Перш за все це відповідальність за результати контролю, яка покладена на керівників підрозділів і служб внутрішнього аудиту. Збалансованість між різними видами контролю дає змогу одночасно охоплювати фінансові операції, експлуатаційні витрати, облік доходів від перевезень і стан рухомого складу. Своєчасне повідомлення про відхилення гарантує оперативне реагування на порушення, що особливо важливо в умовах високої капіталомісткості та інтенсивного використання інфраструктури.

Інтеграція внутрішніх і зовнішніх процедур контролю забезпечує узгодженість дій бухгалтерії, ревізійних комісій і відділів управління перевезеннями. Постійність і комплексність контролю допомагає

систематично оцінювати ефективність усіх процесів – від технічного стану локомотивів і вагонів до виконання тарифної політики та економічної доцільності перевезень. Розподіл обов'язків і повноважень запобігає конфлікту інтересів і дублюванню функцій між підрозділами. Нарешті, принцип дозволу і схвалення основних операцій забезпечує контроль за ризиковими процесами, зокрема капітальними інвестиціями, модернізацією рухомого складу та управлінням фондами розвитку.

Використання цих принципів створює на залізничному транспорті узгоджену та ефективну систему контролю, що підвищує достовірність фінансових даних, оптимізує витрати і мінімізує ризики господарської діяльності.

На залізничному транспорті ефективність системи внутрішнього контролю забезпечена комплексним підходом, що охоплює організаційні, технічні, економічні, юридичні та обліково-аналітичні аспекти. Організаційне забезпечення передбачає чіткий розподіл повноважень між керівними підрозділами, службами внутрішнього аудиту, бухгалтерією та ревізійними комісіями, що допомагає уникнути дублювання функцій і підвищує відповідальність за результати контролю.

Технічне забезпечення включає застосування сучасних програмних комплексів для автоматизації обліку, систем моніторингу операцій, електронного документообігу та аналітичних платформ для оцінювання ефективності процесів, що сприяє своєчасному виявленню відхилень у роботі підприємства.

Економічне забезпечення передбачає створення зацікавленості персоналу дотримуватися процедур контролю через впровадження систем стимулів, оцінювання ефективності та відповідальності за результати виконання завдань.

Юридичне забезпечення ґрунтоване на дотриманні чинного законодавства України, нормативних актів і внутрішніх положень

підприємства, що регламентують порядок проведення ревізій, інвентаризацій, аудиту.

Обліково-аналітичне забезпечення передбачає формування достовірної інформаційної бази для контролю: правильність ведення бухгалтерського обліку, обґрунтованість фінансової звітності, оцінювання виконання виробничих і фінансових показників, контроль за використанням рухомого складу та інфраструктури.

Комплексне забезпечення контролю на залізничному транспорті дає змогу створити ефективну систему внутрішнього контролю, що мінімізує ризики, забезпечує точність облікових даних і сприяє підвищенню економічної ефективності перевезень.

Основними суб’єктами контролю є управлінський персонал, спеціальні контрольні служби та обліковий персонал, що діє в межах установлених повноважень і нормативних документів.

Управлінський персонал здійснює безпосередній контроль за діяльністю підрозділів підприємства, забезпечує дотримання виробничих, фінансових і адміністративних процедур, а також реагує на відхилення від планових показників. На залізничному транспорті це включає керівників департаментів, начальників станцій, бригадирів та інших відповідальних осіб, які контролюють виконання робіт і дотримання стандартів безпеки.

Спеціальні контрольні служби створювані безпосередньо підприємством для здійснення системного контролю. До них належать спостережні ради, ревізійні комісії, відділи внутрішнього аудиту, інвентаризаційні комісії. Ці служби відповідають за планування та проведення ревізій, внутрішніх аудитів, перевірок фінансових і матеріальних ресурсів, а також за підготовку рекомендацій з усунення виявлених порушень.

Обліковий персонал, очолюваний головним бухгалтером, забезпечує точність і достовірність бухгалтерського обліку, контроль за своєчасним

відображенням господарських операцій у документах, формуванням фінансової звітності та виконанням податкових зобов'язань. На залізничному транспорті обліковий персонал взаємодіє з усіма структурними підрозділами, забезпечуючи інтеграцію даних і контроль за правильністю нарахування витрат, доходів і амортизаційних відрахувань.

Комплексна взаємодія цих суб'єктів да змогу забезпечити всебічний контроль за діяльністю підприємства, дотримання нормативних вимог, збереження активів і підвищення ефективності управління ресурсами залізничного транспорту. Чітке розмежування обов'язків і повноважень між суб'єктами контролю сприяє мінімізації ризиків і підвищенню прозорості господарських процесів.

Інструменти контролю включають програмні комплекси для автоматизації обліку, системи моніторингу операцій, засоби електронного документообігу та аналітичні платформи для оцінювання ефективності процесів. Використання сучасних цифрових технологій допомагає підвищити точність контролю, скоротити час на перевірку та знизити ризик помилок.

Організація внутрішньогосподарського контролю на залізничному транспорті є комплексним процесом, що включає побудову структур, визначення завдань, впровадження методів перевірки та забезпечення достовірності інформації. Використання документальних і фактичних методів, аналітичного контролю, інвентаризації, цифрових платформ і систем моніторингу дає змогу підвищувати ефективність управління, контролювати витрати, запобігати порушенням, зміцнювати фінансову дисципліну і забезпечувати стратегічний розвиток підприємства. Системний і комплексний підхід щодо організації контролю є важливим фактором стабільного функціонування залізничного транспорту в умовах високої капіталомісткості та постійних витрат.

7.3. Роль облікової політики в забезпеченні ефективного контролю

Облікова політика виконує низку функцій, які безпосередньо впливають на ефективність внутрішнього контролю на залізничному транспорті (табл. 7.5).

Таблиця 7.5

Функції облікової політики та їхній вплив на ефективність внутрішнього контролю на підприємствах залізничного транспорту

Номер	Функція облікової політики	Зміст функції	Вплив на внутрішній контроль
1	Регуляторна	Встановлює єдині правила ведення обліку та складання звітності, сприяє стандартизації процесів	Забезпечує узгодженість облікових процедур, зменшує ризики помилок і розбіжностей у фінансовій звітності
2	Контрольна	Передбачає перевірку законності, доцільності та ефективності господарських операцій	Сприяє своєчасному виявленню порушень, контролю правильності відображення витрат і доходів
3	Аналітична	Орієнтована на оцінювання економічної ефективності діяльності та формування управлінських рішень на основі достовірних даних	Підвищує якість інформаційної бази для контролю і аналізу, забезпечує прозорість управління ресурсами
4	Превентивна	Спрямована на запобігання помилкам і зловживанням через встановлення чітких правил документування та обліку операцій	Допомагає мінімізувати ризики порушень, підвищує відповідальність працівників за облікову дисципліну

На залізничному транспорті система внутрішнього контролю охоплює декілька рівнів: управлінський контроль, бухгалтерський контроль, ревізію та внутрішній аудит.

Облікова політика забезпечує ефективність цих рівнів, оскільки визначає:

■ порядок відображення господарських операцій – правильний облік доходів, витрат, основних засобів і запасів допомагає контролювати фінансові результати і оцінювати рентабельність перевезень;

■ стандарти документального оформлення – єдина система первинних документів і їхніх форм полегшує перевірку достовірності та відповідності операцій встановленим нормам;

■ методи оцінювання активів і зобов'язань – визначення облікової політики щодо амортизації, запасів, незавершеного виробництва та зобов'язань забезпечує правильне формування балансу та фінансової звітності;

■ систему аналітичних показників – встановлення критеріїв контролю витрат, доходів і прибутку допомагає своєчасно виявляти відхилення та усувати їх.

Ревізія і внутрішній аудит є методами поглибленого контролю на залізничному транспорті, що передбачають перевірку законності, доцільності та ефективності господарських операцій.

Облікова політика відіграє головну роль у їх реалізації, оскільки:

- забезпечує доступність і структурованість документів для проведення перевірок;

- визначає правила формування робочих матеріалів аудиту – накази, плани рахунків, первинні документи, правила документообігу;

- встановлює критерії оцінювання активів і результатів діяльності, що дає змогу аудиторам об'єктивно оцінювати ефективність процесів;

- створює механізми контролю за достовірністю даних, що знижує ймовірність бухгалтерських помилок і зловживань.

На залізничному транспорті значні капіталовкладення, експлуатаційні витрати і тарифне регулювання створюють високий рівень фінансового ризику.

Значення облікової політики для забезпечення ефективного управління та прозорості діяльності залізничного транспорту наведено в табл. 7.6.

Облікова політика на залізничному транспорті є основним інструментом забезпечення ефективного контролю. Вона визначає стандарти ведення обліку, порядок документування та формування звітності, забезпечує аналітичну та превентивну функції контролю.

Таблиця 7.6

Значення облікової політики для забезпечення ефективного управління та прозорості діяльності залізничного транспорту

Номер	Напрям дії облікової політики	Зміст і практичне значення
1	2	3
1	Аналіз фінансових результатів	Дає змогу здійснювати своєчасний аналіз витрат і доходів, визначати рентабельність перевезень та ефективність окремих напрямів діяльності
2	Контроль витрат і собівартості перевезень	Забезпечує контроль за рівнем витрат на пальне, електроенергію, заробітну плату, амортизацію та інші елементи собівартості, сприяючи економії ресурсів
3	Інвентаризація активів і зобов’язань	Гарантує достовірність даних бухгалтерського обліку, своєчасне виявлення розбіжностей і забезпечує основу для ухвалення управлінських рішень
4	Мінімізація ризиків зловживань	Встановлення чітких правил проведення операцій і документування знижує ризики шахрайства, зловживань і порушень облікової дисципліни
5	Підвищення прозорості діяльності	Формує достовірні та порівнянні фінансові звіти, сприяє дотриманню законодавства і нормативних актів

Продовження табл. 7.6

1	2	3
6	Зміцнення довіри до підприємства	Підвищує довіру державних органів, інвесторів і кредиторів до управління підприємством, створює позитивну ділову репутацію
7	Міжнародна інтеграція	Сприяє участі в міжнародних транспортних проєктах і розвитку міждержавних транспортних коридорів через відповідність міжнародним стандартам звітності

Отже, облікова політика забезпечує основу для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень і стратегічного розвитку залізничного транспорту.

Запитання для самоконтролю

1. Які основні завдання виконує система внутрішнього контролю на залізничному транспорті?

2. Які види внутрішнього контролю виділяють за функціональним призначенням і формою проведення?

3. Які структурні підрозділи беруть участь у здійсненні внутрішнього контролю на залізничному транспорті? Які їхні основні функції?

Тестові завдання

1. Яке основне завдання внутрішнього контролю на залізничному транспорті:

1) формування податкової звітності;

2) виявлення та попередження помилок, зловживань і нецільового використання ресурсів;

3) проведення аудиту зовнішніми органами;

4) розрахунок собівартості перевезень?

2. Який вид контролю здійснюють до початку виконання господарських операцій:

1) поточний;

2) наступний;

3) попередній;

4) централізований?

3. Яка функція облікової політики забезпечує перевірку законності та доцільності господарських операцій:

1) регуляторна;

2) контрольна;

3) аналітична;

4) превентивна?

4. Який структурний підрозділ відповідає за перевірку достовірності обліку та фінансової інформації на підприємстві:

1) ревізійна комісія;

2) відділ внутрішнього аудиту;

3) інвентаризаційна комісія;

4) бухгалтерія підрозділу?

5. Яке з наведених тверджень найточніше характеризує значення облікової політики для залізничного підприємства:
1) вона визначає графік руху поїздів;

2) використовувана лише для податкового обліку;

3) забезпечує достовірність звітності, контроль витрат і прозорість діяльності підприємства;

4) застосовувана виключно для внутрішнього аудиту?

Питання для самостійного вивчення

1. Які основні цілі внутрішнього контролю на підприємствах залізничного транспорту? Як вони пов’язані з обліковою політикою?

2. Які види внутрішнього контролю застосовують на залізничних підприємствах (організаційний, документальний, фінансовий)? Які їхні функції?

3. Як облікова політика підприємства впливає на розроблення та впровадження процедур внутрішнього контролю?

4. Які основні етапи проведення внутрішнього контролю на підприємствах залізничного транспорту?

5. Як саме результати внутрішнього контролю використовують для ухвалення управлінських рішень і покращення фінансової дисципліни на підприємстві?

8. ЗОВНІШНІЙ КОНТРОЛЬ І АУДИТ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАЛІЗНИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Ефективне управління починається там, де закінчується байдужість до результатів контролю.

8.1. Форми та джерела зовнішнього контролю

АТ «Українська залізниця» з урахуванням положень статей 81, 84, 167 Цивільного кодексу України, а також п. 15 Статуту акціонерного товариства «Українська залізниця» [46], затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 02.09.2015 р. № 735 (у редакції Постанови Кабінету Міністрів України від 19.12.2023 р. № 1338), є юридичною особою приватного права, а також господарським товариством, у статутному капіталі якого більше 50 % акцій (часток) належать державі.

Залізничний транспорт є стратегічною ланкою національної економіки та інфраструктури України. Він забезпечує перевезення значної частини вантажів і пасажирів, є фактором економічної стабільності та безпеки держави. Водночас діяльність залізничних підприємств пов’язана з великими фінансовими потоками, високими вимогами щодо безпеки руху та дотриманням соціальних стандартів. Це обумовлює необхідність багаторівневого контролю, здійснюваного не тільки з боку внутрішніх структур управління, але і через систему зовнішнього контролю. Цей контроль є вирішальним для формування конкурентних переваг, забезпечення якості послуг і сталого розвитку. Здійснення ефективної діяльності в умовах ринкової економіки потребує від підприємств постійної адаптації до змін зовнішнього середовища, усвідомлення та управління впливом зовнішніх факторів.

Зовнішній контроль виконує низку важливих функцій:

- забезпечує прозорість і законність фінансово-господарської діяльності;
- гарантує дотримання норм технічної та екологічної безпеки;
- сприяє підвищенню ефективності управління;
- формує довіру суспільства до роботи залізничного транспорту.

Проаналізуємо форми та джерела зовнішнього контролю, висвітлимо їхню сутність, механізми впливу та роль у забезпеченні конкурентоспроможності підприємств залізничного транспорту, визначимо їхні особливості та значення.

Зовнішній контроль у широкому розумінні охоплює сукупність впливів ззовні на діяльність Товариства, що формують його конкурентне середовище та умови функціонування. Такий контроль здійснюють суб'єкти, що не є адміністративно підпорядкованими контрольованому об'єкту. Ефективність функціонування підприємства залежить від його здатності стрімко адаптуватися до змін цифрової економіки, де головним ресурсом конкурентоспроможності є безперервне генерування новацій. Ігнорування цих зовнішніх впливів призводить до невідповідності реалізованих змін тим трансформаціям, що відбуваються в бізнес-середовищі. Зовнішній контроль є життєво необхідним для забезпечення сталої конкурентної позиції. Він охоплює як безпосередні, так і опосередковані фактори, що диктують вимоги щодо якості послуг, інноваційного розвитку та соціальної відповідальності [11].

Зовнішній контроль – це система нагляду та перевірок, що здійснюють уповноважений орган державної влади, судові інституції, міжнародні організації, а також громадські структури з метою гарантування законності, ефективності й безпеки діяльності залізничних підприємств.

Основні завдання зовнішнього контролю:

- перевірка законності управлінських рішень і господарських операцій;

- оцінювання ефективності використання ресурсів;
- забезпечення відповідності національним і міжнародним стандартам;
- захист прав споживачів послуг і працівників галузі.

За Законом України «Про залізничний транспорт» (1996), діяльність у цій сфері має бути регульована державою та перебувати під контролем із боку компетентних органів [1].

Зовнішній контроль проявляється через різноманітні форми, які можна класифікувати за суб'єктами, характером відносин, часом проведення та правовими наслідками.

Основною формою зовнішнього контролю діяльності залізничних підприємств є державний контроль – одна з найвагоміших форм зовнішнього контролю, особливо для стратегічних галузей, таких як залізничний транспорт, більше 50 % акцій (часток) належать державі. Державний контроль реалізовано через систему законодавчих, виконавчих і регуляторних заходів. Він охоплює законодавче регулювання: розроблення нормативно-правової бази, що регулює діяльність галузей, і контроль за її дотриманням, включаючи митне оформлення вантажів і застосування інформаційних технологій; фінансовий контроль, що включає рахункову палату, Державну аудиторську службу та органи податкової служби, які здійснюють перевірки щодо правильності використання бюджетних коштів, сплати податків і зборів, ефективності господарської діяльності. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (1993) визначає правові засади цього процесу [2]. Виконавчий і регуляторний вплив здійснюваний через міністерства та відомства, регуляторні органи, які встановлюють норми, стандарти, тарифи, видають ліцензії та контролюють їх дотримання. Контроль органів виконавчої влади має спеціалізований і професійний характер, охоплюючи широкий спектр діяльності через перевірки, ревізії, аудит, ліцензування. Розрізняють:

- відомчий (галузевий) контроль: здійснюваний у межах одного відомства (наприклад міністерства) над підпорядкованими підприємствами;
- міжвідомчий контроль: здійснюваний органом міжгалузевої компетенції за дотриманням загальнообов'язкових правил у відповідній сфері (наприклад Державна аудиторська служба, податкові органи);
- надвідомчий контроль: здійснюваний органами загальної компетенції (Кабінет Міністрів, місцеві державні адміністрації) незалежно від відомчого підпорядкування об'єктів.

Для залізничного транспорту це включає контроль за техніко-технологічним станом рухомого складу, інфраструктури, якістю перевізного процесу, а також соціальні перевезення та безпеку. Міністерство інфраструктури України, Державна служба з безпеки на транспорті (Укртрансбезпека) контролюють дотримання правил безпеки руху, технічної справності інфраструктури та рухомого складу [3]. Такі перевірки спрямовані на запобігання аваріям і забезпечення надійності перевезень.

Інвестиційна та фінансова підтримка: держава може стимулювати розвиток галузей через дотації, державні інвестиції, пільгове кредитування, особливо для наукового і техніко-технологічного розвитку. Водночас недостатність такого фінансування є фактором деструктивного впливу.

Екологічний контроль, який виконує державна екологічна інспекція, здійснює нагляд за дотриманням природоохоронного законодавства, зокрема щодо викидів забруднюючих речовин, утилізації відходів і використання енергоносіїв [4].

Антимонопольний контроль виконує Антимонопольний комітет України, який контролює дотримання конкурентного законодавства, зокрема щодо тарифоутворення та надання транспортних послуг [5].

Президентський контроль здійснюваний безпосередньо або через спеціальні структури (наприклад Контрольне управління Адміністрації Президента), впливаючи на виконавчу, законодавчу та судову гілки влади.

Парламентський контроль виконує Верховна Рада України: постійне спостереження за діяльністю виконавчої влади, перевіряючи відповідність законодавству, доцільність і обґрунтованість діяльності.

Судовий контроль здійснюють органи судової влади для забезпечення законності та захисту прав. Судові органи забезпечують дотримання законності у сфері залізничних перевезень, розглядають спори між підприємствами та клієнтами, а також трудові конфлікти. Правоохоронні органи здійснюють розслідування в разі виявлення фактів корупції, зловживань чи порушення правил безпеки.

Прокурорський нагляд – специфічний вид контролю, спрямований на забезпечення дотримання законності.

Фінансовий контроль здійснюють за витрачанням коштів, достовірністю бухгалтерського обліку. Включає документальний і фактичний, а також внутрішньовідомчий і внутрішньогосподарський контроль.

Банківський контроль здійснює Національний банк України.

Податковий контроль включає, зокрема, камеральні перевірки податковими органами.

Видами державного контролю за часом і наслідками є:

- попередній контроль – перевірка правильності та доцільності рішення до його ухвалення;
- поточний (оперативний) контроль, здійснюваний у процесі виконання рішень, для виявлення та попередження недоліків;
- наступний контроль – перевірка виконання вимог після завершення діяльності, оцінювання досягнутого результату;
- обов'язковий контроль передбачений законодавством, як, наприклад, прокурорський нагляд;
- факультативний контроль, здійснюваний з ініціативи уповноваженої особи або індивіда, наприклад аудиторська перевірка;

- консультативний контроль – рішення мають рекомендаційний характер;
- заснований контроль – рішення є юридично обов'язковими.

Приклади світового досвіду показують різні моделі державного контролю залізничного транспорту: від повної державної власності та регулювання (Франція, Китай, Південна Корея, колишні країни СРСР) до змішаних моделей із залученням приватних компаній і субсидіюванням державою неприбуткових напрямів (Швеція, Канада). У Великій Британії навіть спостерігали повернення залізничних мереж під державний контроль через неефективність приватизації [43].

Другою формою зовнішнього контролю діяльності залізничних підприємств є ринковий контроль.

Ринковий контроль здійснюють через механізми конкуренції та попиту-пропозиції, що формують динамічне конкурентне середовище.

Види конкуренції:

- гіперконкуренція: загострена боротьба на світових і внутрішніх ринках, зумовлена цифровізацією економіки;
- внутрішньогалузева конкуренція: розвиток незалежних операторів на ринку вантажних і пасажирських перевезень, що є результатом реформування галузі:
- співконкуренція: взаємодія компаній, що обумовлена, наприклад, монопольним правом АТ «Укрзалізниця» на використання інфраструктури;
- п'ять сил Портера: конкурентне середовище формують нові конкуренти, товари-замінники, вплив постачальників, вплив покупців, інтенсивність конкуренції в галузі.

Види попиту-пропозиції:

- споживчий попит, який включає вимоги клієнтів щодо якості, ціни, часу доставлення, надійності, безпеки, комфорту і додаткового сервісу (онлайн-послуги, відстеження вантажу), є потужним фактором зовнішнього контролю;

- інвестиційний клімат, який базований на міжнародних рейтингах ведення бізнесу та боротьби з корупцією, а також поведінка іноземних інвесторів, є зовнішнім фінансовим контролем, що впливає на приплив капіталу.

Третьою формою зовнішнього контролю діяльності залізничних підприємств є суспільно-інституційний контроль, або громадський контроль.

Громадський контроль здійснюють профспілки, асоціації перевізників, споживчі організації та ЗМІ. Він спрямований на захист інтересів пасажирів, забезпечення належних умов праці працівників, а також формування суспільного тиску на підприємства щодо підвищення якості обслуговування [6].

Ця форма контролю відображає вплив громадських інститутів, соціальних норм і міжнародних стандартів, вона реалізується:

- через соціальне партнерство та діалог: взаємодія між державою, роботодавцями, найманими працівниками та громадськими організаціями (наприклад профспілками) є механізмом узгодження інтересів і забезпечення соціальної відповідальності. Цей діалог регульований законодавством (наприклад Законом України «Про соціальний діалог в Україні») і здійснюваний через відповідні інституції (наприклад Національну тристоронню соціально-економічну раду);
- корпоративна соціальна відповідальність (КСВ): очікування суспільства щодо етичної поведінки бізнесу, умов праці, екологічної безпеки та внеску в місцевий розвиток є формою суспільного контролю;
- екологічні вимоги: зростаюче значення збереження навколишнього середовища та екологічної безпеки змушує підприємства впроваджувати відповідні технології, стандарти;
- міжнародні стандарти якості: імплементація директив і регламентів Європейського Союзу (наприклад щодо якості та безпеки

залізничного транспорту) є значним джерелом зовнішнього контролю, що формує стандарти якості.

Четвертою формою зовнішнього контролю діяльності залізничних підприємств є технологічний контроль.

Хоча технологічний розвиток є переважно внутрішнім процесом, він продиктований зовнішніми вимогами і трендами, що робить його формою контролю ззовні. Це цифровізація – динамічний розвиток цифрових та інформаційно-комунікаційних технологій трансформує конкурентні умови, потребує впровадження нових бізнес-моделей, інформаційних систем, автоматизації процесів і підвищення компетентності персоналу; інноваційна конвергентність – необхідність інтеграції знань, технологій та інновацій для створення високотехнологічних продуктів і послуг є відповіддю на глобальні тенденції науково-технічного прогресу; вимоги світового ринку щодо технологій – для збереження конкурентоспромож-ності підприємства мають оновлювати матеріально-технічну базу відповідно до вимог світового ринку та міжнародного інноваційного досвіду.

П’ятою формою зовнішнього контролю діяльності залізничних підприємств є міжнародний контроль.

З огляду на інтеграцію України у світовий транспортний простір, діяльність залізничних підприємств контрольована також на міжнародному рівні:

- організація співробітництва залізниць (ОСЗ) координує взаємодію залізниць країн-учасниць і встановлює міжнародні стандарти [7];
- Європейський Союз здійснює контроль за виконанням Україною зобов’язань у рамках угоди про асоціацію, зокрема щодо адаптації транспортного законодавства до норм ЄС [8];
- міжнародна організація праці (МОП) контролює дотримання трудових стандартів.

Основними джерелами зовнішнього контролю є:

- законодавчі акти (Конституція України (1996), яка визначає принципи державного управління та підзвітності; Закон України «Про залізничний транспорт» (1996) [1]; Закон України «Про транспорт» (1994); Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» (2007) [9]):

■ нормативно-правові акти (Постанови Кабінету Міністрів України, Накази Міністерства інфраструктури, методичні документи Укртрансбезпеки та інших органів);

■ міжнародні документи (Угода про асоціацію між Україною та ЄС (2014); Регламенти і директиви Європейського Союзу у сфері транспорту; Стандарти ОСЗ (OSJD Annual Report, 2023) [7]);

■ інші джерела (Звіти Рахункової палати та Державної аудиторської служби; Судова практика; Аналітичні матеріали науковців і громадських організацій).

Система зовнішнього контролю в Україні загалом охоплює всі основні аспекти діяльності залізничних підприємств. Проте існують і проблеми: дублювання повноважень між різними контролюючими органами; недостатня прозорість процедур; корупційні ризики у сфері фінансового контролю; повільна імплементація міжнародних стандартів ЄС.

Для підвищення ефективності доцільно вдосконалити координацію між державними органами; запровадити цифрові інструменти моніторингу; посилити участь громадських організацій; активніше впроваджувати стандарти ЄС у сфері безпеки й управління.

Зовнішній контроль діяльності залізничних підприємств в Україні є комплексною системою, що включає державний, ринковий, громадський, технологічний і міжнародний нагляд. Джерелами такого контролю є національні закони, міжнародні угоди, нормативно-правові акти та судова практика.

Завдяки поєднанню різних форм контролю забезпечено:

- законність і прозорість господарської діяльності;
- дотримання правил технічної й екологічної безпеки;
- відповідність міжнародним стандартам;
- захист прав працівників і споживачів.

Зовнішній контроль є багатогранним і невпинним процесом, що формує умови функціонування підприємств залізничного транспорту і є рушійною силою їхнього розвитку. Він охоплює широкий спектр форм, включаючи державне регулювання, ринкову конкуренцію, суспільні та інституційні вимоги, а також технологічний прогрес.

Основними джерелами цього контролю є державні органи, міжнародні інституції, конкуренти, споживачі, постачальники, фінансові ринки, профспілки, громадянське суспільство та динамічні технологічні тренди.

Для забезпечення конкурентоспроможності в умовах радикальної трансформації бізнес-середовища українським підприємствам залізничного транспорту необхідно не лише адаптуватися до цих зовнішніх впливів, а й активно взаємодіяти з ними, впроваджуючи інновації, покращуючи якість послуг, розвиваючи інтелектуально-кадрові компетенції та вдосконалюючи систему корпоративного управління. Ефективне врахування та управління зовнішнім контролем є головним для сталого розвитку галузі та її інтеграції у світову транспортну систему.

Подальший розвиток системи контролю має бути спрямований на її оптимізацію, підвищення прозорості та інтеграцію в європейський простір.

8.2. Аудит облікової політики: підходи і методи

Залізничний транспорт є одним із базових секторів економіки України, що забезпечує перевезення вантажів і пасажирів, а також формує

значну частину державного та місцевих бюджетів через податкові надходження. Масштабність і багатогалузевість діяльності залізничних підприємств зумовлюють складність їхньої облікової системи. Вона охоплює не тільки класичні аспекти бухгалтерського обліку, а й елементи управлінського обліку, контролю витрат, нарахування амортизації, відображення інвестицій і державних дотацій. Саме тому облікова політика залізничних підприємств стає важливим інструментом управління та контролю, а аудит облікової політики - необхідною умовою забезпечення прозорості фінансової звітності й ефективності ухвалення рішень.

Проаналізуємо сутність аудиту облікової політики залізничних підприємств, визначимо основні підходи та методи його проведення, а також оцінімо їхню роль у забезпеченні фінансової стабільності та прозорості галузі.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (1999), облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовує підприємство для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [1]. Для залізничних підприємств облікова політика має особливе значення,:

- оскільки визначає порядок відображення в обліку довгострокових активів (рухомого складу, інфраструктури, обладнання);
- регламентує процедури нарахування амортизації та оцінювання ремонтних витрат;
- ураховує специфіку отримання державних субсидій і дотацій;
- впливає на формування собівартості транспортних послуг;
- забезпечує зіставність фінансової інформації з міжнародними стандартами (МСФЗ).

Формування облікової політики полягає у виборі одного варіанта з декількох альтернативних, встановлених Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), міжнародними

стандартами та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку. Це означає, що в обліковій політиці фіксують лише ті принципи і методи обліку й оцінювання, які передбачають декілька варіантів обліку на вибір підприємства або щодо яких є невизначеність. Наприклад, НП(С)БО 9 передбачає декілька варіантів методів оцінювання вибуття запасів, і саме вибраний метод зазначено в обліковій політиці. Не потрібно дублювати в наказі про облікову політику одноваріантні (імперативні) вимоги і норми НП(С)БО або МСБО, коли немає вибору з декількох варіантів. Підприємство не має права ігнорувати обов'язкові норми, оскільки вони є імперативними для застосування і діють «за умовчанням». Наприклад, для більшості підприємств створення резерву відпусток є обов'язковою процедурою, тому ця норма в наказі про облікову політику буде зайвою, за винятком суб'єктів мікропідприємництва та малих єдино податників групи 3, які можуть не створювати такі забезпечення. Серед допустимих варіантів потрібно вибрати той, який найповніше відображає специфіку господарської діяльності конкретного підприємства. До наказу про облікову політику необхідно заносити лише ті варіанти, якими підприємство керуватиметься у своїй повсякденній діяльності або припускає скористатися в найближчому майбутньому. Наприклад, підприємству, що не здійснює виробничої діяльності, не має сенсу встановлювати в обліковій політиці перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції.

Отже, правильна побудова облікової політики має безпосередній вплив на фінансові результати діяльності підприємства і довіру з боку держави, інвесторів і партнерів.

Аудит облікової політики спрямований на перевірку відповідності облікових принципів і методів чинному законодавству, національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) або Міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ), а також їх відповідності реальним умовам діяльності підприємства [2].

Основні завдання аудиту:

- оцінювання законності та обґрунтованості прийнятої облікової політики;
- аналіз правильності застосування методів оцінювання активів, зобов'язань і доходів;
- перевірка відповідності фінансової звітності вимогам прозорості та достовірності;
- виявлення ризиків викривлення фінансових результатів;
- надання рекомендацій з удосконалення облікової політики.

Для залізничних підприємств аудит має ще й стратегічне значення, адже допомагає своєчасно виявити неефективні методи обліку витрат і оптимізувати систему управління фінансами.

Існує чотири підходи щодо аудиту облікової політики.

1. Нормативно-правовий підхід, базований на перевірці відповідності облікової політики чинному законодавству, національним і міжнародним стандартам. В АТ «Укрзалізниця» це:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1];
- П(С)БО, затверджені Міністерством фінансів;
- МСФЗ, які застосовують для підготовки консолідованої звітності АТ «Укрзалізниця» [3].

2. Ризико-орієнтований підхід, що передбачає ідентифікацію ділянок облікової політики, найбільш схильних до ризиків (наприклад оцінювання основних засобів, визнання доходів, розподіл дотацій), і концентрацію аудиторських процедур саме на них [4].

3. Функціональний підхід, що розглядає облікову політику як частину загальної системи управління підприємством. Тут аудитори оцінюють не лише технічну правильність обліку, а й те, наскільки політика сприяє досягненню стратегічних цілей залізничного підприємства.

4. Порівняльний підхід, застосовуваний у випадках, коли необхідно зіставити облікову політику підприємства з кращими міжнародними практиками, що важливо для інтеграції в європейський транспортний простір [5].

Основними методами аудиту облікової політики є:

- документальний аналіз, суть якого полягає в перевірці наказу про облікову політику, внутрішніх регламентів, бухгалтерських проводок. Аудитор визначає, чи відповідають методи нарахування амортизації, оцінювання запасів, визнання доходів вибраним стандартам;
- аналітичні процедури, які полягають у порівнянні фінансових показників за кілька років, зіставленні фактичних даних із плановими, аналізі коефіцієнтів рентабельності та витрат. Це дає змогу виявити аномалії та потенційні викривлення у звітності [6];
- тестування системи внутрішнього контролю, що містить оцінювання того, наскільки ефективно працює система внутрішнього облікового контролю на підприємстві: розмежування повноважень, контроль за доступом до облікових даних, своєчасність інвентаризацій;
- порівняльний аналіз, якій зіставляє облікову політику підприємства з аналогічними підприємствами галузі або міжнародними стандартами;
- інтерв'ювання та опитування персоналу - бесіди з бухгалтерами, фінансистами та керівниками підрозділів для з'ясування практики застосування облікової політики.

Аудит облікової політики залізничних підприємств містить низку специфічних рис:

- масштабність активів (значна частина облікової політики пов'язана з управлінням основними засобами (локомотиви, вагони, колії));
- урегульованість тарифів (особливості обліку доходів пов'язані з тарифною політикою, яку визначає держава);

- соціальна спрямованість (підприємства отримують державні дотації, які потрібно правильно відображати в обліку);
- необхідність використання МСФЗ (АТ «Укрзалізниця» як велике підприємство зобов'язане формувати консолідовану звітність за міжнародними стандартами, що потребує адаптації облікової політики).

Попри сформовану систему аудиту, існують проблеми: невідповідність між національними стандартами (П(С)БО) і вимогами МСФЗ; нестача кваліфікованих кадрів у сфері транспортного аудиту; ризики маніпулювання обліковими даними з метою зниження податкового навантаження; недостатній рівень автоматизації облікових процесів у деяких підрозділах.

Але є і переваги: впровадження цифрових систем аудиту (ERP-систем, Big Data, AI-аналізу); посилення контролю за використанням дотацій і державних інвестицій; гармонізація національного законодавства з нормами ЄС; розвиток незалежного аудиту у сфері транспорту.

Аудит облікової політики залізничних підприємств є важливим інструментом підвищення прозорості та ефективності їхньої діяльності. Він поєднує нормативно-правову перевірку, ризик-орієнтований аналіз і оцінювання практичного застосування облікових процедур.

Правильно організований аудит дає змогу забезпечити достовірність фінансової звітності; знизити ризики фінансових порушень; підвищити ефективність управлінських рішень; сприяти інтеграції в міжнародний транспортний простір.

Для подальшого розвитку системи аудиту необхідно вдосконалити нормативну базу, розвивати цифровізацію аудиторських процесів і гармонізувати облікову політику з міжнародними стандартами.

8.3. Взаємодія підприємств із контролюючими органами

Залізничний транспорт є основною складовою транспортної системи України, яка забезпечує понад 80 % вантажних і значну частину

пасажирських перевезень. Масштаби діяльності, соціальна значущість і стратегічне значення залізниць зумовлюють необхідність постійного державного нагляду та контролю.

Взаємодія залізничних підприємств із контролюючими органами сформована в умовах багаторівневої регуляторної системи, яка охоплює фінансову, технічну, екологічну, безпекову та соціальну сфери. Від ефективності такої взаємодії залежить не лише економічна стабільність підприємств, а і безпека пасажирів, екологічна ситуація та міжнародний імідж України. Запорукою успішної взаємодії є чітке розуміння типів перевірок, підстав для їх проведення та прав суб'єктів господарювання під час таких заходів. Важливість правильного юридичного захисту під час перевірок підтверджена тим, що за останні роки значна кількість оскаржених у судах перевірок (до 90 %) визнані незаконними, а застосовані санкції скасовані.

Розберемо механізми та форми взаємодії залізничних підприємств із контролюючими органами, окреслимо основні проблеми та перспективи її вдосконалення.

Залізничні підприємства України взаємодіють із низкою контролюючих органів, кожен із яких виконує специфічні функції:

- Міністерство інфраструктури України (МІУ) – визначає державну політику у сфері транспорту, затверджує нормативно-правові акти, координує діяльність підпорядкованих структур [1];
- Державна служба України з безпеки на транспорті (Укртрансбезпека) контролює дотримання правил безпеки руху, технічного стану рухомого складу та інфраструктури, ліцензування транспортних послуг [2];
- Державна аудиторська служба та Рахункова палата – здійснюють фінансовий контроль за використанням державних коштів і дотацій у залізничній галузі [3];

- податкові органи – контролюють правильність обліку та сплати податків і зборів;
- Державна екологічна інспекція – перевіряє дотримання природоохоронного законодавства, зокрема щодо утилізації відходів і викидів [4];
- Антимонопольний комітет України (АМКУ) – контролює питання тарифоутворення та дотримання конкурентного законодавства на ринку транспортних послуг [5];
- судові та правоохоронні органи – забезпечують законність і притягнення до відповідальності в разі порушень.

Отже, залізничні підприємства перебувають у постійному полі взаємодії з контролюючими органами, що формує складну систему регуляторних відносин.

Існують різні форми взаємодії залізничних підприємств і контролюючих органів:

- планові та позапланові перевірки. Відповідно до Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» (2007), перевірки можуть бути плановими (за річними планами) і позаплановими (за фактами порушень чи зверненнями громадян) [6]. Для залізничних підприємств це найпоширеніша форма взаємодії;
- ліцензування та сертифікація. Діяльність у сфері перевезень підлягає ліцензуванню, а технічний стан вагонів і локомотивів – обов’язковій сертифікації. Тут взаємодія відбувається у формі подання документів, проходження перевірок і підтвердження відповідності стандартам;
- фінансова та податкова звітність. Щоквартальну та річну фінансову звітність АТ «Укрзалізниця» подають до державних органів і перевіряють щодо достовірності та законності відображених операцій [3];

- екологічний моніторинг. Залізничні підприємства зобов’язані вести звітність про обсяги викидів, утилізацію відходів і дотримання природоохоронних заходів. Держекоінспекція проводить планові перевірки та екологічні аудити [4];
- судові та антимонопольні процедури. У випадках тарифних спорів чи звинувачень у зловживанні монопольним становищем залізничні підприємства взаємодіють з АМКУ та судами.

Є позитивні і негативні аспекти взаємодії з контролюючими органами.

Позитивні – це:

- забезпечення прозорості – контроль стимулює підприємства до підвищення дисципліни у веденні обліку та звітності;
- зниження ризиків аварійності – технічні перевірки сприяють підвищенню безпеки руху;
- міжнародна інтеграція – контроль за впровадженням стандартів ЄС сприяє адаптації українських залізниць до європейських норм [7]; захист прав споживачів – громадський і антимонопольний контроль гарантує дотримання соціальних стандартів.

Негативні – це:

■ надмірна кількість перевірок і дублювання функцій різних органів;

■ корупційні ризики в разі проходження сертифікацій і ліцензійних процедур;

■ бюрократичне навантаження через необхідність підготовки великого обсягу документів;

■ недостатня координація між різними контролюючими органами, що створює правову невизначеність.

Для підвищення ефективності взаємодії залізничних підприємств із контролюючими органами доцільно:

- запровадити цифровізацію перевірок і документообігу, щоб мінімізувати бюрократію;

- удосконалити координацію між органами контролю та уникнути дублювання функцій;
- гармонізувати національне законодавство з нормами ЄС у сфері транспорту;
- посилити громадський контроль через створення незалежних спостережних рад при підприємствах;
- впровадити ризик-орієнтований підхід для перевірок, що дасть змогу зосередити увагу на найбільш проблемних ділянках діяльності.

Для оптимізації взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств в Україні важливо дослідити європейський досвід. Система державного фінансового контролю ЄС складається з незалежного аудиторського органу - Рахункової палати, Управління з питань запобігання зловживанням і шахрайству (OLAF) і внутрішнього контролю в інституціях ЄС. Рахункова палата ЄС є зовнішнім органом фінансового контролю, яка взаємодіє з національними органами влади та установами. Вона має право запитувати будь-яку необхідну інформацію від інституцій та органів ЄС, організацій, що отримують платежі з європейського бюджету, або національних аудиторських установ. Рахункова палата звітує про порушення у використанні коштів ЄС і передає випадки ймовірного шахрайства до OLAF. Вона проводить аудит у державах-членах, співпрацюючи з національними аудиторськими установами. Крім того, Рахункова палата має право отримувати доступ до всієї необхідної інформації та IT-систем від органів, що адмініструють доходи або видатки, і державних підприємств як одержувачів бюджетних коштів.

Для вступу країни до Європейського Союзу головною вимогою є прийняття положень Acquis communautaire, що включає створення інституційно, операційно та фінансово незалежного органу зовнішнього аудиту, який застосовує стандарти Міжнародної організації вищих органів

фінансового контролю (INTOSAI) і звітує перед парламентом про використання ресурсів державного сектору. Також необхідно забезпечити імплементацію державного внутрішнього фінансового контролю у всіх сферах державного сектора, при цьому орган внутрішнього фінансового контролю має бути функціонально незалежним. У більшості країн ЄС внутрішній фінансовий контроль державних підприємств забезпечений спеціалізованими відділами в рамках Міністерств та інших державних установ. Взаємодія вищих органів фінансового контролю з внутрішніми має високий рівень координації та впровадження інноваційних підходів для підвищення ефективності. Органи внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю мають право отримувати документи, звіти та іншу інформацію від органів державної влади і підконтрольних суб'єктів.

Взаємодія залізничних підприємств із контролюючими органами є необхідною умовою їхньої ефективної діяльності та безпечного функціонування. Вона охоплює різні форми – від перевірок і ліцензування до екологічного моніторингу та судових процедур.

Налагоджена система контролю дає змогу забезпечувати законність і прозорість фінансово-господарських операцій; підтримувати високий рівень безпеки руху; захищати інтереси держави, працівників і споживачів. Водночас актуальними залишаються проблеми дублювання функцій, корупційних ризиків і бюрократичного навантаження. Їх вирішення можливе через цифровізацію процесів, координацію між контролюючими органами та впровадження європейських стандартів.

Наприклад, механізм «Єдине вікно» уже зараз демонструє переваги в оптимізації взаємодії з митними органами, забезпечуючи прозорий та ефективний обмін інформацією. «Єдине вікно» – це механізм взаємодії декларантів, їхніх представників, інших заінтересованих осіб, а також уповноважених ними осіб із державними органами, установами та організаціями, митними органами. Цей механізм спрямований на

здійснення дозвільних або контрольних функцій із переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України. Проте досвід Європейського Союзу у сфері фінансового контролю показує, що досягнення високого рівня взаємодії та уникнення дублювання потребує фундаментальних змін.

Для України, у контексті євроінтеграції, це означає не лише удосконалення законодавчої бази Рахункової палати та Державної аудиторської служби, а і чітке розмежування їхніх компетенцій і повноважень, а також впровадження процедур для ефективної співпраці. Створення єдиної інформаційної системи, що надаватиме доступ до обробленої інформації з попередніх перевірок, є важливим кроком для уникнення дублювання і забезпечення скоординованого та ефективного фінансового контролю. Впровадження цих змін є важливим для підвищення ефективності державного контролю та підтримки сталого розвитку бізнесу в Україні.

Запитання для самоконтролю

1. Які основні форми та джерела зовнішнього контролю застосовують для діяльності залізничних підприємств?
2. У чому полягає мета і завдання зовнішнього аудиту підприємств залізничного транспорту?
3. Які існують підходи і методи аудиту облікової політики залізничних підприємств?
4. Як організована взаємодія підприємства з контролюючими та наглядовими органами? Які принципи її ефективності?
5. Які наслідки може мати недотримання вимог зовнішнього контролю для фінансової стабільності та репутації залізничного підприємства?

9. ЦИФРОВІ ТЕХНОЛОГІЇ В ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛІ НА ЗАЛІЗНИЧНОМУ ТРАНСПОРТІ

Технології не замінюють облік – вони розкривають його справжні можливості.

9.1. Сучасні IT-рішення для обліку на залізничних підприємствах

Використання IT-рішень дає змогу автоматизувати облікові процеси, підвищити точність і достовірність даних, скоротити час на опрацювання інформації та забезпечити оперативність управлінських рішень. Для залізничного транспорту це особливо важливо, адже для його діяльність характерні великі кількість підрозділів, складна структура виробничих і фінансових операцій, значні обсяги документообігу.

Застосування сучасних інформаційних технологій сприяє інтеграції бухгалтерського, матеріального, кадрового та виробничого обліку в єдиному інформаційному середовищі. Це забезпечує прозорість господарських процесів, своєчасний контроль витрат і підвищення ефективності використання ресурсів.

На залізничному транспорті України для автоматизації обліку широко використовують інформаційну систему АСБО «ФОБОС» (рис. 9.1).

Ця система розроблена спеціально для потреб залізничної галузі та забезпечує комплексне ведення бухгалтерського та управлінського обліку. АСБО «ФОБОС» допомагає контролювати рух господарських засобів, розрахунки з постачальниками і підрядниками, а також формувати необхідну фінансову звітність відповідно до чинних нормативних вимог [57]. Використання системи АСБО «ФОБОС» сприяє підвищенню точності

облікових даних, зменшенню трудомісткості облікових процедур та ефективному управлінню фінансово-господарською діяльністю залізничних підприємств.

Рис. 9.1. Дані, які можна отримати завдяки функціонуванню АСБО «ФОБОС»

АСБО «ФОБОС» призначений для забезпечення ефективного контролю за фінансуванням господарських потреб структурних підрозділів АТ «Укрзалізниця» (рис. 9.2). Його функціонування передбачає формування реєстрів, оперативного плану та реєстрацію заявок на фінансування з подальшим звірянням із банківськими операціями.

Оперативний план формують на рівні філії на підставі даних реєстрів за відповідний місяць. Заявки створюють і корегують безпосередньо підрозділи, які підпорядковані відповідним службам і мають доступ до зведених даних за затвердженими заявками.

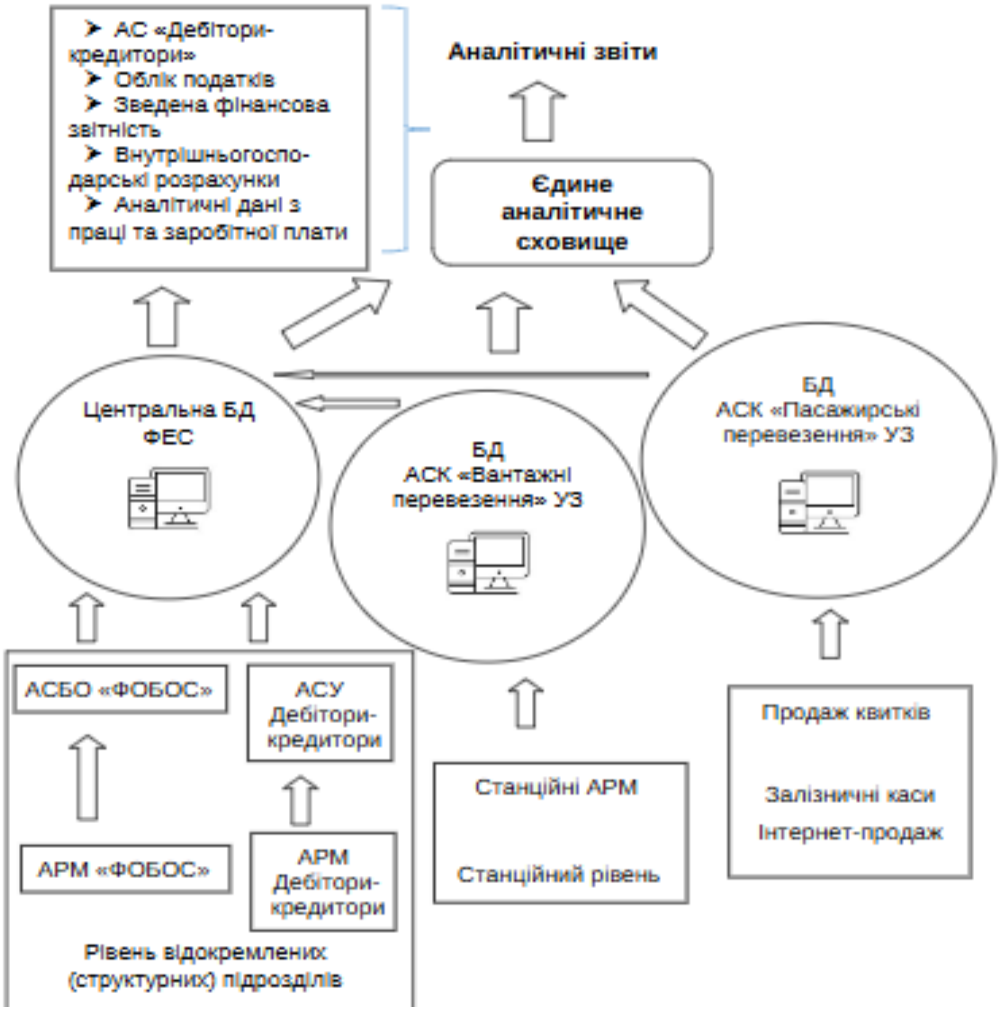

Рис. 9.2. Побудова єдиної бази даних фінансово-економічних показників (у частині розрахункових операцій) АТ «УЗ» [53]

Підрозділи, підпорядковані філіям або безпосередньо АТ «Укрзалізниця», наділені правом формування оперативного плану, що забезпечує централізований і прозорий механізм управління фінансовими потоками. У загальному випадку заявка після створення має пройти затвердження на рівнях служби, філії та Казначейства. Для проходження кожного рівня контролю заявка має бути прийнята на ньому, за необхідності відкорегована, її сума підтверджена та передана на вищий рівень [60].

У випадках підрозділів підпорядкування філії або АТ «Укрзалізниця» заявки відразу передають на рівень, якому вони підпорядковані.

Після проходження всіх рівнів контролю на рівні Казначейства формують інформацію для передавання в Корпоративну систему «Клієнт-Банк» (КСКБ). За допомогою КСКБ створюють платіжні доручення підрозділів, що подавали заявки на фінансування. Кожен підрозділ через власну систему «Клієнт-Банк» (СКБ) перевіряє та підтверджує виконання платіжного доручення банком. Після здійснення платежу підрозділ отримує відповідне повідомлення в банківській виписці. На основі отриманої виписки в модулі «Кошти (Банк)» звіряють заявки із фактично проведеними платежами. За результатами успішного звіряння в кожній заявці фіксують відмітку про виконання та зазначають фактичну суму оплати. Саме цю суму враховують для формування підсумкових показників виконання по підрозділу і статті фінансування за відповідний місяць.

Отже, на підставі даних реєстрів, оперативного плану та фактичних сум виконання на кожному контролюючому рівні забезпечена можливість ухвалення рішень про затвердження або відхилення нових заявок. Реєстри та заявки на централізоване фінансування зберігають на єдиному сервері, що забезпечує цілісність даних, спрощує їх обробку та дає змогу оперативно відстежувати проходження підтверджень на всіх рівнях управління – від підрозділу до центральних фінансових структур.

Для кожного рівня організаційної структури передбачено відповідні права доступу для перегляду або редагування інформації, що підвищує ефективність контролю і прозорість фінансових процесів.

Різниця між заповненням реєстрів і заявок полягає в такому:

● реєстри формують станом на перше число кожного місяця, вони мають колонки для введення суми підтвердження плану і суми його корегування. Ці колонки розміщені після колонок сум, що зазначені на всіх рівнях структури УЗ. Суми плану та його корегування доступні для редагування лише уповноваженим для цього департаментам;

● заявки формують станом на будь-яке число місяця, вони мають колонки, що відображають суму виконання і плану. Ці колонки розміщені після колонок сум, що зазначені на всіх рівнях структури УЗ. Сума виконання складається з суми всіх заявок із початку місяця, а сума плану сформована на підставі даних реєстрів;

● у головному меню вікна формування реєстрів після кнопки створення нового реєстру міститься кнопка створення заявки на підставі даних поточного реєстру.

Функції кнопок головного меню управління даними у вищеописаних вікнах видають у підказках із наведенням вказівника миші на них.

Для зручності користувачів система передбачає візуальне розмежування рівнів введення і редагування даних: колонки реєстрів позначені світло-рожевим кольором, а колонки заявок – світло-зеленим. Заявки відображені чорним шрифтом, тоді як підсумкові рядки виділено синім. Сумарні показники формують послідовно: спочатку за підприємством, потім за службою, філією, окремими розрядами статей фінансування та, зрештою, всіма поданими заявками в цілому. Праворуч від переліку заявок розміщено стовпець із детальними даними про ту заявку, на якій у поточний момент встановлено курсор користувача.

У верхній частині вікна розмішені кнопки управління заявками. Функції кнопок виведені в підказках із наведенням на них вказівника миші. Після кнопок розміщена інформація про період завантажених реєстрів, номер його додатка або заявок.

У правому верхньому куті вікна розміщена робоча дата – дата, якою, за замовчуванням, створюють заявки. Значення робочої дати не може виходити за межі періоду.

Заявки створюють і редагують лише на рівні підприємства. У них вказують такі реквізити:

1) статтю фінансування;

2) суму заявки;

3) банківські реквізити підприємства заявника (ЄДРПОУ, назва, МФО банку, назва банку, розрахунковий рахунок);

4) банківські реквізити отримувача коштів (ЄДРПОУ, назва, МФО банку, назва банку, розрахунковий рахунок);

5) зміст операції (призначення платежу) [58].

Наступним пунктом є функція отримання залишку. Залишки для реєстрів і заявок визначають у межах місяця, але вони мають відмінності розрахунку. Залишок для реєстрів – це різниця між сумою оперативного плану та сумою реєстрів за відповідною статтею.

Для заявок – це різниця між сумою реєстрів і сумою заявок за відповідним клієнтом і статтею. Після формування та підтвердження всіх заявок на рівні підприємства їх необхідно передати на рівень служби. На рівнях служби, НФ, ЦФ Казначейства заявки можуть бути лише підтверджені або змінені їхні суми.

Заявки доступні для перегляду на рівнях, у підпорядкування яких вони входять. Наприклад:

1) підприємство має доступ лише до власних заявок;

2) служба – до всіх заявок підприємств, які в неї входять;

3) НФ – до всіх заявок служб, які в неї входять;

4) ЦФ – до всіх заявок.

Незважаючи на це, заявки можуть бути підтверджені або відкореговані за сумою лише за наявності їх на відповідному рівні. Для цього існує функція встановлення ознак приймання з нижнього рівня та передавання на верхній. Функцію викликають кнопкою зі стрілочками вгору і вниз у головному меню вікна. Наприклад:

1) зі створенням заявки на рівні підприємства встановлюють ознаку приймання її на поточному підприємстві. Після введення всіх заявок за допомогою меню передають всі заявки на рівень служби, для цього встановлена відповідна ознака;

2) для початку обробки заявок на рівні служби їх необхідно прийняти і після завершення обробки передати на рівень НФ;

3) такий порядок проходження необхідно виконувати на всіх рівнях.

Приймання з нижнього рівня доступний за умови наявності ознаки передавання з нижнього рівня, а передавання на верхній рівень доступне лише після приймання з нижнього рівня. Разом із тим існують функції відкликання з верхнього рівня та повернення на нижній рівень.

Відкликання з верхнього рівня доступне лише для заявок, які ще не були прийняті на верхньому рівні. Повернення на нижній рівень доступне лише для заявок, які ще не були передані на верхній рівень.

У вікні перегляду відображені колонки з сумою заявки, сумою виконання за місяць і сумою плану на місяць. Якщо сума суми заявки та суми виконання перевищують суму плану, їх позначають червоним кольором. Оскільки план фінансування сформований на рівні філій, то вказана індикація відбувається лише на рівнях філій і Казначейства.

Можливі позаштатні ситуації:

● з інтенсивним навантаженням серверу можлива видача повідомлень про помилки збереження даних – повторити спробу через деякий час. За частого виникнення такої ситуації звернутися до інженерів супроводу або до розробників;

● не відображені очікувані дані – перевірити налаштування їх відбору, повторно ознайомитися з керівництвом користувача, звернутися до інженерів супроводу;

● дані, що відображені, не доступні для редагування – перевірити стан даних (перебування їх на рівні, доступному поточному користувачеві), повторно ознайомитися з керівництвом користувача, звернутися до інженерів супроводу.

Модуль «Централізоване Фінансування» реалізовано як складову частину АСБО «Фобос» із використанням НДІ структурних підрозділів і загальносистемних класифікаторів.

Апаратні ресурси мають відповідати вимогам для використання АСБО «Фобос».

Перед впровадженням необхідно підготувати нормативно-довідкову інформацію опису модуля та налаштувати сервер застосувань інформаційного забезпечення.

Отже, впровадження сучасних інформаційних технологій, зокрема АСБО «ФОБОС», є важливим напрямом підвищення ефективності облікової роботи на залізничному транспорті.

Завдяки автоматизації облікових процесів, інтеграції різних видів обліку та забезпеченню оперативного доступу до даних система сприяє підвищенню якості управлінських рішень, прозорості фінансових операцій і раціональному використанню ресурсів.

Отже, цифровізація обліку стає необхідною умовою стабільного розвитку та конкурентоспроможності залізничного транспорту в сучасному економічному середовищі.

9.2. Електронні системи внутрішнього контролю

У сучасних умовах функціонування будь-якого масштабного підприємства, особливо в критично важливих галузях, таких як залізничний транспорт, ефективність і надійність діяльності залежать від міцної системи внутрішнього контролю. АТ «Укрзалізниця», будучи юридичною особою, утвореною відповідно до законодавства України, має на меті задоволення потреб держави, юридичних і фізичних осіб у безпечних і якісних залізничних перевезеннях. АТ «Укрзалізниця» є однією з найбільших державних компаній України, що забезпечує перевезення вантажів і пасажирів. Досягнення цієї мети неможливе без всебічного контролю, що охоплює не лише фінансові та облікові аспекти, а і технологічні процеси, безпеку руху і технічний стан інфраструктури.

Масштабність діяльності компанії потребує впровадження сучасних систем управління та внутрішнього контролю. Електронні системи внутрішнього контролю (ЕСВК) дають змогу автоматизувати процеси моніторингу, підвищити прозорість фінансових та операційних операцій, знизити ризики корупції та неефективного використання ресурсів [53].

Електронні системи внутрішнього контролю відіграють головну роль у підвищенні ефективності, точності та оперативності контрольних процедур. Вони допомагають автоматизувати процеси збору, обробки та аналізу даних, що є критично важливим для великих і розгалужених структур.

Проаналізуємо впровадження та функціонування електронних систем внутрішнього контролю на АТ «Укрзалізниця», спробуємо окреслити проблемні аспекти і перспективи розвитку цього питання.

Внутрішній контроль – це система процедур, яка спрямована на забезпечення достовірності фінансової інформації, дотримання законодавства, ефективність використання ресурсів і мінімізацію ризиків.

Електронні системи внутрішнього контролю включають:

- автоматизовані бухгалтерські системи (SAP, Oracle, 1C), які фіксують фінансові операції в режимі реального часу;
- системи контролю закупівель (Prozorro, внутрішні модулі моніторингу договорів);
- системи управління ризиками та аудитом (електронні бази внутрішніх аудитів, системи оцінювання ризиків);
- системи управління персоналом (електронні кадрові обліки, модулі контролю робочого часу, HR-аналітика);
- системи контролю перевезень (електронний документообіг у вантажних і пасажирських перевезеннях, GPS-моніторинг рухомого складу).

Внутрішній контроль, як система, реалізована керівництвом підприємства, призначений для забезпечення ефективності операцій, достовірності фінансової звітності та дотримання законодавства. У контексті сучасного комп'ютерного середовища цілі внутрішнього

контролю суттєво розширюють і модернізують завдяки застосуванню інформаційних технологій.

Протягом останніх років АТ «Укрзалізниця» активно модернізує свої процеси. Основними напрямами є:

- фінансовий контроль, а саме у 2021 р. розпочато проєкт переходу на ERP-систему SAP, яка допомагає контролювати витрати і доходи в єдиній базі [3]. Це забезпечує прозорість фінансових потоків і можливість автоматичного аудиту;
- закупівлі та прозорість, що означає, що всі державні закупівлі здійснюють через систему Prozorro, що зменшує корупційні ризики та допомагає контролювати укладені контракти;
- управління ризиками, що включає те, що у 2022 р. АТ «Укрзалізниця» впровадила внутрішній модуль електронного моніторингу ризиків у закупівлях і фінансових операціях [4];
- цифровізація перевезень, що означає, що у сфері вантажних перевезень використовують систему e-Consignment Note (е-накладна), яка автоматизує контроль вантажопотоків. Це підвищує точність і швидкість обліку;
- кадрові процеси – частково впроваджені електронні особові справи працівників і контроль робочого часу через автоматизовані системи [5].

Попри позитивні результати, існують і проблеми:

- фрагментарність систем, а саме багато електронних систем працюють окремо, що ускладнює інтеграцію та централізований контроль;
- людський фактор, що означає, що навіть у разі цифровізації частина даних може бути введена вручну, що створює ризики маніпуляцій;
- кадровий дефіцит означає, що не всі працівники мають достатню підготовку для роботи з сучасними IT-системами;
- фінансування – це великі витрати на впровадження та підтримку складних ERP-систем, що обмежує темпи розвитку; кібербезпека, а саме в

умовах війни АТ «Укрзалізниця» зазнає значних кібератак, що потребує особливої уваги до захисту даних [6].

Подальший розвиток електронних систем внутрішнього контролю на АТ «УЗ» передбачає:

- інтеграцію різних модулів у єдину інформаційну платформу;
- розвиток системи електронного внутрішнього аудиту з використанням технологій Big Data і штучного інтелекту;
- удосконалення контролю за виконанням інвестиційних проєктів;
- автоматизацію контролю за персоналом (електронні лікарняні, система оцінювання ефективності роботи);
- підвищення рівня кіберзахисту через впровадження сучасних технологій шифрування та багаторівневої автентифікації [55].

Колійне господарство є однією з основних галузей залізничного транспорту, що потребує постійного і систематичного контролю для забезпечення безперебійної та безпечної роботи залізниць.

Впровадження машин і механізмів, а також автоматизованих систем управління має вирішальне значення для підвищення ефективності колійного господарства (рис. 9.3).

Рис. 9.3. Технологія організації електронного документообігу вантажних перевезень

Основними електронними системами внутрішнього контролю в колійному господарстві є колієвимірювальні вагони та візки. Ці спеціалізовані засоби використовують для систематичного контролю стану колії. Вони забезпечують вимірювання та реєстрацію на стрічці геометричних параметрів рейкової колії, таких як взаємне положення рейкових ниток за рівнем, шириною колії, горизонтальні та вертикальні поштовхи, а також розташування рейкових ниток у горизонтальній площині. Це дає змогу не тільки виявляти наявні несправності, а й планувати попереджувальні роботи. Завдяки таким вагонам колію перевіряють зі швидкістю до 100 км/год. Дефектоскопні вагони та візки призначені для своєчасного виявлення дефектів у рейках, які лежать у колії, застосовують електромагнітні та ультразвукові дефектоскопи, як знімні (монтовані на візках і переміщувані вручну), так і у складі дефектоскопних вагонів. Ультразвуковий метод допомагає контролювати зварні стики та деталі стрілочних переводів. *Технічні паспорти дистанцій колії в електронному вигляді*: кожна дистанція колії веде технічний паспорт, який є основним документом, що відображає відомості про межі колійних підрозділів, негабаритні місця, плани та профілі колії, характеристики рейок, шпал, баласту, скріплень, стрілочних переводів, переїздів, земляного полотна та інших споруд. Паспорт можна складати як у ручному, так і електронному вигляді, що значно спрощує аналіз і планування ремонтних робіт. Рейко-шпало-баластову карту також готують як окремий документ разом із технічним паспортом; рейкові кола (РК) і пристрої СЦБ (сигналізація, централізація, блокування) (рис. 9.4).

На лініях з автоблокуванням та електротягою рейкові нитки використовують як струмопровідні ланки, а також для автоматичного контролю вільного або зайнятого стану ділянок колії та цілісності рейкових ниток. Завдяки цим системам передають кодові сигнали на локомотив і між сигнальними установками. Електрична ізоляція колійного інструменту,

візків і знімних дрезин є обов'язковою, щоб не замикати рейкові кола. У разі розриву рейкової колії встановлюють тимчасові перемички із гнучкого тросу.

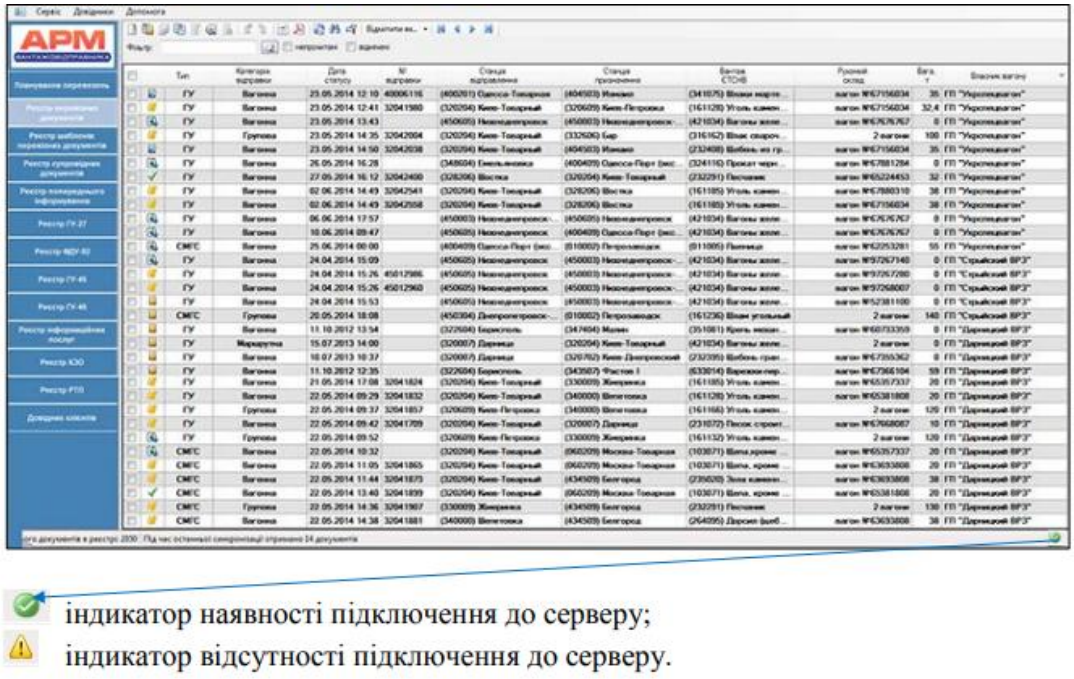

Рис. 9.4. Реєстр перевізних документів

Автоматизовані засоби оповіщення. Під час проведення колійних робіт на станціях і перегонах, особливо за умов недостатньої видимості, застосування автоматичних засобів оповіщення працівників про наближення поїзда є обов’язковим для підвищення безпеки.

Машинізація та механізація. Сучасні колійні машини, такі як виправно-підбивально-рихтувальні машини (ВПР, ВПРС, ВПО) і рихтувальні машини (Р-2000, ПРБ), обладнані автоматизованими пристроями, що забезпечують точне виправлення та рихтування колії. Це дає змогу виконувати роботи з високою продуктивністю і якістю, що є важливим елементом операційного контролю. Ці електронні та автоматизовані системи є невід'ємною частиною внутрішнього контролю, забезпечуючи моніторинг стану колії, своєчасне виявлення дефектів та

ефективне виконання робіт, що безпосередньо впливає на безпеку і ефективність руху поїздів.

Безпека руху є одним із основних завдань АТ «Укрзалізниця», і управління цією безпекою здійснюване відповідно до нормативно-правових актів України та міжнародних угод. Голова правління та члени правління АТ «Укрзалізниця» демонструють лідерство і відданість розробленню, впровадженню, підтримці та постійному вдосконаленню Системи управління безпекою руху (СУБР УЗ).

Електронні системи є фундаментальною опорою цієї політики. Електронні системи та їхня роль у СУБР УЗ: забезпечення ефективності СУБР УЗ через управління ризиками; СУБР УЗ функціонує завдяки ідентифікації, оцінюванню, аналізу, зменшенню/усуненню, моніторингу та контролю ризиків виникнення небезпечних подій. Сучасні інформаційні системи допомагають збирати дані про інциденти, аналізувати їхні причини та прогнозувати потенційні загрози. Це дає змогу перейти від реагуючого до проактивного управління ризиками.

Інтеграція вимог СУБР УЗ у бізнес-процеси. Електронні системи допомагають інтегрувати вимоги безпеки руху в усі бізнес-процеси АТ «Укрзалізниця». Це означає, що стандарти і процедури безпеки не існують окремо, а вбудовані в повсякденну роботу, підтримувані відповідним програмним забезпеченням та інформаційними потоками.

Систематичний контроль і моніторинг технічного стану рухомого складу та об’єктів інфраструктури. Одним із завдань політики безпеки руху є забезпечення систематичного контролю та моніторингу технічного стану рухомого складу та об’єктів інфраструктури. Це завдання тісно пов'язане з використанням електронних діагностичних систем, датчиків, систем моніторингу GPS/ГЛОНАСС, які збирають дані про стан обладнання, його навантаження, швидкість та інші параметри в реальному часі.

Впровадження та застосування передових технологій. Політика безпеки руху передбачає впровадження та застосування передових технологій на рухомому складі та об’єктах інфраструктури, які сприяють підвищенню рівня безпеки руху. Це включає інтелектуальні системи управління потягами, автоматизовані системи діагностики та ремонту, системи попередження зіткнень тощо.

Забезпечення відкритості інформації про діяльність, пов’язану із забезпеченням безпеки руху. Електронні системи можуть забезпечити відкритість і доступність інформації про діяльність, пов'язану з безпекою руху. Це дає змогу як внутрішнім зацікавленим сторонам, так і зовнішнім регуляторам отримувати актуальні дані, сприяючи прозорості та довірі.

Оцінювання СУБР УЗ шляхом моніторингу, внутрішнього аудиту та контролю. Політика безпеки руху прямо вказує на оцінювання системи управління безпекою руху через її моніторинг, внутрішній аудит і контроль із боку голови правління та/або членів правління АТ «Укрзалізниця».

Електронні системи аудиту допомагають ефективно проводити такі перевірки, використовуючи автоматизовані процедури тестування, аналіз даних і формування звітів. Отже, електронні системи не просто підтримують СУБР УЗ, а є її невід'ємним фундаментом, дозволяючи АТ «Укрзалізниця» реалізовувати свої зобов'язання щодо безпеки руху на сучасному рівні [35].

Електронні системи внутрішнього контролю стали основним інструментом підвищення прозорості та ефективності управління АТ «Укрзалізниця». Хоча існують проблеми з інтеграцією, фінансуванням і кадровим забезпеченням, загальна динаміка свідчить про поступове наближення компанії до міжнародних стандартів корпоративного управління.

Подальша модернізація та розвиток цих систем, зокрема через комплексне впровадження єдиних інформаційних баз, посилення кібербезпеки, розвиток цифрових компетенцій персоналу та гармонізацію зі

світовими стандартами, дасть змогу АТ «Укрзалізниця» не тільки ефективніше виконувати свої поточні завдання, а й проактивно реагувати на виклики і забезпечувати високий рівень безпеки та якості залізничних перевезень у майбутньому. Як оркестр, де кожен музикант (підрозділ) грає свою партію, але тільки завдяки диригенту (система управління) і нотній партитурі (електронним системам контролю) може бути створено гармонійне виконання (безпечний та ефективний рух поїздів).

9.3. Перспективи цифровізації облікової політики на залізничному транспорті

Цифровізація сучасної економіки охоплює всі сфери господарської діяльності, формуючи нову парадигму управління ресурсами, фінансами та інформаційними потоками. Залізничний транспорт, як стратегічна галузь національної економіки, що забезпечує безперервність перевезень і взаємодію між різними секторами виробництва, не може залишатися осторонь цих процесів. В умовах постійного зростання обсягів перевезень підвищення вимог щодо якості послуг і необхідності ефективного використання фінансових ресурсів цифровізація облікової політики стає важливим фактором підвищення конкурентоспроможності залізничної галузі та її інтеграції у світовий транспортний простір.

Облікова політика є інструментом, який забезпечує формування достовірної, своєчасної та порівнянної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства. Для залізничного транспорту, який має складну організаційно-виробничу структуру, розгалужену мережу підрозділів, різні види діяльності та джерела фінансування, ефективність безпосередньо залежить від можливості оперативної обробки великих обсягів даних і швидкого реагування на зміни зовнішнього середовища. Традиційні методи обліку, що базовані на паперових носіях і ручній обробці

інформації, вже не відповідають потребам сучасного управління. Саме тому перехід до цифрової моделі організації облікового процесу стає об'єктивною необхідністю.

Цифровізація облікової політики залізничного транспорту передбачає перехід від фрагментарного використання комп'ютерних технологій до створення єдиного інформаційного середовища, у якому всі етапи облікового процесу - від формування первинних документів до складання фінансової звітності – здійснювані автоматизовано. Це дає змогу забезпечити цілісність, узгодженість і прозорість даних, що надходять із численних структурних підрозділів. Важливим наслідком такого переходу є не лише підвищення якості облікової інформації, а й створення умов для її аналітичного використання під час ухвалення управлінських рішень на різних рівнях управління – від локальних до корпоративних [35].

Розвиток цифрових технологій відкриває нові можливості для оптимізації методологічних і організаційних аспектів облікової політики. Сучасні інформаційні системи допомагають автоматизувати процеси збору та обробки первинних даних, забезпечуючи їх оперативне надходження до центрів управління. Це знижує ризики помилок, скорочує часові витрати на виконання рутинних операцій і підвищує продуктивність праці бухгалтерських працівників. Крім того, цифровізація сприяє посиленню внутрішнього контролю, оскільки всі дії користувачів фіксують в електронних журналах, що забезпечує повну простежуваність облікових операцій і підвищує рівень фінансової дисципліни.

Одним із головних напрямів розвитку цифровізації облікової політики є впровадження електронного документообігу. Це дає змогу забезпечити єдність інформаційних потоків, усунути дублювання даних, прискорити погодження фінансових документів і значно скоротити витрати на їх зберігання й обробку. Електронна форма документів також полегшує інтеграцію між підрозділами, допомагаючи передавати необхідну інформацію в реальному часі без затримок і втрат. У результаті

підвищується ефективність фінансово-господарських процесів, а управлінські рішення ухвалюють на основі більш повних і достовірних даних.

Не менш важливою складовою цифровізації є використання аналітичних платформ, які допомагають обробляти великі масиви облікової інформації та перетворювати їх на аналітичні звіти, прогнозні моделі та рекомендації для управління. Застосування інструментів бізнес-аналітики сприяє переходу від обліку як фіксації фактів господарської діяльності до його стратегічної функції – підтримки управлінських рішень. Для залізничного транспорту це означає можливість більш точного планування витрат, контролю ефективності використання ресурсів, аналізу собівартості перевезень і формування тарифної політики, що базовано на реальних економічних показниках.

У перспективі цифровізація облікової політики має призвести до формування інтегрованої системи управління фінансами, що об’єднує бухгалтерський, податковий, управлінський і статистичний облік у єдиному інформаційному просторі. Така система має забезпечувати безперервний обмін даними між усіма структурними рівнями залізничного транспорту, включно з центральним апаратом управління, філіями та виробничими підрозділами.

У цьому контексті важливим напрямом є гармонізація методологічної бази обліку, уніфікація форм звітності та розроблення єдиних корпоративних стандартів ведення облікових даних. Це сприятиме забезпеченню порівнянності показників, підвищенню достовірності консолідованої звітності, зміцненню довіри до фінансової інформації як із боку керівництва, так і зовнішніх користувачів.

Водночас цифровізація облікової політики висуває низку нових вимог і викликів. Передусім це необхідність удосконалення нормативного регулювання, що має відповідати сучасним реаліям цифрової економіки. Потрібні зміни в облікових стандартах, які б давали змогу використовувати електронні документи як повноцінні юридичні докази господарських операцій.

Не менш актуальним є питання кібербезпеки, адже електронні бази даних і корпоративні мережі потребують надійного захисту від несанкціонованого доступу, втрати або викривлення інформації. Крім того, успіх цифровізації значною мірою залежить від кадрового потенціалу – рівня підготовки бухгалтерів, фінансистів і керівників, їхньої готовності до роботи з новими технологіями та розуміння переваг цифрових інструментів.

Поступовий перехід до цифрових методів обліку передбачає також зміну підходів щодо організації роботи бухгалтерських служб. Якщо раніше основна увага була зосереджена на веденні облікових реєстрів і складанні звітності, то нині пріоритетною є аналітична складова – уміння інтерпретувати дані, оцінювати фінансові ризики, формувати прогнозні моделі розвитку підприємства.

Отже, цифровізація не лише змінює технічний бік облікових процесів, а і трансформує саму роль бухгалтера – від виконавця до аналітика і радника керівництва.

Перспективи розвитку цифровізації облікової політики залізничного транспорту тісно пов’язані з впровадженням інноваційних технологій, таких як штучний інтелект, машинне навчання, блокчейн і хмарні обчислення. Ці технології відкривають можливості для автоматичного формування бухгалтерських записів, прогнозування фінансових результатів, виявлення ризикових операцій і забезпечення прозорості внутрішніх розрахунків. Зокрема, використання блокчейн-технологій може гарантувати незмінність і достовірність облікових даних, тоді як аналітичні системи на основі штучного інтелекту здатні здійснювати моніторинг витрат і пропонувати оптимальні фінансові рішення.

Отже, цифровізація облікової політики на залізничному транспорті є не лише технічним оновленням системи бухгалтерського обліку, а і стратегічним напрямом розвитку управління галуззю в цілому. Вона створює передумови для підвищення прозорості, ефективності та конкурентоспроможності підприємств залізничного транспорту, забезпечує

їхню адаптацію до вимог цифрової економіки та сприяє сталому розвитку національної транспортної системи.

Успішна реалізація цього процесу можлива лише за умови узгодженості організаційних, технологічних і нормативних рішень, а також активної участі всіх суб'єктів облікового процесу.

Запитання для самоконтролю

1. Які сучасні ІТ-рішення застосовують для автоматизації облікових процесів на залізничних підприємствах і які переваги вони забезпечують?

2. У чому полягає роль електронних систем внутрішнього контролю в підвищенні достовірності та оперативності облікової інформації?

3. Які основні вимоги висувають до електронних систем контролю на підприємствах залізничного транспорту?

4. Які напрями цифровізації облікової політики є найбільш перспективними для залізничної галузі?

5. Які основні етапи та принципи розроблення положення про облікову політику підприємства?

Тестові завдання

1. Яке з наведених рішень найчастіше застосовують для комплексного управління ресурсами залізничного підприємства:

1) Photoshop;

2) ERP-системи;

3) аудіоредактори;

4) онлайн-калькулятори?

2. Яка перевага використання автоматизованих систем обліку на залізничному транспорті:

1) збільшення кількості паперових документів;

2) уповільнення облікових процесів;

3) підвищення точності та оперативності обліку;

4) відсутність потреби в контролі даних?

3. Яку основну інформаційну систему для автоматизації обліку використовують на залізничному транспорті України:

1) 1С:Підприємство;

2) SAP;

3) АСБО «ФОБОС»;

4) Oracle?

4. Що є головною відмінністю між реєстрами та заявками в модулі «Централізоване фінансування» системи АСБО «ФОБОС»:

1) реєстри формують на будь-яке число місяця, а заявки – лише на перше;

2) заявки формують на будь-яке число місяця, а реєстри – станом на перше число;

3) реєстри містять банківські реквізити, а заявки – ні;

4) заявки формує тільки Казначейство, а реєстри – підрозділи?

5. Яка з перерахованих систем НЕ наведена в тексті як приклад електронної системи внутрішнього контролю (ЕСВК) на АТ «Укрзалізниця»:

1) система управління ризиками та аудитом;

2) ERP-система SAP для фінансового контролю;

3) система електронних накладних (e-Consignment Note);

4) система управління складом (WMS)?

6. Який із перерахованих інструментів є електронною системою внутрішнього контролю в колійному господарстві:

1) ручні облікові журнали стану колії;

2) електромагнітні та ультразвукові дефектоскопи на вагонах і візках;

3) паперові технічні паспорти дистанцій колії;

4) усні розпорядження начальника дистанції?

7. Яка основна мета цифровізації облікової політики на залізничному транспорті, згідно з розділом про перспективи:

1) повне усунення ролі людини в процесі обліку;

2) створення єдиного інформаційного середовища для автоматизованого проходження всіх етапів облікового процесу;

3) скорочення штату бухгалтерських служб;

4) відмова від традиційної фінансової звітності?

10. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ РОЗРОБЛЕННЯ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Точність – ввічливість не лише королів, а й бухгалтерів.

10.1. Методика розроблення положення про облікову політику

Облікова політика підприємства є фундаментальним елементом організації бухгалтерського обліку, від якої залежить якість, правдивість облікових даних і фінансовий стан суб'єкта господарювання, це сукупність принципів, методів і процедур, що застосовують на підприємстві для складання та подання фінансової звітності. Незважаючи на регулювання облікового процесу в Україні Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) та іншими нормативними документами, кожне підприємство потребує індивідуального підходу щодо формування власної облікової політики.

Облікова політика є також важливим інструментом управління підприємством, адже саме вона визначає принципи, методи і процедури ведення бухгалтерського обліку. Правильно сформоване положення про облікову політику не лише забезпечує достовірність фінансової звітності, а й сприяє ефективному управлінню ресурсами, зниженню податкових ризиків і підвищенню інвестиційної привабливості підприємства.

Методика розроблення облікової політики охоплює комплекс дій, що спрямовані на визначення облікових принципів у межах чинного законодавства та національних/міжнародних стандартів. Особливої

актуальності це набуває в умовах інтеграції України у світовий економічний простір і поступового переходу на МСФЗ.

Проблема полягає в тому, що згадані нормативні документи визначають лише методичні засади бухгалтерського обліку та звітності. Вони потребують доповнення конкретизованою методикою, яка б давала змогу організувати облік в умовах мінливості господарської діяльності підприємств. Практичний бік проблеми полягає в необхідності визначення власної облікової політики на кожному підприємстві, що зумовлено можливістю вибору варіантів організації обліку в цілому. Облікова політика, хоча й ґрунтована на нормативно-правових актах, може бути виваженою лише тоді, коли для її формування враховано конкретний зміст вимог щодо організації бухгалтерського обліку і звітності на певному підприємстві. Отже, вона не обмежена дублюванням статей Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» або НП(С)БО, особливо через їхню недосконалість і часті зміни.

На сьогодні не існує універсального наказу про облікову політику, оскільки кожне підприємство має свої особливості обліку. Навіть об’ємні консультативні матеріали не можуть охопити з достатньою повнотою всі аспекти облікової політики через специфічність діяльності різних галузей і величезну номенклатуру об’єктів обліку. Тому, незважаючи на загальні нормативно-правові акти, що регулюють її у всьому народному господарстві, облікова політика кожного підприємства відрізняється низкою індивідуальних підходів.

Формування облікової політики підприємства потребує досконалого володіння як нормативно-правовими документами, так і опанування специфічних технологічних особливостей діяльності конкретного підприємства. Тільки на основі поєднання методологічних вимог із конкретизованою методикою відображення господарських операцій, яка повною мірою пристосована до специфіки діяльності, можна розробити обґрунтовану облікову політику.

У контексті українського законодавства головними джерелами для визначення методики облікової політики є:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»;
- Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО);
- Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), якщо вони застосовувані підприємством;
- Податковий кодекс України.

Крім нормативної бази, методика розроблення облікової політики враховує особливості діяльності підприємства: галузь, розмір, форму власності, організаційну структуру, стратегію розвитку тощо.

На облікову політику впливають як зовнішні, так і внутрішні фактори.

Зовнішні фактори, що зумовлюють необхідність корегування облікової політики:

- досить часті поправки до нормативних актів, які здійснює Міністерство фінансів України, Державна податкова адміністрація України, Правління Пенсійного фонду, Державне казначейство;
- зміни щодо застосування методів оцінювання виробничих запасів (наприклад виключення методу LIFO, зміна методики розподілу торговельної націнки), нарахування резерву сумнівних боргів, створення забезпечень на оплату відпусток;
- введення нових Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку.

Внутрішні причини корегування наказів про облікову політику підприємства:

- зміни підходів щодо визначення вартісної межі матеріальних активів із їх віднесенням до основних засобів, інших необоротних активів, малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- зміни методів нарахування амортизації;
- корегування вартості (переоцінки, уцінки) виробничих запасів;
- уточнення складу матеріально-відповідальних осіб;

- уточнення дозвільних чи стверджувальних підписів на первинних документах;
- перерозподіл обов’язків серед облікових працівників.

Щорічне корегування наказу про облікову політику є необхідним, оскільки навіть найдосконаліший наказ потребує внесення змін.

Основними етапами розроблення положення про облікову політику є:

- перший крок – аналіз нормативно-правової бази, що містить вивчення чинного законодавства і стандартів обліку, що регулюють фінансову звітність. Це дає змогу визначити, які елементи обліку підприємство може вибирати самостійно (наприклад методи оцінювання запасів, амортизації, створення резервів);
- другий крок – визначення елементів облікової політики. Основні елементи, регламентовані в положенні: метод оцінювання запасів (ідентифікована собівартість, середньозважена, ФІФО); метод нарахування амортизації (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий); формування резервів (сумнівних боргів, знецінення активів тощо); визнання доходів і витрат; порядок ведення управлінського обліку; форми внутрішньої звітності;
- третій крок – розроблення внутрішнього регламенту. Положення про облікову політику оформлюють у вигляді окремого внутрішнього нормативного документа, затвердженого наказом керівника підприємства. Він має містити загальні положення (мета, сфера застосування); основні принципи бухгалтерського обліку; методи обліку окремих об’єктів (запаси, основні засоби, нематеріальні активи, фінансові інструменти тощо); порядок складання та подання звітності; відповідальність посадових осіб;
- четвертий крок – узгодження з управлінськими цілями підприємства, що означає, що облікова політика не має бути лише формальним документом, а відповідати стратегічним завданням підприємства. Наприклад, для компанії, яка орієнтована на залучення інвестицій, доцільним є наближення облікової політики до вимог МСФЗ.

Методика формування облікової політики передбачає низку додатків до основного наказу, яким вона встановлена. Ці додатки не обов'язково розробляти «з чистого аркуша», оскільки йдеться про типові нормативно-правові документи, такі як Інструкція із застосуванням Плану рахунків, Інструкція з проведення інвентаризації, певне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку тощо.

Проте обмежуватися лише прикладенням таких методичних матеріалів у наказі про облікову політику не слід. Вони здебільшого надто абстраговані, щоб відображати конкретні особливості їх застосування на підприємстві. Наприклад, Інструкція до Плану рахунків бухгалтерського обліку не містить визначень економічного змісту господарських операцій. Навіть якщо робочий План рахунків повністю співпадає з типовим, без визначення конкретних тлумачень кожної операції, що відображено на рахунках, не обійтися. Це означає, що як додаток до наказу про облікову політику підприємство повинно мати зміст типових господарських операцій за кожним синтетичним рахунком. Хоча існують посібники з типовим змістом господарських операцій, вони слугують лише орієнтиром. Для неформального здійснення облікової політики на кожному підприємстві такі методичні матеріали потрібно конкретизувати з урахуванням особливостей власної діяльності. Їх необхідно постійно доповнювати не лише з огляду на періодичні зміни нормативно-правового забезпечення, а й тому, що на практиці нерідко виникають нетипові події-факти господарського життя, які необхідно відобразити в певній кореспонденції рахунків. Усі такі випадки потрібно формулювати як доповнення до відповідного додатка до наказу про облікову політику. Аналогічно формують облікову політику й за іншими її розділами, при цьому основним документом, який її формулює, є виданий наказ по підприємству.

Важливість «порогу суттєвості» в обліковій політиці. Одним із критичних показників, який часто відсутній у наказі про облікову політику

на багатьох підприємствах України, є поріг суттєвості. Іноді помилка щодо «порогу суттєвості» відображає лише певну суму, що суперечить вимогам нормативних документів, зокрема П(С)БО 6 і рекомендаціям Листа Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 р. № 04230-04108. Саме тому для формування облікової політики підприємства має визначальне значення суттєвість облікової інформації, яка визначає спроможність її впливу на рішення користувачів фінансової звітності. Забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів достовірною та своєчасною інформацією залежить від стану облікової політики.

Існують альтернативні варіанти документального оформлення та суб'єкти розроблення. Крім наказу про облікову політику, запропоновано альтернативні варіанти документального оформлення облікової політики підприємства:

- положення про облікову політику;
- організаційно-розпорядчі документи;
- інша внутрішня документація.

У розробленні облікової політики підприємства повинні брати участь основні суб’єкти, відповідальні за її формування, зазвичай це керівництво, головний бухгалтер, фінансові та юридичні відділи.

Рекомендована структура наказу про облікову політику може включати такі розділи:

■ загальні відомості про підприємство (преамбула): форма власності та організаційно-правова форма діяльності підприємства, галузева специфіка, наявність структурних підрозділів підприємства, назва органу управління, у віданні якого знаходиться підприємство, чисельність працівників підприємства, укомплектованість бухгалтерського апарату кваліфікованими обліковими кадрами, інші дані про підприємство;

■ методологічні принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. У цьому розділі визначено способи ведення бухгалтерського обліку, які суттєво впливають на оцінювання та ухвалення рішень користувачами бухгалтерської звітності. До них відносять оцінювання запасів, товарів, незавершеного виробництва і готової продукції, кількість і дати проведення інвентаризації, методи амортизації основних засобів, методи амортизації нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, інші способи, що відповідають вимогам суттєвості, визнання доходів і витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, варіанти ведення обліку витрат виробництва, положення, як його можна здійснювати (за елементами витрат (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, амортизація тощо)); за видами продукції (робіт, послуг); у розрізі виробничих або інших підрозділів; із використанням рахунків класу 8 чи без їх використання;

■ організація роботи облікового апарату. Цей розділ має встановлювати структуру облікового апарату і обов'язки окремих працівників бухгалтерії. Визначальним для встановлення структури є обсяг облікових робіт. Головний бухгалтер відповідає за розподіл обов'язків між конкретними обліковими працівниками, для яких розроблені посадові інструкції;

■ організація бухгалтерського обліку. У ньому затверджують форму організації бухгалтерського обліку, форму ведення бухгалтерського обліку, форму внутрішньогосподарського обліку, правила документообігу та технології обробки облікової інформації, обов'язки головного бухгалтера;

■ технічна організація обліку. Цей розділ наказу забезпечує технічну організацію обліку на підприємстві. Виходячи з конкретних умов діяльності, обсягу облікової інформації та наявності кваліфікованих кадрів, визначено рівень механізації й автоматизації обліку;

■ сегментна облікова політика. Цей розділ наказу «Сегментна політика» має розкрити критерії, на основі яких підприємство визначає

сегменти, види і склад господарських і географічних сегментів, розподіл показників між сегментами.

Облікова політика є життєво важливим інструментом, що забезпечує збереження майна власника та допомагає в ухваленні управлінських рішень. Вона має забезпечувати нововведення та зміни в достатньому обсязі для адекватного реагування на зміни в навколишньому середовищі. Розроблення облікової політики потребує індивідуального підходу для кожного підприємства, базуючись на загальних нормативно-правових актах, що її регулюють, і конкретних даних про особливості фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта. Формування та формалізація облікової політики є надзвичайно актуальною проблемою. Метою розроблення облікової політики є пропозиції щодо конкретизації всіх її аспектів і формалізація їх у наказі підприємства. Лише на основі поєднання загальних методологічних вимог із конкретизованою методикою відображення господарських операцій, яка повною мірою пристосована до специфіки діяльності підприємства, можна розробити обґрунтовану облікову політику. Це забезпечить якісний бухгалтерський облік, правдивість обліку та надання достовірної і своєчасної інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам, що, зокрема, вплине на загальний фінансовий стан підприємства.

Методика розроблення положення про облікову політику є багатоступеневим процесом, що базований на законодавчих вимогах, галузевих особливостях і стратегічних цілях підприємства. Для цього потрібні системність, прозорість та орієнтація на майбутній розвиток. Правильно побудована облікова політика не лише гарантує правдивість фінансової звітності, а й створює додаткову цінність для управління підприємством і його партнерів.

10.2. Типові помилки з формуванням облікової політики

Облікова політика є фундаментальним документом для будь-якого підприємства, незалежно від того, чи готує воно фінансову звітність за національними стандартами або міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Вона визначена як сукупність принципів, основ, домовленостей, правил і практик, що їх підприємство застосовує для складання та подання фінансової звітності. Облікова політика має ґрунтуватися на загальних нормативно-правових актах, але водночас потребує індивідуального підходу щодо формування та формалізації для кожного окремого підприємства, ураховуючи особливості його фінансово-господарської діяльності. Її значення полягає не лише в забезпеченні достовірного та своєчасного надання інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам, але й у впливі на фінансовий стан суб'єкта господарювання загалом. Формування облікової політики є важливим процесом, що забезпечує прозорість фінансової звітності та ефективність управлінських рішень.

Правильно визначена облікова політика сприяє не лише дотриманню законодавчих вимог, а й підвищує довіру інвесторів і партнерів. Водночас на практиці підприємства часто допускають помилки під час її розроблення та впровадження, що призводить до спотворення фінансових результатів, зростання податкових ризиків, ускладнення відносин із контролюючими органами [1]. Ці помилки можуть мати серйозні наслідки, включаючи спотворення фінансової звітності та податкові ризики.

Розкриємо найбільш поширені помилки та дамо рекомендації щодо їх уникнення.

За Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності [2].

Головними нормативними орієнтирами для її формування є Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО); Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ); Податковий кодекс України; внутрішні положення та інструкції підприємства [3].

Попри чіткі нормативні вимоги, підприємства стикаються з труднощами, що призводять до системних помилок.

Типовими помилками з формуванням облікової політики є:

● формальний підхід щодо складання документа, а саме нерідко підприємства сприймають облікову політику як «паперову формальність» для перевірки, а не як реальний інструмент управління. У результаті документ копіюють з інших організацій, або він містить лише загальні фрази без урахування специфіки діяльності [4];

● ігнорування галузевих особливостей, а саме облікова політика має враховувати специфіку діяльності підприємства (наприклад у будівництві – особливості довгострокових контрактів, торгівлі – облік запасів). Відсутність такої адаптації призводить до невідповідності реальним бізнес-процесам [5];

● помилки з вибором методів обліку. Типовими є невиправдане застосування одного методу амортизації для всіх груп основних засобів; неправильний вибір методу оцінювання запасів (наприклад використання ФІФО у підприємстві, де логічніше середньозважена собівартість); неврахування потреби у створенні резервів (сумнівних боргів, відпусток) [6];

● відсутність узгодженості з податковим обліком. Облікова політика має враховувати вплив на податкові зобов’язання. Помилки виникають, коли бухгалтерський облік не корелює з податковими правилами, що створює ризики штрафних санкцій [2];

● невчасне оновлення політики. Зміни в законодавстві та стандартах обліку потребують корегування облікової політики. Проте багато підприємств роками не оновлюють документ, що робить його недієвим [7];

● нечіткий розподіл відповідальності. Часто в положенні не визначено, хто відповідає за формування, оновлення та контроль виконання облікової політики. Це призводить до хаотичності в бухгалтерському процесі [4];

● недостатня деталізація внутрішніх процедур. Відсутність конкретики щодо організації документообігу, форм внутрішньої звітності та порядку взаємодії підрозділів знижує ефективність управління.

Помилкою є також формальне оцінювання рівня суттєвості, наприклад встановлення його на рівні 100 або 500 грн. Концепція суттєвості є критично важливою для формування облікової політики. Визначення суттєвості – ці пропущення або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть окремо чи сукупно впливати на економічні рішення, які ухвалюють користувачі на основі фінансової звітності.

Суттєвість залежить від розміру та характеру пропускання чи викривлення, що оцінюють за конкретних обставин. Вплив на рішення користувачів – від стану облікової політики залежить якість і правдивість обліку, а також забезпечення користувачів достовірною та своєчасною інформацією. Саме тому для формування облікової політики визначальне значення має суттєвість облікової інформації, яка визначає її спроможність впливати на рішення користувачів фінансової звітності. Наслідками формального підходу є формальне закріплення низького порогу суттєвості, що може призвести до того, що податкові органи формально трактують це положення політики, унеможливлюючи застосування спрощень для несуттєвих операцій. Наприклад, це може стосуватися ризику відображення за амортизованою вартістю всіх позик, ефект від дисконтування яких не вписується в такий низький рівень суттєвості. Дійсно, у наказі про облікову політику на багатьох підприємствах України відсутній такий показник, як поріг суттєвості, або ж він відображає лише певну суму, що суперечить вимогам нормативних документів. Рівень суттєвості має бути передусім базованим на показниках діяльності компанії та їхніх розмірах.

Часто документ про облікову політику містить положення, які з різних причин не застосовують на практиці. Це створює невідповідність між задекларованими правилами та фактичним веденням обліку.

Податкові органи мають право перевіряти правильність ведення бухгалтерського обліку, і виявлені невідповідності можуть призвести до серйозних податкових ризиків.

Приклад 1. Відсутність методу нарахування резерву сумнівних боргів. Якщо підприємство, що звітує за національними стандартами, не визначило метод нарахування резерву сумнівних боргів в обліковій політиці і не застосовувало податкові різниці, податкові органи можуть наполягати на завищенні інших витрат і незастосуванні зменшувального корегування.

Приклад 2. Дисконтування довгострокової заборгованості. Якщо в обліковій політиці компанії встановлено, що позикові кошти обліковують за справедливою вартістю, а потім за амортизаційною вартістю з використанням методу ефективної відсоткової ставки, але компанія не відображає фінансовий дохід від дисконтування кредиторської заборгованості, яка з короткострокової перетворилася на довгострокову (через пролонгацію), податкові органи можуть донараховувати дохід. Суди часто підтримують позицію податкових органів у таких справах.

Наслідки помилок у формуванні облікової політики можуть бути як фінансовими, так і організаційними:

- спотворення фінансової звітності та її невідповідність стандартам;
- штрафні санкції з боку податкових органів;
- зниження довіри інвесторів і кредиторів;
- ускладнення внутрішнього контролю та управління;
- виникнення конфліктів між керівництвом і бухгалтерською службою [6].

Оцінювання ефективності облікової політики є важливим елементом фінансового менеджменту підприємства. Воно допомагає виявити слабкі

місця у веденні обліку, оптимізувати податкові витрати та підвищити достовірність фінансової звітності.

Практика свідчить, що основними проблемами є формальний підхід, неврахування специфіки діяльності, відсутність оновлення документа. Для підвищення ефективності необхідно застосовувати системний підхід: поєднувати нормативний аналіз, аудит, економічні розрахунки та зворотний зв'язок від користувачів фінансової інформації.

Ефективно функціонуюча облікова політика стає інструментом зміцнення фінансової стабільності підприємства і підвищення його конкурентоспроможності.

Формування облікової політики підприємства – це складний процес, що потребує досконалого володіння як нормативно-правовими документами, так і специфічними технологічними особливостями діяльності конкретного підприємства. Типові помилки підприємств зазвичай пов'язані з формальним підходом, неправильним вибором методів обліку, ігноруванням галузевих особливостей і відсутністю актуалізації документа.

Облікова політика – стратегічний інструмент, який допомагає компанії у веденні обліку та захищає її вибір перед контролюючими органами. Найпоширеніші помилки, такі як відсутність облікової політики або її формальне запозичення, включення податкових правил, неправильне встановлення рівня суттєвості, безпідставне щорічне перезатвердження та невідповідність задекларованих положень фактичній практиці, можуть призвести до значних фінансових і податкових ризиків. Тільки на основі поєднання загальних методологічних вимог із конкретизованою методикою відображення господарських операцій, яка повною мірою пристосована до специфіки діяльності підприємства, можна розробити обґрунтовану облікову політику.

Відповідальний підхід щодо цього процесу є запорукою достовірності фінансової звітності, підвищує ефективність діяльності підприємства та зменшує податкові ризики. Такого підходу дотримується АТ «Укрзалізниця».

10.3. Оцінювання ефективності облікової політики на практиці

Облікова політика є фундаментальним документом, що регулює бухгалтерський облік на підприємстві, її часто називають «бухгалтерською конституцією». Облікова політика підприємства – це основний інструмент формування фінансової інформації, яку використовують як внутрішні, так і зовнішні користувачі для ухвалення рішень.

На практиці ефективність облікової політики визначена тим, наскільки вона відповідає стратегічним цілям підприємства, законодавчим вимогам і потребам зацікавлених сторін [1].

Розглянемо оцінювання ефективності облікової політики, типові проблеми, що виникають у практичному застосуванні, та окреслимо рекомендації щодо підвищення її дієвості.

За Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності [2].

Ефективність облікової політики можна визначити через такі критерії:

- відповідність законодавству і стандартам (П(С)БО, МСФЗ);
- узгодженість із податковим обліком;
- адаптація до специфіки підприємства;
- зручність застосування на практиці;
- здатність забезпечувати достовірність і своєчасність інформації;
- позитивний вплив на управлінські рішення.

Формування облікової політики – це обов'язок і право підприємства, оскільки ніхто краще за нього не розуміє, як забезпечити максимальну достовірність фінансових показників у конкретних умовах і з урахуванням специфіки господарської діяльності.

Основними методами ефективності є:

1) нормативно-правовий аналіз, за допомогою якого перевіряють відповідність облікової політики законодавчим вимогам. Це особливо актуально в умовах постійних змін у бухгалтерських і податкових правилах [4];

2) аудиторська оцінка. Зовнішній або внутрішній аудит допомагає виявити слабкі місця у формуванні та застосуванні облікової політики: недоліки у виборі методів обліку, неповне розкриття інформації у звітності, ризики невідповідності МСФЗ [5];

3) економічний аналіз, за допомогою якого оцінюють вплив облікової політики на фінансові результати, податкові зобов'язання та ліквідність підприємства. Наприклад, вибір методу амортизації може суттєво впливати на розмір прибутку та податків;

4) опитування користувачів фінансової інформації. Для оцінювання ефективності залучають менеджмент, інвесторів, кредиторів, які висловлюють думку про якість фінансової звітності.

Існують проблеми ефективності облікової політики на практиці:

1) формальний підхід щодо розроблення - документ часто існує лише «для перевірки», а не як інструмент управління [6];

2) невідповідність галузевим особливостям – уніфіковані підходи не враховують специфіку (будівництво, аграрний сектор, ІТ тощо);

3) нерегулярне оновлення – політика може залишатися незмінною роками, навіть коли відбуваються істотні зміни в законодавстві;

4) конфлікт між бухгалтерським і податковим обліком – вибір методів часто визначають із метою мінімізації податків, що погіршує достовірність звітності [2];

5) недостатній рівень автоматизації – складна або нечітка облікова політика ускладнює використання сучасних інформаційних систем.

Наприклад, у виробничих компаніях вибір методу списання запасів (ФІФО чи середньозважена собівартість) може суттєво впливати на

собівартість продукції та рівень прибутку. Неправильний вибір викривлює фінансову інформацію та ускладнює управлінські рішення [5].

У сфері послуг важливим є своєчасне визнання доходів. Помилки у формуванні політики можуть призвести до перенесення доходів на інші періоди, що знижує прозорість звітності. Для інноваційних підприємств актуальним є питання обліку нематеріальних активів. Відсутність чіткої політики призводить до їх недооцінки і втрати потенціалу інвестиційної привабливості [7].

Фактори, що впливають на формування ефективної облікової політики:

● моделювання. Моделювання є потужним інструментом наукового пізнання та вирішення практичних завдань у бухгалтерському обліку. Воно вносить варіативність і сприяє вибору оптимальної моделі наказу та раціональної системи бухгалтерського обліку, ураховуючи цілі та завдання керівництва для облікової системи;

● стратегічна спрямованістю. Облікова політика має бути підпорядкована економічній політиці держави і враховувати стратегічні цілі та завдання економічного розвитку підприємства, включаючи підтримку економічної безпеки;

● взаємодія функцій управління. Облік розглядають як одну із загальних функцій управління, яка координована та інтегрована з плануванням, контролем, економічним аналізом і регулюванням;

● багатоаспектність. Облікова політика має методичний, організаційний, технічний, податковий, управлінський, аналітичний і міжнародний аспекти, кожен із яких має бути врахований із побудовою моделі;

● залучення всіх служб підприємства. У формуванні облікової політики мають брати участь майже всі служби підприємства, а не лише бухгалтерія.

Облікова політика не є статичною, вона може змінюватися. Зміни в обліковій політиці відбуваються у двох випадках:

1) обов'язкові зміни, коли цього вимагають МСФЗ або Міністерство фінансів України (із внесенням змін до чинних П(С)БО чи ухваленням нових);

2) самостійні зміни – за власною ініціативою підприємства, але лише якщо така зміна призведе до подання більш доречної та достовірної інформації про вплив операцій на фінансовий стан (багаторазова зміна без ретельного аналізу є недоречною).

За загальним правилом, зміну облікової політики застосовують ретроспективно. Це означає, що вона застосована так, наче була застосована завжди. Наслідки відображають корегуванням сальдо нерозподіленого прибутку (або непокритого збитку) на початок звітного року та повторним поданням порівнянної інформації відносно попередніх звітних періодів. Це означає, що дані фінансової звітності за попередні періоди переглядають так, наче до них від самого початку застосовувана вже змінена облікова політика.

Якщо суму корегування нерозподіленого прибутку на початок звітного року визначити достовірно неможливо (наприклад через значний обсяг облікових робіт), то облікова політика поширена тільки на події та операції, які відбуваються після дати відповідної її зміни. У цьому випадку показники минулих періодів не корегують і порівняльну інформацію повторно не подають. Такий перспективний підхід є винятковим і потребує обґрунтування неможливості достовірного визначення суми корегування та недоцільності перерахунку.

Зміни підлягають обов'язковому розкриттю в примітках до фінансової звітності, де зазначені причини та суть зміни, сума корегування (або обґрунтування неможливості визначення), а також факт повторного подання порівнянної інформації (або недоцільності її перерахунку).

Якщо складно відрізнити зміну облікової політики від зміни облікових оцінок, це потрібно розглядати як зміну облікових оцінок.

Оцінювання ефективності облікової політики є важливим елементом фінансового менеджменту підприємства. Воно допомагає виявити слабкі місця у веденні обліку, оптимізувати податкові витрати і підвищити достовірність фінансової звітності. Практика свідчить, що основними проблемами є формальний підхід, неврахування специфіки діяльності та відсутність оновлення документа. Для підвищення ефективності необхідно застосовувати системний підхід: поєднувати нормативний аналіз, аудит, економічні розрахунки та зворотний зв'язок від користувачів фінансової інформації.

Ефективно функціонуюча облікова політика стає інструментом зміцнення фінансової стабільності підприємства і підвищення його конкурентоспроможності. Саме такою є облікова політика АТ «Укрзалізниця». Її ефективна облікова політика є динамічною моделлю, що адаптується до постійних змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі. АТ «Укрзалізниця» постійно оптимізує свою облікову політику, що є важливою метою бізнес-планування. Таке правильне формування та формалізація облікової політики, з урахуванням усіх її аспектів і уникненням типових помилок, сприяє поліпшенню системи обліку на підприємствах АТ «Укрзалізниця», зміцненню його правової основи та забезпеченню належної ефективності роботи. Чинна облікова політика АТ «Укрзалізниця» є своєрідною «настільною книгою», положення якої ретельно відшліфовують та підганяють під потреби підприємства і користувачів його фінансової звітності.

Запитання для самоконтролю

1. Які основні етапи та принципи розроблення положення про облікову політику підприємства залізничного транспорту?
2. Які фактори впливають на вибір методів обліку в обліковій політиці підприємства залізничного транспорту?
3. У чому полягає роль облікової політики щодо забезпечення достовірності облікової інформації?
4. Які вимоги висувають до оформлення та засвідчення положення про облікову політику?
5. Чому невідповідність облікової політики вимогам стандартів обліку вважають критичною помилкою?
6. Які наслідки може мати відсутність чіткого розмежування відповідальності за ведення обліку?

Тестові завдання

1. Який із наведених етапів є обов'язковим у методиці розроблення положення про облікову політику:

1) аналіз конкурентів підприємства;
2) вибір методів обліку згідно зі стандартами;
3) розроблення маркетингової стратегії;
4) формування бюджету підприємства?

2. Яка з наведених помилок є типовою з формуванням облікової політики:

1) оцінювання впливу політики на ліквідність підприємства;
2) надмірна деталізація податкових розрахунків;
3) копіювання облікової політики іншого підприємства;
4) регулярний моніторинг облікової політики?

3. Який критерій належить до оцінювання ефективності облікової політики:

1) рівень рентабельності продукції;

2) відповідність облікової політики нормативним стандартам;

3) частка ринку підприємства;

4) розмір статутного капіталу?

4. Який фактор найчастіше зумовлює необхідність перегляду облікової політики:

1) зміна керівника підприємства;

2) зміна формату звітності та законодавчих вимог;

3) проведення рекламної кампанії;

4) зростання рівня конкуренції?

5. Що може бути наслідком нечіткого формулювання окремих положень облікової політики:

1) зростання інвестиційної привабливості;

2) підвищення точності оцінювання активів;

3) ризик різного трактування та помилок у веденні обліку;

4) прискорення обробки первинних документів?

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Антимонопольний комітет України. URL: https://amcu.gov.ua.

2. АТ «Укрзалізниця». Наказ про облікову політику (чинна редакція). URL: https://uz.gov.u1.

3. АТ «Укрзалізниця». Загальна інформація. URL: https://www.uz.gov.ua/about/general_information/.

4. Атамас П. Й. Основи внутрішнього контролю. Київ: ЦУЛ, 2019. 296 с.

5. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Житомир: Рута, 2018. 912 с.

6. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua.

7. Грабова Н. М., Коломієць Т. В. Бухгалтерський облік в Україні. Київ: ЦУЛ, 2020. 512 с.

8. Губачова Л. В. Облік та аналіз діяльності підприємств залізничного транспорту. Одеса: Атлант, 2020. 304 с.

9. Державна аудиторська служба України. URL: https://dasu.gov.ua/.

10. Державна служба України з безпеки на транспорті (Укртрансбезпека). URL: https://dsbt.gov.ua/.

11. Діденко Є. О. Контроль і ревізія. Київ: КНЕУ, 2018. 376 с.

12. Дроздова Т. Г. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 312 с.

13. Житний П. Є. Організація та методика бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2017. 412 с.

14. Журавель Г. П., Клевець В. Б., Хомин П. Я. Організація та методика бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2018. 420 с.

15. Про акціонерні товариства: Закон України від 27.07.2022 р. № 2465-IX (зі змінами та доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2465-20#n1985.

16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text.

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

18. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 05.04.2007 р. № 877-V (зі змінами та доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text.

19. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text.

20. Інструкція з інвентаризації активів і зобов'язань: Наказ Мінфіну України від 02.09.2014 р. № 879. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text.

21. Кудряшов В. Інформаційні системи і технології в обліку. Київ: КНЕУ, 2019. 288 с.

22. Кужельний М. В., Линник В. Г. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2021. 334 с.

23. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. Контролінг: концепції та інструменти. Львів: ЛНУ, 2018. 412 с.

24. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: методологія формування та практичні аспекти. Харків: Фактор, 2019. 256 с.

25. Литвиненко О. М. Бухгалтерський облік: теорія та практика. Київ: Кондор, 2021. 352 с.

26. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Мінфіну України від 27.06.2013 р. № 635. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text.

27. Міжнародні стандарти аудиту (МСА). IFAC, 2022.

28. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Лондон: IASB. Conceptual Framework for Financial Reporting. London: IFRS Foundation, 2018.

29. Міністерство інфраструктури України. URL: https://mtu.gov.ua.

30. Міняйло В. Г. Облікова політика підприємства: теорія та практика: навч. посіб. Київ: Знання, 2019. 280 с.

31. Назарова Г. О. Облікова політика підприємства: теорія та практика. Київ: Центр учбової літератури, 2022. 280 с.

32. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1.

33. Островерха Р. Е. Організація та методика бухгалтерського обліку. Київ: КНЕУ, 2016. 328 с.

34. Офіційний сайт Державної екологічної інспекції України. URL: https://dei.gov.ua.

35. Офіційний сайт Державної служби з безпеки на транспорті (Укртрансбезпека). URL: https://dsbt.gov.ua.

36. Пальчук О. В. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 288 с.

37. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

38. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Мінфіну України від 24.05.1995 р. № 88 (зі змінами та доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95/ed20210810#Text.

39. Полякова Л. М., Билень З. О. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. Львів: ЛНУ, 2020. 304 с.

40. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України: від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: http://www.liga.net.

41. Пушкар М. С. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2019. 524 с.

42. Рахункова палата України. Звіти та висновки. URL: https://rp.gov.ua.

43. Редченко К. І. Внутрішній аудит: методологія та організація. Київ: КНЕУ, 2021. 278 с.

44. Сердюк В. Н. Бухгалтерский учет : учеб. пособие. Донецк : ДонНУ, 2013. 580 с.

45. Сопко В. В., Мельник В. І. Організація бухгалтерського обліку. Київ: КНЕУ, 2017. 368 с.

46. Статут залізниць України: затв. Постановою КМУ від 06.04.1998 р. № 457. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/457-98-%D0%BF#Text.

47. Сук Л. К., Сук П. Л. Облікова політика підприємства: методологія формування, організація та документальне забезпечення. Одеса: ОНЕУ, 2017. 348 с.

48. Транспорт і зв'язок України: статистичний збірник. Київ: Держстат України, 2023-2024 рр.

49. Угода про асоціацію між Україною та ЄС від 27.06.2014 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text.

50. Федерація профспілок України. URL: https://fpsu.org.ua.

51. Білуха М. Т., Дмитренко М. Г., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник. Київ: УАОІ, 2006. 888 с.

52. Харламова О. В. Управлінський облік. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 432 с.

53. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змінами і доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text.

54. Цифрові технології обліку і контролю розрахункової дисципліни на залізничному транспорті. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-40-21.

55. Швець В. Г. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ: Знання, 2016. 327 с.

56. Щебликіна І. В. Облік на підприємствах транспорту. Київ: КНЕУ, 2017. 340 с.

57. CERT-U1. *Звіт про кіберзагрози для об'єктів критичної інфраструктури.* Київ, 2020. URL: https://cert.gov.ua/article/39962.

58. Prozorro. *Система публічних закупівель.* URL: https://prozorro.gov.ua.

Додаток 1

СЛОВНИК ТЕРМІНІВ

Амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів протягом строку їх корисного використання.

АСБО «ФОБОС» – це автоматизована облікова система, призначена для автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах АТ «Укрзалізниця».

Аудит – незалежна перевірка фінансової звітності та системи обліку.

Аудит облікової політики – перевірка відповідності облікової політики вимогам законодавства та її ефективності.

Бухгалтерська звітність – система узагальнених показників про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Витрати підприємства – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань.

Внутрішній аудит – незалежна оцінювальна діяльність усередині підприємства, спрямована на удосконалення процесів управління та контролю.

Внутрішній контроль – система процедур, що забезпечує правильність ведення обліку та збереження активів підприємства.

Внутрішньогосподарські розрахунки – операції між структурними підрозділами, що забезпечують внутрішній облік діяльності підприємства.

Графік документообігу – затверджений підприємством перелік документів із визначенням строків, відповідальних осіб і маршрутів руху документів.

Грошові кошти – готівка та безготівкові кошти на рахунках підприємства.

Дебіторська заборгованість – борги інших осіб перед підприємством.

Документообіг – рух первинних документів від моменту їх складання до передавання в архів.

Документування облікової політики – процес оформлення внутрішнього нормативного акта, що визначає правила ведення обліку на підприємстві.

Електронний документообіг – цифрова система обміну первинними документами між підрозділами підприємства.

Електронні системи контролю – програмні комплекси, що автоматизують функції внутрішнього контролю.

Забезпечення – резерви для покриття майбутніх витрат або зобов'язань.

Запаси – ресурси, призначені для споживання у виробництві або продажу.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка спричинить вибуття ресурсів у майбутньому.

Зовнішній контроль – контроль за діяльністю підприємства з боку державних або незалежних органів.

ІТ-рішення для обліку – програмні засоби, що автоматизують бухгалтерський облік.

Контроль – це невід'ємна функція управління, що полягає в перевірці, спостереженні та порівнянні фактичних результатів діяльності з плановими (стандартами). Вона забезпечує збереження активів, достовірність звітності, вчасне виявлення відхилень і мінімізацію ризиків, що дає змогу ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення.

Контрольні процедури – заходи, спрямовані на запобігання помилкам, шахрайству та забезпечення коректності облікових даних.

Контролюючі органи – державні органи, що здійснюють перевірки діяльності підприємств (податкова, Рахункова палата, Держаудитслужба).

Метод списання запасів – спосіб визначення вартості запасів із їх вибуттям (FIFO, середньозважена собівартість тощо).

Методика розроблення облікової політики – сукупність кроків щодо створення, структурування та затвердження положення про облікову політику.

МСФЗ – Міжнародні Стандарти фінансової звітності, що діють у глобальній практиці обліку.

Необоротні активи – ресурси підприємства зі строком корисного використання понад один рік (основні засоби, нематеріальні активи тощо).

НП(С)БО – Національні Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку, які регулюють порядок ведення обліку в Україні.

Облікова оцінка – попередня або періодично переглядана вартісна величина об’єкта обліку, застосовувана для складання звітності.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовує підприємство для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Облікові регістри – носії інформації, у яких систематизують і групують дані первинних документів (журнали, відомості, оборотно-сальдові відомості).

Одиниця аналітичного обліку запасів – їхнє найменування, або однорідна група (вид).

Оплата праці – винагороди за роботу, нараховані працівникам згідно з трудовим законодавством.

Організація бухгалтерського обліку – структура, форми та методи ведення обліку відповідно до потреб підприємства.

Оцінювання ефективності облікової політики – аналіз того, наскільки облікова політика забезпечує достовірність звітності та ефективність управління.

Первинний документ – документ, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

План рахунків – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, який передбачає їхню кількість, угрупування, кодування (цифрове позначення) і структуру для реєстрації господарських операцій. Він є основою для складання фінансової звітності, забезпечуючи узгодженість облікових даних, контроль за активами, капіталом і зобов'язаннями підприємства.

Податкове планування – сукупність заходів, спрямованих на оптимізацію податкових платежів з урахуванням чинного законодавства та облікової політики.

Податкові різниці – різниця між бухгалтерським і податковим обліком, що впливає на суму податку на прибуток.

Політика амортизації – сукупність правил, які регламентують вибір методу нарахування амортизації і строки корисного використання активів.

Принципи бухгалтерського обліку – основні правила, що визначають підходи щодо формування облікової інформації (автономність, безперервність, нарахування, обачність тощо).

Резерв сумнівних боргів – оцінювання можливих втрат від непогашення дебіторської заборгованості.

Субконто – це об'єкт аналітичного обліку бухгалтерських рахунків. Групи однотипних субконто утворюють види субконто, прикладами яких є необоротні активи, номенклатура, контрагенти, склади тощо.

Сукупний дохід – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками).

Типові помилки облікової політики – поширені недоліки з її формуванням: неповнота, суперечності, відсутність чітких методів тощо.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.

Фінансова звітність – це структуроване відображення фінансового стану, результатів діяльності та руху грошових коштів підприємства за певний звітний період. Вона є інструментом, що дає інформацію користувачам (інвесторам, керівникам, державі) для ухвалення управлінських рішень і оцінювання ефективності бізнесу.

Фінансові результати – підсумок ефективності діяльності підприємства (прибуток або збиток).

Цифровий контрольний слід – електронна інформація, що фіксує дії користувачів і зміни в системах обліку, забезпечуючи прозорість контролю.

Цифровізація обліку – впровадження цифрових технологій у процеси обліку та контролю.

Додаток 2

ПЕРЕЛІК ПОСТІЙНИХ І ЗМІННИХ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

Номер з/п	Стаття	Номер статті	
		Постійної	Змінної
1	Утримання загальновиробничого персоналу		701
2	Підготовка кадрів	702	
3	Витрати на відрядження виробничого та загальновиробничого персоналу		703,704
4	Знижка вартості форменого одягу	705,706	
5	Обслуговування працівників		707
6	Витрати, пов'язані з охороною праці і виробничою санітарією	708	
7	Інші витрати, пов'язані з охороною праці	709	
8	Охорона навколишнього середовища	710	
9	Обслуговування будівель, споруд, інвентарю виробничого та загальновиробничого призначення	711	
10	Обслуговування та експлуатація обладнання виробничого і загальновиробничого призначення		712
11	Поточний ремонт основних засобів виробничого і загальновиробничого		713
12	Капітальний ремонт основних засобів виробничого і загальновиробничого призначення		714
13	Утримання резервного рухомого складу		715
14	Утримання внутрішнього транспорту		716
15	Дослідні та випробувальні роботи	717	
16	Винахідництво і раціоналізація	718	
17	Обслуговування службових і службово-технічних вагонів	719	
18	Утримання та обслуговування іншого тягового рухомого складу (мотриса, автомотриса, автодрезина)		720

Додаток 3

ПРИКЛАД ГРАФІКА ДОКУМЕНТООБІГУ

Назва документа	Створення документа				Перевірка документів				Обробка документа			Передавання в архів		
	Кількість екземплярів	Відповідальний		Строк виконання	Відповідальний		Порядок подання	Строк подання для перевірки та обліку	Виконавці	Строк виконання	Подальше проходження документа	Виконавці	Строк виконання	Місце і строк зберігання
		за виписку/ оформлення	за виконання		за здачу	за перевірку								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
ОПЕРАЦІЇ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ														
«Акт приймання – передавання (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма № ОЗ-1)	1, 2 (переміщення), 3 (продаж)	Інженер техвідділу	Інженер техвідділу	Із надходженням (переміщенням) основних засобів	Інженер техвідділу	Бухгалтер	Із введенням (або вибуттям) об’єкта основних засобів	Після підписання	Бухгалтер, інженер техвідділу	Після оформлення акта, не пізніше останнього дня місяця	Заповнення інвентарної картки обліку основних засобів (форма № ОЗ-6)	Бухгалтерія	Після закінчення строку використання	Бухгалтерія, три роки
«Акт приймання – здавання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об’єктів» (форма № ОЗ-2)	1 (власними силами), 2 (стороннім підприємством)	Інженер техвідділу	Інженер техвідділу	У день здійснення операції	Інженер техвідділу	Бухгалтер	Із оформленням приймання-здавання основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації	Після підписання	Інженер техвідділу	У день здійснення операції	Заповнення інвентарної картки обліку основних засобів (форма № ОЗ-6), відмітка про ремонт, поліпшення об’єктів	Бухгалтерія	Після закінчення строку використання	Бухгалтерія, три роки

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
«Акт на списання основних засобів» (форма № ОЗ-3)	2	Інженер техвід-ділу	Інже-нер техвід-ділу	У день здійс-нення операції	Інженер техвід-ділу	Бухгал-тер	Із оформ-ленням вибуття основних засобів (крім автотранс-портних засобів) у разі пов-ного або часткко-вого їх списання	У день здійс-нення операції	Інже-нер техвід-ділу, бухгал-тер	У день здійс-нення операції	Запов-нення інвентар-ної картки обліку основних засобів (форма № ОЗ-6), відмітка про списання	Бухгал-терія	Після закін-чення строку вико-рис-тання	Бухгал-терія, три роки
…														
ОПЕРАЦІЇ ІЗ ЗАПАСАМИ														
Приходний ордер (форма № М-4)	1	Комір-ник	Комір-ник	Із надход-женням запасів	Комір-ник	Бухгал-тер	За реєстром	Щоден-но	Бухгал-терія	У день отриман ня	Заповнен-ня картки складсь-кого обліку матеріалів (форма № М-12)	Бухгал-терія	Після завер-шення квар-талу	Бухгал-терія, три роки
Накладна-вимога на відпускання (внутрішнє перемі-щення) матеріалів (форма № М-11)	2	Комір-ник, матері-ально відпові-дальні особи	Комір-ник, матері-ально відпові-дальні особи	У день здійс-нення операції	Комір-ник, матеріа-льно відпові-дальні особи	Бухгал-тер	Із надход-женням	У день здійс-нення операції	Бухгал-терія	У день отри-мання	Заповнен-ня матеріаль-ного звіту (форма № М-19)	Бухгал-терія		Бухгал-терія, три роки
…														

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
РОЗРАХУНКИ З ОПЛАТИ ПРАЦІ														
Табель обліку використання робочого часу (форма відповідно до дод. 1 до Порядку обліку використання робочого часу працівників акціонерного товариства «Українська залізниця», затвердженого рішенням правління АТ «Укрзалізниця» від 17.09.2020 р. № Ц-45/77 Ком.т.)	1	Відповідальні особи	Відповідальні особи	Щоденно	Відповідальні особи	Відповідальні особи: працівники, які виконують функції кадрового діловодства, працівники з питань організації та нормування праці	Двічі на місяць	До __ числа поточного місяця (за першу половину місяця); до __ числа поточного місяця (за місяць)	Бухгалтерія	До __ числа кожного місяця	Нарахування заробітної плати	Бухгалтерія	Наприкінці року	Бухгалтерія, один рік
…														
КАСОВІ ОПЕРАЦІЇ														
Прибутковий касовий ордер (форма № КО-1)	1	Бухгалтер, касир	Касир, бухгалтер	Перед отриманням готівки в касу	Бухгалтер, касир	Головний бухгалтер	У день отримання готівки	У день отримання готівки	Бухгалтерія	У день отримання готівки	Заповнення касової книги	Бухгалтерія	Наприкінці року	Бухгалтерія, три роки
Касова книга (форма № КО-4)	1	Бухгалтер, касир	Касир, бухгалтер	Щоденно	Бухгалтер, касир	Головний бухгалтер	У день отримання або видачі готівки	У день отримання або видачі готівки	Бухгалтерія	У день отримання або видачі готівки		Бухгалтерія	Наприкінці року	Бухгалтерія, три роки
…														

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
ІНШІ ОПЕРАЦІЇ														
Бухгалтерська довідка	1	Бухгалтер	Бухгалтер	У день здійснення операції	Бухгалтер	Головний бухгалтер	У день здійснення операції	У день здійснення операції	Бухгалтерія	У день здійснення операції	Відображення операцій	Бухгалтерія	Наприкінці року	Бухгалтерія, три роки
…														
ЗВІТНІСТЬ														
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	1	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	Не пізніше __ числа місяця, що настає за звітним кварталом/ не пізніше __ числа місяця, наступного за звітним роком	Головний бухгалтер	Головний бухгалтер	За графіком подання квартальної (річної) звітності	Не пізніше __ числа місяця, що настає за звітним кварталом/ не пізніше __ числа місяця, наступного за звітним роком	Бухгалтерія	Не пізніше __ числа місяця, що настає за звітним кварталом/ не пізніше __ числа місяця, наступного за звітним роком		Бухгалтерія	Наприкінці року	Бухгалтерія, три роки (квартальний), 10 років (річний)
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)														
…														

Навчальний посібник

Кірдіна Олена Григорівна,

Орлова Вікторія Миколаївна,

Стешенко Олена Дамирівна

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ І КОНТРОЛЬ ДІЯЛЬНОСТІ

Відповідальний за випуск Кірдіна О. Г.

Редактор Ібрагімова Н. В.

Підписано до друку 14.02.2026 р.
Умовн.-друк.арк. 18,25. Тираж . Замовлення № .

Видавець і виготовлювач Український державний університет залізничного транспорту,
61050, Харків-50, майдан Феєрбаха, 7.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 6100 від 21.03.2018 р.