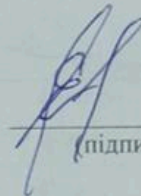


МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Центр післядипломної освіти та заочного (дистанційного) навчання
Кафедра фіскального адміністрування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА
на тему: «Взаємозв'язок обліково-аналітичної та податкової складової
визначення фінансових результатів підприємств»

Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ОМПз-21-1,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування»


(підпис)

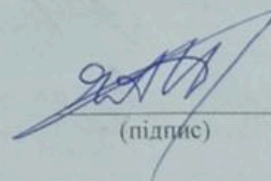
Ізмайлова
Катерина
Валеріївна

Науковий керівник


(підпис)

Скоромцова
Тетяна
Олександрівна,
к.е.н., доцент

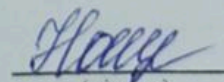
Керівник освітньо-професійної
програми


(підпис)

Ізмайлов
Ярослав
Олексійович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «20» 01 2023 № 10

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування


(підпис)

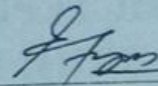
Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 3

23.01.2023

(дата)



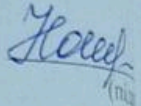
(підпис відповідальної особи)

Результати перевірки

до захисту
(до захисту, на доопрацювання)

20.01.2023

(дата)

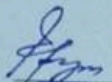


Результат захисту

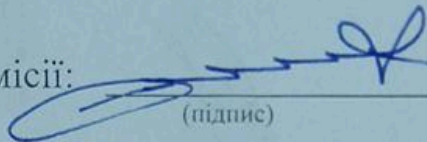
90/4/5
(оцінка)

10.02.2023

(дата)



Голова комісії:



(підпис)

Романов І.Л.

(ініціали, прізвище)

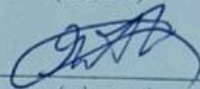
Члени комісії:



(підпис)

Іванишина О.С.

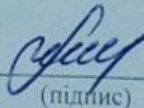
(ініціали, прізвище)



(підпис)

Ізмайлов Я.О.

(ініціали, прізвище)

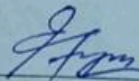


(підпис)

Лекарь С.І.

(ініціали, прізвище)

Секретар комісії:



(підпис)

Яруш М.В.

(ініціали, прізвище)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
------------------	-------------------------	--------------------------	----------	---

ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ

1. Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	25		Скоромова Т.О. Носсеф
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	10		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	45		

ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ

1. Доповідь	від 0 до 10	9		Романов І.П. Іваненко О.С. Носсеф Григор'єв Я.О. Лекарь С.І. Яремко М.В.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	24		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	8		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	45		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	90		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підписи)
90	A	5 (відмінно)	10.02.2023	Романов І.П. Іваненко О.С. Григор'єв Я.О. Лекарь С.І. Яремко М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

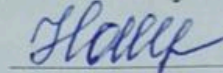
Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Центр післядипломної освіти та заочного (дистанційного) навчання
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 071 «Податкове консультування»

Затверджую

В.о. завідувача кафедри

 Іванишина О.С.

« 29 » 10 2024

Завдання на випускню кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувачу вищої освіти
Ізмайловій Катерині Валеріївні

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

«Взаємозв'язок обліково-аналітичної та податкової складової визначення фінансових результатів підприємств»

2. Затверджена наказами ректора від 26.01.2022 № 115, від 06.09.2022 № 815

3. Строк здачі закінченої роботи - 24.01.2023

4. Цільова установка охарактеризувати обліково-аналітичну та податкову складову визначення фінансових результатів підприємств.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних, науково-методичних та практичних аспектів діючої системи обліку і оподаткування фінансових результатів діяльності АТ «Укрзалізниця».

Об'єктом дослідження дипломної роботи є: діюча система обліку і оподаткування при формуванні фінансових результатів АТ «Укрзалізниця».

Предметом дослідження є теоретичні, методичні і організаційні аспекти управління формуванням фінансових результатів підприємств України.

Вихідні дані до роботи фінансова та податкова звітність АТ «Укрзалізниця», сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 20 таблиць, 15 рисунків.

6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік кожним розділом)

РОЗДІЛ 1. ХАРАКТЕРИСТИКА ФІНАНСОВИХ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

- 1.1. Сутність фінансових результатів для цілей обліку та оподаткування
- 1.2. Методика формування фінансових результатів діяльності суб'єкта господарства

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ АТ «УКРЗАЛІЗНИЦЯ»

- 2.1. Організаційно-економічна характеристика АТ «Укрзалізниця»
- 2.2. Аналіз основних фінансових показників діяльності АТ «Укрзалізниця»
- 2.3. Організація обліку та облікова політика фінансових результатів АТ «Укрзалізниця»
- 2.4. Синтетичний і аналітичний фінансовий та податковий облік результатів діяльності АТ «Укрзалізниця»

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

- 3.1. Зарубіжний досвід відображення фінансових результатів діяльності підприємств у фінансовій звітності
- 3.2. Удосконалення системи обліку та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємств в Україні
- 3.3. Здійснення аудиту та консультування для підвищення ефективності роботи АТ «Укрзалізниця»

7. Календарний план виконання роботи

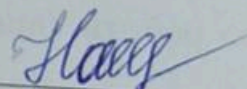
№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи	Строк виконання етапів	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	18.10.21	
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	31.10.21	
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	12.11.21	
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	11.02.22	
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	20.05.22	
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	21.11.22	
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	14.12.22	
8.	Отримання відгуку наукового керівника	24.01.23	
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	19.12.22	
10.	Отримання зовнішньої рецензії	26.01.23	
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	30.01.23	
12.	Попередній захист роботи	22-23.01.23	
13.	Захист дипломної роботи	02-03.02.23	

Дата видачі завдання «31» жовтня 2021

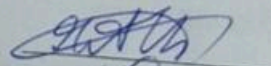
8. Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

9. Керівник освітньо-професійної програми

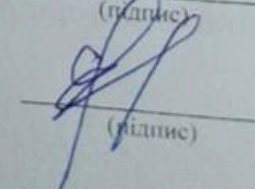
10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти


(підпис)

Скоромцова
(прізвище, ініціали)


(підпис)

Ізмайлов
(прізвище, ініціали)


(підпис)

Ізмайлова

АНОТАЦІЯ

«Взаємозв'язок обліково-аналітичної та податкової складової визначення фінансових результатів підприємств»

Мета роботи – обґрунтування теоретичних, науково-методичних та практичних аспектів діючої системи обліку і оподаткування фінансових результатів діяльності АТ «Укрзалізниця».

Завданнями роботи є: узагальнити та систематизувати теоретичні положення щодо тлумачення економічних категорій: „фінансовий результат”, „результат” і „результативність”; дослідити теоретичні та практичні підходи до концепції формування фінансових результатів як об'єктів обліку та аналізу; проаналізувати чинну методику та практику обліку і оподаткування фінансових результатів підприємств; охарактеризувати стан і порядок відображення фінансових результатів в бухгалтерського обліку та звітності АТ «Укрзалізниця»; провести факторний аналіз фінансових результатів АТ «Укрзалізниця»; обґрунтувати заходи по удосконаленню обліку і оподаткуванню відповідного підприємства.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні і організаційні аспекти управління формуванням фінансових результатів підприємств України.

Об'єктом дослідження є діюча система обліку і оподаткування при формуванні фінансових результатів АТ «Укрзалізниця».

За результатами дослідження сформульовані шляхи вдосконалення обліку, оподаткування та аналізу фінансових результатів підприємств.

Одержані результати можуть бути використані у роботі національних державних та приватних підприємств.

Дипломна робота містить 106 сторінок, 20 таблиць, 15 рисунків, список використаних джерел 88 найменувань.

Ключові слова: оподаткування, фінансові результати, облік, контроль, консультування.

Рік захисту роботи – 2023.

ANNOTATION

«The relationship between the accounting and analytical and tax components of determining the financial results of enterprises»

The purpose of the work is to justification of the theoretical, scientific-methodical and practical aspects of the current system of accounting and taxation of the financial results of JSC "Ukrzaliznytsia".

The tasks of the work are: generalize and systematize theoretical provisions regarding the interpretation of economic categories: "financial result", "result" and "effectiveness"; to investigate theoretical and practical approaches to the concept of formation of financial results as objects of accounting and analysis; to analyze the current methodology and practice of accounting and taxation of financial results of enterprises; describe the state and procedure for displaying financial results in the accounting and reporting of JSC "Ukrzaliznytsia"; conduct a factor analysis of the financial results of JSC "Ukrzaliznytsia"; justify measures to improve accounting and taxation of the relevant enterprise.

The subject of research is a theoretical, methodological and organizational aspects of managing the formation of financial results of Ukrainian enterprises

The object of research the current system of accounting and taxation in the formation of financial results of JSC "Ukrzaliznytsia".

According to the results of the research, ways to improve accounting, taxation and analysis of financial results of enterprises.

The obtained results in the work of national state and private enterprises.

Thesis contains 106 pages, 20 tables, 15 figures, a list of used sources of 88 titles.

Key words: taxation, financial results, accounting, control, consulting.

The year of completion of the thesis is 2022.

Year of protection of work - 2023.

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ХАРАКТЕРИСТИКА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ	10
1.1. Сутність фінансових результатів для цілей обліку та оподаткування	10
1.2. Методика формування фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання	23
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ АТ «УКРЗАЛІЗНИЦЯ»	39
2.1. Організаційно-економічна характеристика АТ «Укрзалізниця»	39
2.2. Аналіз основних фінансових показників діяльності АТ «Укрзалізниця»	46
2.3. Організація обліку та облікова політика фінансових результатів діяльності АТ «Укрзалізниця»	54
2.4. Синтетичний і аналітичний фінансовий та податковий облік результатів діяльності АТ «Укрзалізниця»	59
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ІЗ ДАНИХ СИСТЕМ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ	72
3.1. Зарубіжний досвід відображення фінансових результатів діяльності підприємств в фінансовій звітності	72
3.2. Удосконалення системи обліку та оподаткування фінансових результатів	78
3.3. Здійснення аудиту та консультування для підвищення ефективності господарювання АТ «Укрзалізниця»	84
ВИСНОВКИ	90
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	96

ВСТУП

Актуальність теми. Оскільки метою діяльності кожного господарюючого суб'єкта є одержання та максимізація прибутку, то необхідно більш ретельно та кваліфіковано підходити до формування його складників – доходів та витрат, детально вивчаючи та аналізуючи фактори, під впливом яких формується фінансовий результат, досліджувати динаміку, тенденції, резерви, що впливають на ефективність діяльності підприємства. Об'єктивність ефективних господарських рішень залежить від наявності достовірної інформації про діяльність підприємства зокрема щодо витрат і доходів як основних складових фінансових результатів. Практика переходу на подання звітності за МСФЗ зрушила з місця багато проблем, що накопичилися в системі подання звітності за національними стандартами, зокрема відсутність цілісної системи відображення і визначення фінансових результатів, що не дає змоги об'єктивно їх оцінювати й передбачати. Важливість цих процесів викликає необхідність удосконалення організації та методики обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємств з метою обґрунтування переліку чинників, що впливають на їх рівень, кількісної та якісної оцінки наслідків цього впливу на прогнозовані тенденції розвитку промислових підприємств у перспективі.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Дослідженню проблеми обліку та аналізу фінансових результатів значну увагу приділяють: В.В. Бабич, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, О.С. Бородін, З.В. Гуцайлюк, М.Я. Дем'яненко, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, І.Д. Лазаришина, В.Б. Моссаковський, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, Л.С. Шатковська, А.Д. Шеремет та інші вчені.

Проте, незважаючи на значний науковий доробок вчених і практиків з даної теми, ряд проблемних питань організації та методики обліку і аналізу фінансових результатів промислових підприємств вимагають подальших досліджень, глибшого вивчення і формування нових підходів та напрямків їх удосконалення. До них слід віднести: поліпшення обліку фінансових результатів шляхом його

оптимізації як основного джерела інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень; розробку нових методичних підходів до аналізу даної ділянки обліку, що відповідають сучасним інформаційним потребам користувачів.

Недостатнє висвітлення цих питань в економічній літературі, а також їх практична значимість обумовили вибір теми і цільову спрямованість магістерської роботи.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних, науково-методичних та практичних аспектів діючої системи обліку і оподаткування фінансових результатів діяльності АТ «Укрзалізниця».

Досягнення поставленої мети визначає зміст досліджень, які зводяться до вирішення наступних взаємопов'язаних завдань теоретичного, методичного, організаційного та практичного характеру:

- узагальнити та систематизувати теоретичні положення щодо тлумачення економічних категорій: „фінансовий результат”, „результат” і „результативність”;
- дослідити теоретичні та практичні підходи до концепції формування фінансових результатів як об'єктів обліку та аналізу;
- проаналізувати чинну методику та практику обліку і оподаткування фінансових результатів підприємств;
- охарактеризувати стан і порядок відображення фінансових результатів в бухгалтерського обліку та звітності АТ «Укрзалізниця»;
- провести факторний аналіз фінансових результатів АТ «Укрзалізниця»;
- обґрунтувати заходи по удосконаленню обліку і оподаткуванню відповідного підприємства;

Об'єктом дослідження є діюча система обліку і оподаткування при формуванні фінансових результатів АТ «Укрзалізниця».

Предметом дослідження є теоретичні, методичні і організаційні аспекти управління формуванням фінансових результатів підприємств України.

Базою дослідження є АТ «Укрзалізниця».

Методологічна основа дослідження. Основою проведеного дослідження є такі загальнонаукові методи: аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння, групування, аналогія, систематизація. Індукції та дедукції (при дослідженні процесу обліку і аналізу фінансових результатів), графічний (для наочного відображення результатів дослідження), абстрактно-логічний і причинно-наслідкових зв'язків (при розробці шляхів, направлених на покращення фінансових результатів діяльності підприємства). Для формування звітних даних та проведення аналізу основних чинників, що впливають на фінансові результати діяльності підприємства, і виявлення причинно-наслідкового зв'язку були застосовані методи: середніх величин, факторний аналіз, побудова аналітичних таблиць, економіко-статистичні.

Джерелами інформації для підготовки магістерської роботи є законодавчі акти України, нормативні документи, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, облікові дані, реєстри та звітність АТ «Укрзалізниця».

Практичне значення одержаних результатів полягає в пропозиціях з удосконалення обліку та оподаткування при формуванні фінансових результатів діяльності підприємств України.

Апробація результатів роботи За результатами дослідження опубліковано тези: «Проблеми формування фінансової звітності на підприємствах України» : Збірник матеріалів II Міжнародного податкового конгресу [Електронне видання] (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.).

В 1 розділі охарактеризоване існуюче термінологічне забезпечення, що ґрунтуються на опрацьованій законодавчій і періодичній літературі, зокрема такі економічні категорії, як результат, результативність, фінансовий результат, дохід, витрати, прибуток. В 2 розділі надана характеристика АТ «Укрзалізниця». Проаналізовано основні групи показників фінансового стану і ймовірності настання банкрутства АТ «Укрзалізниця». В 3 запропоновано шляхи удосконалення формування фінансових результатів АТ «Укрзалізниця» в системі бухгалтерського і податкового обліку.

РОЗДІЛ 1

ХАРАКТЕРИСТИКА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Сутність фінансових результатів для цілей обліку та оподаткування

Розвиток ринкових відносин підвищує відповідальність і самостійність підприємств у прийнятті управлінських рішень щодо забезпечення ефективної їх діяльності. Ефективність виробничої, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства відображається в досягнутих економічних результатах.

Однією з головних загальноекономічних і бухгалтерських проблем як у практичному, так і в науковому плані є трактування фінансового результату діяльності підприємства.

Результат (від лат. Resultatus), означає вихід системи; підсумок, продукт якої-небудь діяльності. С.І. Ожегов [1, с.127] результат визначає як те, що отримано в завершення будь-якої діяльності, роботи або підсумок. В.І. Даль в тлумачних словниках російської мови визначає результат, як кінцевий підсумок, наслідок якої-небудь дії, розвиток чого-небудь або показник стану [2, с.147].

Результат, за Л.І. Андрієвським [3, с. 23], це наслідки, висновки, остаточний кінцевий підсумок якого-небудь заняття, діяльності, розвитку.

На нашу думку, результат – це певний господарський підсумок, отриманий у процесі економічної діяльності з використанням відповідних ресурсів. Результативність – якісний показник, що характеризує отримання позитивного результату від проведення економічної діяльності.

Основним видом діяльності для підприємств є виробництво (надання послуг), а його кінцевий результат – валова продукція, товарна продукція, чиста продукція і прибуток.

Погляди на визначення категорії „фінансовий результат” суб’єктів господарювання систематизовано в табл. 1.1

Таблиця 1.1

Погляди на сутність категорії “фінансовий результат”

Автори	Визначення	Примітка
Боголенов Д.П., Бронский М.Г., Деревенко Н.Н. [4, с.655]	Фінансовий результат – це надання даних про сукупність виконаних операцій на протязі певного періоду, стисле вилучення з бухгалтерських книг підприємства, що являє собою відомості про виробничі обороти і отримані результати за визначений період	Акцент робиться на бухгалтерській фінансовій звітності, а управлінська залишається поза увагою
Вейцман Н.Р. [5, с.142]	Фінансовий результат - взагалі вся сукупність записів, за якими можна прослідкувати господарську діяльність. І одночасно це особливий вид записів, які вилучені з поточного рахівництва і показують, що було зроблено і досягнуто окремою особою, відділом або господарством в цілому за певний проміжок часу	Визначення акцентує увагу на тому, що було зроблено, а не на кінцевих результатах
А.М.Прохоров, М.С.Гиляров, Е.М.Жуков. [6, с. 1403]	Фінансовий результат – система показників, яка характеризує стан засобів і господарсько–фінансову діяльність підприємства (організації, установи) за звітний період (місяць, квартал, рік); складається за даними бухгалтерського обліку	Також не ведеться мова про результати діяльності підприємства
Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [7]	Звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період	Законодавче визначення найбільш є адаптованим до сучасних умов господарювання
ПСБО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [8]	Бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів	Потрібно уточнити перелік користувачів звітності
Величко О.Г., Голов С.Ф. [9, с. 380]	Фінансовий результат – це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів. Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період	Дуже вичерпне визначення, що включає перелік інформації яка міститься у звітності
Є.Д. Чацкіс [10, с. 259]	Фінансовий результат – це підсумок господарської діяльності підприємств (організацій), визначений як різниця між сумою доходів і витрат, тобто прибуток або збиток	Про показники та цільове спрямування її немає інформації

Проведений аналіз літературних та нормативно-правових джерел дає можливість тлумачити фінансовий результат як систему показників, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Оцінка принципів з точки зору досліджуваного нами питання – звітності підприємства як джерела інформації про його фінансові результати та фінансовий стан, викладена в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Оцінка концептуальних засад фінансових звітів як джерела інформації

Концептуальні засади/Принципи	Реалізація принципів	Визначені потреби
Обачність	Застосування спеціальних методів оцінки, для запобігання заниженню зобов'язань, завищенню доходів	Такі оцінки повинні бути єдині хоча б для галузей
Повне висвітлення	Повинна висвітлюватися вся інформація, здатна вплинути на рішення	Зазначення комерційної таємниці дуже обмежує цей принцип
Автономність	Підприємство відокремлене від власника	Базовий критерій обліку, не основний для звітності
Послідовність	Тривале застосування обраної облікової політики	Варто розширити й щодо послідовності виведення результатів, а якщо такі змінилися – привести базу перерахунку
Безперервність	Підприємство діятиме	Не суттєво для звітності
Нарахування й відповідність доходів і витрат	Порівняння доходів звітного періоду з їх витратами	Часто такі доходи та витрати виділити неможливо
Превалювання сутності над формою	Перевага економічної сутності над юридичною формою	Потрібно враховувати і суть і форму явища
Історична (фактична) собівартість	Пріоритетна оцінка по фактичних витратах	Дуже суттєва умова, але чому ці витрати не знаходять місця у 5 формах звітності?

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» [7] законодавчо закріплено існування двох видів обліку: бухгалтерського та внутрішньогосподарського (управлінського). Згідно

зазначеного закону бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Звітність, що складається на підставі даних бухгалтерської звітності, називається бухгалтерською. Відповідно до ст.3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» бухгалтерський облік відрізняється від інших видів обліку наступним: по-перше, бухгалтерський облік є обов’язковим видом обліку, який ведеться підприємством; по-друге, дані бухгалтерського обліку є основою для інших видів звітності, що використовують грошовий вимірник.

Таким чином, Закон надає бухгалтерському обліку статус головного серед інших видів – податкового, статистичного та управлінського. Тому логічним буде висновок про те, що фінансова, податкова, статистична, управлінська та спеціальна звітність підприємств ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку, а отже є складовими частинами бухгалтерської звітності.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат — для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

Для чіткого визначення фінансових результатів потрібно дати наукове обґрунтування понять «доходи» та «витрати».

Поняття «дохід» широко вживається, але не має єдиного визначення. Деякі автори у своїх дослідженнях ототожнюють його з прибутком або з чистою продукцією, однак ці два види економічного ефекту є самостійними поняттями, сталими сутнісними характеристиками.

Погляди на визначення категорії „дохід” суб’єктів господарювання систематизовано в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Погляди на сутність категорії “дохід”

Автори	Визначення	Примітка
Економічна енциклопедія [11, с. 175]	дохід у другому його значенні трактується як результат господарської діяльності, отриманий як різниця між вартістю реалізованої продукції і послуг та виробничими витратами	В даному випадку ототожнюються поняття «дохід» і «прибуток».
П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», [8]	доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників	На нашу думку, наведене вище визначення доходу некоректне і не відповідає дійсному стану господарської діяльності. Адже суб’єкти господарювання в процесі своєї діяльності можуть отримати прибуток, а потім використати його на власні потреби засновників або на сплату дивідендів. При цьому власний капітал не зростає, але це не свідчить про те, що підприємство не отримало доходу. В цьому випадку грошові надходження від реалізації продукції, робіт, послуг і є доходом. Тобто, це грошові кошти, які можуть бути використані на різні цілі.
П. Самуельсон і В. Нордхауз [12, с. 88].	«...дохід є приплив грошей. Більше того, він являє собою загальну суму грошей, що зароблені і оформлені протягом року	Зводиться до збільшення вигод у вигляді грошей, але дохід можна отримувати у менш короткі терміни в залежності від торговельного обороту підприємства
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 “Дохід” [13]	дохід – валове надходження економічної вигоди на протязі звітного періоду, що виникає в процесі звичайної діяльності підприємства. Коли це надходження призводить до росту власного капіталу, за виключенням росту пов’язаного з внесками акціонерів	Недоліком визначення є його виникнення тільки в процесі звичайної діяльності. Так як дохід може бути отриманий від іншого виду діяльності
Ю.В. Нечаєв [14, с. 82]	дохід - це різниця між вартістю та собівартістю. А прибуток - частина вартості чистого доходу суспільства, створеного в галузях матеріального виробництва	Автор ототожнює різні за своєю сутністю поняття доходів і прибутків
В.А. Медведєв [15, с.210]	дохід - це витрати суспільства за винятком витрат підприємства. Основною формою чистого доходу є прибуток	Поняття доходу висвітлено на макроекономічному рівні
А.М. Кузьмінський [16, с. 179]	«дохід - це продажна вартість реалізованої продукції, а прибуток – це різниця між доходом та витратами	Точне але в той же час дуже коротке визначення, що не роз’яснює період його отримання і тільки від операційної діяльності

Проаналізувавши літературні джерела, щодо визначення економічної категорії «дохід», доцільним є зазначити, що в бухгалтерській практиці використовуються визначення подані в ПСБО та МСФЗ, які не доповнюють одне одне.

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 18 „Дохід” [8], дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб’єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу.

Відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [8], доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників

Існує кілька класифікацій доходів за різними ознаками. Класифікація доходів з точки зору міжнародних стандартів наведена нижче:

доходи, отримані внаслідок продажу готової продукції (або куплених товарів);

доходи, отримані внаслідок надання послуг (виконання робіт);

проценти, роялті та дивіденди.

У вітчизняній практиці доходи характеризуються за такими типами:

звичайні доходи (від поточної діяльності, визначеної статутом);

доходи від надзвичайних подій (страхові відшкодування страховими компаніями, спонсорська та державна допомога тощо);

фінансові доходи (дивіденди, проценти тощо).

В Україні класифікація доходів законодавчо регламентована Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №15 “Дохід”, пункт 7 [8]. Згідно з цим стандартом визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами (рис. 1.1).

Склад доходів, що належать до відповідної групи, передбачено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №3 “Звіт про фінансові

результати” [8].

Доходи підприємства можна класифікувати за різними ознаками залежно від мети, для досягнення якої потрібна така інформація.

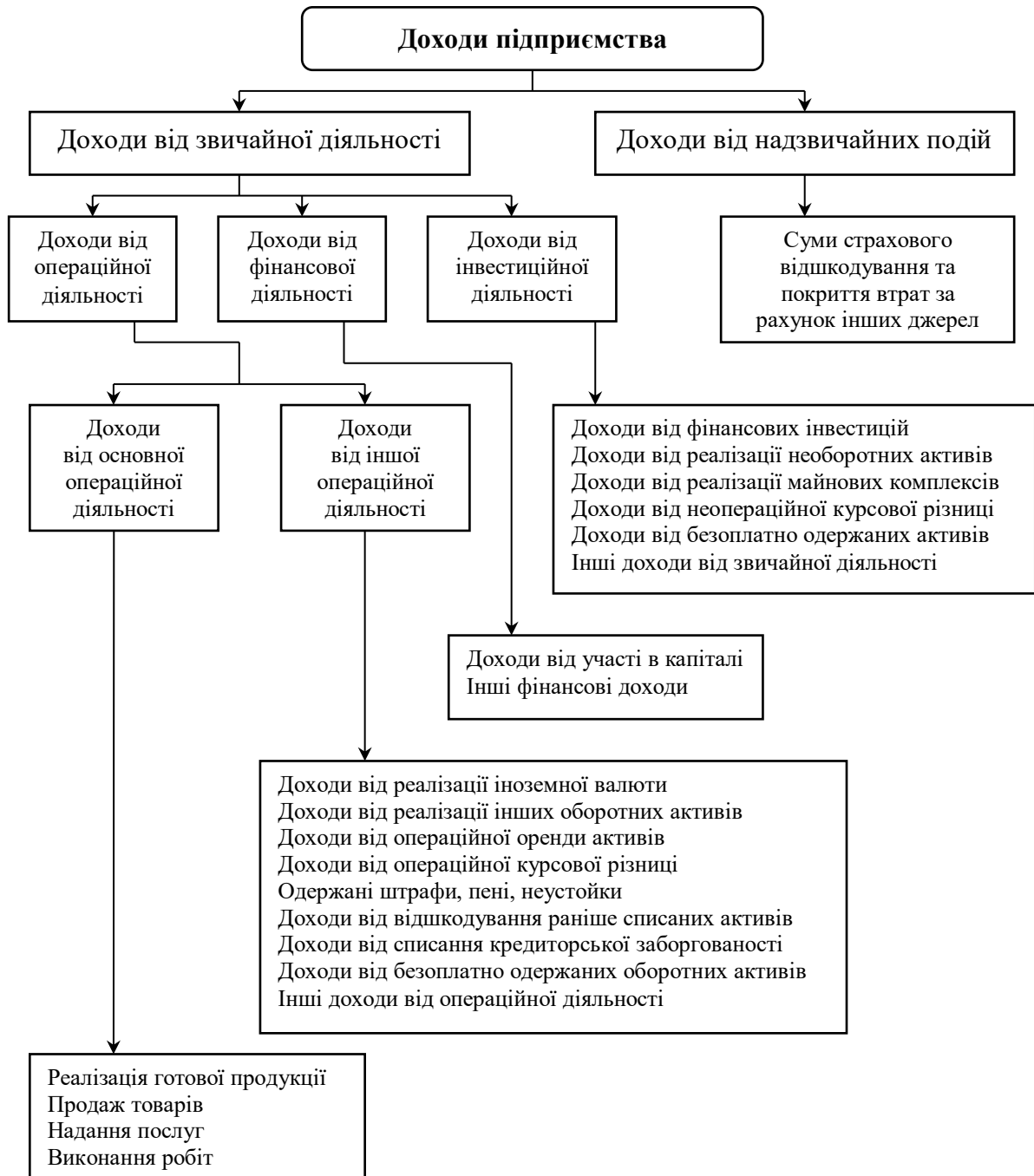


Рис. 1.1. Класифікація визнаних доходів згідно П(С)БО № 15 “Дохід” [8]

Отже, в бухгалтерському обліку України питання класифікації доходів чітко визначено. Класифікувати дохід за видами діяльності можна як по центрах відповідальності, так і підприємства в цілому. Залежно від виду діяльності

розрізняють доходи від операційної, звичайної, надзвичайної, фінансової та інвестиційної діяльності.

При децентралізованій формі обліку та управління доходи можна розрізняти за місцем виникнення, тобто по центрах відповідальності. В залежності від обсягів повноважень та обов'язків керівника виокремлюють центри витрат, доходу, прибутку, інвестицій, контролю та управління (Рис.1.2).

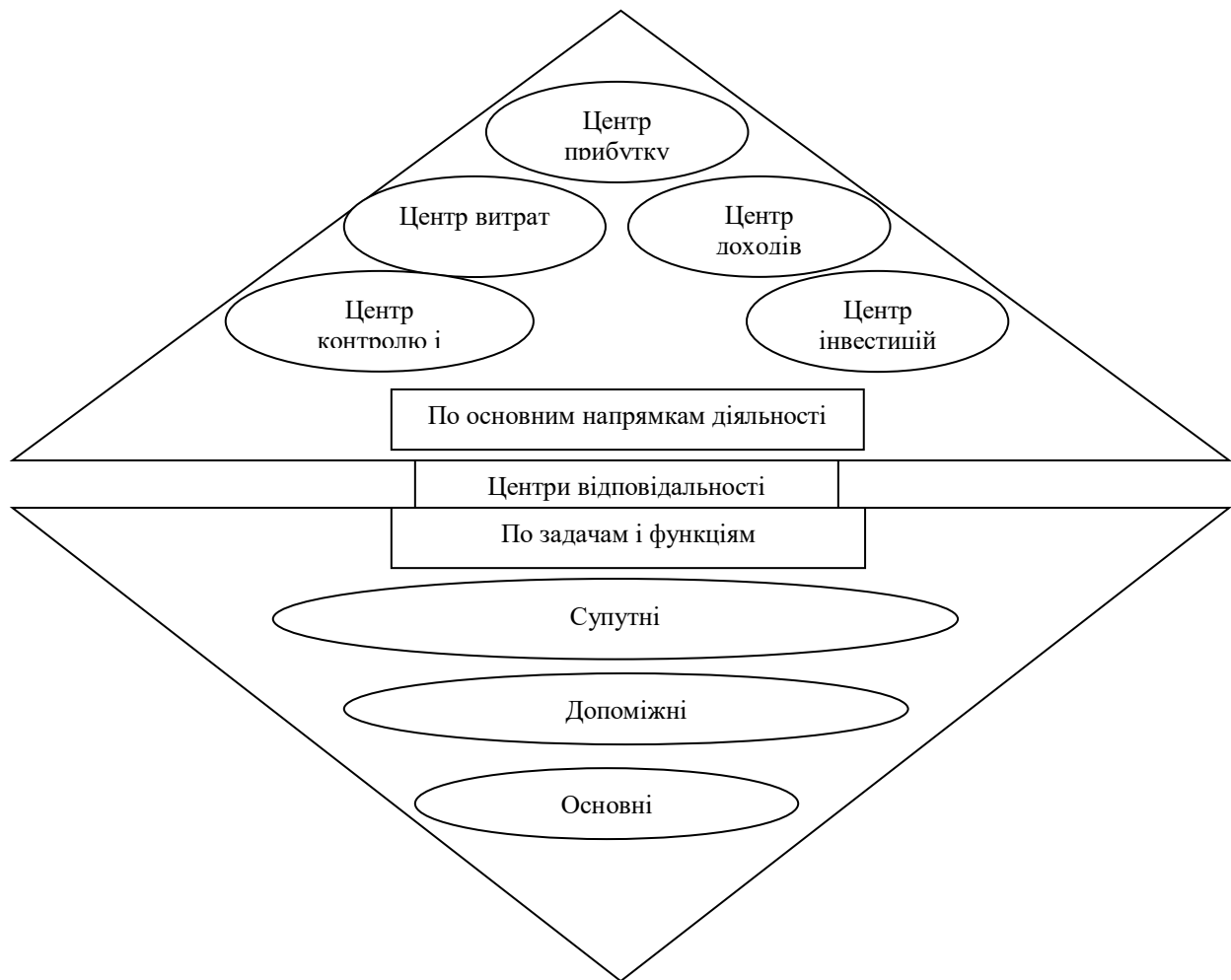


Рис. 1.2. Класифікація центрів відповідальності

Фінансовий результат діяльності підприємства характеризується приростом суми власного капіталу (чистих активів), основним джерелом якого виступає прибуток. Тому критерієм ефективності ринкової економіки є прибуток.

В економічній теорії категорія прибутку в різні періоди розвитку країни була об'єктом глибокого вивчення. Однак в економічній літературі дотепер не

існує єдиної думки про сутність цієї категорії. Найбільше дискусій ведеться щодо визначення поняття „прибуток”, його походження та функцій.

Поняття прибутку в економічній системі пояснюється існуванням товарно-грошових відносин, появою і розвитком інституту власності, особливо приватної. Перші визначення поняття прибутку відповідали значенню валового доходу, який за індивідуалістичною системою розподілу поділявся на три категорії: доходи від капіталу, землі та доходи від праці. Вважалося, що кожний із видів доходів є обов'язковою винагородою для одержувача за надані ним послуги у народному господарстві.

Д. Рікардо виявив протилежну залежність між прибутком і земельною рентою та між прибутком і заробітною платою. Він виділив поняття прибутку в окрему економічну категорію, яку досліджував у тісному зв'язку з процесом накопичення капіталу, із факторами зростання суспільного багатства. У різні часи А. Сміт по-різному трактував прибуток (рис. 1.3).

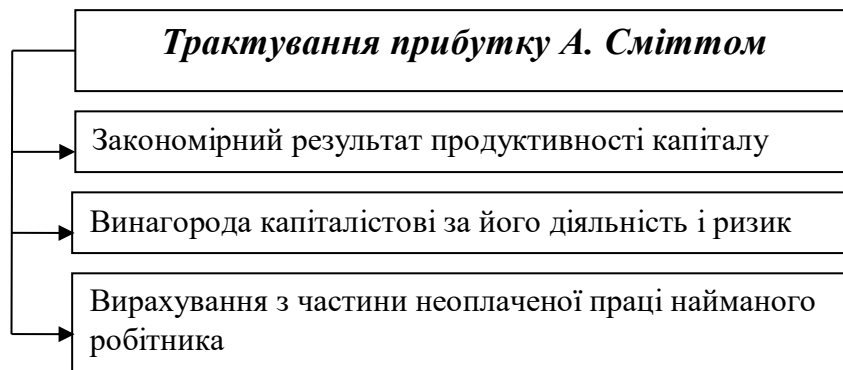


Рис. 1.3. Трактування прибутку А. Смітом у різні часи [29, с.95]

У статичному світі, який не має і не знає тертя, де ціни не змінюються в ході виробничого циклу, чистий прибуток не існує. В динамічному світі розвиток кон'юнктури може створити випадковий прибуток, плоди неочікуваного успіху. У разі підвищення цін нарощування виробництва може зіткнутися з тимчасовими або постійними перешкодами.

Ціни на фактори виробництва встановлюються договірним способом, більш жорстким, ніж ціни на продукти. Підвищення витрат виробництва відбувається, відповідно, менш швидко, менш інтенсивно, ніж підвищення цін

продажу. Зміни можуть відбутися й у вартості запасів. Прибуток виступає в даному випадку як кон'юнктурна добавка.

Обставини, які формують прибуток, наведені на рисунку 1.4.

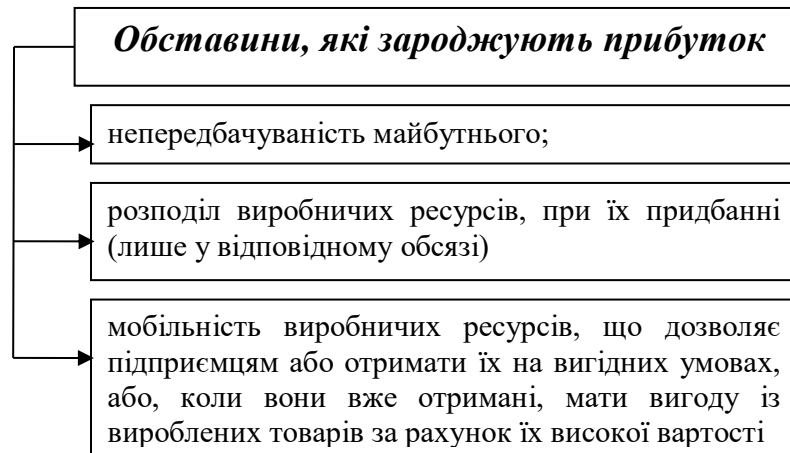


Рис. 1.4. Обставини формування прибутку

В умовах адміністративно-командної економіки, коли визначені планом контрольні цифри й індивідуальні економічні нормативи тривалий час практично не змінювалися, прибуток визначали як похідний показник в інших планових величинах. Він дорівнював різниці виручки, яку планували одержати від реалізації продукції за оптовими цінами, та її собівартістю. Виконання директивних планових показників, у тому числі за величиною прибутку, було головною метою функціонування господарюючих суб'єктів.

Однак поняття "прибуток" трактується вітчизняними та іноземними авторами по-різному. У вітчизняній теорії традиційно переважав політекономічний підхід, який передбачав, що вирішення практичних питань певного рівня повинно розпочинатись із з'ясування сутності прибутку, його змісту, місця і взаємозв'язку з іншими економічними категоріями.

В ринкових умовах розрізняють прибуток, зароблений завдяки ініціативі, прибуток, отриманий при сприятливих умовах, прибуток, вилучення якого можливе завдяки визнанню його громадськими інститутами, серед яких важливу роль відіграють органи державної влади (допустимий прибуток). Жодна із вищеписаних ситуацій в чистому вигляді в економічній реальності не

зустрічається. В переважній більшості випадків прибуток одночасно є отриманим, заробленим і допустимим.

У сучасній економічній науці поняття "прибуток" має різне значення. Мова може йти про доходи, які отримані підприємством, а також про задоволення потреб споживач або про зиск (вигоду), який матиме країна при проведенні того або іншого заходу. У всіх випадках йдеться про прибуток підприємства, споживача, суспільства.

Однією з основних проблем, що постають сьогодні, є проблема термінології, яка не розв'язана. Автори застосовують досить широкий спектр варіантів термінів, під якими часто розуміють одне й те саме поняття.

Теоретичний інтерес викликає точна і послідовна думка економіста І.М. Бойчик [30, с. 174], яка збагачує форми визначення прибутку ще одним визначенням і трактує його таким чином: прибуток – це частина чистого доходу, що залишається підприємству після відшкодування всіх витрат, пов'язаних із виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності.

У ринковій економіці у звичайних умовах доходи, пов'язані з низьким ризиком – низькі доходи, чим вищий рівень ризику, тим можливіше одержання більших доходів. При вкладанні грошей у різні об'єкти з однаковою віддачею привабливішим буде найменш ризиковий проект. Інвестор повинен отримувати компенсацію за ризик. І.О. Бланк [31, с. 27] одним із перших використовує поняття співвідношення ризику і доходу у своєму визначенні категорії прибутку. На думку вченого, прибуток - це втілений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності та є різницею між сукупними доходами та витратами в процесі здійснення цієї діяльності. Якщо в результаті підприємницької діяльності збільшуються активи підприємства, то, за принципом подвійного запису, збільшуються й пасиви, і якщо це не кредиторська заборгованість, то має місце приріст капіталу, або, іншими словами, прибуток. Останнє твердження ґрунтується на аналізі балансу підприємства, і прибуток розглядається як зростання капіталу. Водночас

прибуток як економічна категорія відображає кінцеву грошову оцінку виробничої та фінансової діяльності і є найважливішим показником фінансового результату підприємницьких структур, їх фінансового стану. У загальному вигляді прибуток – це різниця між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення. Він сигналізує про необхідність заходів щодо зниження собівартості продукції, нарощування обсягів виробництва і реалізації, розширення асортименту товарів, доцільність змін у ціновій політиці. Прибуток є визначальним критерієм ефективності господарювання.

Відомо, що економічні категорії, до яких належить прибуток, являють собою абстракції, теоретичні обґрунтування. Для практичного ж застосування необхідна інтерпретація цих категорій, що розглядаються прикладними економічними науками, до яких відноситься і бухгалтерський облік. Поряд з іншими економічними науками він не тільки вивчає господарські факти та явища, але й за встановленими ознаками упорядковує відомості про них, зводить їх у певну систему. Набуті знання про такі факти включаються до системи понять і категорій. Але поняття та категорії, що відображають виробничі відносини, мають специфічний, історичний перехідний характер.

Незважаючи на близькість предметів дослідження, в бухгалтерському обліку та економічній науці спостерігаються розбіжності з приводу встановлення часу виникнення й методики визначення прибутку. Це пояснюється головним чином тим, що різні дисципліни розвивалися неоднаковими шляхами. Бухгалтерський облік виник з практичної потреби надавати звіти про результати економічної діяльності, а економіка зародилась на основі бажання усвідомити принципи функціонування господарського механізму.

Між бухгалтерськими та економічними концепціями відбувся розрив настільки широкий, що М.Ф. Ван Бреда назвав ці дві дисципліни „несхожими близнюками” [32, с. 324].

Тому не слід ототожнювати економічний прибуток з бухгалтерським прибутком, оскільки останній бере в розрахунок тільки явні грошові платежі, що фігурують у бухгалтерській звітності.

На невідповідність економічного і облікового (статичного) прибутку наголошують також і П.А. Самуельсон, Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда [32, с. 210], які відмічають, що "різниця між економічним і бухгалтерським прибутком полягає в різних методах амортизації. В бухгалтерському обліку використовують методи прямої чи прискореної амортизації, економісти використовують процентний (прогресивний) метод. Якщо в бухгалтерському обліку використовувати метод прогресивної амортизації, то облікові показники повинні співпадати з економічними. Однак практично це виконати неможливо, оскільки параметри, постійні в моделі, не є такими в дійсності і це вимагало б від бухгалтерів регулярної переоцінки чистого прибутку для забезпечення його відповідності економічній реальності". На відмінність між бухгалтерським і економічним прибутком вказують інші автори. Зокрема, Р. Макконел Кемпбел та Л. Брю Стенлі [33, с. 49], які зазначають: економічний прибуток – це загальна виручка за мінусом усіх витрат (зовнішніх і внутрішніх, включаючи до неї і нормальний прибуток), тобто за мінусом всіх витрат "необхідних для того, щоб залучати і втримати ресурси в рамках даного напрямку діяльності".

Це призводить до істотно іншої концепції фінансового результату (прибутку). Так виникло бухгалтерське (динамічне) трактування, згідно з яким фінансовий результат (прибуток) є різницею між доходами і витратами підприємства. Ця різниця може бути додатною, тоді йдеться про прибуток, або від'ємною, тоді його визначають як збиток.

Отже, проблеми термінології в економічній теорії та бухгалтерському обліку є досить відчутними, тому необхідне їх постійне вивчення й уточнення. Чітке визначення понять дозволяє не тільки уникнути плутанини у літературі з питань сутності фінансових результатів діяльності, але й виключити такі факти як застосування одним автором різних термінів в своїх роботах для трактування одного і того ж поняття.

Для удосконалення термінологічного забезпечення запропоновані такі авторські визначення:

- 1) результат – це певний господарський підсумок, отриманий у процесі економічної діяльності з використанням відповідних ресурсів;
- 2) результативність – якісний показник, що характеризує отримання позитивного результату від проведення економічної діяльності;
- 3) фінансовий результат – це система показників, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період;
- 4) дохід – це надходження на підприємство реальних грошових коштів або матеріальних цінностей за реалізовану продукцію, товари, послуги або від інших видів його діяльності за конкретний проміжок часу;
- 5) витрати - це зменшення усіх економічних вигод підприємства, які призводять до зменшення власного капіталу за звітний період;
- 6) прибуток – це різниця між доходами і витратами підприємства.

1.2. Методика формування фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання

Класифікація видів діяльності, яка використовується для обліку доходів, витрат та фінансових результатів на підприємствах наведена на рис. 1.5.

У складі фінансової звітності одним з основних звітів є ф.№2 „Звіт про фінансові результати”. На відміну від Балансу підприємства, який відображає фінансовий стан на звітну дату, Звіт про фінансові результати є носієм інформації про види доходів, одержаних підприємством, понесених витрат. Як наслідок, у звіті узагальнюються фінансові результати підприємства у вигляді одержаного прибутку (збитку).

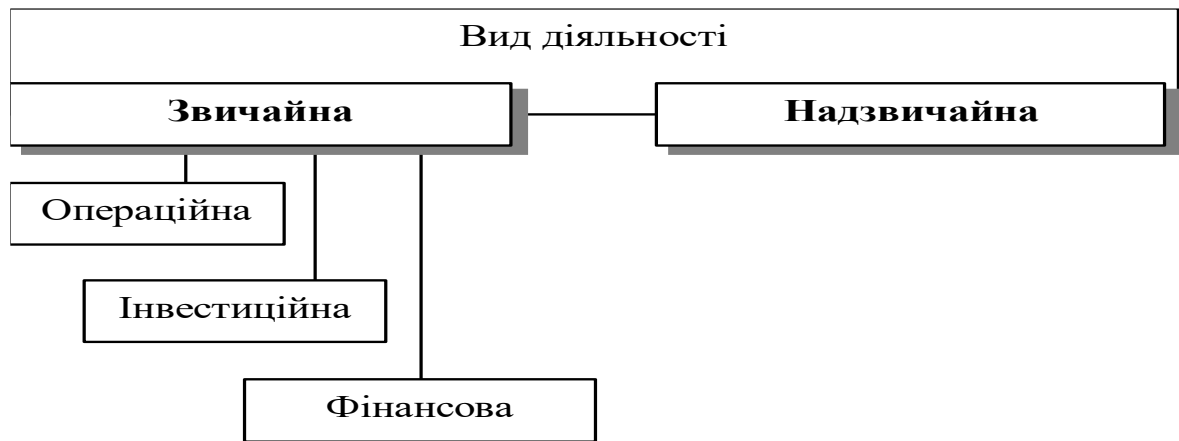


Рис. 1.5. Класифікація видів діяльності в національній системі обліку відповідно до ПСБО 3 „Звіт про фінансові результати” [8].

Істотні зміни, внесені у зміст окремих економічних показників Звіту про фінансові результати, надали йому більшої інформативності й економічної значущості. Це зумовлено рядом факторів:

1. Звіт ілюструє активність і результативність діяльності підприємства;
2. Акумулює недоліки та переваги видів діяльності;
3. Слугує основою для прогнозування майбутньої діяльності підприємства.

Вивчення зарубіжного досвіду переконує, що в більшості країн існує кілька підходів щодо формату побудови Звіту про фінансові результати або він ще має назву Звіт про прибутки та збитки. Перший підхід полягає у використанні одноступеневої форми або так званого горизонтального формату, коли окремо розраховують загальну суму доходів і загальну суму витрат, а чистий прибуток становить різницю між ними. Другий підхід ґрунтується на використанні багатоступеневої форми або вертикального формату, де розрахунок чистого прибутку здійснюється шляхом послідовних розрахунків у вигляді зіставлення відповідних доходів і витрат.

Кожен метод має певні переваги й недоліки, тому МСФЗ не регламентується формат звіту, однак ними передбачено застосування обох

методів: перший – за методом характеру витрат, другий – за методом функцій витрат.

Так, у США підприємствам дозволено використовувати обидві форми, однак перевага надається багатоступеневій. Четвертою Директивою ЄЕС передбачено використовувати обидві форми подання інформації на вибір підприємства – горизонтальний або вертикальний формат. Крім того необхідно зазначити, що звіт може мати два варіанти:

Операційний – надання аналізу витрат за призначенням (функціями);

Витратний – надання аналізу за типом витрат [34, с. 483].

Перший спосіб полягає в тому, що витрати групуються залежно від їх характеру (амортизація, заробітна плата, матеріальні витрати) і не перерозподіляються між функціональними напрямками. Звіт складають із використанням першого способу у Франції (горизонтальний і вертикальний), Бельгії (горизонтальний і вертикальний), Іспанії (горизонтальний), Португалії (горизонтальний), Німеччині (вертикальний), Великобританії (вертикальний), Італії (вертикальний), Греції (вертикальний).

Другий спосіб передбачає подання витрат у звіті відповідно до їх функцій (витрати на збут, адміністративні витрати, інші витрати) із розкриттям додаткової інформації про суть витрат. Серед зарубіжних країн витратний варіант застосовується в США (вертикальний), Канаді (вертикальний), Німеччині (вертикальний), Бельгії (вертикальний), Японії (вертикальний). Крім того, в обов'язковому порядку до фінансовій звітності або в Примітках до неї наводиться додаткова інформація про характер витрат. Тобто використовуючи другий спосіб, підприємства детальніше подають інформацію про склад і характер витрат, яка є корисною для прогнозування руху грошових коштів на майбутнє.

В Україні Звіт про фінансові результати побудований за принципом функціонального групування витрат із додатковим висвітленням їх характеру по економічних елементах. Структура, зміст, форма та загальні вимоги до

розкриття його статей визначаються П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати [8].

Метою Звіту про фінансові результати є забезпечення користувачів повною, правдивою та неупередженою інформацією про доходи, витрати, отримані прибутки та понесені збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Особливої уваги заслуговує перший розділ “Фінансові результати”, який побудований згідно з класифікацією доходів і витрат за видами діяльності та функціями, і при послідовному їх зіставленні одержують чистий прибуток (збиток) звітного періоду.

Доходи й витрати відображаються по двох видах діяльності: звичайної та надзвичайної. Під звичайною діяльністю розглядають будь-яку діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок проведення такої діяльності. До надзвичайної діяльності відносять події та операції, які не можна віднести до звичайної діяльності через нерегулярність їх виникнення або внаслідок надзвичайних ситуацій.

Водночас звичайна діяльність поділяється на операційну та іншу звичайну діяльність, а саме: фінансову та інвестиційну. Згідно з п. 4 П(С)БО 3 під операційною діяльністю розглядають основну діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Для сільськогосподарських підприємств основною є діяльність, пов'язана з виробництвом, переробкою і реалізацією продукції рослинництва та тваринництва, яка в кінцевому результаті є предметом одержання доходу.

Інша діяльність підприємства поділяється на інвестиційну та фінансову. Інвестиційна діяльність – це операції, пов'язані з придбанням і продажем необоротних активів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів), а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (акцій, облігацій).

Під фінансовою діяльністю розуміють таку, яка пов'язана зі збільшенням або зменшенням розміру та складу власного й позикового капіталу підприємства.

На нашу думку, окремі операції не можна безпосередньо віднести до описаних вище видів діяльності підприємства, а тому постає питання або про доповнення відомої класифікації, або про обґрунтування віднесення таких операцій до існуючих видів.

Чистий прибуток (збиток) звітного періоду, розрахований шляхом порівняння доходів і витрат, обчислюється у такій послідовності:

1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
2. Валовий прибуток (збиток);
3. Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток або збиток;
4. Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування: прибуток (збиток);
5. Фінансовий результат від звичайної діяльності: прибуток (збиток).

Визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) полягає в наступному: обчислюється різниця між доходом (виручкою) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та сумою непрямих податків, зборів, знижок та інших вирахувань.

Визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, інших активів) та відображення його у звіті здійснюється згідно з п. 8 П(С)БО 15 “Дохід” [8] у разі наявності наведених нижче умов:

покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов’язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Доходами не визнаються такі надходження:

сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов’язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету;

сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала;

сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

надходження, що належать іншим особам;

надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг) відображає суму кредитових оборотів (без вирахування суми наданих знижок, повернення проданих товарів, непрямих податків) за субрахунками рахунка “Доходи від реалізації” та відображається у статті “Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг)”.

Сума непрямих податків, зборів, знижок та інших вирахувань, що відображається у статті “Податок на додану вартість” та “Акцизний збір”, береться як кредитовий оборот субрахунків з обліку зобов’язань із ПДВ та акцизного збору.

Сума інших вирахувань, відображувана у статті “Інші вирахування з доходу”, включає суми знижок, наданих покупцям (замовникам) після дати реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також вартість продукції або товарів, повернених покупцями тощо, та береться як оборот по дебету субрахунку “Вирахування з доходу”, зменшений на суму непрямих податків, які включені до вартості повернених товарів і продукції.

Валовий прибуток або збиток розраховується шляхом порівняння чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з їх собівартістю, яка відображається у статті “Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)” та дорівнює обороту по дебету рахунка “Собівартість реалізації. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), відповідно до п. 11 П(С)БО 16 “Витрати”, складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг),

реалізованих протягом звітного періоду, нерозподілених загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

Фінансовий результат від операційної діяльності – прибуток або збиток – визначається як алгебраїчна сума показників валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, суми адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат – відповідно як додатних та від’ємних величин. Позитивне значення свідчить про прибуток, а негативне – про збиток від операційної діяльності.

Інший операційний дохід, який відображається в однойменній статті, включає дохід від оренди майна; від реалізації інших оборотних активів; від реалізації іноземної валюти; дохід, отриманий у вигляді штрафів, пені, неустойок тощо. Необхідно зазначити, що сума інших операційних доходів відображається без суми ПДВ.

Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування – прибуток або збиток визначається як алгебраїчна сума таких показників: прибуток (збиток) від операційної діяльності, дохід від участі в капіталі, інші доходи, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі та інші витрати – відповідно як додатні та від’ємні величини. Отримане позитивне значення свідчить про прибуток, а негативне – про збиток.

Дохід від участі в капіталі, інші фінансові доходи, інші доходи обчислюються на основі суми кредитових оборотів за рахунками доходів Головної книги та є базою для заповнення відповідних однойменних статей.

Аналогічно, дебетові обороти по рахунках витрат є підставою для визначення суми фінансових витрат, втрат від участі в капіталі, інших витрат. Їх відображають у статтях “Фінансові витрати”, “Втрати від участі в капіталі”, “Інші витрати” відповідно.

Податок на прибуток від звичайної діяльності розраховується згідно з вимогами П(С)БО 17 “Податок на прибуток” [8].

Фінансовий результат від звичайної діяльності (прибуток або збиток) визначається як різниця між сумою прибутку від звичайної діяльності до

оподаткування і сумою податку на прибуток у випадку його нарахування.

Надзвичайні доходи або витрати, які виникли внаслідок надзвичайних подій (стихійне лихо, пожежа, техногенна аварія тощо), відображаються відповідно в статті “Надзвичайні доходи” і “Надзвичайні витрати” на підставі кредитового сальдо рахунків таких доходів і витрат журналу-ордера ф. № 15.

Чистий прибуток (збиток) розраховується як згорнутий результат алгебраїчної суми прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку (надзвичайного збитку) і податку з надзвичайного прибутку, відповідно як додатні та від’ємні величини. Позитивне значення свідчить про прибуток, який обов’язково звіряється з кредитовим сальдо рахунка “Фінансові результати”, а негативне – про збиток, який звіряється з дебетовим сальдо цього рахунка.

Щодо третього розділу даного звіту, то його заповнюють лише ті акціонерні товариства, прості акції яких підлягають операціям купівлі-продажу на фондових біржах, а також товариства, що здійснюють випуск таких акцій. У цьому розділі відображається розрахунок показників прибутковості акцій у відповідності з вимогами П(С)БО 24 “Прибуток на акцію” [8].

Таким чином, інформація, яка наводиться у звіті, дає можливість зрозуміти та проаналізувати фінансовий результат від кожного виду діяльності підприємств. На підставі даних першого розділу можна провести аналіз структури доходів і витрат, визначити прибутковість і рентабельність діяльності підприємства, а на підставі другого – аналіз структури витрат за елементами [35, с.275-277] .

На рис. 1.6 наведена схема кореспонденції рахунків з обліку витрат і доходів при формування позитивного або негативного фінансового результату.

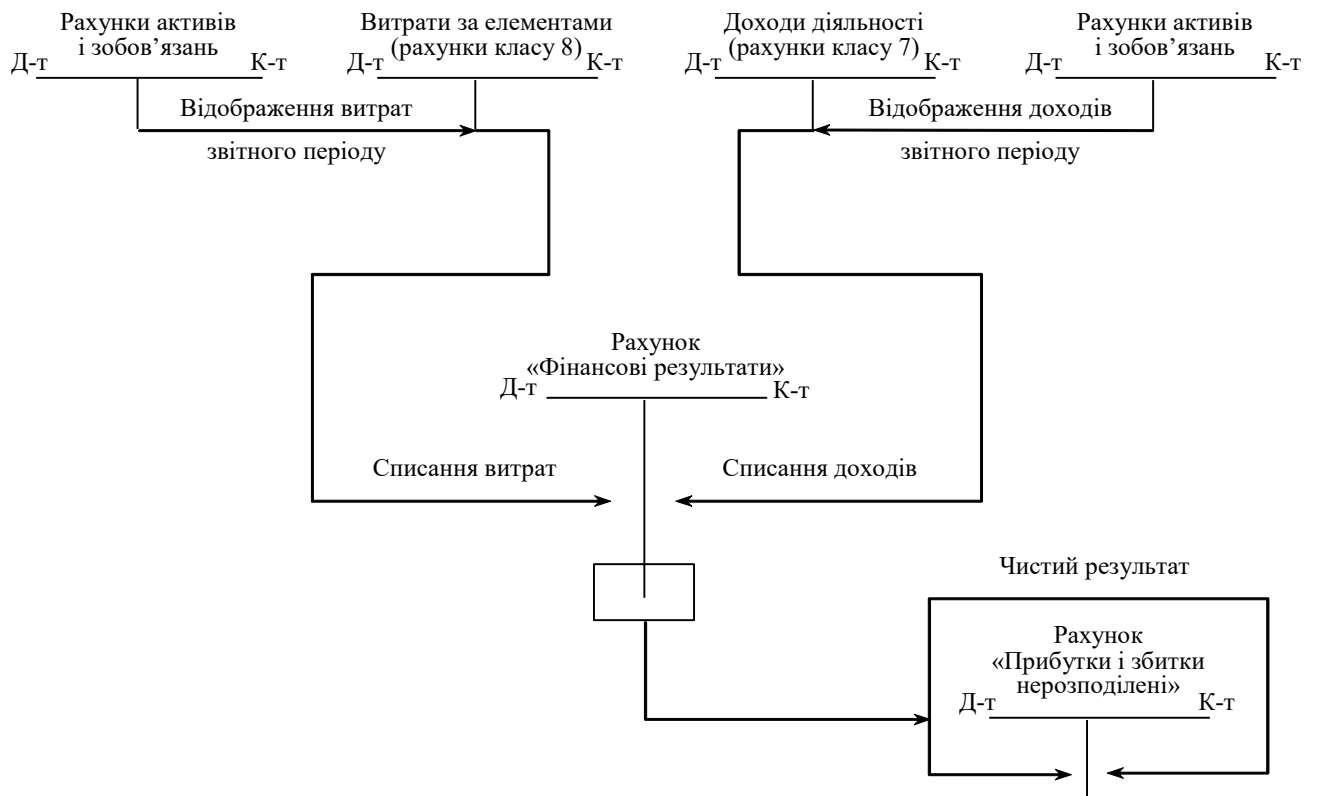


Рис. 1.6. Методика обліку формування фінансових результатів

Модель формування фінансового результату діяльності підприємства може бути наступною (рис. 1.7).

Висвітлення підходів до тлумачення прибутку в сучасних зарубіжних системах обліку вплинув на побудову професійних і національних планів рахунків для обліку господарської діяльності суб'єктів господарювання в різних країнах світу і визначення методів розрахунку фінансового результату. Існує три методи визначення фінансового результату.

Головний із них – метод “витрати - випуск”, що базується на моделі В. Леонтьєва. Другий метод спирається на формування балансу: актив дорівнює сумі власного капіталу і зобов'язань. Третій – визначає фінансовий результат як зміну вартості чистих активів на початок і кінець звітного періоду. Для розрахунку фінансового результату за кожним методом передбачено певні моделі у планах рахунків, які, в свою чергу, пов'язані зі структурою фінансових звітів.

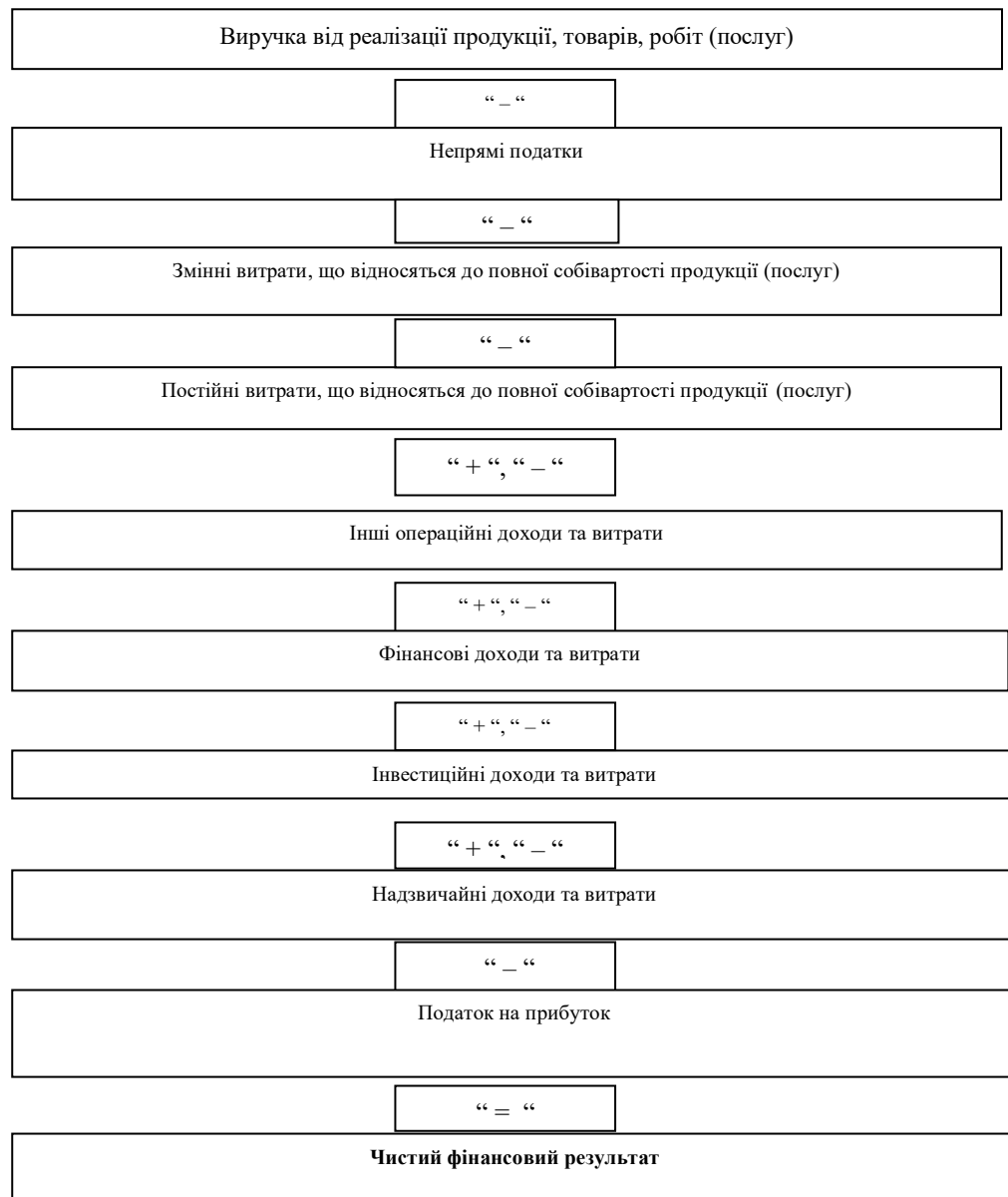


Рис. 1.7. Модель формування фінансового результату діяльності підприємства

Сутність кожного методу визначення фінансового результату, джерело даних для розрахунку і сферу застосування відображено в табл. 1.4.

Якщо зіставити фінансовий результат, обчислений за кожним із трьох методів на одному підприємстві за певний звітний період, то результати розрахунків можуть суттєво відрізнятися. Однак, незважаючи на низьку потребу в бухгалтерській інформації, характерну для нинішньої ситуації, вимогою часу є підвищення значення облікової інформації, оскільки на сьогодні не існує інформації більш доступної та достовірної, ніж інформація бухгалтерського

обліку. Адже вона формується на основі систематичного та суцільного документування всіх господарських операцій.

Таблиця 1.4

Визначення фінансового результату в сучасних системах бухгалтерського обліку та оподаткування

Види обліку	Тип модуля у планах рахунків	Класи бухгалтерських рахунків	Метод визначення фінансового результату	Звітність
Фінансовий облік	Балансовий	“Необоротні активи”, “запаси”, “капітал”, “довгострокові зобов’язання”, “поточні зобов’язання” “забезпечення”	1. Результат дорівнює різниці між Активами, Капіталом і Зобов’язаннями 2. Зміна вартості чистих активів на початку і кінець звітного періоду (лінійний спосіб)	Фінансова звітність (бухгалтерський баланс)
	Витрати - випуск	“Витрати за елементами”, “витрати за видами діяльності” (Франція) (експлуатаційна, фінансова, надзвичайна), “Витрати за функціями підприємства”(США, Канада, Великобританія) (виробництво, реалізація, адміністрування), “Доходи(з а видами діяльності або функціями підприємства)”	Результат дорівнює різниці між Доходами і Витратами	Фінансова звітність (звіт про фінансові результати)
Управлінський облік	Відображення результатів фінансового обліку	“Фінансовий результат за центрами відповідальності”, “Аналітичний фінансовий результат”	Відображений результат фінансового обліку деталізується, перегруповується відповідно до мети аналізу ефективності діяльності	Внутрішня звітність за даними управлінського обліку

При визначенні виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), а також при прийнятті рішень щодо управління вартістю слід користуватися даними про облік витрат. З точки зору бухгалтерів та економістів формування частини вартості продукції, що складається із прямих витрат, не викликає запитань. Це

пояснюється тим, що прямі витрати за економічним змістом на основі первинних документів можна віднести на конкретний вид продукції без додаткових розрахунків. Ця інформація систематизується у бухгалтерському обліку в розрізі загальних витрат на виробництво, окремих видів продукції та в розрізі витрат за елементами. Інша ситуація з накладними (непрямими) витратами, які неможливо відразу ж віднести на конкретний вид продукції.

На сьогодні існують такі види бухгалтерського обліку: фінансовий і управлінський. Кожен з них, як свідчить дослідження, використовує різні методи визначення фінансового результату (табл. 1.5), які по-різному впливають на величину фінансових результатів діяльності підприємств. Тому слід обрати той із них, який забезпечує найоптимальніше й точне відображення доходів у продавця та витрат у покупця товарів і найбільшою мірою відповідає міжнародним правилам економічних відносин.

Таблиця 1.5

Методи визначення фінансового результату для цілей різних користувачів

Вид звітності	Метод визначення фінансового результату
Фінансова звітність	Метод нарахування і касовий метод
Управлінська звітність	Будь-який метод на вибір підприємства

Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7] передбачено використання принципу (методу) нарахування та відповідності доходів і витрат. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Отже, у вітчизняному бухгалтерському обліку визначення доходів і витрат ведеться методом нарахування. Він відповідає Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку і використовується в більшості країн світу.

Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [13] передбачено, що підприємству слід складати свої фінансові звіти (крім інформації про рух грошових коштів) за принципом нарахування. Згідно з принципом нарахування в бухгалтерському обліку операції та події визнаються

тоді, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримуються або виплачуються грошові кошти чи їхні еквіваленти), а відображають їх у облікових реєстрах та у фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться. Витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки на основі прямого зв'язку між понесеними витратами та надходженнями за певними статтями доходу (відповідність).

Продукція вважається проданою з того часу, коли право на її власність перейшло від продавця до покупця (підписання документів про здачу-приймання (відвантаження) матеріальних цінностей, виконаних робіт, наданих послуг). Оплата може здійснюватися одним із трьох варіантів:

- а) у момент передавання продукції покупцеві (відпуск продукції та оплата за неї співпадають в часі);
- б) після відвантаження (наступна оплата);
- в) до відвантаження продукції (попередня оплата).

Отже, стандартами бухгалтерського обліку передбачено використовувати метод нарахування. Його недоліком є те, що підприємство нараховує податки, збори й обов'язкові платежі в момент відвантаження продукції і мусить їх сплатити. Але часто на практиці трапляється так, що продукція відвантажена, а гроші за неї підприємством ще не отримано, а інколи воно не може отримати їх взагалі. Тобто, дохід згідно обліку є, а платити нема чим через нестачу коштів.

Касовий метод визначення доходів і витрат передбачає відображення моменту реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) після відпуску її покупцю й отримання сплати за неї.

Необхідно зазначити, якщо за методом нарахування доходи й витрати визнаються тільки після відвантаження продукції і факт оплати за продукцію не має значення для визначення фінансового результату, то при касовому методі для визнання доходів і витрат потрібно, щоб мали місце дві події: відпуск продукції та сплата коштів за неї. Попередня оплата за продукцію при касовому методі також не може бути підставою для визнання доходів і витрат.

Таким чином, касовий метод відрізняється від методу нарахування лише тим, що дохід визначають за часом оплати, а не відвантаження продукції. Отже, при касовому методі враховуються інтереси продавця, в той час як покупець,

придбавши товар, не може відобразити витрати до часу сплати за нього, маючи рiст зобов'язань.

До прийняття Закону України вiд 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фiнансову звітнiсть в Україні» [7] в бухгалтерському обліку використовували паралельно обидва методи (нарахування і касовий), що не сприяло його уніфікації. Отже, з усіх методів найбільш точно визначити фiнансовий результат за певний перiод дає змогу метод нарахування. Тому він має застосовуватися у фiнансовому та управлінському обліку. Це сприятиме уніфікації видів бухгалтерського обліку, забезпечить точне визначення фiнансових результатів діяльності підприємств, дозволить правильно вирахувати податки, а також дані про фiнансові результати будуть співставними при проведенні аналізу та відображатимуть реальний фiнансовий стан підприємства.

У світовій практиці використовують ряд підходів до визначення фiнансового результату діяльності (табл. 1.6).

В Україні у бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фiнансово-господарського року вiд усіх видів діяльності.

Чистий прибуток (збиток) включає:

- результат основної діяльності, що визначається як різниця між доходами вiд реалізації, іншими операційними доходами та витратами виробництва (собівартістю продукції) і витратами на збут;

- результат фiнансових операцій, що визначається як різниця між доходами вiд фiнансових операцій та фiнансових витрат;

- результат іншої звичайної діяльності, що визначається як різниця між доходами вiд інвестиційної, іншої звичайної діяльності та витратами, пов'язаними з отриманням таких доходів;

- результат надзвичайних подій, що визначається як різниця між доходами вiд надзвичайної діяльності та витратами і втратами вiд надзвичайних подій.

Підходи до визначення фінансового результату діяльності у світовій практиці

Країна	Підходи до визначення фінансових результатів
Франція	Використовують єдиний рахунок результатів, де враховуються усі види результатів за рівнями звичайної, фінансової та екстраординарної діяльності
Німеччина	Рахунок прибутків і збитків ведеться за методом загальних витрат, враховуючи граничні суми покриття і відносячи їх на витрати, а решту платежів – безпосередньо на фінансові результати
Швейцарія	Визначається як різниця між доходами і витратами, які крім адміністративних і комерційних, включають накладні витрати. Постійні накладні виробничі витрати розподіляються, з урахуванням потужності обладнання
Японія	Застосовує ступінчасті варіанти визначення фінансових результатів, підсумовуючи результати внутрішніх центрів з метою визначення загального чистого прибутку підприємства

Складання звітів - завершальний етап облікового процесу, тому до початку складання звітів проводиться значна підготовча робота. Процес підготовки до складання та безпосереднього складання фінансової звітності може бути поділений на кілька етапів (рис. 1.8).

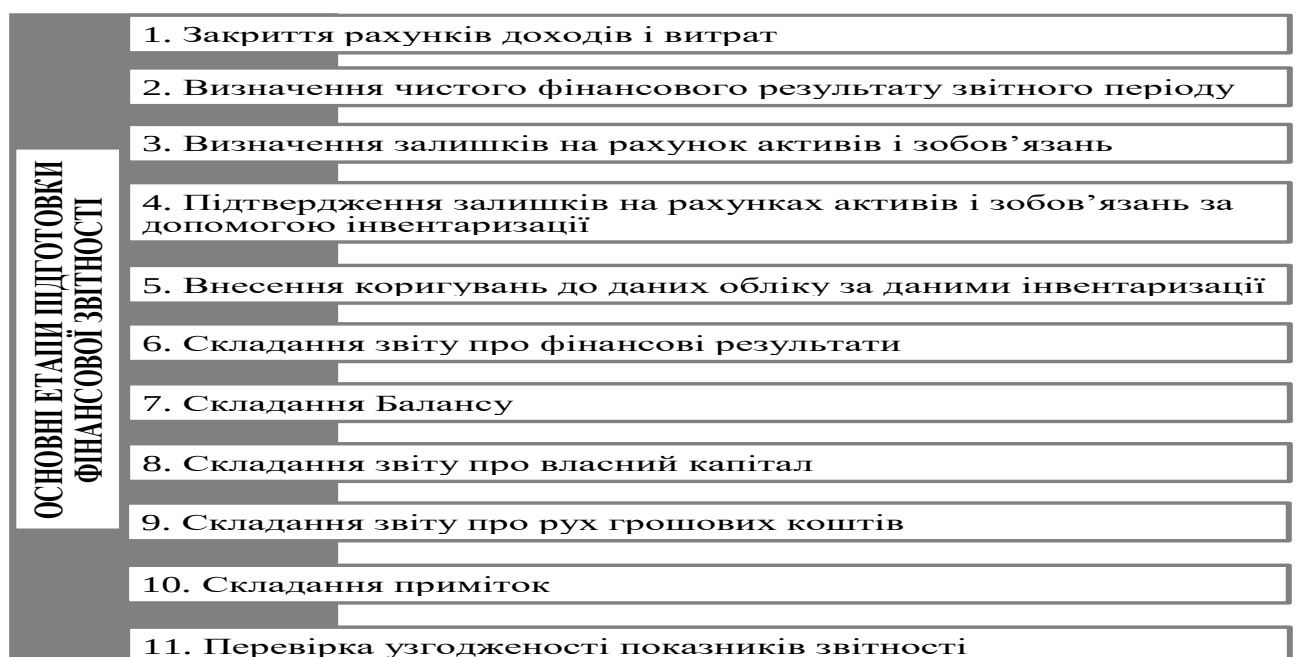


Рис. 1.8. Основні етапи підготовки фінансової звітності

Датою подання фінансової звітності вважається день її фактичної передачі за належністю, а у разі надсилання поштою — дата одержання адресатом, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. У разі, якщо дата подання звітності припадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Підприємства зобов'язані подавати фінансову звітність:

- органам, до сфери управління яких вони належать;
- власникам (засновникам), відповідно до установчих документів;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- органам виконавчої влади та іншим користувачам, відповідно до законодавства.

Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України. Відкриті та публічні акціонерні товариства, підприємства-емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань.

Отже, розглянувши історичні погляди і думки вчених, теорії прибутку, ми можемо стверджувати, що немає єдиного визначення таких понять, як „доходи”, „витрати”, “фінансові результати”, „прибуток”. У вітчизняній літературі це зумовлено тим, що до переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності, свої дослідження економісти акцентували саме на прибутку, доходах та витратах підприємства, а методиці обліку та аналізу фінансових результатів не приділялася належна увага.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ АТ «УКРЗАЛІЗНИЦЯ»

2.1. Організаційно-економічна характеристика АТ «Укрзалізниця»

Акціонерне товариство «Українська залізниця» – національний перевізник вантажів та пасажирів. Метою діяльності товариства є задоволення потреб у безпечних та якісних залізничних перевезеннях, забезпечення ефективного функціонування та розвитку залізничного транспорту, створення умов для підвищення конкурентоспроможності галузі тощо.

Свою господарську діяльність ПАТ «Укрзалізниця» розпочало 1 грудня 2017 року. Товариство є правонаступником усіх прав і обов'язків Державної адміністрації залізничного транспорту України, а також підвідомчих підприємств і закладів, що мали статус окремих юридичних осіб.

Наразі компанія забезпечує 82 % вантажних і майже 50 % пасажирських перевезень, які здійснюються усіма видами транспорту. За обсягами вантажних перевезень українська залізниця займає четверте місце на Євразійському континенті, поступаючись лише залізницям Китаю, Росії та Індії.

Філія „Центр будівельно-монтажних робіт та експлуатації будівель і споруд” ПАТ „Укрзалізниця” є відокремленим підрозділом АТ „Укрзалізниця” (далі - Товариство), який не має статусу юридичної особи. Філія діє від імені Товариства та в його інтересах, здійснює делеговані Товариством функції відповідно до мети, завдань та предмету діяльності Товариства.

Філія має окремий баланс. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності філії включаються до балансу Товариства і відповідних форм фінансової звітності Товариства.

До складу господарства філії „Центр будівельно-монтажних робіт та експлуатації будівель і споруд” входить двадцять один структурний підрозділ, у т.ч. по регіональних філіях: Донецька – 3; Південна - 4; Львівська – 3; Південно-Західна – 4; Одеська - 4; Придніпровська - 3.

Метою діяльності філії „Центр будівельно-монтажних робіт та експлуатації будівель і споруд” ПАТ „Укрзалізниця” є задоволення потреб Товариства та інших суб’єктів господарювання усіх форм власності у будівництві, експлуатації будівель і споруд, виробництві будівельних матеріалів, виробів та конструкцій, у наданні інших послуг та робіт, що виконує (надає) філія, отримання прибутку від здійснення господарської діяльності.

Предметом діяльності філії „Центр будівельно-монтажних робіт та експлуатації будівель і споруд” ПАТ „Укрзалізниця” є: організація спорудження будівель; спорудження житлових і нежитлових будівель; будівництво комунікацій; будівництво споруд; спеціалізовані будівельні роботи та введення об’єктів в експлуатацію; виконання функцій замовника та генерального підрядника в будівництві будівель і споруд; будівництво об’єктів інженерної, транспортної інфраструктури; обслуговування будинків, споруд і територій; переміщення вантажів без укладання договору на перевезення для потреб філії; транспортування вантажів;

За результатами 2020 року отримано 76 млрд. грн. доходів від перевезення вантажів і пасажирів, що більше звіту 2019 року на 8,6 млрд. грн. (+12,7%) та становить 91,1 % чистого доходу від реалізації продукції по ПАТ «Укрзалізниця». Доходи від вантажних перевезень становлять 88,9 % від суми доходів від реалізації послуг з перевезень.

Прибуток від вантажних перевезень у 2020 році становить 16,6 млрд. грн. (рис. 1.1)



Рис. 2.1. Прибуток від вантажних перевезень у 2020 році

Загальна кількість ділень, які увійшли до аналізу - 589 (без врахування ділень, які знаходяться на тимчасово непідконтрольних територіях) (рис. 2.2).

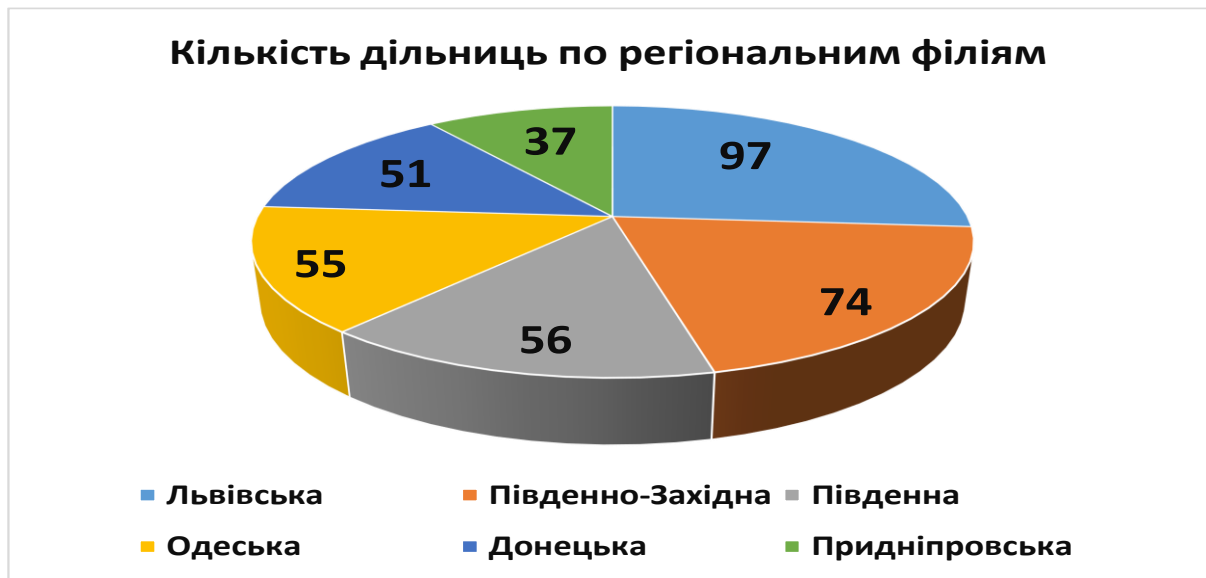


Рис. 2.2. Кількість ділень ПАТ „Укрзалізниця” по регіональним філіям

З 589 ділень 370 (63%) мають негативний фінансовий результат. Загальні збитки по цих ділях склали 9,4 млрд. грн. Збиткові ділячі розташовані по усіх регіональних філіях. Найбільша їх кількість на регіональних філіях (рис. 3.3):

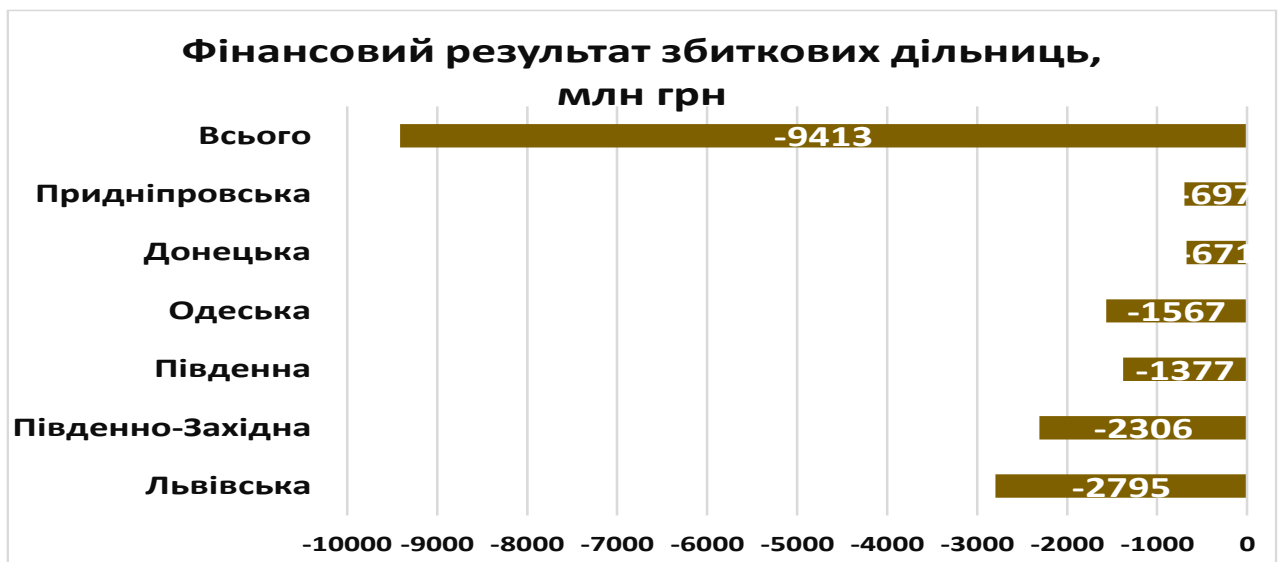


Рис. 2.3. Збиткові ділячі розташовані по усіх регіональних філіях.

На даних збиткових ділях знаходиться 187 малодіяльних вантажних станцій (62% від загальної кількості малодіяльних станцій).

За підсумками роботи у 2020 році збитки малодіяльних вантажних станцій, які знаходяться на збиткових ділянках складають понад 445 млн. грн (загальні збитки від малодіяльних збиткових вантажних станцій за 2020 рік – 850 млн. грн).

Найбільша кількість малодіяльних вантажних станцій знаходиться на ділянці Кострижівка-Чортків Львівської регіональної філії. На даній ділянці знаходиться 7 малодіяльних вантажних станцій. Дана ділянка за 2017-2020 роки має постійну негативну тенденцію. Загальний збиток за 2020 рік складає 57 млн грн, в тому числі в наслідок утримання 7 малодіяльних станцій – 15 млн. Загальна довжина ділянки – 59 км. Малодіяльні вантажні станції розташовані на цій ділянці, в середньому, в інтервалі 6-8 км.

Якщо для оцінки ефективності використання діляничної інфраструктури застосувати підходи, як до малодіяльних вантажних станцій, то можемо вважати, що малодіяльна ділянка – це ділянка, у якої вантажонапруженість нижче аналогічного середнього показника усіх ділянок підприємства в цілому по АТ «Укрзалізниця» та становить менше 10% від нього.

За підсумками 2020 року під даний критерій підпадає 269 ділянок або 45,7% від загальної кількості. Ці ділянки мають вантажонапруженість менше ніж 10% від середньої вантажонапруженості, в тому числі:

Донецька – 43 ділянок (7,3% від загальної кількості)

Львівська – 71 ділянок (12,1%);

Одеська – 36 ділянок (6,1%);

ПЗЗ – 56 ділянок (9,5%);

Південна – 45 ділянок (7,6%);

Придніпровська – 18 ділянок (3,1%).

Вантажонапруженість на даних ділянках від 0 до 0,9 млн тон на км.

Ділянки, вантажонапруженість яких складає до 10% від середнього рівня вантажонапруженості усіх ділянок мають сумарний збиток понад 7,3 млрд. грн та на них розташовано 119 або 40% малодіяльних вантажних станцій (від загальної кількості малодіяльних вантажних станцій). 93 ділянки або 16,7%

мають вантажонапруженість (нетто) рівною «0». Це свідчить, що по даних дільницях вантажний рух відсутній (у 2019 році кількість таких дільниць складала 157 або 26,3%). В тому числі по регіональних філіях:

Донецька – 28 дільниць (4,8% від загальної кількості), в тому числі 6 нових дільниць (організовані в травні 2020 року) та стикові з непідконтрольною територією;

Львівська – 16 дільниць (2,7%);

Одеська – 8 дільниць (1,4%);

ПЗЗ – 32 дільниці (5,4%);

Південна – 6 дільниць (1,0%);

Придніпровська – 3 дільниці (0,5%).

За період 2017-2020 роки мають місце наступні тенденції зміни вантажонапруженості, які можна розділити на групи (рис. 2.4):

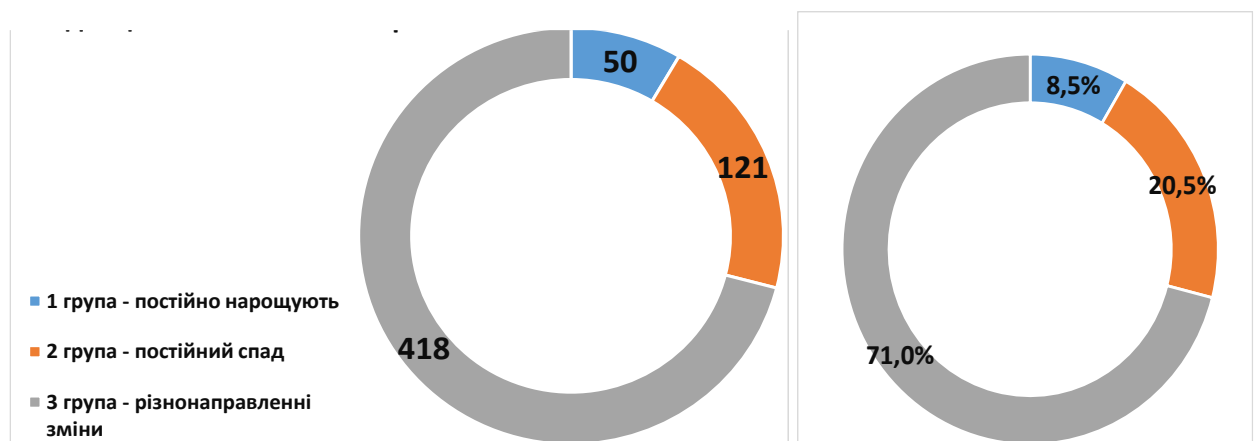


Рис. 2.4. Тенденції зміни вантажонапруженості за 2017-2020 рр.

- 1 група: 8,5% або 50 дільниць постійно нарощують вантажонапруженість, та мають позитивну тенденцію змін. Загальний прибуток на них склав 1,2 млрд грн. На даній групі розташовано 46 малодіяльних станцій (-125 млн. грн). Середня вантажонапруженість 8,4 млн. тон;

- 2 група: 20,5% або 121 дільниць мають постійний спад. Однак, загальний прибуток на них склав 0,6 млрд грн. На даній групі розташовано 36 малодіяльних станцій (- 64 млн. грн). Середня вантажонапруженість 3,1 млн тон.

78 дільниць (13,2% від загальної кількості усіх дільниць) з 121-ї мають нульові значення вантажонапруженості за даний період. На цих 78 дільницях збиток склав 1,2 млрд грн та розташовано 8 малодіяльних вантажних станцій (-8,1 млн грн).

- 3 група: 71,0% або 418 дільниць мають різнонаправлені зміни за напрямками та періодами аналізу. Загальний прибуток склав 14,9 млрд грн. На дільницях 3-ї групи розташовано 219 малодіяльних вантажних станцій (73% від загальної кількості малодіяльних станцій):

- 166 дільниць (28,2% від загальної кількості усіх дільниць) мають прибуток понад 1 млн грн (загальний прибуток 21,8 млрд. грн) та на них розташовано 86 малодіяльних вантажних станцій (-307 млн грн);

- 18 дільниць (3,1%) мають результат біля нульового значення . Розташована 1 малодіяльна станція;

- 234 дільниці (39,7%) мають збиток понад 1 млн. грн. (загальний збиток дільниць даної підгрупи - 6,8 млрд. грн). Розташовано 132 малодіяльні вантажні станції з загальним збитком 327 млн грн.

У значній мірі на фінансовий результат впливають обсяги перевезень. Тому у звіті досліджено обсяги та результати перевізної роботи у 2020 році та їх співставлення відносно 2019 року у натуральних вимірниках.

Експлуатаційний вантажообіг нетто у 2020 році виконано на рівні 181,9 млрд т-км нетто проти 186,0 млрд т-км нетто у 2019 році. Зменшення склало 4,1 млрд. т-км нетто або 2,2%.

Експлуатаційний вантажообіг бруutto всього у 2020 році становив 337,9 млрд. т-км бруutto проти 347,4 млрд. т-км бруutto у 2019 році. Зменшення склало 9,5 млрд. т-км бруutto або 2,7%.

Експлуатаційний вантажообіг бруutto у вантажному русі у 2020 році склав 295,2 млрд. т-км бруutto проти 302,9 млрд. т-км бруutto у 2019 році. Зменшення склало 7,7 млрд. т-км бруutto або 2,5%.

Експлуатаційний вантажообіг бруutto у пасажирському русі у 2020 році збільшився по відношенню до 2019 року на 1, 0 % або на 2,1 млрд. т-км бруutto.

У 2020 році обсяг перевезень склав 38,7 млрд. т-км бруто, а у 2019 році 36,6 млрд. т-км бруто).

Господарська діяльність будь якого підприємства має бути спрямована на забезпечення систематичного надходження й ефективного використання фінансових ресурсів, дотримання розрахункової і кредитної дисципліни, досягнення раціонального співвідношення власних і залучених коштів, фінансової стійкості з метою ефективного функціонування підприємства.

Саме цим зумовлюється необхідність і практична значущість систематичної оцінки фінансового стану підприємства, якій належить суттєва роль у забезпеченні його стабільного фінансового стану. Інформаційною базою для оцінки та аналізу фінансового стану ПАТ „Укрзалізниця” є форма №1 "Баланс підприємства" і форма №2 "Звіт про фінансові результати". Фінансове положення підприємства визначається ступенем фінансової незалежності від зовнішніх джерел фінансування діяльності. Тому потрібно простежити динаміку основних показників фінансової стійкості та стабільності підприємства ПАТ «Укрзалізниця». Стійкість фінансового стану ПАТ «Укрзалізниця» залежить перш за все від його місця та ролі на ринках, де реалізується, або де купуються фактори перевезень. Для оцінки стану підприємства на ринках готової продукції порівнюють об'єм його продажу, виручку та ціни реалізації. Однак абсолютні показники мало про що можуть сказати. Для оцінки активності ПАТ «Укрзалізниця» на ринку використовуємо показники ліквідності, фінансової стійкості, активності і ефективності. Діагностика платоспроможності підприємства здійснюється шляхом порівняння наявності та одержання коштів з платіжними зобов'язаннями першої необхідності. Критерієм оцінки платоспроможності підприємства являється ліквідність. Аналіз поточної платоспроможності доцільно оцінювати на підставі звітного балансу, порівнюючи платіжні засоби з терміновими зобов'язаннями з використанням платіжного календаря. Підприємство вважається ліквідним, якщо воно в змозі виконувати свої короткострокові зобов'язання: розраховуватися з кредиторською заборгованістю (у тому числі, по заробітній платні, платежам в

бюджет і позабюджетні фонди); по авансам отриманим; по короткостроковим кредитам та займам.

2.2. Аналіз основних фінансових показників діяльності АТ «Укрзалізниця»

Аналіз основних показників, які комплексно характеризують діяльність ПАТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 роки поданий в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Аналіз основних показників, які комплексно характеризують діяльність ПАТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 роки, тис. грн.

Показники	2018 рік	2019 рік	2020 рік	Відхилення відносно, тис.грн.		Темп росту відносно, %	
				2018 р.	2019 р.	2018	2019
Чистий дохід	13329415,00	15106505,00	23282274	1777090,00	8175769,00	113,33	154,12
Собівартість реалізованої продукції	10255160,00	9658978,00	11487819,00	-596182,00	1828841,00	94,19	118,93
Фінансовий результат від операційної діяльності	1787366,00	4570719,00	9860332	2783353,00	5289613,00	255,72	215,73
Фінансовий рез-т від звичайної діяльності до оподаткування	-1477842,00	4394515,00	9502718	5872357,00	5108203,00	-297,36	216,24
Чистий прибуток	-1212497,00	3613101	7791826	4825598,00	4178725,00	-297,99	215,65
Активи	29624811	38176492	47503863	8551681,00	9327371,00	128,87	124,43
Грошові кошти	41688,00	114492,00	215200,00	72804,00	100708,00	274,64	187,96
Короткострокові кредити та інші позики	167934,00	88308,00	100635,00	-79626,00	12327,00	52,58	113,96
Товарна дебіторська заборгованість	8106637	15221802	23140074	7115165,00	7918272,00	187,77	152,02
Товарна кредиторська заборгованість	13329415,00	15106505,00	23282274	1777090,00	8175769,00	113,33	154,12

З табл. 2.1 можна побачити збільшення, як чистого доходу, так і чистого прибутку внаслідок нарощування перевезень. Собівартість відносно майже не зросла - це показує, що надання послуг стало більш технологічним із більшим використанням новітніх технологій.

Також можна помітити, що є і негативні наслідки господарської діяльності: по-перше, це зростання дебіторської заборгованості; по-друге, це зростання

кредиторської заборгованості, а саме у 2020 році. Ці негативні моменти вказують напрям діяльності, на який потрібно звернути увагу, задля покращення як платоспроможності так і фінансової ситуації на підприємстві в цілому.

Рентабельність власного капіталу – це відсоткове відношення величини чистого прибутку до величини власного(акціонерного) капіталу. Він показує наскільки добре спрацювала компанія у розрізі прибутковості (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Аналіз показників рентабельності ПАТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 роки

Показник	Роки, %			Відхилення, абс.	
	2018	2019	2020	2019/ 2018	2020/ 2019
Загальна рентабельність підприємства	29,97	56,39	102,67	26,42	46,28
Рентабельність активів	9,49	14,26	24,83	4,77	10,57
Рентабельність виробничих фондів	20,61	28,85	40,53	8,24	11,68
Рентабельність реалізованої продукції	-9,10	23,92	33,47	33,02	9,55
Рентабельність власного капіталу	-5,06	12	32,56	17,06	20,56

Рентабельність активів розраховується, як відсоткове співвідношення між валовим прибутком та середньорічною сумою активів. Цей показник показує наскільки ефективно використовуються активи у співвідношенні до основної операційної діяльності. Його збільшення характеризує збільшення ефективності використання всіх активів на виробництві, завдяки такому показнику інвестор може проаналізувати наскільки у майбутньому підприємство має на меті збільшення ефективності свого перевезень в цілому.

З розрахунків у табл. 2.2 видно, що за останні 3 роки загальна рентабельність підприємства зросла майже в 4 рази. Це дає змогу проаналізувати як основну операційну діяльність, так і діяльність підприємства загалом. Також в таблиці 2.2 наведені показники рентабельності виробничих фондів та активів. На сьогоднішній день одним із головних завдань керівництва кожного підприємства є аналіз, спостереження та підтримка платоспроможності. Так як із за нестабільної політичної ситуації в країні, підприємство повинно мати змогу

виплатити всі свої зобов'язання в критичних ситуаціях, які можуть настати.

Далі оцінимо ліквідність балансу підприємства(табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Аналіз ліквідності балансу ПАТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр.

Актив	Значення			Пасив	Значення		
	2018 рік	2019 рік	2020 рік		2018 рік	2019 рік	2020 рік
A1	41688,00	114492	215200	П1	1490041	5654097	21390051
A2	11116370	17986835	27881950	П2	2056365	428221	366111
A3	1135470	1648444	2099515	П3	1933270	2163310	2119909
A4	17890713	19293401	18407722	П4	23955666	30101742	23928348

В таблиці 2.4 розрахована ліквідність балансу відносно активів і пасивів, які відрізняються швидкістю її реалізації та перетворення на грошові кошти. Це в подальшому дозволить нам знайти стан фінансової стійкості підприємства, а також загальний показник щодо всіх зовнішніх зобов'язань. Також з таблиці 2.3 видно що деякі активи і пасиви одного рівня дуже відрізняються і своїх значеннях. Це нам відразу показує, що фінансовому відділу компанії потрібно звернути увагу на цей момент, та за подальші періоди більше зрівняти активи і пасиви задля зміцнення фінансового стану підприємства та його платоспроможності в тому числі. В таблиці 2.4 представлено аналіз показників ліквідності ПАТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр.

Таблиця 2.4

Аналіз показників ліквідності ПАТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр.

Показник	Норматив	2018	2019	2020	Відхилення		Темп приросту, %	
					2019 рік	2020 рік	2019 рік	2020 рік
Власний оборотний капітал, тис. грн	-	7998223	12971651	7640535	4973428,00	-5331116	162,18	58,90

Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2-0,3	0,01	0,02	0,01	0,01	-0,01	179,23	50,00
Коефіцієнт термінової ліквідності	0,7-0,8	2,99	6,22	1,31	3,23	-4,91	208,25	21,06
Коефіцієнт загальної ліквідності	2,0-2,5	3,14	3,19	1,36	0,05	-1,83	101,56	42,63
Коефіцієнт ліквідності запасів	-	0,07	0,195	0,074	0,13	-0,121	286,97	37,95
Коефіцієнт мобільності активів	$\geq 0,5$	0,40	0,495	0,612	0,10	0,117	124,97	123,64
Коефіцієнт співвідношення активів	$> 1,0$	0,66	0,979	1,581	0,32	0,602	149,27	161,49

Одним із основних показників, який показує ефективність функціонування перевезень є показник власного оборотного капіталу, як видно в таблиці 2.4, власній оборотній капітал зменшився майже в половину, це визвано різким збільшенням поточних зобов'язань, а також це негативно скасується на виробництві, тому, що підприємству потрібно залучати більше коштів шляхом залучення нових інвестицій, а це в свою чергу збільшить кредиторську заборгованість. Також зменшення власного оборотного капіталу вказує на більшу залежність перевезень від зовнішніх інвестиції та малу спроможність підприємства до самофінансування.

В таблиці наведені розрахунки абсолютної ліквідності підприємства, як можна побачити, цей показник є дуже малим, його значення головним чином викликане малою кількістю грошових коштів та їх еквівалентів на підприємстві, тобто, якщо настане скрутне становище на підприємстві, воно зі своїх грошових коштів зможе виплатити лише 2% від усіх поточних зобов'язань на 2019 рік, та 1% від поточних зобов'язань на 2018 та 2020 роки, тому в цьому плані підприємство повинно буде відразу задіяти активи іншого рівня, наприклад дебіторську заборгованість, за для погашення поточної заборгованості.

Якщо взяти показник термінової ліквідності, то можна побачити, що у

2019-2020 рр. його значення відповідало нормативу. Однак у 2020 році відбулося суттєве зниження даного показника.

Показник загальної ліквідності підприємства показує яку частину поточних зобов'язань воно може погасити завдяки всім оборотним активам, норматив цього показника знаходиться в межах 2,0-2,5. Якщо звернути увагу на розрахунки цього показника в таблиці 2.5, то ми помітимо що його динаміка є негативною, в 2018 році показник дорівнював 3,14, в 2019 році цей показник мав значення 3,19, що на 0,05 більше ніж в 2018 році, а наприкінці 2020 року він має значення 1,36, що набагато менше ніж норматив цього показника. Це дає нам змогу відслідити саме той негативний ефект від збільшення кредиторської заборгованості при меншому рості оборотних активів.

В таблиці 2.5 представлено аналіз показників поточної платоспроможності ПАТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр.

За для ефективного перевезень і більш стійкого фінансового стану підприємства завжди розраховується і аналізується показник забезпеченості оборотних активів власними оборотними коштами. Цей показник повинен мати значення не менше ніж 0,5, якщо його значення є меншим, то управління компанії повинно прийняти міри, за для його збільшення. У таблиці 2.5 наведені розрахунки цього показника за 2019-2020 роки, можна помітити, що його динаміка також є негативною.

Так, як в 2019 році він був вище нормативу і його значення дорівнювало 0,687, а в 2020 році, його значення зменшилося до 0,262, що є негативним для платоспроможності підприємства. Зіставлення найбільш ліквідних платіжних засобів (А1, А2) з найбільш терміновими платіжними зобов'язаннями (П1, П2) дає змогу оцінити поточну платоспроможність.

Таблиця 2.5

**Аналіз показників поточної платоспроможності ПАТ «Укрзалізниця»
за 2018-2020 рр.**

Показник	Значення			Норматив	відхилення		Темп приросту, %	
	2018	2019	2020		2019	2020	2019	2020

					рік	рік	рік	рік
Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними оборотними коштами	0,68	0,687	0,26 2	>0,5	0,01	-0,425	100,79	38,14
Коефіцієнт загальної платоспроможності	3,14	3,19	1,36	2,0-2,5	0,05	-1,83	101,56	42,63
Коефіцієнт фінансового левериджу(ризик)	0,08	0,072	0,08 9	<0,5; критичне значення= 1	-0,01	0,017	89,22	123,61
Частка кредиторської заборгованості у власному капіталі і дебіторській заборгованості	0,10	0,125	0,41 8	Зниження	0,02	0,293	123,60	334,40
Коефіцієнт співвідношення чистих оборотних активів із чистими активами	0,33	0,43	0,33	Збільшенн я	0,10	-0,1	128,79	76,74

Порівняння платіжних засобів, що мають повільну ліквідність (А3) з довгостроковими зобов'язаннями, відображає перспективну платоспроможність. Поряд з абсолютними показниками для оцінювання платоспроможності розраховують відносні показники. Однак, аналіз рівня платоспроможності підприємств за такою кількістю показників і одночасним їх порівнянням з відповідними нормативними величинами дещо ускладнює прийняття ефективних управлінських рішень, а в окремих випадках може внести певну плутанину. Для вирішення цієї проблеми необхідно додатково розраховувати інтегральний показник платоспроможності. Інтегральний показник платоспроможності формується як сумарний (синтетичний) рівень відносних величин, одержаних від порівняння фактичних значень абсолютної, проміжної і загальної платоспроможності з їх еталонними рівнями. В економічній літературі і в нормативних документах для цих показників визначені теоретично достатні значення рівнів, відповідно: 0,2, 0,5 і 1,0

Для розрахунку інтегрального показника, нам потрібно розрахувати показники, абсолютної, поточної, та загальної платоспроможності. В табл. 2.6

подано розрахунок інтегрального показника платоспроможності ПАТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр.

Таблиця 2.6

**Розрахунок інтегрального показника платоспроможності
ПАТ «Укрзалізниця» за 2018-2020 рр.**

Показник	Значення			Відхилення		Темп приросту, %	
	2018 рік	2019 рік	2020 рік	2019 рік	2020 рік	2019 рік	2020 рік
Кап	0,03	0,02	0,01	-0,01	-0,01	71,49	50,00
Кпп	7,49	3,2	1,31	-4,29	-1,89	42,73	40,94
Кзп	8,25	3,49	1,41	-4,76	-2,08	42,30	40,40
Іп	23,37	9,99	4,08	-13,38	-5,91	42,75	40,84

Нормативна величина показника має значення $> 3,0$, що свідчить про достатність рівня всіх складових його ознак. Тобто, навіть при точковому аналізі кожного із показників платоспроможності і сумі всі показники дають позитивне значення платоспроможності. Але динаміка цього показника показує, що проблема на підприємстві все таки є, тому що інтегральний показник зменшився більше ніж в два рази.

На основі отриманих результатів, проведемо оцінку слабких та сильних сторін підприємства, його потенційних можливостей та загроз з використанням SWOT – аналізу, який зведено у табл. 2.7.

Отже, за розрахованими даними основних техніко-економічних показників ПАТ «Укрзалізниця» за 2019-2020 рр., необхідно визначити позитивну тенденцію в його діяльності, оскільки значення таких показників як чистий дохід, виручка від реалізації, чистий прибуток та продуктивність праці (середньорічний виробіток продукції на 1 працівника) з кожним роком збільшуються, що позитивно впливають на його конкурентну позицію на ринку перевезень.

Таблиця 2.7

SWOT-аналіз ПАТ «Укрзалізниця»

Сильні сторони	Слабкі сторони
----------------	----------------

1. Наявність значних виробничих потужностей 2. Підвищення рівня якості послуг, що позитивно стимулює стан попиту власних та зарубіжних споживачів. 3. Впровадження системи управління якістю, яка сертифікована у відповідності з вимогами стандарту ДСТУ ISO 9001-2001, що передбачає забезпечення стабільності технологічних процесів і постійне покращення ефективності з точки зору якості продукції та праці. 4. Наявність кваліфікованих кадрів та відносно розвинена транспортна мережа 5. Вигідне географічне розташування (вихід до Чорного моря, відносна близькість до головних споживачів залізної руди – ринків Європи, Африки, Азії).	1. Високі витрати перевезень і реалізації продукції. 2. Необхідність виконання програми капітальних ремонтів з причин морального та фізичного старіння обладнання, що веде до втрати заліза, зниженню продуктивності праці та обсягів перевезень через постійні простої обладнання. 3. Невідповідність якості продукції, вимогам іноземних постачальників 4. Неврівноваженість у використанні енергоносіїв, що потребує нагальної розробки та реалізації заходів щодо енергозбереження
Можливості	Загрози
1. Модернізація фізично та морально зношеного технологічного обладнання, що дозволить в майбутньому підвищувати якість виробленої продукції та збільшити прибуток. 2. Внаслідок можливої зміни орієнтації східноєвропейських споживачів на придбання сировини у інших постачальників з Бразилії, Швеції та Австралії, доцільно закріпити позиції на вже існуючих ринках за рахунок покращення репутації, чіткого виконання графіку поставок та якісних показників. 3. Необхідність нарощувати свою присутність на вітчизняному ринку, спираючись на поліпшення їх фінансового становища та прийнятну ринкову кон'юнктуру ринку металів.	1. Повільні темпи оновлення та розвитку економіки України 2. Збільшення рівня політичної та економічної нестабільності в країні, що негативно впливає на міжнародну репутацію підприємства 3. Постійне підвищення тарифів на залізничні перевезення; перевалки металургійних вантажів у вітчизняних морських портах та невпорядкованість портових тарифів і зборів, підвищення вартості енергоносіїв, підвищення видатків на охорону навколишнього середовища 4. Щорічне збільшення короткострокових кредитів та інших позикових коштів - непогашена частина кредитів банкам, зобов'язань за цінними паперами, податкових та інших зобов'язань складає понад 1 млрд. грн., що впливає на відносини з кредиторами та постачальникам

В той же час, не дивлячись на стабільне зростання вищевказаних показників, для ПАТ «Укрзалізниця» актуальними залишаються питання скорочення витрат на виробництво продукції, необхідність реалізації програм з ремонту фізично застарілого обладнання та вдосконалення виробничо-технічної бази.

2.3. Організація обліку та облікова політика фінансових результатів діяльності АТ «Укрзалізняця»

На АТ «Укрзалізняця» бухгалтерський облік ведеться відповідно до засад організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які передбачені чинним Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". За ним метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємства є надання внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та упередженої інформації про діяльність підприємства, його фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів

Бухгалтерський облік господарської діяльності на АТ «Укрзалізняця» веде централізована бухгалтерія. За організацію бухгалтерського обліку на підприємстві відповідають його власники.

На ПАТ «Укрзалізняця» приділено особливу увагу автоматизації облікових операцій, що дозволяє збирати, передавати, систематизувати і обробляти інформацію за допомогою спеціально розробленого програмного забезпечення.

В програмній оболонці Medoc передбачено послідовно реалізувати такі функціональні напрями: «Управління фінансами», «Контролінг», «Управління матеріальними потоками», «Управління збутом», «Управління виробництвом», «Управління технічним обслуговуванням та ремонтом обладнання», «Управління проектами», «Управління персоналом», «Управління якістю», «Сховище бізнес-інформації». До функціонального напрямку «Управління фінансами» входить підсистема бухгалтерського обліку.

Серед основних результатів впровадження проекту Medoc на підприємстві можна зазначити:

- побудову системи управлінської звітності, яка базується на оперативній та достовірній інформації;

- нову концепцію розрахунку нормативної (планової) і фактичної собівартості за кожним видом продукції;
- вдосконалену систему контролю фінансових ресурсів та грошових коштів (бюджет, платіжний календар, вхідні та вихідні платежі);
- отримання повної та достовірної інформації про товарно-матеріальні цінності (ТМЦ), напівфабрикати, готову продукцію, дебіторську і кредиторську заборгованості, прямі та непрямі витрати в режимі реального часу;
- спрощення процедур планування та управління заходами щодо зниження витратної частини, пов'язаної з технічним обслуговуванням, ремонтами та переналагодженням обладнання.

Удосконалення системи Medoc на ПАТ «Укрзалізниця» підвищить ефективність використання основних засобів та фінансових ресурсів, покращить операційний контроль на підприємстві

Систему обліку АТ «Укрзалізниця» необхідно розглядати як інтегровану структуру фінансового й управлінського обліку. Останній функціонує як підсистема з чітко вираженими особливостями, індивідуальними методами і прийомами відображення господарських фактів діяльності.

Підпорядкованість управлінського обліку цілям та стратегії управління відокремлює його від фінансового за певними ознаками, основним з яких є користувачі інформації. Водночас немає передумов стверджувати про його самостійність.

Реалізація рішень суб'єктів організації бухгалтерського обліку через затвердження відповідних розпорядчих документів має забезпечити правові основи виконання обліковими працівниками завдань бухгалтерського обліку (рис. 2.5).

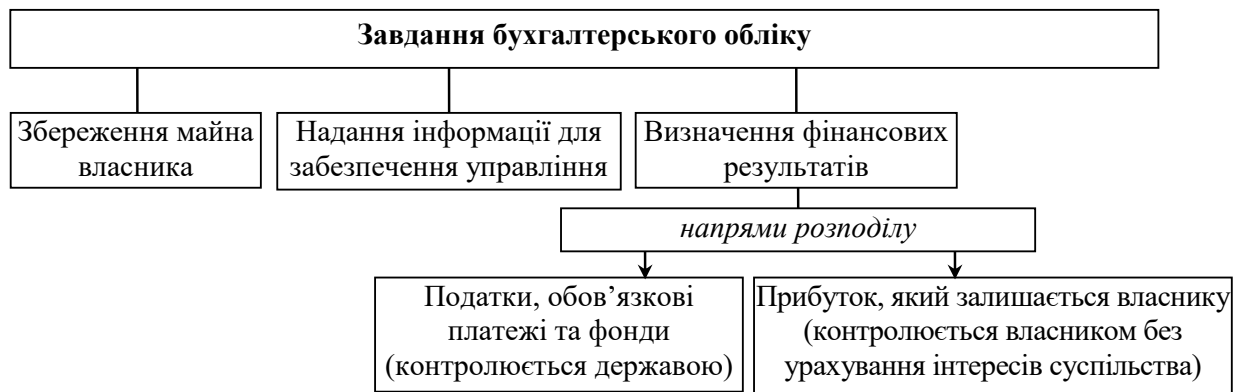


Рис. 2.5. Завдання бухгалтерського обліку, виконання яких повинна забезпечити організація обліку на АТ «Укрзалізниця»

За умови раціональної організації бухгалтерська служба займає чільне місце в системі інформаційних потоків АТ «Укрзалізниця» та відіграє важливу роль в управлінні підприємством (рис. 2.6).

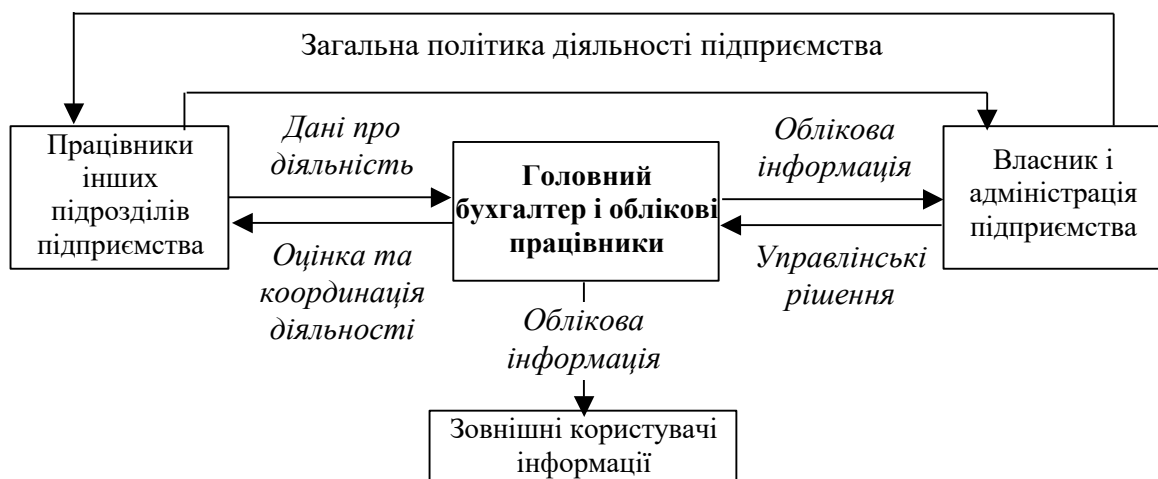


Рис. 2.6. Місце бухгалтерської служби в системі інформаційних потоків АТ «Укрзалізниця»

Вагоме місце бухгалтерської служби в системі управління АТ «Укрзалізниця» зумовлене змістом основних завдань, які виконують облікові працівники: надання повної і достовірної інформації керівництву про стан підприємства, критичні ситуації в сфері договірних відносин і матеріальних поставок, а також дефіцит грошових коштів; здійснення і контроль розрахункових відносин з контрагентами та працівниками; контроль роботи матеріально відповідальних осіб; забезпечення своєчасного та повного

виконання підприємством своїх зобов'язань за розрахунками з бюджетом і позабюджетними фондами; контроль за повнотою і чіткістю операцій з грошовими коштами; надання в установлені терміни бухгалтерської звітності.

Оскільки, на кожній із ділянок обліку виникають певні витрати й доходи, тому за даною схемою можна прослідкувати рух такої облікової інформації: від первинного відображення до форм звітності.



Умовні позначення: ОС, НА, ІНМА – основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи; ВЗ – виробничі запаси; ОП – оплата праці; ГК – грошові кошти; РО – розрахункові операції; ВВ – витрати виробництва; ГП та Р – готова продукція та її реалізація; СК та ФР – статутний капітал та фінансові результати.

Рис. 2.7. Модель руху інформації в комп'ютерному середовищі Medoc на АТ «Укрзалізниця» в розрізі ділянок обліку

Автоматизований облік відкриває перед обліковцями та керівниками

доволі широкі можливості щодо оперативності та якості складання звітності. Усю звітність, яка надається користувачам при використанні комп'ютерних програм бухгалтерського обліку, умовно можна поділити на три види:

- 1) системні внутрішні звіти (оборотно-сальдова відомість, шахматна відомість, обороти за рахунками та інші вбудовані звіти);
- 2) зовнішні (регламентовані) звіти (фінансові, податкові, статистичні, галузеві);
- 3) нестандартні звіти (кількість готової продукції на складах (із них на експорт); заборгованість перед бюджетом; витрат виробництва та витрат діяльності; отриманих доходів від реалізації на внутрішньому ринку та на експорт).

Бухгалтерські документи на підприємстві складаються, заповнюються на бланках типових, стандартних, уніфікованих форм. Ці форми розробляються і затверджуються наказами Міністерства Статистики України.

Своєчасність оформлення первинних документів, передача їх в установленому порядку і терміни для відображення в бухгалтерському обліку здійснюється згідно затвердженому на підприємстві графіку документообігу

Графік документообігу оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки і обробки документів, з вказівкою їх взаємозв'язку, виконавців, термінів надходження в бухгалтерії, термінів обробки в бухгалтерії і завершення всіх облікових робіт за звітний період. Він сприяє поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку.

Згідно розробленого і затвердженого керівником підприємства графіка документообігу у встановлені терміни документи мають бути передані від різних служб, матеріально - відповідальних осіб, в бухгалтерію. У бухгалтерії виробляється їх приймання, перевірка, а потім бухгалтерська обробка (підготовка для запису у відповідні облікові реєстри). Перевірка кожного документа повинна вироблятися за формою і змістом.

2.4. Синтетичний і аналітичний фінансовий та податковий облік результатів діяльності АТ «Укрзалізниця»

На рахунках сьомого класу «Доходи і результати діяльності» підприємство узагальнює інформацію про доходи від діяльності підприємства. На рахунках накопичується виручка від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, а також доходи, одержані від іншої діяльності. Доходи, одержані за звітний період, списують на фінансові результати. Отже, рахунки цього класу забезпечують інформацію про формування фінансових результатів підприємства.

На рахунках дев'ятого класу «Витрати діяльності» відображають інформацію про витрати діяльності підприємства. Ці рахунки забезпечують інформацію для визначення фінансових результатів і складання звітності.

Для обліку доходів, витрат та фінансових результатів АТ «Укрзалізниця» використовує рахунки 7 та 9 класів (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Субрахунки відображення доходів та витрат АТ «Укрзалізниця»

Номер рахунку	Найменування рахунку
1	2
7 клас	
Доходи і результати діяльності	
70100000	Доход від реалізації готової продукції
70200000	Доход від реалізації товарів
70300001	Доход від реалізації робіт і послуг власного виробництва
70300002	Доход від реалізації робіт і послуг виробництва сторонніх підприємств
70400000	Вирахування з доходу
71100000	Доход від реалізації іноземної валюти
71200000	Доход від реалізації інших оборотних активів
71400000	Доход від операційної курсової різниці
71500000	Одержані пені, штрафи, неустойки
71600000	Відшкодування раніше списаних активів
71700000	Доход від списання кредиторської заборгованості
71800000	Одержані гранти та субсидії
71900000	Інші доходи від операційної діяльності

1	2
Інші фінансові доходи	
73000001	Відсотки по рахункам
74100000	Доход від реалізації фінансових інвестицій
74200000	Доход від реалізації необоротних активів
74300000	Доход від реалізації майнових комплексів
74400000	Доход від неопераційної курсової різниці
74500000	Доход від безоплатно одержаних активів
74600000	Інші доходи від звичайної діяльності
75100000	Відшкодування збитків від надзвичайних подій
75200000	Інші надзвичайні доходи
79100000	Результат основної діяльності
79200000	Результат фінансових операцій
79300000	Результат іншої звичайної діяльності
79400000	Результат надзвичайних подій
9 клас	
Витрати діяльності	
90100000	Собівартість реалізованої готової продукції
90200000	Собівартість реалізованих товарів
90300000	Собівартість реалізованих робіт і послуг
91100000	Загальновиробничі витрати
92100000	Адміністративні витрати
92200000	Адмін. витрати (матеріальна допомога)
92300000	Адмін. витрати (відрядження, матер., амортизація)
92400000	Адмін. витрати (податки)
92500000	Адмін. витрати (лікарняні)
93100000	Витрати на збут
94100000	Витрати на дослідження і розробки
94200000	Собівартість реалізованої іноземної валюти
94300000	Собівартість реалізованих виробничих запасів
94400000	Сумнівні та безнадійні борги
94500000	Втрати від операційної курсової різниці
94600000	Втрати від знецінення запасів
94700000	Нестачі і втрати від псування цінностей
94800000	Визнані пені, штрафи, неустойки
94900000	Інші витрати операційної діяльності
95100000	Відсотки за кредит
95200000	Інші фінансові втрати
97100000	Собівартість реалізованих фін. інвестицій
97200000	Собівартість реалізованих необоротних активів
97400000	Втрати від неопераційних курсових різниць
97500000	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
97600000	Списання необоротних активів

Продовження табл. 2.8

1	2
97700000	Інші витрати звичайної діяльності
98100000	Податки на прибуток від звичайної діяльності
98100001	Податок з дивідендів
98100002	Дивіденди
98200000	Податки на прибуток від надзвичайних подій
99100000	Втрати від стихійного лиха

Узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій ведеться на синтетичному рахунку 79100000 „Фінансові результати”.

Таким чином основними завданнями організації обліку фінансових результатів діяльності АТ «Укрзалізниця» є: правильне і повне комп'ютеризоване та документальне оформлення господарських операцій в обліку результатів діяльності; забезпечення контролю за фінансово-господарською діяльністю та правильне визначення фінансового результату; забезпечення своєчасного одержання достовірної інформації про фінансові результати підприємства; забезпечення контролю за рухом та наявністю прибутку на підприємстві; узагальнення інформації про наявність та рух нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) підприємства.

Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат звітного періоду. За кредитом рахунка 79 „Фінансові результати” відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток (рахунок 98 «Податок на прибуток»). Сальдо рахунку 79 при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і потрапляє до бухгалтерського балансу. Закриття рахунка 79 «Фінансові результати» здійснюється по закінченні звітного періоду (місяця чи календарного року).

Для визначення фінансового результату на АТ «Укрзалізниця» застосовується рахунок 79000000 „Фінансові результати”.

Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів діяльності АТ «Укрзалізниця» представлена у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Відображення в бухгалтерському обліку результатів діяльності

АТ «Укрзалізниця» за березень 2020 р.

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Дані обліку, тис. грн.
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
791 «Результат операційної діяльності»			
Віднесено на результат основної діяльності: - собівартість реалізації	79100000	90000000	9364,2
- загально виробничі витрати (нерозподілену частину)	79100000	91000000	—
- адміністративні витрати	79100000	92000000	262,8
- витрати на збут	79100000	93000000	28
- інші витрати операційної діяльності	79100000	94000000	66,4
- доходи від реалізації	70000000	79100000	10624,9
- інший операційний дохід	71000000	79100000	—
792 «Результат фінансових операцій»			
Віднесено на результат фінансових операцій - фінансові витрати	792	95000000	—
- втрати від участі в капіталі	792	96000000	—
- дохід від участі в капіталі	72000000	792	—
- інші фінансові доходи	73000000	792	—
793 «Результат іншої звичайної діяльності»			
Віднесено на результат іншої звичайної діяльності: - інші витрати	79300000	97000000	—
- інші доходи	74000000	79300000	—
794 «Результат надзвичайних подій»			
Віднесено на результат надзвичайних подій: - надзвичайні витрати	79400000	99000000	—
- надзвичайні доходи	75000000	79400000	—
Визначення прибутку підприємства			
Відображено податок на прибуток, який підлягає сплаті до бюджету	79000000	98000000	287,5
Визначено: - нерозподілений прибуток	79000000	44000000	616

На підставі даних табл. 2.9 можна зробити висновок, що найбільший дохід АТ «Укрзалізниця» отримує від основної діяльності, а саме від реалізації виготовленої продукції (концентрату, агломерату та щебню), з якою пов'язані витрати на виробництво та збут.

Одним із головних об'єктів бухгалтерського спостереження, які складають виробничо-господарську та фінансову діяльності господарюючого суб'єкта, вважається фінансовий результат. Порядок його формування та відображення є центральним і одним з важливих питань у всій системі обліку, так як саме за даними фінансового результату отримується інформація про прибуток підприємства.

Розмір і характер прибутків (збитків) за кожен період діяльності підприємства є найважливішим підсумковим показником його роботи. Значна роль прибутку в розвитку суб'єкта господарювання та забезпеченні інтересів його власників і персоналу визначає необхідність ефективного та безперервного управління ним. Визначення фінансового результату полягає у достовірному розрахунку чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів і витрат.

У відповідності до принципу висвітлення у фінансовій звітності повинна наводитись інформація про доходи, витрати та фінансові результати, здатна впливати на прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Дані узагальнюються в єдиній грошовій одиниці, що забезпечується завдяки дії принципу єдиного грошового вимірника. Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були понесені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. У цьому полягає сутність принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.

Аналітичний облік фінансових результатів на АТ «Укрзалізниця» ведеться за їх видами продукції, товарами та іншими напрямками, які визначаються

підприємством самостійно. На рис. 2.8 наведено організаційну модель обліку фінансових результатів АТ «Укрзалізниця», яка відображає рух облікової інформації від первинного відображення до форм звітності.

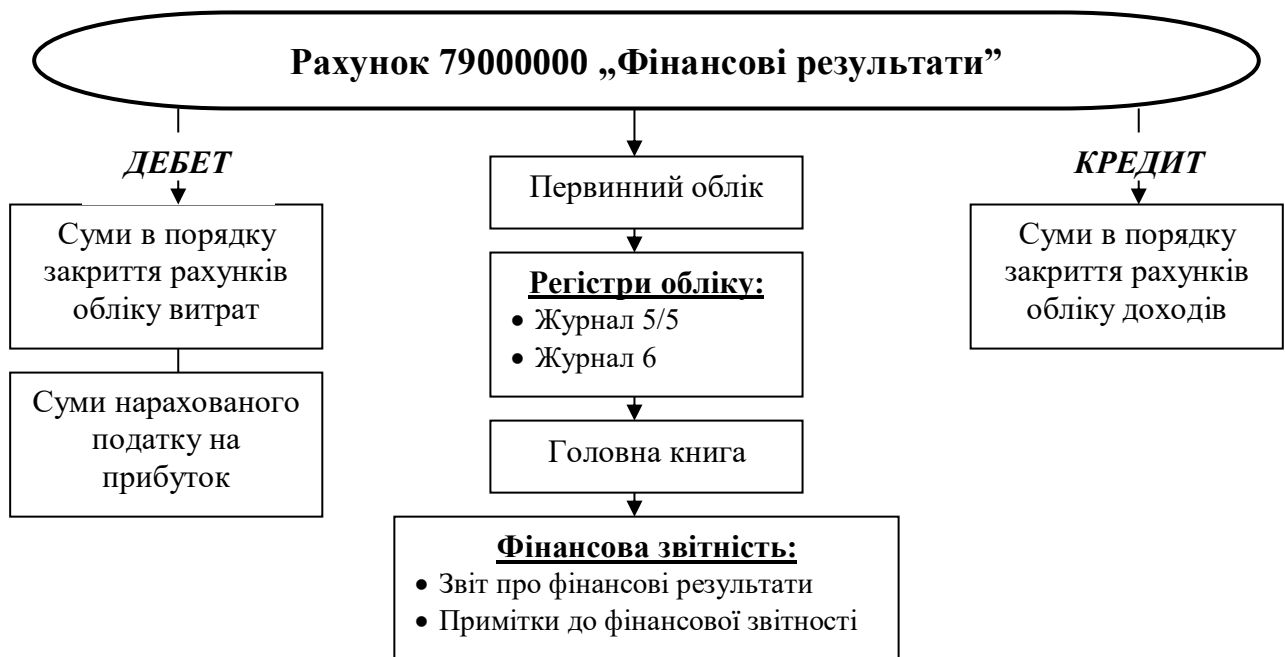


Рис. 2.8. Організаційна модель обліку фінансових результатів діяльності АТ «Укрзалізниця»

У бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) та надзвичайних подій.

Визначення фінансового результату від операційно діяльності забезпечується за допомогою субрахунка 791000000 „Результат операційної діяльності”. В кінці кожного звітного періоду на кредит цього субрахунку списують дохід від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) та доходи від іншої операційної діяльності.

У дебет – собівартість реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності, суму податку на прибуток від звичайної діяльності.

Найважливішою стратегічною відмінністю податкового та бухгалтерського обліку є різниця у підходах до визнання доходів і витрат. При

цьому дана відмінність є абсолютно регламентована законодавчо, саме тому для більшості бухгалтерів вже звичною є різниця між величиною прибутку, розрахованою згідного податкового та бухгалтерського обліку. Незважаючи на всі концепції поєднання цих двох видів обліку, вони на сьогоднішній день існують паралельно.

Загальноприйнято, що базовим у визначенні результату господарювання є бухгалтерський облік. Тому найчастіше пропонують використовувати його методологічну базу при визначенні прибутку. Економічна сутність податкового обліку полягає в тому, щоб ті витрати, які вважаються недоцільними, не призводили до зменшення оподаткованого доходу. В практичному плані це означає, що держава не хоче втрачати свою (задекларовану) частку в доходах підприємства внаслідок суб'єктивних (непродуктивних) дій юридичної особи як суб'єкта оподаткування. На організацію і методологію бухгалтерського обліку мали вплив реформа бухгалтерського обліку, а також зміни у податковому законодавстві, які зробили гармонізацію системи бухгалтерського обліку і податкових розрахунків практично неможливою. На сьогоднішній день прибуток до оподаткування визначається сумою скоригованого валового доходу, одержаного шляхом зменшення суми валового доходу (виторгу у грошовій і натуральній формах) звітної періоду на суму валових витрат виробництва (безпосередньо пов'язані з одержанням доходу), суму амортизаційних відрахувань.

Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [7] фінансова, податкова і статистична звітності мають ґрунтуватись на даних бухгалтерського обліку, все ж продовжують існувати неоднозначні підходи до визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства в системі бухгалтерського та податкового обліку. Тобто сьогодні існує повна підпорядкованість бухгалтерського обліку податковому, адже за неправильне визначення об'єкта оподаткування податкові органи штрафують підприємства та надсилають перевірки. Це викликає ще більший подив, якщо взяти до уваги те, що всі макроекономічні показники, необхідні для

прийняття важливих управлінських державних рішень, беруться саме з фінансової звітності підприємств, основою для якої є дані бухгалтерського обліку, і аж ніяк не з звітності податкової.

Відстрочені податкові активи (ВПА) та зобов'язання (ВПЗ) є чи не найпроблемнішим аспектом національної фінансової звітності. Бухгалтери в Україні намагаються уникати їх відображення у звітності всіма можливими способами. Натомість у міжнародній фінансовій практиці щороку кількість компаній, які заповнюють статті звітності за відстроченими податками, зростає.

Відстроченим податковим активом є сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

- 1) тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню;
- 2) перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- 3) перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

ВПА супроводжується перевищенням податкового прибутку над обліковим. В обліку ВПА відображаємо за рах.17 «Відстрочені податкові активи», у балансі — за ряд. 060 «Відстрочені податкові активи».

Відстрочене податкове зобов'язання — це сума податку на прибуток, який сплачуватиметься у наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню. ВПЗ супроводжується перевищенням облікового прибутку над податковим. У майбутніх періодах, коли така різниця зникає, відповідна база тим самим включається до бази обкладення податком на прибуток. В обліку ВПЗ відображаємо за рах. 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», у балансі — за ряд. 460 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Порядок обліку ВПА та ВПЗ на АТ «Укрзалізниця» такий:

Витрати (дохід) з податку на прибуток = Поточний податок на прибуток + ВПЗ-ВПА

Тобто у бухгалтерському обліку відображаємо значення за Д-т 98, що, своєю чергою, формується:

$$\text{Д-т } 98 = \text{К-т } 641 + \text{К-т } 54 - \text{Д-т } 17$$

Щодо ідентифікації для ВПА та ВПЗ важливо вирізняти тимчасові різниці, як такі, що підлягають вирахуванню, і такі, що підлягають оподаткуванню. На жаль, чинне національне законодавство не містить вичерпних відповідей на більшість запитань, що виникають при ідентифікації тимчасових різниць, а оскільки П(С)БО 17 був розроблений на основі МСФЗ 12 [13], у деяких питаннях цілком логічно шукати відповіді саме у МСФЗ 12 [13].

Відповідно до п. 5 МСФЗ 12 [13], тимчасовими є різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання у балансі та їхньою податковою базою.

Податковою базою активу чи зобов'язання є сума, що використовується з метою оподаткування цього активу чи зобов'язання.

Податкова база активу — це сума, яка з метою оподаткування буде вирахована зі суми оподатковуваних вигід, що надходитимуть суб'єктові господарювання, коли він відшкодує балансову вартість активу. Якщо такі вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, то податкова база активу дорівнюватиме його балансовій вартості (п. 7 МСФЗ 12) [13].

Податковою базою зобов'язання є його балансова вартість за мінусом будь-яких сум, що не підлягатимуть оподаткуванню з метою оподаткування цього зобов'язання у майбутніх періодах. У випадку виручки, отриманої авансом, податковою базою зобов'язання буде його балансова вартість за мінусом будь-якої суми виручки, яка не підлягатиме оподаткуванню у майбутніх періодах (п. 8 МСФЗ 12) [13].

Відповідно до п. 10 МСФЗ 12 [13], якщо податкова база активу чи зобов'язання не є одразу очевидною, то суб'єктові господарювання варто визнавати ВПЗ (ВПА), якщо відшкодування або компенсація балансової вартості активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) майбутні податкові платежі порівняно з тим, якими вони були б, якби відшкодування або компенсація не мали податкових наслідків — це так званий метод зобов'язань за балансом. Суть методу полягає у тому, щоб проаналізувати різницю між податковою базою активу чи зобов'язання та їхньою балансовою вартістю:

Відстрочений податок (ВПА чи ВПЗ) = (Балансова вартість активу чи зобов'язання - Податкова база активу чи зобов'язання) x 25%

Згідно з п. 33 П(С)БО 3 [8], у статті «Податки на прибуток» Звіту про фінансові результати показуємо суму податків на прибуток від звичайної діяльності (форма №2 рядок 180), визначену відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [8] (податок на прибуток за правилами податкового обліку, скоригований на відстрочені податкові активи та зобов'язання). Витрати з податку на прибуток відображаємо у дужках в рядку 180 «Податок на прибуток від звичайної діяльності», дохід з податку на прибуток — у вписуваному рядку 185 «Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності», а при визначенні фінансового результату від звичайної діяльності на його суму зменшується збиток від звичайної діяльності до оподаткування (п. 18 П(С)БО 17).

Пункт 4 П(С)БО 17 [8] визначає, що поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток (відстрочені податкові зобов'язання, відстрочені податкові активи) визнаються витратами або доходом у Звіті про фінансові результати. Відповідно до п. 18 цього самого нормативно-правового акта, витрати з податку на прибуток від звичайної діяльності відображаємо у статті «Податок на прибуток від звичайної діяльності» Звіту про фінансові результати в дужках; дохід з податку на прибуток — у вписуваній статті «Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності», а при визначенні фінансового результату від звичайної діяльності на його суму зменшується збиток від звичайної діяльності до оподаткування.

Дебіторська заборгованість (п. 5 П(С)БО 17 [8] визначає дебіторською заборгованістю перевищення сплаченої суми податку на прибуток над сумою, яка підлягає сплаті) та зобов'язання з поточного податку на прибуток (сума, що підлягає сплаті), згідно з п. 14 П(С)БО 17 [8], записуються у балансі окремими статтями оборотних активів і поточних зобов'язань (вони, згідно з п. 16 цього П(С)БО, згортаються, якщо зобов'язання з податку погашають зарахуванням цієї дебіторської заборгованості).

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання відображаємо у балансі окремими статтями необоротних активів і довгострокових зобов'язань (статті «Відстрочені податкові активи» — рядок 060 та «Відстрочені податкові зобов'язання» — рядок 460 (пп. 19, 48 П(С)БО 2 «Баланс»). ВПА та ВПЗ згортають, згідно з п. 17 П(С)БО 17 [8], якщо сплату податку на прибуток контролює один і той самий податковий орган.

Пункт 15 П(С)БО 17 [8] визначає, що у проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання можуть наводитися у балансі у сумі зазначених активів і зобов'язань, визначених на 31 грудня попереднього року без їх обчислення на дату проміжної фінансової звітності. У таких випадках у статті «Податок на прибуток від звичайної діяльності» проміжного Звіту про фінансові результати наводимо лише суму поточного податку на прибуток, а на дату річного балансу в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності робимо відповідне коригування (збільшення, зменшення) суми витрат з податку на прибуток з урахуванням змін відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань за звітний рік.

Отже, сума податку на прибуток, що включається до складу витрат із цього податку та підлягає відображенню у Звіті про фінансові результати (для його обліку передбачено рахунок 98 синтетичного обліку), може бути виражена формулою:

$$\text{ПП}_{\text{форма2}} (\text{рах. 98}) = \text{ПП}_{\text{под.декл}} - \text{ВПА}_{\text{визн}} + \text{ВПЗ}_{\text{визн}} + \text{ВПА}_{\text{використ}} - \text{ВПЗ}_{\text{використ}}$$
, де:

$\text{ПП}_{\text{форма2}} (\text{рах. 98})$ — сума витрат із податку на прибуток за звітний період, що підлягає відображенню у Звіті про фінансові результати;

$\text{ПП}_{\text{под.декл}}$ — сума поточного податку на прибуток;

$\text{ВПА}_{\text{визн}}$ — відстрочені податкові активи, визнані у звітному періоді;

$\text{ВПЗ}_{\text{визн}}$ — відстрочені податкові зобов'язання, визнані у звітному періоді;

$\text{ВПА}_{\text{використ}}$ — відстрочені податкові активи, використані (закриті) у звітному періоді;

ВПЗ_{використ} — відстрочені податкові зобов'язання, використані (закриті) у звітному періоді.

Розрахунок суми податку на прибуток, що підлягає відображенню у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за двома варіантами обліку на АТ «Укрзалізниця» представлено в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з розрахунку суми податку на прибутку на АТ «Укрзалізниця»

Зміст операції	Бухгалтерський облік	
	I варіант	II варіант
1	2	3
Відстрочені податкові активи, визнані в звітному періоді	Д-т 17000000 К-т 64100000	Д-т 17000000 К-т 64100000
Відстрочені податкові зобов'язання, визнані в звітному періоді	Д-т 64100000 К-т 54000000	Д-т 98000000 К-т 54000000
Відстрочені податкові активи, списані в звітному періоді	Д-т 64100000 К-т 17000000	Д-т 17000000 К-т 64100000 сторно
Відстрочені податкові зобов'язання, списані в звітному періоді	Д-т 54000000 К-т 64100000	Д-т 98000000 К-т 54000000 сторно
Сума податку на прибуток підприємства по податковій декларації	Сума за К-т 64100000	Сума за К-т 64100000
Сума витрат із податку на прибуток (форма №2) (ряд. 5 - ряд. 1 + ряд. 2 + ряд. 3 - ряд. 4)	Сума за Д-т 98000000	Сума за Д-т 98000000

Тимчасові різниці, що виникають унаслідок отримання авансу, який буде зараховано у бухгалтерському обліку як дохід від реалізації товарів (робіт, послуг) лише у наступному році на АТ «Укрзалізниця» представлено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з розрахунку суми податку на прибутку на АТ «Укрзалізниця», коли тимчасові різниці виникають

унаслідок отримання авансу, який буде зараховано як дохід лише у наступному році

	Період	Бухгалтерський облік
	1 рік	
ВД	2000000	
аванс (отриманий)	600000	
ВВ	1600000	
об'єкт оподаткування	1000000	
податок за декларацією	250000	
	1-й варіант	Д-т 17 К-т 641 150000, Д-т 98 К-т 641 100000
	2-й варіант	Д-т 17 К-т 641 150000, Д-т 98 К-т 641 100000
	2 рік	
ВД	2000000	
ВВ	1600000	
аванс визнано доходом в б/о		
об'єкт оподаткування	400000	
податок за декларацією	100000	
	1-й варіант	Д-т 98 К-т 641 250000 Д-т 641 К-т 17 150000
	2-й варіант	Д-т 98 К-т 641 100000 Д-т 98 К-т 17 150000

У такому разі аналогічно у першому році виникають відстрочені податкові активи у сумі $600000 \text{ грн} \times 0,25 = 150000 \text{ грн}$, які у другому році закриваються як бухгалтерський (обліковий) прибуток від цієї самої операції Д-т 98 К-т 17.

Отже, у всіх розглянутих варіантах обліку ВПА і ВПЗ на АТ «Укрзалізниця» валові доходи і валові витрати збігаються з принципами, встановленими у бухгалтерському обліку. У звіті про фінансові результати підлягає відображенню сума витрат із податку на прибуток у розмірі, що відображений у бухгалтерському обліку за дебетом рахунка 98 «Податок на прибуток».

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ІЗ ДАНИХ СИСТЕМ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Зарубіжний досвід відображення фінансових результатів діяльності підприємств в фінансовій звітності

Глобалізація фінансових ринків і торгових операцій обумовили необхідність єдиних підходів до фінансової звітності, які знайшли своє відображення у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ). МСФЗ отримують все більше розповсюдження як в розвинутих країнах, так в країнах з перехідною економікою. Не дивлячись на те, що Міжнародні стандарти фінансової звітності обов'язкові для використання, як правило, лістинговими компаніями і фінансовими установами, збільшується кількість підприємств, які добровільно складають фінансову звітність у відповідності з МСФЗ. Використання МСФЗ супроводжується з деякими труднощами, оскільки вони передбачають широке використання професійного судження для визнання, оцінки і розкриття інформації у фінансовій звітності. Розуміння і використання МСФЗ потребує знань і досвіду не тільки у сфері бухгалтерського обліку.

У складі фінансової звітності одним з основних звітів є Звіт про фінансові результати. На відміну від Балансу підприємства, який відображає фінансовий стан на звітну дату, Звіт про фінансові результати є носієм інформації про види доходів, одержаних підприємством, понесених витрат. Як наслідок, у звіті узагальнюються фінансові результати підприємства у вигляді одержаного прибутку (збитку).

Інформація Звіту допомагає зрозуміти досягнуті результати діяльності та оцінити майбутні результати.

Вивчення зарубіжного досвіду показує, що в міжнародній практиці цей звіт може мати одноступінчасту форму (або горизонтальний формат), коли окремо групуються всі доходи і всі витрати, а чистий прибуток становить різницю між

ними, і багатоступінчасту форму (або вертикальний формат), яка припускає послідовне зіставлення відповідних доходів і витрат, коли чистий прибуток визначається шляхом послідовних розрахунків.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку не регламентують формату Звіту та вказують на можливість застосування обох методів. Оскільки кожний метод подання має переваги для різних типів підприємств, МСБО 1 “Подання фінансових звітів” вимагає вибору такої класифікації, яка найдостовірніше відображає елементи результатів діяльності підприємства. Проте в тих випадках, коли застосовується класифікація, що ґрунтується на функціях витрат, вимагається розкриття додаткової інформації про характер витрат, яка є корисною для прогнозування майбутнього руху грошових коштів. Четвертою Директивою ЄЕС також передбачено обидва методи групування витрат, а також горизонтальна і вертикальна форми подання інформації у Звіті. В табл. 3.1 подана схема статей звіту про фінансові результати і моделі формування фінансового результату.

Для складання розділу I про фінансові результати на АТ «Укрзалізниця» за МСФЗ, необхідно: 1. Перекласифікувати та переоцінити показники статей розділу I форми 2 „Звіт про фінансові результати”; 2. Визначити показники за новими статтями розділу I трансформованого звіту.

Дохід від реалізації робіт (послуг) переноситься до рядка 010 розділу I трансформованого звіту, коли:

можливе достовірне визначення суми доходу;

імовірне отримання підприємством майбутніх економічних вигід від надання послуг, виконання робіт;

можливе достовірне визначення ступеня завершеності виконання робіт, надання послуг;

Таблиця 3.1

Схема статей звіту про фінансові результати і моделі формування фінансового результату

Передбачена П(С)БО 3	Передбачена МСБО	Передбачена 4-ою директивою ЄЕС	
		Франко-німецька модель	Англійська модель
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) Податок на додану вартість Акцизний збір Інші вирахування з доходу Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) Валовий: прибуток збиток Інші операційні доходи Адміністративні витрати Витрати на збут Інші операційні витрати Фінансові результати від операційної діяльності: прибуток збиток Доход від участі в капіталі Інші фінансові доходи Інші доходи Фінансові витрати Витрати від участі в капіталі Інші витрати Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: прибуток збиток	Доход Продаж продукції Надані послуги Будівельні контракти Відсотки Роялті Аналіз витрат за функціями Собівартість реалізованої продукції Собівартість наданих послуг Аналіз витрат за елементами Витрати на дослідження та розробки Витрати на виплати працівникам Прибуток або збиток від припинення діяльності Результати операційної діяльності Фінансові витрати Курсові різниці Прибутки та збитки за чистою монетарною позицією Прибутки та збитки від зміни справедливої вартості фінансового активу Частка прибутку або збитку асоційованих компаній, що обліковуються методом участі в капіталі Частка прибутку або збитку спільних підприємств, що обліковуються методом участі в капіталі	1. Витрати (збиток) 1. Зменшення запасів готової продукції і незавершеного виробництва 2. а) старі і споживчі товари; б) інші зовнішні відрахування 3. Витрати на оплату праці: а) заробітна плата; б) витрати на соціальне забезпечення, з виділенням витрат з пенсійної програми 4. а) Переоцінка активів у зв'язку з організаційними витратами матеріальних і нематеріальних довгострокових активів. б) Переоцінка короткострокових активів до перевищення ними величини переоцінки активів, яка вважається нормальною для компанії яка розглядається 5. Інші виробничі витрати 6. Переоцінка фінансових активів і інвестицій, які знаходяться у власності в якості короткострокових активів 7. Відсотки до виплати і аналогічні відрахування сум, перерахованих дочірнім компаніям. Податки на прибуток або збиток від звичайної діяльності 8. Прибуток або збиток, отримані в результаті звичайної діяльності після виділення податків 9. Екстраординарні витрати 11. Податок на екстраординарний прибуток або збиток 12. Інші податки, не наведені в попередніх статтях 13. Прибуток або збиток за даний фінансовий рік	1. Витрати 1. Собівартість реалізованої продукції (з коригуванням) 2. Витрати з реалізації (включаючи дані переоцінки) 3. Адміністративні витрати (з коригуванням) 4. Переоцінка фінансових активів та інвестицій, які знаходяться у власності в якості короткострокових активів 5. Відсотки до сплати та аналогічні перерахування з виділенням сум, перерахованих дочірнім компаніям 6. Податок на прибуток або збиток від звичайної діяльності 7. Прибуток або збиток від основної діяльності після виділення податків Екстраординарні витрати 8. Податок на екстраординарний прибуток або збиток Інші податки, не показані в наведених вище статтях 9. Прибуток або збитки за даний фінансовий рік

Продовження табл. 3.1

Передбачена П(С)БО 3	Передбачена МСБО	Передбачена 4-ою директивою ЄЕС	
		Франко-німецька модель	Англійська модель
Податок на прибуток від звичайної діяльності Фінансові результати від звичайної діяльності: прибуток збиток Надзвичайні: доходи витрати Податки з надзвичайного прибутку Чистий: прибуток збиток	Витрати на податок Прибуток або збиток від звичайної діяльності Надзвичайні статті Надзвичайні прибутки Надзвичайні збитки Податок на прибуток за надзвичайними статтями Чистий прибуток або збиток за період Частка меншості в прибутку за період Чистий прибуток або збиток за період Прибуток (збиток) на акцію Дивіденди	II. Надходження (прибуток) 1. Нетто-реалізація 2. Збільшення запасів готової продукції і незавершеного виробництва 3. Робота, виконана даною компанією для власних цілей і капіталізування 4. Інший операційний прибуток 5. Прибуток, отриманий від частки участі з виділенням прибутку, отриманої від дочірніх компаній 6. Прибуток від інших інвестицій і позикових коштів, створюючих частину довгострокових активів, з виділенням прибутку, отриманого від дочірніх компаній 7. Інші виплати по відсотках до отримання і аналогічний прибуток, з виділенням прибутку, отриманого від дочірніх компаній 8. Прибуток або збиток від звичайної діяльності після видалення податків 9. Екстраординарний прибуток Прибуток або збитки за даний фінансовий рік	II. Надходження (прибуток) 1. Нетто-реалізація 2. Інший операційний прибуток 3. Прибуток, одержаний від частки участі з виділенням прибутку, одержаної від дочірніх компаній 4. Прибуток від інших інвестицій та позикових коштів, які створюють частину довгострокових активів, з виділенням прибутку, одержаного від дочірніх компаній 5. Інші виплати по відсотках до одержання та аналогічний прибуток, з виділенням прибутку, одержаного від дочірніх компаній 6. Прибуток або збитки від звичайної діяльності після виділення податків 7. Екстраординарний прибуток Прибуток або збитки за поточний рік

можлива достовірна оцінка витрат, як здійснених для надання послуг, так і необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності надання послуг (виконання робіт) проводиться на підставі: вивчення виконаної роботи; визначення питомої ваги обсягу послуг, виконаних на певну дату, у загальному їх обсязі, який має бути наданий; визначення питомої ваги витрат, здійснених у зв'язку з наданням послуг на певну дату, у загальній сумі очікуваних послуг.

Порядок складання Звіту про фінансові результати АТ «Укрзалізниця» подано у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Порядок складання «Звіт про фінансові результати» по даних оборотно-сальдової відомості АТ «Укрзалізниця» за 2020 рік

Стаття	Джерела інформації	Сума
1	2	3
I. Фінансові результати		
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Кредитовий оборот (КО) 70 (701000, 702000, 7030001, 7030002)	11697350
Податок на додану вартість	(КО 641) з дебетом рах. 70	(930122)
Акцизний збір	Дт 701 Кт 642	(-)
		(-)
Інші вирахування з доходу	КО 704	(482)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Ряд. 010 - ряд. 015 - ряд. 020 - ряд. 025 - ряд. 030	10766746
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	ДО 90 (901, 902, 903)	(3435704)
Валовий:		
прибуток	ряд. 035 - ряд. 040	7331042
збиток	ряд. 035 - ряд. 040	(-)
Інші операційні доходи	КО 71 (без ПДВ в частині доходів від реалізації оборотних активів, оренди)	494193
Адміністративні витрати	ДО 92, списаний на рах. 79	(97240)
Витрати на збут	ДО 93, списаний на рах. 79	(1033032)
Інші операційні витрати	ДО 94, списаний на рах. 79	(294053)
Фінансові результати від операційної діяльності:		
прибуток	ряд. 050 + ряд. 060 - ряд. 070 - ряд. 080 - ряд. 090 або ряд. 055 + ряд. 060 - ряд. 070 - ряд. 080 - ряд. 090	6400910

Продовження табл. 3.2

1	2	3
Дохід від участі в капіталі	КО 72	-
Інші фінансові доходи	КО 73	69541
Інші доходи	КО 74 (без ПДВ в частині доходів від реалізації необоротних активів)	7833
Фінансові витрати	(ДО 95, списаний на рах. 79)	(9248)
Втрати від участі в капіталі	(ДО 96, списаний на рах. 79)	(0)
Інші витрати	(ДО 97, списаний на рах. 79)	(1388)
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:		
прибуток	ряд.100 + ряд. 110 + ряд. 120 + ряд. 130 - ряд. 140 - ряд. 150 - ряд. 160 або ряд. 110 + ряд. 120 + ряд. 130 - ряд. 105 - ряд. 140 - ряд. 150 - ряд. 160	6467648
збиток	ряд. 105 + ряд. 110 + ряд. 120 + ряд. 130 - ряд. 140 - ряд. 150 - ряд. 160 або ряд. 140 + ряд. 150 + ряд. 160 - ряд. 100 - ряд. 110 - ряд. 120 - ряд. 130	(0)
Податок на прибуток від звичайної діяльності	Сума витрат з податку на прибуток (рах. 98) за звітний період, скоригована на відстрочені податкові активи та зобов'язання	(1607852)
Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності		-
Фінансові результати від звичайної діяльності:		
прибуток	ряд. 170 - ряд. 180	4859796
збиток	ряд.175	(0)
Надзвичайні:		
доходи	КО 75	-
витрати	ДО 99	(0)
Податки з надзвичайного прибутку	ДО 982	0
Чистий:		
прибуток	ряд. 190 + ряд. 200 - ряд. 205 - ряд. 210 або ряд. 200 - ряд. 195 - ряд. 205 - ряд. 210	4859796
збиток	ряд. 205 + ряд. 210 - ряд. 190 - ряд. 200 або ряд. 195 + ряд. 205 - ряд. 200 + ряд. 210	(0)
II. Елементи операційних витрат		
Матеріальні затрати	ДО рах.80	2685183
	Дт 23, 91, 92, 93, 94 (крім субрахунків 942, 943) з Кт 20,21, 22, 28, 37, 38, 63,68	

Продовження табл. 3.2

1	2	3
Витрати на оплату праці	ДО рах. 81	398057
	Дт 23, 91, 92, 93, 94 (крім субрахунків 942, 943) з Кт 471, 472, 661	
Відрахування на соціальні заходи	ДО рах. 82	149128
	Дт 23, 91, 92, 93, 94 (крім субрахунків 942, 943) з Кт 471, 472, 65	
Амортизація	ДО рах. 83	794050
	Дт 23, 91, 92, 93, 94 (крім субрахунків 942, 943) з Кт 13	
Інші операційні витрати	ДО рах. 84	1079095
	Дт 23, 91, 93, 94 (крім субрахунків 942, 943) з Кт 10, 11, 12, 15, 20, 21, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 473, 474, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68	
Разом		5105513

Отже, відповідно до поданого у табл. 3.2 порядку складання Звіту про фінансові результати АТ «Укрзалізниця» із оборотно-сальдової відомості, отримано кінцеві фінансові результати, що відображено у кінцевій формі „Звіт про фінансові результати”.

3.2. Удосконалення системи обліку та оподаткування фінансових результатів

Враховуючи специфіку фінансово-господарської діяльності АТ «Укрзалізниця», вважаємо за доцільне запропонувати внесення змін до класифікації видів діяльності і побудови рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності» (Табл. 3.3).

На основі цих пропозицій формується єдиний підхід для складання і подання всіх форм звітності АТ «Укрзалізниця» щодо використання понять «операційної», «звичайної», «фінансової», «інвестиційної» діяльності і «надзвичайних подій», з безпосередньою відповідністю їх з рекомендаціями щодо структури рахунків обліку фінансових результатів діяльності.

Таблиця 3.3

**Схема рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності»
згідно з розробленими пропозиціями для АТ «Укрзалізниця»**

Назва рахунку (субрахунку)	
<i>згідно з Планом рахунків</i>	<i>згідно з пропозиціями</i>
70 «Доходи від реалізації»	70 «Доходи від реалізації»
71 «Інший операційний дохід»	71 «Інший операційний дохід»
72 «Дохід від участі в капіталі»	72 «Дохід від участі в капіталі»
73 «Інші фінансові доходи»	73 «Доходи від фінансових операцій»
74 «Інші доходи»	74 «Доходи від інших видів діяльності»
75 «Надзвичайні доходи»	75 «Доходи від надзвичайних подій»
76 «Страхові платежі»	76 «Страхові платежі»
79 «Фінансові результати» 791 «Результат основної діяльності» 792 «Результат фінансових операцій» 793 «Результат іншої звичайної діяльності» 794 «Результат надзвичайних подій»	79 «Фінансові результати» 791 «Результат операційної діяльності» 792 «Результат фінансових операцій» 793 «Результат іншої звичайної діяльності» 794 «Результат надзвичайних подій»

Крім цього, на користь наведених пропозицій свідчить і той факт, що практична реалізація останніх сприятиме більш чіткому і зрозумілому визначенню доходів від конкретних видів діяльності для різних зацікавлених користувачів фінансової звітності.

Для спрощення роботи бухгалтерів на АТ «Укрзалізниця» при заповненні статей Звіту про фінансові результати, доцільною вбачається зміна назви рядка форми № 2 «Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» на «Дохід (виручка) від реалізації за мінусом вирахувань з доходу», оскільки існуюча назва статті призводить до неправильного тлумачення поняття чистого доходу від реалізації продукції. Це підтверджує практика роботи бухгалтерів на АТ «Укрзалізниця».

Назву статті 130 «Інші доходи» змінити на назву «Доходи від інших видів діяльності». Крім цього, в статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» доцільно було б конкретизувати інформацію про доходи від основної операційної діяльності у напрямках деталізації даних про доходи від

реалізації готової продукції, доходи від реалізації товарів і доходи від реалізації робіт та послуг.

Більш детальна класифікація зазначених доходів дасть можливість засновникам АТ «Укрзалізниця» під час здійснення контролю та обліку фінансово-господарської діяльності визначитись із пріоритетними напрямками останньої. Адже для визначення економічної вигоди підприємства протягом звітного періоду, яка виникає в процесі його діяльності, необхідно знати, який саме її вид сприяє найвигіднішому припливу власного капіталу.

З метою підвищення інформативності джерел для здійснення контролю нарахування та сплати податку на прибуток АТ «Укрзалізниця», необхідно також передбачити додаткові рядки у формі № 2, а саме: «Відстрочені податкові активи» та «Відстрочені податкові зобов'язання». Це дасть можливість прослідкувати послідовність формування суми податку на прибуток, що підлягає сплаті або відшкодуванню в наступних періодах.

Виходячи з практичних досліджень порядку обліку на АТ «Укрзалізниця», пропонується удосконалити Журнал 6 наступним чином. В другому розділі регістру доцільно виділити статті доходів у відповідності до назв рахунків та субрахунків класу 7 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, оскільки наведена форма не повністю відображає аналітичну інформацію про отримані АТ «Укрзалізниця» доходи (табл. 3.4).

Для розширення можливостей використання облікової інформації про отримані доходи АТ «Укрзалізниця» пропонується використовувати розроблені аналітичні відомості обліку доходів, які побудовано в розрізі видів діяльності: звичайної – операційної (основної та іншої операційної), фінансової, інвестиційної; надзвичайних подій. Їх застосування в практичній діяльності АТ «Укрзалізниця» розширить можливість використання облікової інформації про доходи, дозволить керівництву приймати обґрунтовані управлінські рішення, здійснювати процеси контролю, аналізу та прогнозування прибутку з метою його оптимізації.

Таблиця 3.4

Запропоновані зміни щодо удосконалення розділу II Журналу 6

„Аналітичні дані про доходи”

(порівняння діючих статей доходів графі 2 та запропонованих змін)

Діюча форма		Запропоновані зміни	
№ з/П	Стаття доходів	№ з/П	Стаття доходів
1	2	3	4
	<i>Не відображаються</i>	1	Доходи від реалізації:
		1.1	дохід від реалізації готової продукції
		1.2	дохід від реалізації товарів
		1.3	дохід від реалізації робіт і послуг
		1.4	Усього за рахунком 70 “Дохід від реалізації”
1	Всього інших операційних доходів (71) із них:	2	Інший операційний дохід:
1.1	операційна оренда активів	2.1	дохід від реалізації іноземної валюти
1.2	операційна курсова різниця	2.2	дохід від реалізації оборотних активів
1.3	реалізація інших оборотних активів	2.3	дохід від операційної оренди активів
1.4	штрафи, пені, неустойки	2.4	дохід від операційної курсової різниці
1.5	доходи від експлуатації об’єктів житлово-комунального і соціально культурного призначення	2.5	штрафи, пені, неустойки
		2.6	відшкодування раніше списаних активів
		2.7	дохід від списання кредиторської заборгованості
		2.8	інші доходи від операційної діяльності
		2.9	Усього за рахунком 71 “Інший операційний дохід”
2	Всього доходів від участі в капіталі за фінансовими інвестиціями (72) із них:	3	Дохід від участі в капіталі:
2.1	в асоційовані підприємства	3.1	дохід від інвестицій в асоційовані підприємства
2.2	в дочірні підприємства	3.2	дохід від спільної діяльності
2.3	у спільні підприємства	3.3	дохід від інвестицій в дочірні підприємства
		3.4	Усього за рахунком 72 “Дохід від участі в капіталі”
3	Всього інших фінансових доходів (73) із них:	4	Інші фінансові доходи:
3.1	дивіденди	4.1	дивіденди одержані
3.2	проценти	4.2	відсотки одержані
3.3	фінансова оренда активів	4.3	інші доходи від фінансових операцій
3.4	інші фінансові доходи	4.4	Усього за рахунком 73 “Інші фінансові доходи”

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4
4	Всього інших доходів (74) із них:	5	Доходи інвестиційної діяльності:*
4.1	реалізація фінансових інвестицій	5.1	дохід від реалізації фінансових інвестицій
4.2	реалізація необоротних активів	5.2	дохід від реалізації необоротних активів
4.3	реалізація майнових комплексів	5.3	дохід від реалізації майнових комплексів
4.4	не операційної курсової різниці	5.4	дохід від не операційної курсової різниці
4.5	безоплатного одержання активів	5.5	дохід від безоплатно одержаних активів
4.6	списання необоротних активів	5.6	інші доходи інвестиційної діяльності*
4.7	інші доходи	5.7	Усього за рахунком 74 “Доходи інвестиційної діяльності”*
	<i>Не відображаються</i>	6	Надзвичайні доходи:
		6.1	відшкодування збитків від надзвичайних подій
		6.2	інші надзвичайні доходи
		6.3	Усього за рахунком 75 “Надзвичайні доходи”
5	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) за бартерними контрактами	7	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) за бартерними контрактами

Отже, перераховані вище пропозиції підвищать інформативність облікових даних, нададуть певну допомогу працівникам бухгалтерії у відображенні доходів АТ «Укрзалізниця», зменшать трудомісткість облікових робіт при складанні фінансової звітності.

З метою підвищення інформативності облікових даних про фінансові результати АТ «Укрзалізниця», пропонується удосконалити форму Журналу 6 шляхом доповнення його третім розділом, який матиме назву „Аналітичні дані про фінансові результати” та накопичуватиме інформацію про результати діяльності підприємства в розрізі видів діяльності: операційної, фінансової, інвестиційної та надзвичайних подій, оскільки в першому розділі регістру наводяться тільки узагальнені дані рахунку 79 “Фінансові результати”.

Для заповнення даного розділу Журналу доцільно використовувати розроблені Відомості аналітичного обліку доходів (в розрізі видів діяльності) в який закриття рахунків доходів здійснюється саме в розрізі субрахунків фінансових результатів.

Отже, перераховані вище пропозиції підвищать інформативність та

аналітичність облікової інформації про фінансові результати АТ «Укрзалізниця», підвищать ефективність вибірки даних для потреб аналізу.

Виходячи з практичних досліджень порядку обліку на АТ «Укрзалізниця», пропонується удосконалити розділ II Журналу 5/5А наступним чином. В другому розділі регістру доцільно виділити статті витрат у відповідності до назв рахунків та субрахунків класу 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, оскільки наведена форма не повністю відображає аналітичну інформацію про здійснені АТ «Укрзалізниця» витрати (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Запропоновані зміни щодо удосконалення розділу II Журналу 5/5А
на АТ «Укрзалізниця»**

Діюча форма		Запропоновані зміни	
№ з/п	Дебет рахунків	№ з/п	Дебет рахунків (субрахунків)
1	Фінансові витрати	1	Фінансові витрати
1.1	Відсотки за кредит	1.1	Відсотки за кредит
1.2	Інші фінансові витрати	1.2	Інші фінансові витрати
1.3	Усього за рахунком 95 “Фінансові витрати”	1.3	Усього за рахунком 95 “Фінансові витрати”
2	96 “Втрати від участі в капіталі”	2	Втрати від участі в капіталі
		2.1	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства
		2.2	Втрати від спільної діяльності
		2.3	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства
		2.4	Усього за рахунком 96 “Втрати від участі в капіталі”
3	Інші витрати	3	Інші витрати
3.1	Собівартість реалізованих необоротних активів	3.1	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій
3.2	Втрати від неопераційних курсових різниць	3.2	Собівартість реалізованих необоротних активів
3.3	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	3.3	Собівартість реалізованих майнових комплексів
3.4	Списання необоротних активів	3.4	Втрати від неопераційних курсових різниць
3.5		3.5	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
3.6		3.6	Списання необоротних активів
3.7	Усього за рахунком 97 “Інші витрати”	3.7	Інші витрати звичайної діяльності
		3.8	Усього за рахунком 97 “Інші витрати”
4	98 “Податки на прибуток”	4	Податок на прибуток
		4.1	Податок на прибуток від звичайної діяльності
		4.2	Податок на прибуток від надзвичайних подій
		4.3	Усього за рахунком 98 “Податок на прибуток”
Всього		Всього	

Також пропонується уточнити назву 2-го розділу Журналу 5/5А. Зазначений

розділ має назву „Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності, інші витрати”. Запропонована назва „Витрати фінансової та інвестиційної діяльності, витрати з податку на прибуток”.

Попередня назва не відповідає послідовності викладу облікової інформації в розділі, а також те, що інші витрати це і є витрати інвестиційної діяльності (тобто відбувається дублювання термінів в назві). Нова назва має більш логічну сутність, оскільки відображення витрат в даній частині реєстру здійснюється саме в такій послідовності, як вони перелічені в назві.

Отже, запропоновані зміни щодо відображення в обліку доходів і витрат на АТ «Укрзалізниця», дадуть можливість деталізувати облікову інформацію у відповідності до побудови рахунків (субрахунків), які використовуються для їх відображення. Крім того, підвищать оперативність і ефективність використання облікових даних в управлінні підприємством; своєчасно та об’єктивно складати фінансову звітність.

3.3. Здійснення аудиту та консультування для підвищення ефективності господарювання АТ «Укрзалізниця»

На ПАТ «Укрзалізниця» здійснення аудиту та податкового консультування представлена внутрішньогосподарським контролем (контролем власника), так як в штаті підприємства є внутрішні аудитори, які виконують функції також і податкових консультантів. В організаційній структурі підприємства передбачено функціонування контрольно-ревізійного відділу (КРВ) департаменту внутрішнього аудиту та контролю.

Основні завдання Департаменту внутрішнього аудиту та контролю:

1. Проведення аудиту бізнес-процесів структурних підрозділів, регіональних філій, філій ПАТ «Укрзалізниця» (та підрозділів Товариства), зокрема фінансово-господарської діяльності, збереження активів, дотримання законів, нормативних актів, стандартів, договірних зобов’язань та достовірності звітності підрозділів Товариства.

2. Контроль за повнотою, якістю та своєчасністю усунення недоліків та порушень, виявлених при аудитах у підрозділах Товариства, а також за реалізацією заходів в рамках плану погоджених дій менеджментом, направлених на підвищення ефективності бізнес-процесів Товариства.

3. Проведення моніторингових та аналітичних заходів.

4. Тестування основних компонентів та характеристик контрольного середовища, створеного топ-менеджментом Товариства, у відповідності до вимог закону Сарбейнза-Окслі.

5. Виявлення, оцінка ризиків та фінансових втрат Товариства.

6. Проведення аудиту повноти впровадження рекомендацій по раніше проведених аудитах, а також реалізації в рамках планів погоджених дій менеджментом заходів, направлених на підвищення ефективності бізнес-процесів Товариства.

7. Здійснення податкового консультування.

8. Забезпечення органів управління Товариства незалежною достовірною та об'єктивною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Відповідно до Положення про контрольно-ревізійний відділ, КРВ є структурним підрозділом управління АТ «Укрзалізниця» та організаційно підпорядковується керівнику підприємства.

До складу КРВ входять: начальник відділу, заступник начальника відділу, головний спеціаліст-експерт та 3 провідних спеціаліста-експерта.

В своїй діяльності працівники відділу керуються посадовими інструкціями, в яких зазначаються завдання та обов'язки, права та відповідальність, кваліфікаційні вимоги до кожного працівника відділу.

Метою проведення аудиту АТ «Укрзалізниця» є встановлення достовірності даних в первинних документах, якими було оформлено операції з; встановлення повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах і облікових регістрах; правильність ведення обліку; достовірність відображення інформації у звітності та їх відповідність внутрішнім документам підприємства, а також чинним нормативним документам.

Для успішного виконання своїх контрольних функцій суб'єкти

внутрішньогосподарського контролю використовують різні способи і прийоми перевірок, які утворюють метод контролю і дозволяють вчасно розкрити і припинити, а інколи і попередити порушення виробничо-технологічної або фінансової дисципліни, а також виявити конкретних винних осіб і розмір заподіяного збитку.

Практика внутрішньогосподарського контролю на ПАТ «Укрзалізниця» підтверджує два способи його здійснення: документальний і фактичний.

Документальний контроль припускає перевірку, здійснювану з метою встановлення сутності, законності і доцільності господарських операцій з капітального інвестування шляхом вивчення планових, облікових, звітних і інших документів. До методів документального контролю відносяться: системна (всебічна) перевірка документів, письмові запити, одержання письмових пояснень, економічний аналіз.

Фактичний контроль проводиться для встановлення реального стану об'єкта. До основних прийомів фактичного контролю відносяться: інвентаризація, функціонально-вартісний аналіз, експертна оцінка, різні контрольні перевірки, здійснювані в ході технологічного процесу (експертиза, контрольний обмір, аналіз щоденної зміни залишків тощо).

Джерелами інформації контролю капітальних інвестицій на ПАТ «Укрзалізниця» є договори підряду, акти передачі підряднику проектно-кошторисної документації, дані бухгалтерського обліку по рахунках.

Для досягнення максимальної ефективності контрольної та консультативної діяльності, проводяться ревізії і перевірки операцій, котрі здійснюються в процесі фінансово-господарської діяльності підприємства за період, що ревізується.

За результатами аудиту та консультування начальник КРВ розробляє висновки і пропозиції, а також оформлює вимогу про усунення порушень, виявлених в ході ревізії. Висновки повинні ґрунтуватися тільки на фактах, що викладені в акті ревізії, а пропозиції виходити з цих висновків.

Таким чином, на ПАТ «Укрзалізниця» організаційна форма проведення фінансового контролю представлена внутрішньогосподарським контролем: в

організаційній структурі підприємства передбачено функціонування відділу аудиту та консультування. Контроль за фінансово-господарською діяльністю правління АТ «Укрзалізниця» здійснюється ревізійною комісією, обраною з числа акціонерів товариства.

Здійснюючи перевірку господарських операцій, аудитор повинен особливу увагу приділити правильності їх документального оформлення. При здійсненні документального контролю операцій перевіряється законність, доцільність та правильність оформлення цих операцій.

З метою перевірки економічної доцільності проведення господарської діяльності працівниками відділу аудиту та консультування перевіряється наявність наказу керівника підприємства або підрозділу на проведення робіт, а також наявність розрахунку економічних вигод від їх проведення та прогнозного впливу на результати діяльності підприємства в майбутньому.

Для ефективної системи здійснення господарської та фінансової діяльності в структурі АТ «Укрзалізниця» доцільно запровадити такі організаційно-структурні елементи як: відділ маркетингу, планово-економічний відділ, кошторисно-договірний відділ, лабораторія якості послуг, технічний відділ, фінансовий відділ, юридичний відділ, відділ кадрів. Схематично процес внутрішнього контролю на підприємстві з урахуванням всіх його рекомендованих складових представлено на рис. 3.1.

Згідно представленої схеми слід зробити висновок, що модель внутрішньогосподарського контролю побудована так, що в кожному відділі необхідно виконувати відповідно до контролюючих вимог необхідні функції, а це потребує окремих функціональних обов'язків у працівників. В наслідок такої організації, контролю на підприємстві його якісна сторона не завжди може відповідати заданим параметрам.

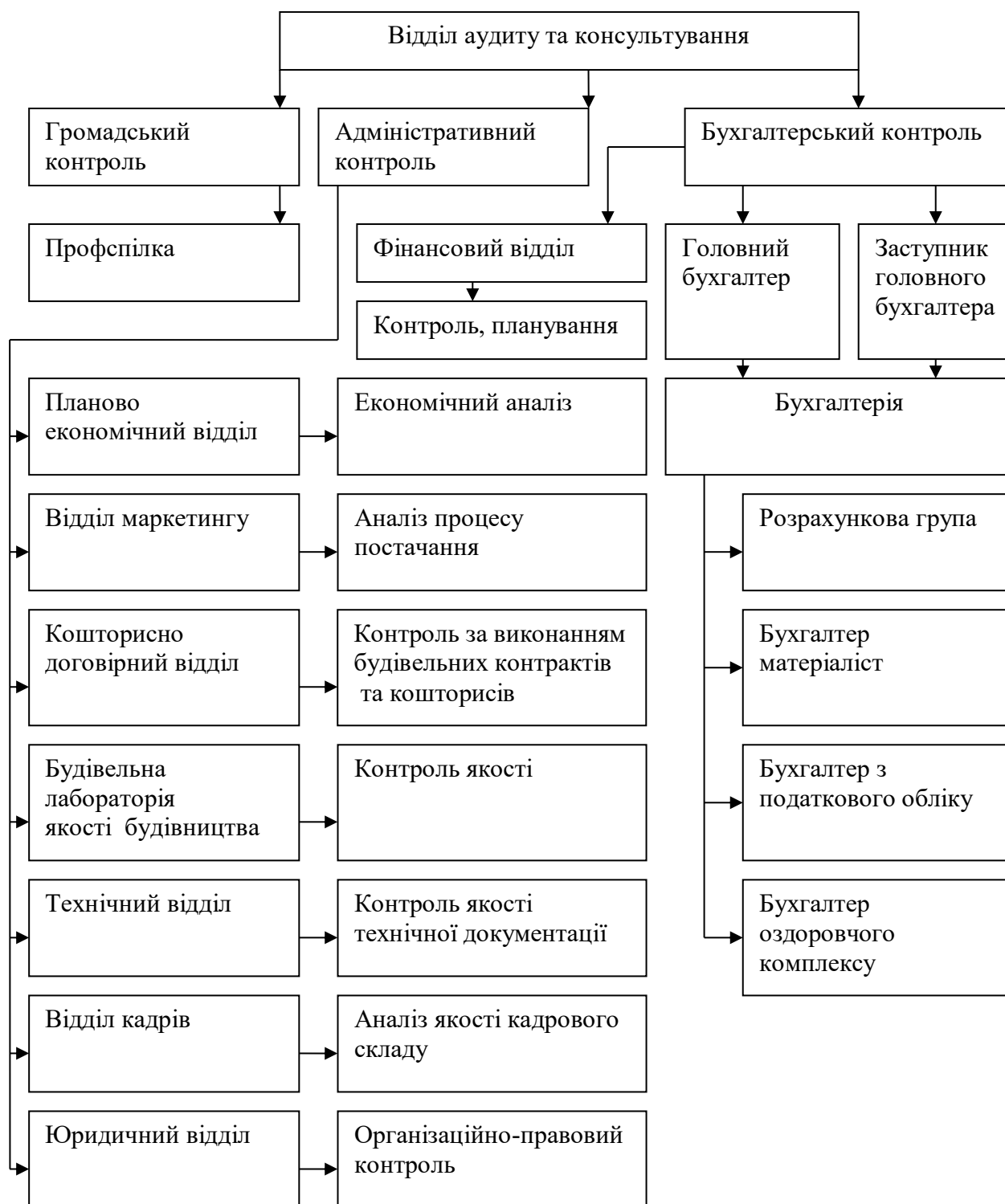


Рис. 3.1. Організаційна модель відділу аудиту та консультування на ПАТ «Укрзалізниця»

Наприклад, у планово-економічному відділі необхідно мати економіста аналітика для проведення комплексного аналізу, у фінансовому відділі необхідно мати фінансиста-аналітика, який повинен проводити фінансовий

аналіз об'єктів будівництва, а також прогнозувати їх подальшу фінансову доцільність та можливість здійснення.

Слід зазначити, що для вирішення проблем ефективного управління фінансовими результатами підприємства пропонується впровадження оперативного і перспективного контролю та консультування, що допоможе забезпечити об'єктивний аналіз діяльності підприємства в минулому, сьогоденні та майбутньому, а також забезпечити комплексний підхід до процесів прийняття управлінських рішень.

Дослідження показують, що контроль за фінансовими результатами підприємства, їх якість, та стан витрат є складовим елементом системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, що поєднує в собі різні елементи управління і використовує їх у процесі вирішення проблем оперативного і стратегічного характеру. В основі процедур системи внутрішнього контролю є аналітична і консультативна функція, яка займає провідне місце у проведенні аналізу показників, надання комплексної оцінки виконання завдань, визначення можливості розвитку та удосконалення перевезень шляхом ефективного управління ними.

ВИСНОВКИ

Однією з головних загальноекономічних і бухгалтерських проблем як у практичному, так і в науковому плані є трактування фінансового результату діяльності підприємства. Визначено, що проблеми термінології в економічній теорії та бухгалтерському обліку є досить відчутними, тому необхідне їх постійне вивчення й уточнення. Чітке визначення понять дозволяє не тільки уникнути плутанини у літературі з питань сутності фінансових результатів діяльності, але й виключити такі факти як застосування одним автором різних термінів в своїх роботах для трактування одного і того ж поняття.

Для удосконалення термінологічного забезпечення запропоновані такі авторські визначення, що ґрунтуються на опрацьованій законодавчій і періодичній літературі:

результат – це певний господарський підсумок, отриманий у процесі економічної діяльності з використанням відповідних ресурсів;

результативність – якісний показник, що характеризує отримання позитивного результату від проведення економічної діяльності;

фінансовий результат – це система показників, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період;

дохід – це надходження на підприємство реальних грошових коштів або матеріальних цінностей за реалізовану продукцію, товари, послуги або від інших видів його діяльності за конкретний проміжок часу;

витрати - це зменшення усіх економічних вигод підприємства, які призводять до зменшення власного капіталу за звітний період;

прибуток – це різниця між доходами і витратами підприємства.

У складі фінансової звітності одним з основних звітів є „Звіт про фінансові результати”. На відміну від Балансу підприємства, який відображає фінансовий стан на звітну дату, Звіт про фінансові результати є носієм інформації про види доходів, одержаних підприємством, понесених витрат. Як наслідок, у звіті

узагальнюються фінансові результати підприємства у вигляді одержаного прибутку (збитку).

На сьогодні існують такі види бухгалтерського обліку: фінансовий і управлінський. Кожен з них, як свідчить дослідження, використовує різні методи визначення фінансового результату, які по-різному впливають на величину фінансових результатів діяльності підприємств. Тому слід обрати той із них, який забезпечує найоптимальніше й точне відображення доходів у продавця та витрат у покупця товарів і найбільшою мірою відповідає міжнародним правилам економічних відносин.

Акціонерне товариство «Українська залізниця» – національний перевізник вантажів та пасажирів. Метою діяльності товариства є задоволення потреб у безпечних та якісних залізничних перевезеннях, забезпечення ефективного функціонування та розвитку залізничного транспорту, створення умов для підвищення конкурентоспроможності галузі тощо.

Свою господарську діяльність ПАТ «Укрзалізниця» розпочало 1 грудня 2017 року. Товариство є правонаступником усіх прав і обов'язків Державної адміністрації залізничного транспорту України, а також підвідомчих підприємств і закладів, що мали статус окремих юридичних осіб.

Наразі компанія забезпечує 82 % вантажних і майже 50 % пасажирських перевезень, які здійснюються усіма видами транспорту. За обсягами вантажних перевезень українська залізниця займає четверте місце на Євразійському континенті, поступаючись лише залізницям Китаю, Росії та Індії.

Аналіз фінансової стабільності дає можливість оцінити, наскільки підприємство готове до погашення своїх боргів і відповісти на запитання, наскільки воно є незалежним з фінансового боку, зростає чи зменшується рівень цієї незалежності, чи відповідає стан активів і пасивів підприємства завданням його фінансово-господарської діяльності.

Коефіцієнт фінансової стабільності визначає співвідношення власного капіталу та залученого. Протягом п'яти років його значення неухильно зростає, що свідчить про привабливість підприємства з покращенням його основних операційних показників. Так, з рівнем коефіцієнта – 1,22 у 2016 році відбулося зростання до 3,61 у 2020 р.

Рентабельність в цілому підприємства у 2020 році склала найбільше значення з рівнем у 72,3 %, що для промислового підприємства є суттєвим значенням, так як характеризує надто успішну економічну діяльність або ситуацію.

Загалом же треба зазначити, що серед всіх показників 2020 рік був найбільш успішним, 2018 же рік був збитковим, але значення 2019 та 2020 років дають змогу прогнозувати значне покращення діяльності в майбутніх періодах.

Таким чином, аналіз чотирьох головних груп показників фінансової захищеності і ймовірності настання банкрутства АТ «Укрзалізниця» показав, що загалом фінансовий стан підприємства можна охарактеризувати як стійкий, оскільки стабільність економічного зростання постійно збільшується, і одержаний прибуток, який залишається на підприємстві для його розвитку та створення резерву, є достатнім для інтенсивного зростання майна підприємства. Частка власного капіталу, яка використовується для фінансування поточної діяльності, постійно знаходиться за межами нормативу, тим самим погіршується маневрування власного капіталу. Співвідношення власних і залучених коштів покращується, що відображається на зростанні фінансової незалежності АТ «Укрзалізниця» від зовнішніх інвесторів і кредиторів. Оцінка платоспроможності та фінансової стійкості доволі висока, що говорить про привабливий клімат на цьому підприємстві для інвесторів і кредиторів. Показники рентабельності та ділової активності підприємства знаходяться на достатньому рівні, що свідчить про певну ефективність управління підприємством та раціональне використання своїх коштів. Тобто із наведених показників більша частина або відповідає нормативу, або має достатні темпи

покращення, тож загалом, АТ «Укрзалізниця» має можливості для поліпшення свого фінансового стану.

На АТ «Укрзалізниця» бухгалтерський облік ведеться відповідно до засад організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які передбачені чинним Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". За ним метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємства є надання внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та упередженої інформації про діяльність підприємства, його фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів

Бухгалтерський облік господарської діяльності на АТ «Укрзалізниця» веде централізована бухгалтерія. За організацію бухгалтерського обліку на підприємстві відповідають наглядова рада та головний бухгалтер. На АТ «Укрзалізниця» до 2019 р функціонувала інформаційна система обліку «1-С Підприємство-7.7». З 2020 р. на підприємстві впроваджена управлінська інформаційна система Medoc. В програмній оболонці Medoc АТ «Укрзалізниця» послідовно реалізовано такі функціональні напрями: «Управління фінансами», «Контролінг», «Управління матеріальними потоками», «Управління збутом», «Управління виробництвом», «Управління технічним обслуговуванням та ремонтом обладнання», «Управління проектами», «Управління персоналом».

Узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій ведеться на синтетичному рахунку 79100000 „Фінансові результати”. Рахунки класу 7 відображають стан доходів діяльності за певний звітний період і починають новий звітний період із нульового сальдо, на яких накопичується інформація про доходи за даний період, що дає змогу використовувати накопичену інформацію при складанні проміжної звітності (квартальної, за півроку, за дев'ять місяців, рік). Наприкінці періоду рахунки доходів діяльності (як і рахунки витрат) закриваються шляхом списання їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати». Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про

витрати та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 “Витрати”, який розроблено у відповідності до міжнародних стандартів. Хоча окремого міжнародного стандарту, який визначає методологію обліку витрат немає, питання, що стосуються поняття, оцінки, визнання та класифікації витрат, розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів (КОСПФЗ), МСБО 1 „Подання фінансових звітів”, МСБО 2 „Запаси”, МСБО 16 „Основні засоби”.

Враховуючи специфіку фінансово-господарської діяльності АТ «Укрзалізниця», вважаємо за доцільне запропонувати внесення змін до класифікації видів діяльності і побудови рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності».

Виходячи з практичних досліджень порядку обліку на АТ «Укрзалізниця», пропонується удосконалити Журнал 6 наступним чином. В другому розділі регістру доцільно виділити статті доходів у відповідності до назв рахунків та субрахунків класу 7 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, оскільки наведена форма не повністю відображає аналітичну інформацію про отримані АТ «Укрзалізниця» доходи.

Для розширення можливостей використання облікової інформації про отримані доходи АТ «Укрзалізниця» пропонується використовувати розроблені аналітичні відомості обліку доходів, які побудовано в розрізі видів діяльності: звичайної – операційної (основної та іншої операційної), фінансової, інвестиційної; надзвичайних подій. Їх застосування в практичній діяльності АТ «Укрзалізниця» розширить можливість використання облікової інформації про доходи, дозволить керівництву приймати обґрунтовані управлінські рішення, здійснювати процеси контролю, аналізу та прогнозування прибутку з метою його оптимізації.

Отже, перераховані вище пропозиції підвищать інформативність облікових даних, нададуть певну допомогу працівникам бухгалтерії у відображенні доходів АТ «Укрзалізниця», зменшать трудомісткість облікових робіт при складанні

фінансової звітності.

Будь-яка методика має передбачити ряд організаційних логічно послідовних етапів, що дозволяють найповніше розкрити всі нюанси проведення аудиту та консультування. Узагальнення думок фахівців дозволяє виділити наступні елементи методики: визначення групи користувачів; формулювання мети й завдань аудиту та консультування; ідентифікація об'єктів дослідження; формування системи показників, за допомогою яких буде досліджуватися кожний об'єкт аудиту та консультування; визначення послідовності й періодичності проведення аналітичного дослідження; опис способів вивчення досліджуваних об'єктів; виділення джерел даних, на підставі яких буде проводитися аудит та консультування; формування системи аналітичного забезпечення аудиту та консультування; організація аудиту та консультування; вибір технічних засобів і програмних продуктів, які доцільно використати для аудиту та консультування; визначення бажаної форми подання результатів аудиту та консультування; уточнення запитів конкретних користувачів результатів аудиту та консультування (підрозділу, служби, відділи).

Під час організації аналітичної оцінки ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства потрібно вирішити такі основні питання методологічного характеру, а саме: обрати мету та визначити задачі аудиту та консультування; визначити час і послідовність методики його проведення; визначити джерела інформації та їх вірогідність.

Отже, проведений аналіз та прогнозування діяльності АТ «Укрзалізниця» дає можливість констатувати, що підприємство в 2022-2025рр. буде більш конкурентноздатне при використанні розроблених пропозицій автору дипломної роботи, ризики будуть мінімізуватись за рахунок налагоджених перевезень всередині України і інші країни світу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Электронная библиотека: электронные ресурсы Уфимского Филиала СГИ: (Толковый словарь Ожегова [электронный ресурс] / Ожегов режим доступу: <http://ufa.muh.ru/Slovari/Ojegov/files.htm>.
2. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка. Современное написание: В 4-х т. / В.И.Даль М. : ООО "Издательство Астрель", 2003. 1200 с.
3. Новий тлумачний словник української мови: У 4-х томах під ред. Л.І. Андрієвський. Т. 2. К.: Вид-во «АКОНІТ», 1998. 910 с.
4. Популярный финансово экономический словарь / Под. ред. Боголенова Д.П., Бронского М.Г., Деревенко Н.Н. М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1925. -834с.
5. Вейцман Н.Р. Основы балансоведения и статистики / Н.Р.Вейцман М.: Издательство ИМО, 1962,-262с.
6. Советский энциклопедический словарь / Научно-редакционный совет: А.М.Прохоров, М.С.Гиляров, Е.М.Жуков и др. М.: "Советская энциклопедия", 1980.-1600с.
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996-XIV із змінами і доповненнями / [електронний ресурс]. Режим доступу : [http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).
8. П(С)БО зі змінами і доповненнями / [електронний ресурс] Режим доступу : [http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).
9. Величко О.Г. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні / О.Г.Величко, С.Ф. Голов - Д.: ТОВ "Баланс Клуб", 2000. -768с.
10. Толковый словарь финансово-бухгалтерских терминов и понятий / Е. Д. Чацкис (сост.). Донецк: Сталкер, 1996. 320с.
11. Економічна енциклопедія : У 3-х т. / Редкол.: ...С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К.: Вид. центр «Академія», 2000. Т.1. 864 с.
12. Самуэльсон П. Экономика: В 2 т. / П.Самуэльсон М.: Алгон, 1992. Т.2. 416 с.

13. Міжнародні стандарти фінансової звітності / [електронний ресурс].
Режим доступу : <http://minfin.gov.ua/>.
14. Нечаєв Ю.В. Популярная политэкономия К.: Издательство „Политическая литература Украины”, 1986. 254 с.
15. Медведев В.А. Политическая экономия: [Учебник для вузов]. М.: Политиздат, 1988 735 с.
16. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерського учета: [учебник.]. К.: Высшая школа, 1990. 311 с. ил.
17. Голов С.Ф. Управленческий учет как фактор повышения качества корпоративного управления. Вестник бухгалтера и аудитора Украины. 2003. №20. С. 4-10.
18. Голов С.Ф. Управлінський облік: [Підручник]. К.: Лібра, 2003. 704с.
19. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: [Навч. посіб. для студ. спеціал. 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф.Ф.Бутинець, Л.В.Чижевська, Н.В.Герасимчук- Житомир: ЖІТІ, 2000. 448 с.
20. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе / М. Блауг. М.: Дело, 1994. 234 с.
21. Самуэльсон П.А. Экономика. /Пер. с англ. /Под общ. ред. А.С. Кудрявцева. М.: Прогресс, 1964. 843 с.
22. Герасим П.М. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення): [Монографія] / П.М.Герасим, І.Є.Давидович, П.Я.Хомин - Тернопіль: Економічна думка, 2001. 270 с.
23. Економічна енциклопедія: У 3 т. / С.Д. Гаврилишин (гол. ред.). К.: Вид. Центр «Академія», 2000. Т.3. 952 с.
24. Экономическая энциклопедия промышленности и строительства: В 3 т. / А.Н. Ефимов (глав. ред.). М.: «Советская энциклопедия», 1964. Т. 1 2.
25. Економічна енциклопедія : у 3 т. / [редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.] К. : Академія, 2000 . Т. 1. 2000. 864 с.
26. Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь : французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология / И.

Бернар, Ж.-К. Колли : в 2 т. ; [пер. с фр.]. М. : Междунар. отношения, 1997 . Т. I . 1997. 784 с.

27. Блэк Дж. Экономика: толковый словарь : англо-русский / Дж. Блэк. М. : ИНФРА-М, Весь мир, 2000. 840 с.

28. Словарь экономической теории Макмиллана. М. : ИНФРА-М, 1997. 608 с.

29. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А.Смит (Вступ, статья и коммент. докт. экон. наук В.С. Афанасьева). - М: Соцэкнлиз, 1962. 218с.

30. Бойчик І. М. Економіка підприємств: [навч. посіб.] / І. М.Бойчик, П.С.Харів, М. І.Хопчан Л. : Сполом, 2000. 212 с.

31. Бланк И.А. Инвестиционный менеджмент: [навч. посіб.] / И.А. Бланк К.: МП „ИТЕМ” ЛТД „Юнайтед Лондон Трейд Лимитед”, 1995. 448 с.

32. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. / М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.

33. Макконнелл К.Р. Экономикс: принципы, проблемы, политика / К.Р.Макконнелл, С.Л. Брю В 2-х т. / Пер. с англ. М., 1992. 538 с.

34. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Житомир: ПП “Рута”, 2002. 544 с.

35. Біла Л.М. Фактори формування показників фінансової звітності. Збірник наук. пр. Вип. 11. Кам'янець-Подільський. 2003. С. 275-277.

36. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291, із змінами і доповненнями / [електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.

37. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: [навч. посіб.]. К: КНЕУ, 2015. 526с.

38. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [монографія]. К.: КНЕУ, 2015. 256с.

39. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: [практичний посібник]. К. : Лібра, 2004. 880 с.
40. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія]. К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.
41. Горицкая Н.Г. Современный бухгалтерский учет и финансовая отчетность в отраслях национальной экономики Украины. К.: ЧП „Рубин”, 2005. 492с.
42. Грачева Р.Е. Все проводки. К.: Галицкие Контракты, 2015. 448с.
43. Измайлова К.В. Сучасні технології фінансового аналізу: [навч. посіб.]. К.: МАУП, 2003. 148с.
44. Економічний аналіз: [Навч. посібник] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця.- Житомир: ПП „Рута”, 2003. 680 с.
45. Економічний аналіз: [Навч. посібник] / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. К.: КНЕУ, 2001. 540 с.
46. Bierman H. The Capital Budgeting Decision. Economic Analysis and Financing. 8th ed. / Bierman H., jr., Smidt S. New York, 1993. 645 p.
47. Бланк И.А. Управление инвестициями предприятия. К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. 480 с.
48. Бромвич М. Анализ экономической эффективности: Пер. с англ.. М.: ИНФРА-М, 1996. 432 с.
49. Беренс В. Руководство по оценке эффективности инвестиций. М.: АОЗТ „Интерэкспорт”, „ИНФРА-М”, 1995. - 528 с.
50. Нікбахт Е. Фінанси. К.: Основи, 1993. С. 169-179.
51. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. М.: Финансы и статистика, 1996. 432с.
52. Шарп У. Инвестиции: Пер. с англ. / У.Шарп, Г.Александр, Дж.Бэйли. М.: ИНФРА-М, 1997. XII. 1024 с.
53. Швиданенко Г.О. Бізнес-діагностика підприємства : [навч. посіб.]. К.: КНЕУ, 2017. 344 с.

54. Мних Є.В. Економічний аналіз: [підручник] [2-е вид.]. К.: ЦНЛ, 2005. 472 с.
55. Кленін О. В. Джерела фінансового забезпечення інвестиційних потреб промислових підприємств. Вісник економічної науки України. 2016. - №1. - С. 5863.
56. Ковалёв А. И. Таксономический анализ как средство диагностирования объектов промышленности . Вісник економічної науки України. 2016. № 1. С. 62-65.
57. Ковалёв В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры. М. : Финансы и статистика, 2001. 560 с.
58. Bierman H. The Capital Budgeting Decision : Economic Analysis of Investment Projects / H. Bierman, S. Smidt. New York, 2003. 632 p.
59. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV. Офіційний текст станом на 1 січня 2004 р. // Кодекси України. 2004. - № 1. С. 3-251.
60. Плиш В. Э. Проблемы и перспективы информационно-аналитических систем / В. Э. Плиш, И. П. Сеницын, В. Ю. Суслов [та ін.] // Корпоративные системы. 2003. № 2. С. 13-18.
61. Cost Accounting. A Managerial Emphasis: International Edition / [Charles Horngren, George Foster, Srikant Datar etc.]. - [13th Edition]. 2017. 896 p.
62. Вахрушина М. А. Международные стандарты финансовой отчётности: [учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности]: «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит» / М. А. Вахрушина, Л. А. Мельникова, Н. С. Пласкова; под ред. М. А. Вахрушиной. Москва : Омега-Л, 2015. 568 с. : табл. - (Высшее финансовое образование).
63. Протасов В. Ф. Экономика промышленности: [справочное пособ.] / В. Ф. Протасов, В. А. Дамаскинский М. : Недра, 1990. 430 с.
64. Сборник технико-экономических показателей предприятий Украины в 2018-2020 гг./ [сост. Близнюков В.Г. и др.]. - Кривой Рог. : ГНИГРИ, 2012. - 147 с.

65. Vance D. Financial Analysis and Decision Making / D. Vance. N.Y. : Mc Graw-Hill, 2002. 429 p.
66. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел ; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач.] К, 1997. 943 с.
67. Гужва В.М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.]. К.: КНЕУ, 2017. 368с.
68. Дибя В. М. Облік та аналіз необоротних активів: [монографія]. К.: КНЕУ, 2017. 288 с.
69. Заходи щодо застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / Додаток до Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні від 24.10.2016р. №911-р. // Бухгалтерський облік і аудит. 2016. № 12. С. 65.
70. Кужельний М. В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. В. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. 2005. - № 8-9. - С. 45-49.
71. Дорохова Е. В. Роль автоматизации системы учёта в финансовом анализе. Аудит и финансовый анализ. 2016. - № 2. С. 31-44.
72. Закон України «Про інноваційну діяльність» // Відомості Верховної Ради (ВВР). 2002. № 36, ст.266.
73. Международный менеджмент: [учебник для вузов / под. ред. С. Э. Пивоварова, Д. И. Баркана, Л. С. Тарасевича, А. И. Майзеля]. СПб.: Издательство «Питер», 2000. 624 с.
74. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник]. : КНЕУ, 2001. 334 с.
75. Кузьмінський Ю. А. Облік міжнародних операцій: [підручник]. К. : КНЕУ, 2015. 336 с.
76. Падерин И. Д. Основы бюджетирования на промышленном предприятии в условиях переходной экономики. Економіка, фінанси, право. 2015. № 2. С. 6-8.
77. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку: [підручник]. К. : КНЕУ, 2017. 592 с.

78. Кучеренко Я. SAP for Mining: первое внедрение в странах СНГ . СІО. - апрель-май 2015. - №2. С. 10-13.

79. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Фінансові інструменти. Звітність та бухгалтерський облік. Керівництво для користувачів щодо офіційного тексту МСБО 32, МСБО 39 і МСФЗ 7. К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2016. 584 с.

80. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.1995р. №352 / [електронний ресурс]. Режим доступу : [http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).

81. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003р. № 561/ [електронний ресурс]. Режим доступу : [http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).

82. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом №356 від 29.12.2000 р. / [електронний ресурс]. Режим доступу :[http:// zakon.rada.gov.ua/](http://zakon.rada.gov.ua/).

83. Палий В. Ф. Бухгалтерский учёт: субъективные суждения и объективные реалии. Бухгалтерский учет. 2004. - № 9. С. 5-10.

84. Харченко Н. Податок на прибуток: допомагаємо, роз'яснюємо, радимо. Баланс. Всеукраїнський бухгалтерський тижневик. 2003. - № 7. С. 30.

85. Соколов Я.В. Учет доходов и расходов и показатели финансового положения организации. Бухгалтерский учет. 2002. №2. С. 54-61.

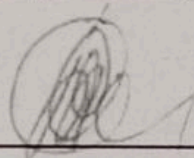
86. Лишиненко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. [Навчальний посібник]. К.: ЦУЛ, 2003. 623 с.

88. Вери́га Ю.А. Еккаунтинг ефективності вкладення в торговельну сферу. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: [Монографія] / Ю.А. Вери́га, С.М.Деньга. Полтава: ПУСКУ, 2002. 355 с.

Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

Робота написана згідно календарного графіку. Мета роботи досягнута - обґрунтовано теоретичні, науково-методичні та практичні аспекти діючої системи обліку і оподаткування фінансових результатів діяльності АТ «Укрзалізниця». В роботі розкрито економічну сутність та теоретичні положення щодо тлумачення економічних категорій: „фінансовий результат”. Досліджено сутність, основні види та практичні підходи до концепції формування фінансових результатів як об’єктів обліку та оподаткування. Визначено правові основи здійснення податкового консультування в Україні. Відображено та проаналізовано чинну методику та практику обліку і оподаткування фінансових результатів підприємств. Охарактеризовано стан і порядок відображення фінансових результатів в бухгалтерського обліку та звітності АТ «Укрзалізниця». Обґрунтовано напрямки удосконалення методики аналізу і прогнозування показників звітності АТ «Укрзалізниця». Розроблено рекомендації щодо удосконалення обліку і оподаткування АТ «Укрзалізниця». Робота допускається до захисту з оцінкою «відмінно».

Керівник
випускної
кваліфікаційної (дипломної)
роботи



(підпис, дата)

Скоромцова Т.О.

ПІБ керівника

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

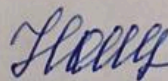
Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти

Ізмайлової Катерини Валеріївни

(прізвище, ініціали)

після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол від «20» 01.2023 № 10 допущена/не допущена до захисту на екзаменаційній комісії.

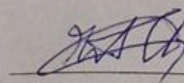
Завідувач кафедри
фіскального адміністрування



(підпис)

Іванишина О.С.

Гарант освітньо-професійної
програми



(підпис)

Ізмайлов Я.О.

Факультет податкової справи, обліку та аудиту

Кафедра фіскального адміністрування

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Ізмайлова Катерина Валеріївна

Курс/група _____ ОМПз-21-1 _____

Тема кваліфікаційної роботи

Взаємозв'язок обліково-аналітичної та податкової складової визначення фінансових результатів підприємств

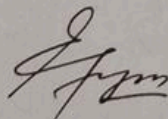
П. І. Б. наукового керівника

Скормцова Т.О.

Дата захисту 10.02.2023 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 93,48 %.
Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 6,52 %, цитат 3,95 %.

Відповідальна особа



М. Яруш

РЕЦЕНЗІЯ

На випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету
Ізмайлової Катерини Валеріївни
на тему: „Взаємозв'язок обліково-аналітичної та податкової складової визначення
фінансових результатів підприємств”

Актуальність теми. В умовах постійного нормування податкової системи нашої держави відповідно до європейський стандартів оподаткування зовнішнє та внутрішнє середовище функціонування підприємств України є досить динамічними, через що проблема обліково-аналітичної та податкової складової визначення фінансових результатів підприємств є актуальною. Підприємство, працюючи в постійно змінюваному зовнішньому середовищі, стикається з великою кількістю фінансових, економічних, податкових та інших проблем, які становлять загрозу його стабільній діяльності та розвитку. Наслідком неправильного підходу до обліково-аналітичної та податкової складової визначення фінансових результатів підприємств можуть бути як відносно незначні штрафні санкції, так і банкрутство і ліквідація підприємства.

Наукова новизна. У дипломній роботі автором досліджено особливості обліково-аналітичної та податкової складової визначення фінансових результатів підприємств. Елементи наукової новизни отриманих результатів проявляються в обґрунтуванні підходів та пропозицій щодо формування безпечної та стабільної обліково-аналітичної та податкової складової визначення фінансових результатів підприємств.

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу. Студентом визначено сутність та охарактеризовано обліково-аналітичну та податкову складову визначення фінансових результатів підприємств. Розкрито організаційно-правові засади методів зменшення податкового навантаження. Проаналізовано методологічні аспекти усунення податкових ризиків для підприємств. Проаналізовано формування податкової політики підприємства. Охарактеризовано сучасні проблеми та шляхи вдосконалення обліково-аналітичної та податкової складової визначення фінансових результатів підприємств.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України.

Запропоновані студентом заходи по вдосконаленню обліково-аналітичної та податкової складової визначення фінансових результатів підприємств для підвищення ефективності господарської діяльності підприємства є практично значимими для підприємств України.

Наявність недоліків. Суттєвих недоліків, що впливають на зміст роботи, не виявлено.

Загальний висновок і оцінка роботи. В цілому, дипломна робота демонструє належний рівень теоретичної та практичної підготовки її автора за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр», оволодіння ним сучасними прийомами і методами оподаткування, а також свідчить про здатність до самостійної професійної діяльності за обраним фахом.

Рецензент:

д.е.н., професор,
професор кафедри
обліку і аудиту

Національного університету водного господарства та природокористування



О.О. Осадча