

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

На правах рукопису

МУРЕНКО ТЕТЯНА ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК 657.6:656.2 (477)

**ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ
ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ УКРАЇНИ)**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:

Ілюхіна Наталія Петрівна

кандидат економічних наук, доцент

Одеса – 2012

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВАМИ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ	10
1.1. Теоретичні засади та практика економічного контролю	10
1.2. Організація внутрішнього контролю в управлінні підприємствами залізничного транспорту	23
1.3. Організація контролю фінансової звітності залізничних підприємств	30
Висновки до розділу 1	60
РОЗДІЛ 2. ПЕРЕДУМОВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ	62
2.1. Аналітична характеристика залізничної галузі	62
2.2. Вплив організаційно-структурних особливостей на складання та контроль фінансової звітності підприємств залізничного транспорту	80
2.3. Сучасний стан формування фінансової звітності підприємств залізничного транспорту	96
Висновки до розділу 2	122
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ	125
3.1. Інформаційно-структурна оптимізація фінансової звітності підприємств залізничного транспорту	125
3.2. Контрольно-діагностичне моделювання фінансової звітності	142
3.3. Концепція внутрішнього контролю фінансової звітності та її організація на підприємствах залізничного транспорту	175
Висновки до розділу 3	182
ВИСНОВКИ	185
ПЕРЕЛІК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ	188
ДОДАТКИ	205

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах ринкової економіки роль обліку полягає у формуванні максимально достовірної інформації про фінансовий стан і фінансові результати діяльності організації, а звітність виступає засобом комунікації в межах національних та міжнародних ринків. Окрім того, розвиток економічної інтеграції вимагає єдиних підходів у розумінні економічних показників, які формуються в системі обліку та відображаються у фінансовій звітності.

У зв'язку з цим, в Україні посилилася увага до проблеми достовірності обліку і на перший план впливає контроль фінансової звітності. Питання контролю фінансової звітності та достовірності її показників представляє найбільший інтерес для діючих та потенціальних користувачів. Однак, його вирішення досі не має однозначного підходу. Особливо це стосується підприємств з розгалуженою виробничою структурою, показники фінансової звітності яких дають лише узагальнену оцінку фінансовому стану підприємства і не гарантують якість та прозорість звітної інформації.

Механізм формування та контролю як зведеної фінансової звітності, так і фінансової звітності структурних підрозділів залізниці має досить складний порядок. Визначальний вплив на формування даних фінансової звітності на залізничному транспорті здійснює його статус природної монополії.

Так, у ЗМІ була оприлюднена інформація про те, що Укрзалізниця закінчила 2007 рік зі збитками 3,5 млрд. грн. (за розрахунками аудиторської компанії Deloitte&Touche згідно міжнародних стандартів фінансової звітності), а не з прибутками в сумі 707 млн.грн., як було задекларовано Укрзалізницею [28, с.4].

У той же час, за даними контрольно-ревізійних органів, на протязі 2007-2008 рр. на підприємствах залізничного транспорту не виявлені порушення методології ведення обліку згідно національних стандартів. Така ситуація спостерігається і сьогодні. Іншими словами, практика складання фінансової

звітності непрозора і громіздка, що свідчить про неточність та неякісність інформації та потребує певного вдосконалення.

Вагомий внесок у розробку організаційних, теоретичних засад, методичного забезпечення контролю та опису його системних елементів зробили зарубіжні вчені, серед яких: Р. Адамс, П.Ф. Друкер, Дж. Лоббек, Д. Хан, П.К. Чіджі, вітчизняні і російські вчені: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, В.В. Бурцев, Б.І. Валуєв, І.К. Дрозд, Л.М. Крамаровський, Я.Д. Крупка, С.А. Кузнецова, В.Ф. Максимова, Г.Б. Назарова, Л.В. Нападовська, С.М. Петренко, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, В.О. Шевчук.

Аналізу проблем фінансової звітності, її ролі в управлінні та розвитку підприємства присвячено чимало праць українських і зарубіжних науковців: І.Д. Ватуля, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, М.В. Кужельний, З.М. Левченко, Ю.С. Цал-Цалко, О.С. Штурміна, Б.А. Шумляєв.

Практика формування в обліку показників фінансової звітності та контролю за цим процесом на підприємствах залізничного транспорту не забезпечує відбиття якісної, прозорої та достовірної інформації, якої потребують користувачі такої звітності для подальшого прийняття управлінських рішень.

Причинами цього є невирішені проблемні питання контролю фінансової звітності в умовах її реформування та гармонізації, складна організаційна структура залізниці, її природне монопольне становище, недосконалий механізм формування зведених показників фінансової звітності, відсутність цілісної системи показників-індикаторів, за допомогою яких можна здійснити як локальну, так і комплексну діагностику якості та достовірності фінансової звітності підприємства тощо. Окремим структурним підрозділам залізниці притаманні індивідуальні, властиві лише їм особливості, що утруднює загальний комплексний підхід до контролю зведеної фінансової звітності залізниці.

Незважаючи на існуючі наукові напрацювання, питання організації контролю підтвердження достовірності показників фінансової звітності не в

повній мірі враховує потреби специфіки формування її показників на залізничному транспорті. За умов сучасного розвитку економічної науки та можливостей практики виникає необхідність удосконалення системи обліку та контролю фінансової звітності на підприємствах залізничного транспорту, що зумовило вибір теми дисертаційної роботи, мету, завдання й основні напрямки дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Одеського національного економічного університету на 2010-2014 рр. „Проблеми і напрями розвитку обліку та контролю в умовах глобалізації”. Державний реєстраційний номер теми: 0109U008757. Особисто автором у межах наукової програми розроблено пропозиції щодо удосконалення організації контролю та впровадження діагностики економічних показників фінансової звітності в управлінні підприємствами залізничного транспорту.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є удосконалення організації контролю фінансової звітності на підприємствах залізничного транспорту в сучасних умовах господарювання. Для досягнення вказаної мети поставлено та вирішено такі завдання:

- визначити роль контрольної функції в управлінні підприємствами залізничного транспорту;
- вдосконалити класифікацію організаційних форм внутрішнього контролю для потреб управління залізничними підприємствами;
- дослідити вплив облікової політики на процес формування показників фінансової звітності підприємств залізничного транспорту, як бази для здійснення контролю;
- удосконалити елементи методичного забезпечення внутрішнього контролю фінансової звітності підприємств залізничного транспорту;
- розробити напрямки інформативно-структурної оптимізації процесу формування показників фінансової звітності залізничних підприємств;

- сформулювати концептуальний підхід щодо організації контролю фінансової звітності на залізничному транспорті;
- розробити схему організації контролю фінансової звітності, адаптовану до особливостей підприємств залізничного транспорту з урахуванням їх специфіки, як природної монополії.

Об'єктом дослідження є організація контролю фінансової звітності на підприємствах залізничного транспорту.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних аспектів контролю формування показників фінансової звітності на підприємствах залізничного транспорту.

Методи дослідження. Дисертаційне дослідження базується на використанні комплексного і системного підходів, за допомогою яких здійснювалось поєднання складних економічних явищ в єдиному процесі. Застосовуючи діалектичний метод, досліджувані явища й процеси розглядалися у розвитку та взаємодії.

Окрім зазначеного, використовувалися загальнонаукові методичні прийоми: на етапі збору, систематизації й обробки інформації – індуктивний; аналізу і синтезу; під час встановлення спільних відмінних рис об'єкта дослідження – метод порівняння; економіко-статистичні методи; розрахунково-аналітичні методичні прийоми, а також специфічні методи контролю, зокрема: на етапі розробки пропозицій щодо удосконалення організації контролю фінансової звітності – тестування, експертиза, перевірка, групування недоліків, узагальнення, спостереження.

Інформаційною базою дослідження є чинні законодавчі, нормативно-правові акти України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів з питань обліку, контролю та аналізу, матеріали науково-практичних конференцій, фактографічна інформація, що містить офіційні дані Державного комітету статистики України, облікову і звітну інформацію структурних підрозділів Одеської залізниці, а також результати особистих спостережень автора.

Наукова новизна одержаних результатів

Вперше

- розроблено принципову модель внутрішнього контролю фінансової звітності, що дає змогу здійснювати діагностування якості та достовірності процесу формування показників фінансової звітності, яка реалізується через алгоритм контрольних процедур на основі визначених принципів контролю: оптимізація, діагностика середовища, системність, комплексність, доцільність, динамізм, компетентність;

Удосконалено

- ідентифікацію підконтрольних об'єктів механізму формування фінансової звітності шляхом їх формалізації із застосуванням контрольних дій по процесам;

- організаційні форми контролю, специфіка їх проявів та реалізацію з урахуванням потреб управління залізничними підприємствами, як природної монополії: фінансовий контроль, внутрішній аудит та бухгалтерський контроль;

- процес формування зведених показників фінансової звітності шляхом виокремлення внутрішньогосподарських розрахунків структурних підрозділів та відображення цих методичних підходів в обліковій політиці для забезпечення правдивості та достовірності даних;

Дістало подальший розвиток

- нормативній інструментарій організації внутрішнього контролю в частині недопущення дублювання у роботі усіх підрозділів, посилення вимог щодо відповідальності, ефективного використання та збереження ресурсів, виявлення внутрішніх резервів для встановлення оперативного реагування та інтеграції управлінських функцій за результатами контрольних дій;

- діагностика зведених показників фінансової звітності залізничних підприємств шляхом використання оціночних показників-індикаторів, що дало змогу реалізувати елементи методичного забезпечення складання фінансової звітності та застосувати їх безпосередньо в управлінні підприємствами Укрзалізниці;

- система заходів, сформованих відповідно до концептуальної мети організації контролю фінансової звітності з урахуванням специфіки природного монополістичного становища залізничних підприємств, що за результатами впровадження у практику внутрішнього контролю структурних підрозділів Одеської залізниці забезпечують доцільність та логічність спрямування, адекватність та ефективність цих заходів.

Практичне значення одержаних результатів полягає у реалізації застосування рекомендацій та пропозицій, розроблених за результатами дослідження і спрямованих на удосконалення організації контролю фінансової звітності на підприємствах залізничного транспорту. Застосування запропонованих автором елементів методичного забезпечення і рекомендацій дасть змогу удосконалити організацію внутрішнього контролю в частині механізму формування зведених показників фінансової звітності, а також значно підвищити цінність та ефективність використання обліково-аналітичної інформації у процесі планування, контролю, аналізу діяльності та прийняття управлінських рішень.

Одержані результати дисертаційного дослідження, а саме: пропозиції щодо формування показників фінансової звітності, що є підконтрольними в частині відображення амортизації та витрат по ремонтах (акт №1075/ВФ від 11.11.2011р.); облікової політики (довідка №347 від 12.04.2011р.); використання спеціальних аналітичних рахунків (акт №787/ЛФ від 30.10.2011р.); системи оціночних показників-індикаторів (довідка №534-НФ від 17.07.2011р.) впроваджені у практику діяльності структурних підрозділів Одеської залізниці.

Окремі положення та матеріали наукового дослідження використовуються у навчальному процесі при викладанні дисциплін «Аудит», «Основи аудиту», «Контроль і ревізія» (довідка Одеського національного економічного університету №01-10/473 від 10.01.2012р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є результатом самостійного наукового дослідження, у якому автором обґрунтовано

організаційні та методичні засади внутрішнього контролю фінансової звітності. Основні наукові положення та результати дисертаційного дослідження, які виносяться автором на захист, отримані самостійно. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертаційній роботі використані лише ті ідеї та положення, які отримані автором особисто.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні та практичні результати дослідження розглядались і обговорювались на п'яти науково-теоретичних і науково-практичних конференціях, а саме: міжнародній науково-практичній конференції «Проблемы экономики управления на железнодорожном транспорте» (м. Судак, 2006 р.), міжнародній науково-практичній конференції «Проблемы экономики управления на железнодорожном транспорте» (м. Судак, 2007 р.), міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації» (м. Одеса, 2009 р.), всеукраїнській науково-методичній конференції з міжнародною участю «Совершенствование учета, аудита и анализа в контексте евроинтеграции» (м. Севастополь, 2009 р.), II-й всеукраїнській науково-практичній конференції «Розвиток обліку та аудиту як основи інформаційно-аналітичної системи підприємства» (м. Харків, 2011 р.).

Публікації. За результатами дисертаційного дослідження опубліковано 15 наукових праць. Загальний обсяг опублікованого матеріалу 19,41 д.а., з яких особисто здобувачеві належать 6,76 д.а., у тому числі 9 – у збірниках наукових праць, 5 – у матеріалах і тезах конференцій, 1 навчальний посібник.

РОЗДІЛ 1. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВАМИ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ

1.1. Теоретичні засади та практика економічного контролю

В Україні система контролю сформувалася на основі адміністративного устрою, де шляхом централізації командно-управлінських структур вся увага зосереджувалася на політичних функціях контролю, що досить негативно позначалося як на компетентності ревізорів, так і на об'єктивності результатів перевірок. Процес контролю становився з реального все більш формальним.

За умов ринкової економіки та адекватних управлінських перетворень стали формуватися нові органи державного контролю. Так, на етапі становлення (1990-1997 рр.) [154, с.16] було сформовано базові умови для створення системи контролю та мережі контролюючих органів, досягнуто конституційне та законодавче закріплення правових гарантій їх діяльності, започатковано розмежування контрольних повноважень між органами державної влади і місцевого самоврядування, утворено каркас інфраструктури незалежного контролю, організовано кадрове, інформаційне, методичне та інше забезпечення контрольної системи.

В наш час спостерігається етап удосконалення, який передбачає заходи щодо реформування та подальшого розвитку контролюючих інституцій у державній сфері та громадянському суспільстві, розробки процедур контролю в державному, комунальному та приватному секторах економіки, оптимізації та підвищення їх ефективності з урахуванням зарубіжного досвіду застосування державних стандартів.

Будь-яка форма державного регулювання економіки має у своєму регулятивному арсеналі контрольні дії, спрямовані на те, щоб гарантувати виконання поставлених завдань [27, с.7]. Органи державного контролю повинні мати дані про поведінку підприємств-об'єктів державного регулювання економіки, щоб, за потреби, своєчасно скоригувати пріоритети розвитку

національної економіки, замінити чинники, нездатні ефективно впливати на діяльність господарюючих об'єктів, вдосконалити законодавство тощо. Результатом такої роботи повинна стати достовірна інформація, яка необхідна для того, щоб дати адекватну оцінку фактично зробленому і досягненому, виявити негативні відхилення від мети і пов'язані з цим наслідки, віднайти резерви, які раніше не були задіяні.

У дослідженнях про контрольно-ревізійну діяльність В.Мітрофанова, М.Білухи, В.Максімової, Л.Крамаровського, В.Єлисеєва, Б.Усача тощо поширеною є концепція контролю, яка зводить його сутність до перевірки дотримання законодавства, виявлення порушень і недоліків [120, с.7; 161, с.10; 75, с.5; 11, с.8; 57, с.7; 31, с.90; 113, с.16]. Звичайно, контроль не обмежується роллю спостерігача, він активно впливає на більш раціональне використання ресурсів, усунення недоліків для оптимального функціонування об'єкта управління. Так, Є. Кочерін [54, с.4-5], вважаючи контроль однією з основних функцій управління, стверджує, що чітко налагоджена контрольна діяльність є діючим важелем системи управління, дає змогу коригувати виробничу діяльність, покращувати достовірність економічних показників фінансової звітності тощо.

Ефективне управління неможливе без своєчасного розуміння фінансового стану підприємства, основних напрямків його стратегічного та тактичного розвитку [162, с.7; 111, с.11; 168, с.16; 154, с.21]. Таку інформацію повинна надати система бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, яка покликана виявляти й систематизувати дані про всі аспекти фінансово-господарської діяльності підприємства [38, с.92].

На сьогодні можна вважати науково обґрунтованим загально теоретичний аспект місця та ролі економічного контролю взагалі та внутрішнього, зокрема, в управлінні економікою як на державному рівні, так і в управлінні конкретним підприємством. Однак, вивчаючи літературні джерела, ми дійшли висновку, що визначення мети контролю є досить неоднозначними (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Визначення мети контролю в літературних джерелах

Джерело	Визначення поняття
Бачило И.Л. Ответственность в управлении. / И.Бачило, Е.Шорина. – М.:Знание, 1983. – 64 с. [3, с.9]	Надання реальної допомоги в усуненні недоліків
Журко В.Ф. Комплексная система ведомственного контроля. / Вячеслав Феофанович Журко. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 255с. [35, с.12]	Послідовна орієнтація на виявлення недоліків у функціонуванні керованого об'єкта
Социалистический контроль в СССР / под ред. В.С. Основина. – Воронеж: Изд-во Воронежского ун-та, 1981. – 144 с. [152, с.11]	Недопущення відхилень поведінки суб'єкта управління від заданих параметрів; отримання даних про причини, які обумовили відхилення поведінки об'єкта управління від установлених параметрів
Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / Евгений Алексеевич Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – 216 с. [55, с.14]	Перевірка ходу справ відповідно до плану
Соловьев Г.А. Экономический контроль в системе управления / Г.Соловьев. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 191 с. [151, с.14]	Забезпечення ефективного управління економікою, росту обсягів виробництва, підвищення життєвого рівня населення
Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности: учеб.пособие / И.Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 294 с. [4, с.17]	Оцінка економічної ефективності господарської та фінансової діяльності підприємств, встановлення законності, достовірності і доцільності господарських та фінансових операцій, виявлення внутрішніх резервів підвищення ефективності виробництва
Максімова В.Ф. Контроль і ревізія: Навчальний посібник. – Одеса, ТОВ «Автограф», 2003. – 336 с. [66, с.14]	Встановлення законності і доцільності господарських операцій, виявлення недоліків і порушень, розробка заходів щодо їх попередження у подальшому

Можна погодитись з проф. В.Ф.Максімовою в тому, що мета контролю повинна ґрунтуватись на профілактичній роботі з попередження недоліків та розробці заходів щодо їх ліквідації [67, с.8]. У такому разі, зводити мету контролю лише до оцінки економічної ефективності господарської та фінансової діяльності підприємств, виявлення недоліків і порушень, розробки заходів щодо їх ліквідації і попередження у подальшому, на наш погляд, немає підстав.

Наведене вище дає змогу зробити висновок, що мета контролю – попередження недоліків, а не пошук вже наявних недоліків у господарській діяльності підприємств, їх аналіз та оцінка. Виходячи з наведених визначень, можна говорити про те, що мета контролю фактично не досягалась, не досягається й сьогодні. Таким чином, не виконується основний принцип економічного контролю – ефективність [66, с.16]. Ми погоджуємося з думкою М.В. Кужельного [58, с.28], що без взаємопроникнення контролю в інші функції управління і наявності тісного зв'язку з плануванням, організацією, регулюванням, стимулюванням та обліком, сам по собі контроль не зможе вирішувати поставлені перед ним задачі.

У зв'язку з вищевикладеним, задачі контролю потребують певного уточнення. На наш погляд, не можна обмежуватись тільки трьома основними задачами контролю [66, с.11]:

- Встановлення додержання вимог чинного законодавства;
- Виявлення причин і винуватців в допущених відхиленнях;
- Розроблення заходів, направлених на попередження виникнення негативних фактів, погашення нанесених матеріальних збитків та закріплення позитивного досвіду роботи.

Коло задач економічного контролю доцільно доповнити такими:

- Ефективне використання та збереження ресурсів;
- Недопущення дублювання в роботі всіх підрозділів підприємства;
- Посилення вимог щодо відповідальності працівників;

- Виявлення внутрішніх резервів для встановлення оперативного реагування за результатами контрольних дій.

Переважає більшість авторів погоджуються з Н.Т. Білухою [5, с.26] і поділяють контроль за суб'єктами на державний, муніципальний, незалежний та контроль власника.

До складу державних контрольних органів входять такі, як Рахункова палата Верховної Ради, Державна податкова адміністрація, Державна контрольно-ревізійна служба, Державне казначейство, Фонд державного майна, Міністерство економіки, Міністерство праці та соціальної політики, Державний комітет статистики, Антимонопольний комітет, Національний банк тощо. Спеціалізовані органи контролю представлені Державним митним комітетом, Державним комітетом по стандартизації, метрології та сертифікації, Державною інспекцією по захисту прав споживачів, Державною автоінспекцією, Державної пожежною інспекцією, Державною санітарною інспекцією.

Рада народних депутатів та міського регіонального самоуправління здійснюють муніципальний контроль. Незалежний контроль здійснюють аудиторські організації (фірми) згідно договорів з підприємствами та підприємцями, а також окремі незалежні аудитори. Окремого розгляду заслуговує контроль власника. Він підрозділяється на два види: внутрішньосистемний (контроль міністерств та відомств, концернів, корпорацій тощо) та внутрішньогосподарський (контроль власників підприємств). Слід зробити наголос на тому, що і внутрішньо системний, і внутрішньогосподарський є внутрішнім контролем.

Здійснимо деякі порівняння: мета зовнішнього контролю – підтвердження достовірності бухгалтерської звітності для користувачів бухгалтерської (фінансової) звітності організації. Мета внутрішнього контролю – забезпечення дотримання всіма співробітниками підприємства своїх посадових обов'язків відповідно до цілей організації.

Спільна мета, яка поєднує зовнішній і внутрішній види контролю, полягає у законному і своєчасному відображенні господарських операцій в обліку і, відповідно, у фінансовій звітності, а також доцільності господарських операцій. Споживачами інформації, що є результатом зовнішнього незалежного контролю, є зовнішні користувачі. Результатом здійснення внутрішнього контролю є інформація, яка є об'єктом уваги внутрішніх користувачів – а саме: для керівників і менеджерів вищої ланки підприємства.

Об'єктами зовнішнього контролю є розділи і ділянки бухгалтерського обліку – основні засоби, нематеріальні активи, виробничі запаси та інші. Об'єктами внутрішнього контролю є цикли діяльності організації: постачання, виробництво, реалізація (збут). Для цілей внутрішнього управлінського контролю всі центри відповідальності (центри витрат, виручки, прибутку) є також і центрами контролю. При зовнішньому контролі господарська діяльність організації сприймається як єдине ціле. При здійсненні внутрішнього контролю основна увага приділяється центрам відповідальності – структурним підрозділам (на промислових підприємствах – цех, дільниця, ланка; в організаціях торгівлі – секція, в науково-дослідницької організації – відділ і т.д.). Зовнішній контроль являє собою один із видів заключного контролю. А внутрішній контроль – це поєднання попереднього, поточного та наступного контролю.

Внутрішній фінансовий контроль (аудит) організовується, виходячи з цілей і завдань управління організацією та здійснюється безперервно. Окремі контрольні заходи проводяться у разі виникнення потреби в отриманні необхідної інформації. Керівництво підприємства, як правило, самостійно визначає сутність контрольних процедур, їх виконавців та терміни виконання. Головні чинники, за допомогою яких можна визначити ефективність організації внутрішнього контролю – доцільність і економічність. Внутрішній фінансовий контроль зводиться до вивчення господарсько-технологічних зв'язків, потоків ресурсів від організації до підрозділу і, навпаки, відстеження оцінки цих ресурсів, контролю нормативних показників, відстеження відхилень

від норм із з'ясуванням причин, що впливають на ці відхилення, аналізу номенклатури витрат, яка не повинна суперечити чинному законодавству.

Для попередження випадків шахрайства повинна бути налагоджена чітка організаційна структура господарюючого суб'єкта. Імовірність шахрайства значно зменшується, якщо кожен службовець підприємства знає, хто за яку ділянку роботи відповідає. Для того щоб правильно, ретельно проконтролювати, необхідно зрозуміти специфіку підрозділу, тобто, перш ніж приступити до здійснення внутрішнього контролю, потрібно опрацювати всю документацію, що регламентує діяльність такого підрозділу. Це можуть бути рішення, розпорядження, положення, внутрішні локальні нормативні акти.

Здійснення внутрішнього фінансового контролю в організації також пов'язано з виявленням відхилень від прийнятих стандартів та порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на можливо більш ранній стадії. Це дає змогу прийняти коригуючі заходи, притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду, здійснити заходи, які дадуть змогу запобігти виникненню порушень у майбутньому. Внутрішній контроль забезпечує надійною інформацією керівництво організації про результати фінансово-господарської діяльності суб'єкта; забезпечує збереження документів, майна; запобігає їх розкраданню, псуванню, знищенню, розголошенню, не цільовому використанню; виключає непродуктивні витрати, нераціональне використання ресурсів, зміцнює дисципліну; забезпечує виконання персоналом організації внутрішніх локальних нормативних актів, наказів, розпоряджень, інструкцій, положень; забезпечує умови для ведення обліку в організації згідно з чинним законодавством.

Внутрішній контроль є одним із найважливіших елементів управління, який забезпечує можливість прийняття ефективних управлінських рішень, а також їх виконання. Якщо система внутрішнього контролю буде працювати ефективно, це багато в чому обмежить ризики господарської діяльності. У зв'язку з вищевикладеним, пропонуємо розроблену схему формалізації об'єктів

як зовнішнього, так і внутрішнього контролю та алгоритм його здійснення крізь призму процесів, ресурсів і функцій управління фінансово-господарською діяльністю підприємств (рис. 1.1).

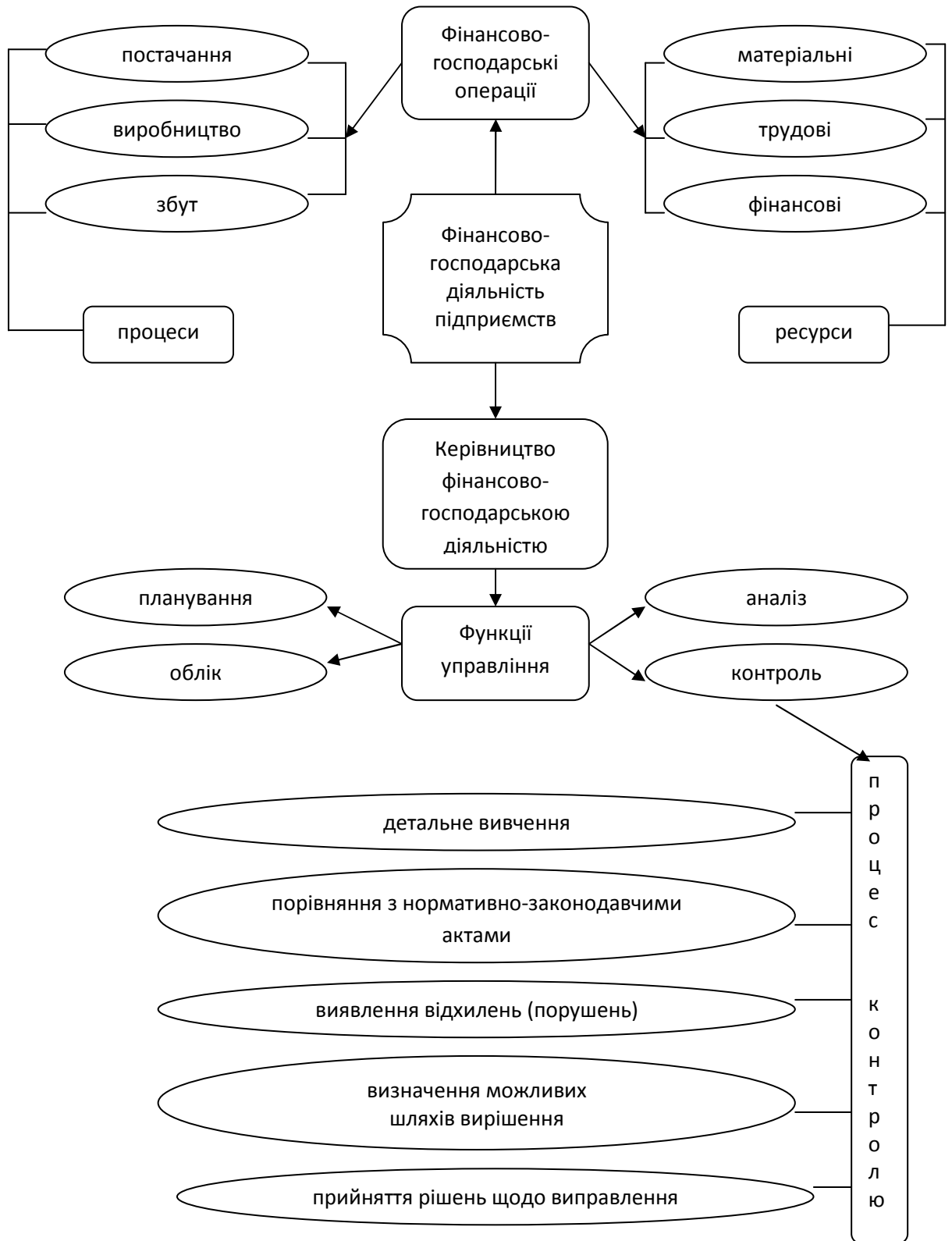


Рис.1.1. Формалізація об'єктів та алгоритм здійснення контролю

З точки зору інформаційного забезпечення в економічному контролі розрізняють документальний і фактичний контроль.

Документальний контроль полягає в тому, щоб встановити сутність здійсненої господарської операції за даними первинних документів, реєстрів і фінансової звітності, в яких вона була відображена. Так, наприклад, виконання планів виробництва і реалізації продукції, її собівартості і рентабельності на підприємстві контролюється і перевіряється за даними первинної документації, обліку та звітності.

Фактичний контроль полягає у встановленні дійсного реального стану об'єкта шляхом підрахунку, зважування, вимірювання, лабораторного аналізу і т. п. Об'єктами фактичного контролю є і необоротні активи, і обігові кошти, і виробничі запаси, кредиторська та дебіторська заборгованість тощо.

Документальний і фактичний контроль постійно знаходяться у тісному зв'язку, саме тому їх спільне застосування робить можливим встановлення дійсного стану їх об'єктів, а також розробити заходи щодо усунення недоліків.

Організаційна модель контролю [154, с.155] поєднує об'єкти та параметри контролю. За допомогою методичних прийомів узагальнення, фактичних та документальних прийомів контролю, на підставі нормативно-правової бази та первинної інформації, як джерел дослідження, є можливість виокремити об'єкти, на які спрямовуються контрольні заходи, починаючи із встановлення законності здійснення господарських операцій і закінчуючи перевіркою стану обліку та внутрішнього контролю на кожному окремому підприємстві (рис.1.2).

За періодичністю дослідники зазвичай розрізняють попередній, поточний (оперативний), і заключний (ретроспективний) контроль. У порівняльній таблиці (додаток А) наведено дані, котрі дають змогу наглядно простежити за певними відмінностями існуючих визначень видів контролю у різних авторів, що досліджували контрольний процес [154, с.150-153].

Попередній контроль здійснюється перед виконанням господарської операції, щоб запобігти нераціональним витратам і безгосподарності,

незаконним діям і різним втратам. Здійснюють його всі органи державного і господарського управління, а також власники.



Рис.1.2. Організаційна модель контролю

Так, Фонд державного майна України, проводячи роздержавлення майна, контролює його оцінку при викупі на попередній переддоговірній стадії.

Однією з функцій Міністерства фінансів України при плануванні видатків із державного бюджету на фінансування інвестицій є контроль доцільності витрачання коштів та ефективність такого витрачання. Керівники підприємств здійснюють попередній контроль за витрачанням коштів на стадії проектування технологічних процесів випуску продукції, зниженням її собівартості, підвищенням конкурентоспроможності тощо. Перед тим, як виписати документи на витрачання коштів, бухгалтерія підприємства перевіряє доцільність витрат, відповідність їх потребам згідно з нормами і т. п.

Оперативний контроль здійснюється саме в ході господарських операцій. Його основним завданням є виявлення відхилень у процесі господарської діяльності з метою вжиття необхідних заходів щодо усунення негативних чинників.

Всі рішення, що стосуються господарської діяльності підприємства, повинні розроблятися за участю всіх працівників підприємства.

Водночас з прийняттям управлінських рішень здійснюється поточний контроль за їх виконанням у процесі виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства. При цьому, керівництво підприємства повинно суворо контролювати як раціональне, так і економне витрачання всіх видів ресурсів підприємства з метою запобігання безгосподарності та підвищення відповідальності працівників.

Заключний контроль здійснюється після завершення господарських операцій всіма підприємствами без виключення, тобто суб'єктами, які мають контрольні повноваження у різних сферах господарської діяльності. Основне завдання заключного контролю – перевірити правильність і законність господарських операцій, проведених на підприємствах, виявити порушення і зловживання, а також розробити заходи щодо усунення виявлених недоліків і запобігання їх у майбутньому.

Заключний контроль діяльності підприємств по виконанню зобов'язань перед бюджетом щодо сплати податку на прибуток, додану вартість та інших платежів здійснюють Державна податкова адміністрація та її органи. Державна

контрольно-ревізійна служба України перевіряє діяльність підприємств на предмет витрачання бюджетних коштів, звичайно, не частіше одного разу на рік.

За формами здійснення економічного контролю розрізняють такі контрольні перевірки: превентивні, поточні, тематичні, ревізії. Превентивні (від лат. *praeventivus* – попереджувальний) контрольні перевірки здійснюють на стадії попереднього контролю виробничої і фінансово-господарської діяльності об'єднань і підприємств. Власник або делегована ним особа перевіряє оптимальність планів і збалансованість ресурсами згідно технічно обгрунтованими нормативами. Міністерство фінансів України та його органи на місцях перевіряють обгрунтованість фінансових планів, внески до державного бюджету податку на прибуток (дохід), додану вартість та інші надходження до місцевого бюджету згідно з установленими нормативами. Якщо ці органи державного контролю здійснюють превентивні перевірки періодично, то внутрішньогосподарський контроль на підприємстві передбачає їх систематичне і безперервне виконання.

Санкціонуючи виконання господарської операції, керівник підприємства та особи, що ним уповноважені, перевіряють, насамперед, господарську доцільність, нормативно-правову та планову обгрунтованість, господарську та матеріальну відповідальність осіб, яким доручено її виконання, і т. п. У превентивних перевірках господарських операцій, які відображаються у системі бухгалтерського обліку, особливо відповідальною є роль головного бухгалтера. Кожна господарська операція, зафіксована на матеріальних носіях, підлягає повторній превентивній перевірці, яку здійснює головний бухгалтер або особа, уповноважена ним, після санкціонування керівництвом підприємства її виконання.

Одночасно з перевіркою господарської операції за параметрами, контрольованими бухгалтерією, перевіряється правова обгрунтованість документу. Це робиться для встановлення достовірності проведення господарської операції, кількісних і якісних її показників, норм витрачання

ресурсів, цін на товарно-матеріальні цінності і об'єкти основних фондів, заповнення показників, забезпечення схоронності цінностей, кодування реквізитів документа, які визначають зміст і характеристику операції для відображення в системі бухгалтерського обліку.

Превентивні перевірки – найбільш ефективний засіб економічного контролю, оскільки вони дають можливість запобігти виникненню нестач, перевитрат і втрат ресурсів у господарській діяльності об'єднань, підприємств, галузі, народного господарства в цілому.

Поточні контрольні перевірки – засіб оперативного систематичного контролю конкретних операцій господарської діяльності об'єднань, підприємств. Поточні перевірки проводять усі контролюючі органи з питань, які входять в їх компетенцію. Держкомстат України та його органи на місцях здійснюють поточні перевірки застосування типової документації в обліку господарської діяльності об'єднань, підприємств, виявляють надлишкову звітність, не затверджену в установленому порядку, достовірність статистичної звітності.

Внутрішньосистемний контроль застосовується для перевірки виконання підвідомчими об'єднаннями, підприємствами вказівок власника з питань їх діяльності, а внутрішньогосподарський за допомогою поточних перевірок – для оперативної перевірки виконання господарських операцій безпосередньо на підприємстві (витрачання і збереження товарно-матеріальних цінностей, якість продукції, що виготовляється, організація пропускну режиму, дотримання трудового законодавства і т. п.).

Отже, поточні контрольні перевірки є способом оперативного систематичного контролю конкретних операцій господарської діяльності, які не вимагають застосування складних методик і виконуються, щоб запобігти безгосподарності.

Тематичні контрольні перевірки часто виступають у ролі засобу оперативного господарського періодичного контролю виконання об'єднаннями, підприємствами однорідних господарських операцій, наприклад, використання

різних видів ресурсів, або збереження та раціонального використання своєї власності. Тематичні перевірки подібні до поточних, але проводяться за більш широким колом показників з конкретної тематики із застосуванням методів економічного аналізу, обчислювальної техніки та залученням спеціалістів різного профілю не систематично, а періодично в міру виникнення потреби. Якщо у процесі поточного обстеження застосовуються в основному методи фактичного контролю, то при тематичних перевірках використовуються планово-нормативна і договірна інформація, дані бухгалтерського обліку, хронометражних спостережень, вибіркового інвентаризацій і т. п.

Ревізія – метод заключного (ретроспективного) контролю, який дає можливість зробити всебічну оцінку виробничої і фінансово-господарської діяльності об'єднання, підприємства та інших об'єктів підприємницької діяльності щодо виконання виробничих і фінансових планів, витрачання матеріальних і трудових ресурсів, результатів комерційної діяльності за обрев'юваний період, забезпечення збереження власності, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва та вдосконалення якості продукції, її конкурентоспроможності на внутрішньому та світовому ринках.

1.2. Організація внутрішнього контролю в управлінні підприємствами залізничного транспорту

Сучасна вітчизняна економіка потребує безперервного вдосконалення системи управління, її основних функцій, до складу яких належить і контроль діяльності. Управління господарською діяльністю підприємства тісно переплетено її контролем. Особлива роль відводиться внутрішньогосподарському контролю, як важливому елементу системи управління, адже в умовах ринкової економіки центр економічної діяльності переміщується до первинного осередку всієї економіки – підприємства [167, с.3].

У нових умовах господарювання гостро постає питання удосконалення системи внутрішнього контролю, що пов'язано зі спрямуванням його не лише на збереження активів, але, передусім, на підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання [175, с.47]. Протягом останніх років у світі зростає усвідомлення важливості внутрішнього контролю, як ключового компонента управління. Водночас широко визнається, що продумана система внутрішнього контролю сприяє безпеці власників бізнесу [179, с.18]. Внутрішній контроль також підвищує ефективність і дієвість господарських операцій, допомагає гарантувати надійність внутрішньої і зовнішньої звітності та сприяє дотриманню законів і нормативних актів [179, с.21].

Контроль та облік, як функції управління з'явилися з виникненням держави й у своєму розвитку зазнали значних методологічних змін, які базувалися на ідеалістичних поглядах і сукупності примітивних форм і методів ведення обліку та контролю [173, с.101].

Внутрішній контроль відіграє значну роль у процесі управління підприємствами залізничного транспорту. Умови жорсткої конкуренції на ринку перевезень, структурна перебудова залізничного транспорту, необхідність підвищення доходів та зниження витрат вимагають підвищення як особистої, так і колективної відповідальності за результати роботи. Тому дуже важливим є підвищення значення та ролі внутрішнього контролю, який повинен бути спрямований не лише на виявлення фактів безгосподарності та безвідповідальності у фінансово-господарській діяльності, але також на визначення причин виникнення цих явищ із метою пошуку резервів зниження витратності та підвищення ефективності, дієвості й результативності діяльності залізниць та їх структурних підрозділів, а також підприємств залізничного транспорту.

Сутність внутрішнього контролю залізничних підприємств полягає в перевірці суб'єктом управління повноти та правильності виконання об'єктом управління своїх функцій. Основною метою внутрішнього контролю є блокування відхилень діяльності на об'єкті управління від встановленої

програми та нормативів, а при їх виявленні – реалізація заходів щодо їх усунення. Функція внутрішнього контролю підпорядкована вирішенню завдань управління.

Основними організаційними формами внутрішнього контролю на залізничному транспорті є:

- бухгалтерський контроль – направлений на забезпечення захисту активів, точності та достовірності економічних показників фінансової звітності;
- фінансовий контроль – контроль за збереженістю активів та відповідальність фактичних даних, даним бухгалтерського (фінансового) обліку;
- внутрішній аудит – неупереджена та об’єктивна оцінка фінансової, операційної та інших видів діяльності, з метою прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності діяльності залізниць та їх структурних підрозділів [74, с.160].

З огляду на сьогоденні потреби аудит, крім контрольної функції виконує й інші завдання [12, с.32; 116, с.12; 118, с.18; 147, с.10; 160, с.12; 153,с.17]. Це, насамперед, аналітична функція, яка передбачає аналіз ефективності управління. Висновки аудиторів є одним із джерел інформаційної функції для прийняття керівництвом управлінських рішень.

Консультативна функція має широкий діапазон – від надання щоденних, поточних консультацій та участі у створенні нормативних документів до рекомендацій за результатами аудиторських перевірок. Захисна функція зумовлена спрямуванням діяльності контролерів на захист активів від зловживань, крадіжок чи неефективного управління.

Постійний моніторинг системи внутрішнього контролю, направлений на забезпечення незалежної оцінки діяльності залізниці та її структурних підрозділів є метою внутрішнього аудиту. Основні завдання аудиторських перевірок фінансово-господарської діяльності залізничних підприємств представлені на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Основні завдання аудиторських перевірок фінансово-господарської діяльності залізничних підприємств

У складі залізничних підприємств з метою реалізації функцій внутрішнього контролю згідно з наказом Державної адміністрації залізничного транспорту від 14.08.07р. № 403-Ц створено окремий структурний підрозділ: Головне управління контролю та внутрішнього аудиту, прямо підпорядковане безпосередньо Генеральному директору Укрзалізниці [109]. Таким чином, це управління не підпорядковується начальникам залізниць та є незалежним органом внутрішнього контролю.

Основні завдання, які виконує Головне управління контролю та внутрішнього аудиту наступні: здійснення внутрішнього аудиту та контролю фінансово-господарської діяльності залізничних підприємств; виявлення порушень та недоліків у їх фінансово-господарській діяльності; здійснення контролю за своєчасним та повним усуненням виявлених порушень та недоліків у порядку, встановленому Укрзалізницею; виявлення фінансових та адміністративних резервів, укріплення фінансового стану Укрзалізниці, попередження фінансових та податкових ризиків і втрат; виявлення причин втрат доходів від пасажирських перевезень внаслідок нераціонального використання пасажирських вагонів і поїздів; своєчасне забезпечення керівництва Укрзалізниці достовірною інформацією з питань фінансово-господарської діяльності для прийняття відповідних рішень.

Структура та чисельність Головного управління контролю та внутрішнього аудиту визначається Укрзалізницею. Очолює це управління начальник, який у межах своїх повноважень, здійснює організаційно-розпорядчі та консультативно-дорадчі функції, має право підписувати накази щодо проведення планових контрольних заходів і, за дорученням керівництва Укрзалізниці – позапланових. Він має право також затверджувати програми проведення контрольних заходів, підписувати посвідчення на їх проведення, залучати за згодою керівництва відповідних головних управлінь та управлінь для участі в перевірках працівників структурних підрозділів Укрзалізниці; вимагати від керівників залізничних підприємств надання інформації про вжиті заходи щодо усунення виявлених перевірками порушень.

Головне управління контролю та внутрішнього аудиту має досить розгалужену організаційну та територіальну структуру (рис.1.4).



Рис. 1.4. Структура Головного управління контролю та внутрішнього аудиту Укрзалізниці

Аналізуючи роль і місце Головного управління контролю та внутрішнього аудиту в залізничній галузі можна зробити висновок про його подвійність: з одного боку, якщо розглядати весь залізничний транспорт як систему – це орган внутрішнього контролю, а з іншого, з точки зору кожного конкретного

залізничного підприємства, Головне управління контролю та внутрішнього аудиту – це орган зовнішнього контролю. Графік та порядок проведення перевірок аналогічний з органами контрольно-ревізійного управління.

Головне управління контролю та внутрішнього аудиту керується у своїй діяльності наказом Міністерства транспорту та зв'язку України від 08.04.2003р. №270 із змінами та доповненнями «Про проведення комплексних ревізій фінансово-господарської діяльності підгалузей, об'єднань, підприємств, установ та організацій системи Міністерства транспорту та зв'язку України» [108].

В даному наказі чітко визначено основні завдання контрольних заходів, терміни їх проведення, процес підготовки та безпосередньо проведення контрольних заходів, нюанси застосування зустрічних перевірок та прийомів фактичного контролю, права та обов'язки перевіряючих органів, а також обов'язки керівництва об'єкту фінансового контролю.

Ще одним діючим елементом внутрішнього контролю фінансово-господарської діяльності залізничних підприємств є організація та проведення балансових комісій. Балансові комісії проводяться, звичайно, керівництвом галузевих служб для своїх структурних підрозділів, керівництвом залізниці для галузевих служб згідно їх ієрархічного підпорядкування. Основною метою проведення балансових комісій є аналіз і оцінка результатів господарської діяльності залізничних підприємств за звітний період, виявлення факторів, які позитивно чи негативно вплинули на кінцеві показники його роботи, прийняття рішення про визнання структури балансу задовільною, або незадовільною, та вжиття заходів, спрямованих на подальше поліпшення роботи, та заходів запобігання банкрутству.

Для організації проведення балансових комісій складається графік, який затверджується відповідними керівниками галузевих служб та залізниць. На підставі графіку видається наказ або розпорядження про проведення балансових комісій по результатах роботи за звітний період, визначається склад комісії по підприємству та галузі, а також дата і місце проведення. На

підгалузевих балансових комісіях здійснюється аналіз показників фінансово-господарської діяльності окремих підприємств, що входять до сфери управління, з урахуванням загальної тенденції по галузі та надається оцінка їх фінансового стану.

Джерелами інформації, які об'єктивно відображають майновий та фінансовий стан підприємства і використовуються для аналізу господарської діяльності підприємства при підготовці матеріалів проведення балансової комісії є фінансова та управлінська звітність. Особлива увага спрямовується на аналіз доходів і витрат, прибутку чи збитку від основної діяльності залізничного підприємства, залишки виробничих запасів у порівнянні з нормативом, дебіторську та кредиторську заборгованість, поточні та довгострокові зобов'язання. За результатами балансових комісій приймаються управлінські рішення щодо стратегії й тактики подальшого розвитку кожного залізничного підприємства та залізничної галузі в цілому.

1.3. Організація контролю фінансової звітності залізничних підприємств

Проведений в попередніх параграфах дисертаційного дослідження розгляд існуючої в Україні системи контролю та його теоретичних засад уможливило на цій основі подальший аналіз стану контролю фінансової звітності на залізничних підприємствах, у першу чергу тому, що сама фінансова звітність, а також інформація, що в ній узагальнюється, є об'єктом контролю.

Слід зазначити, що складання і контроль фінансової звітності є досить обтяжливими, особливо на крупних підприємствах зі складною організаційною структурою, яка поєднує в собі цілий ряд різнопрофільних структурних підрозділів. Іншими словами, практика складання фінансової звітності по великій кількості господарських операцій є непрозораю і громіздкою, що відповідно, спричиняє неточність і неякісність інформації та потребує певного вдосконалення її узагальнення.

В основі української практики бухгалтерського обліку, так само як і обліку країн пострадянського простору, лежить континентальна модель [104; 2, с. 27; 63, с.23, 26, с.11]. Основні норми національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку ґрунтуються на підставі правил міжнародних стандартів [23, с.29]. Склад та елементи фінансової звітності згідно МСБО 1 «Надання фінансових звітів» та згідно П(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [127, с.3] досить тісно переплетені. Як відомо, звітність являє собою систему показників, що відображають результати господарської діяльності підприємства за звітний період.

Основними нормативними актами, на підставі яких складається фінансова звітність українських підприємств, є:

- Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [37];

- Порядок складання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 [140];

- Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені наказами Міністерства фінансів України [127-132; 76-82] та План рахунків бухгалтерського обліку [124, 125].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [37] зобов'язує всіх юридичних осіб, незалежно від форми власності, складати річну і проміжну (квартальну) фінансову звітність і надавати її у відповідні органи.

Основною метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Українська звітність ділиться на такі види:

- бухгалтерська звітність – це звітність, що складається на основі даних первинної документації, облікових реєстрів, в яких зафіксовані результати господарських операцій;

- фінансова звітність – це звітність, яка містить інформацію про активи та пасиви підприємства, його фінансовий стан, результати діяльності, рух його грошових коштів за звітний період;

- консолідована фінансова звітність – звітність, яка відображає активи та пасиви, фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці;

- зведена фінансова звітність – звітність, яка відображає інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів усіх підприємств комунальної власності або містить інформацію про фінансовий стан, рух грошових коштів господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають у комунальній власності. Така звітність складається органами місцевого самоврядування, а також підприємствами, об'єднаннями, організаціями, до складу яких входять відокремлені, виділені на окремий баланс структурні підрозділи або підвідомчі підприємства, організації, установи на базі їхньої звітності.

До складу фінансової звітності українського підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності і суб'єктів малого підприємництва) входить:

- Баланс (форма № 1);
- Звіт про фінансові результати (форма № 2);
- Звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
- Звіт про власний капітал (форма № 4);
- Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5) з додатком «Інформація за сегментами» (форма № 6).

Для суб'єктів малого підприємництва та іноземних представництв П(с)БО 25 «Фінансові звіти суб'єктів малого підприємництва» встановлено скорочену за показниками фінансова звітність:

- Баланс (форма № 1-м);
- Звіт про фінансові результати (форма № 2-м).

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність [19, с.9].

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на комунальній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління [107; 123].

Звичайно, об'єднання підприємств, холдінги тощо, повинні крім власної звітності, складати ще й зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднання підприємств відповідно до чинного законодавства.

Методологічно й організаційно фінансова звітність є невід'ємним елементом усієї системи бухгалтерського обліку і виступає кінцевим етапом облікового процесу [1, с.47; 166, с.33]. Це обумовлює органічну єдність показників, які в ній формуються.

Разом з тим, звітність підприємства не вичерпується тільки фінансовою. Крім неї, існує статистична, податкова, оперативна та інші види звітності, які регламентуються на законодавчому рівні відповідними законами, інструкціями, методичними рекомендаціями і стандартами.

Фінансова звітність підприємств формується з дотриманням певних принципів. Під принципом прийнято вважати правило, яким керуються при оцінці господарських операцій, і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Десять основних принципів обліку та фінансової звітності визначені статтею 18 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (додаток Б).

При підготовці фінансової звітності також повинні враховуватися вимоги щодо дотримання якісних характеристик [68, с.5]. Відповідно до статей 14-17

вищевказаного закону фінансова звітність повинна відповідати діючим в Україні якісним характеристикам (додаток В).

Відстеження особливостей складання та внутрішнього контролю фінансової звітності в Україні доцільно розпочати з форми №1 – бухгалтерського балансу.

Баланс (форма 1) – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і капітал [128, с.1]. Мета складання балансу – представлення користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на певну дату.

Всі значення статей балансу наводяться розгорнуто: не можна згортати, наприклад, дебіторську та кредиторську заборгованість, навіть, якщо вона стосується поставок товару по одному й тому ж контрагенту, але за різними договорами з ним.

Причому, на окремих субрахунках синтетичних рахунків 63, 64, 65, 68 сальдо на кінець періоду може бути не тільки кредитовим, але й дебетовим. Такі показники не згортаються, а сальдо синтетичного рахунку визначається розгорнуто за дебетом і кредитом як сума відповідних сальдо на субрахунках.

При заповненні статей річного балансу необхідно забезпечити відповідність показників вступного сальдо показниками сальдо на кінець минулого року. Проте, в деяких випадках така відповідність не дотримується і сальдо на кінець попереднього і початок звітнього року можуть відрізнятись:

- за рахунок змін в організаційній структурі підприємства: якщо у звітному році відбувалася реорганізація шляхом поділу або злиття підприємств, то і вступне сальдо формується шляхом поділу або об'єднання показників балансів таких підприємств;

- якщо у звітному періоді були виявлені помилки минулих років, то їх виправляють у балансі за рахунок коригування початкових сальдо статей балансу, в яких були допущені помилки;

- якщо підприємство змінює облікову політику, наприклад, у частині визначення оцінки методів вибуття запасів, то для зіставлення показників

поточного року в балансі зазвичай коригують початкові залишки за статтями запасів і залишок за статтею «Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)».

Бухгалтерський баланс складений правильно, якщо він відповідає такому рівнянню (рис. 1.5):

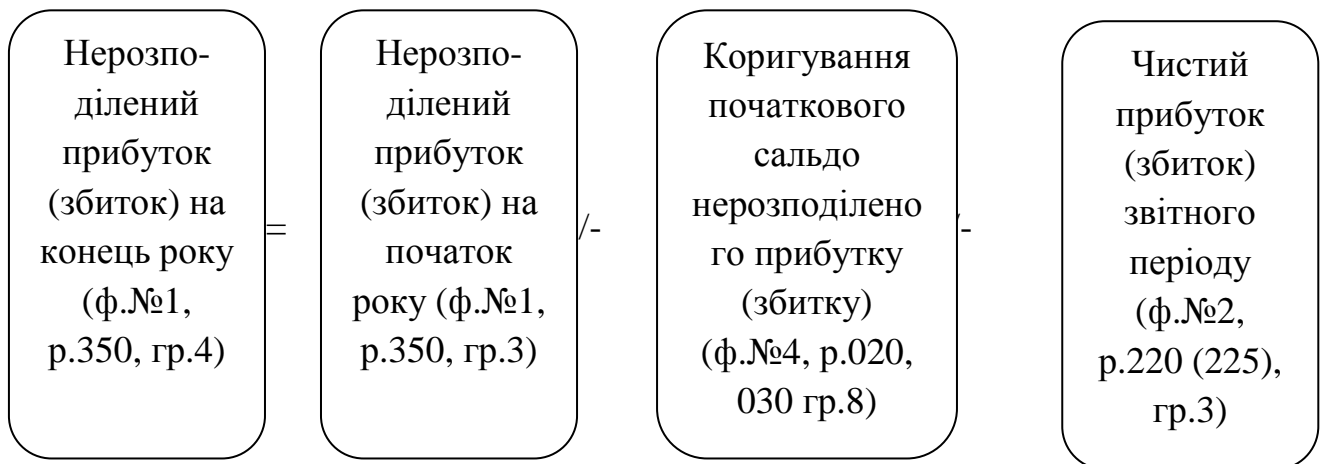


Рис. 1.5. Алгоритм визначення достовірності суми нерозподіленого прибутку (збитку)

Що стосується Звіту про фінансові результати (форма 2) – це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства [129, с.1]. Мета складання звіту – надання користувачам фінансових звітів повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки підприємства за звітний період. Структура звіту дає змогу відразу зіставити значення звітного періоду (гр.3) з відповідним періодом минулого року (гр. 4).

Перший розділ дає повне загальне уявлення про отримання доходів від різних видів діяльності підприємства і про витрати, пов'язані з отриманням цих доходів. Тут же відображаються фінансові результати як за видами діяльності, так і в цілому по підприємству. Принцип відображення витрат у цьому розділі полягає в тому, що вони визнані витратами, пов'язаними саме з отриманням доходів даного звітного періоду.

Другий розділ дає можливість оцінити склад та структуру (співвідношення пропорцій) операційних витрат підприємства. У цьому розділі відображаються

суми, що характеризують витрати, котрі виникають при відпуску у виробництво різних ресурсів (а не ті, які виникають одночасно з реалізацією продукції (робіт, послуг). При заповненні другого розділу слід також враховувати, що у складі операційних витрат за елементами не відбивається: собівартість реалізованих товарів, собівартість реалізованої валюти, втрати від курсових різниць, уцінки запасів, псування запасів і т.д. (рис. 1.6).

Звіт про рух грошових коштів (форма 3) – це звіт про надходження та витрачання грошових коштів та їх еквівалентів у результаті діяльності підприємств (крім банків та бюджетних установ). Мета складання звіту – надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах та їх еквівалентах за звітний період [130, с.1].

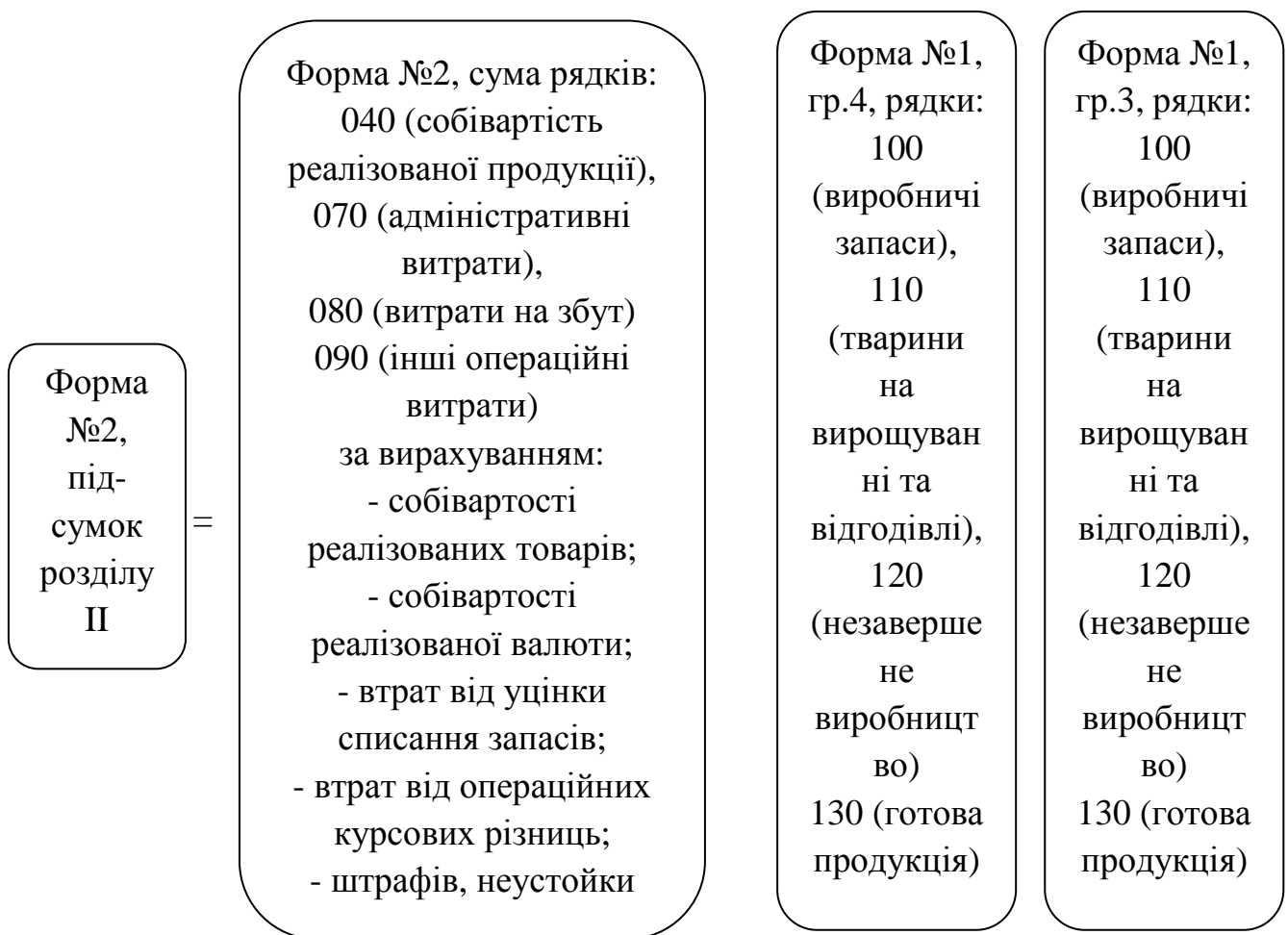


Рис. 1.6. Алгоритм визначення достовірності суми операційних витрат підприємства за звітний період

При складанні звіту грошові потоки підприємства необхідно розподілити за трьома видами діяльності: операційна, інвестиційна та фінансова. Крім того, для оцінки діяльності підприємства і його платоспроможності, з метою управління наявними на його балансі засобами, всі грошові потоки за звітний період поділяються на вхідні та вихідні – надходження і витрачання за кожним видом діяльності.

У звіт не включаються:

- внутрішні зміни у складі грошових коштів (наприклад, при русі грошових коштів з каси на розрахунковий рахунок, їх перерахування на акредитивні та депозитні рахунки і т.д.);

- негрошові операції (наприклад, отримання активів шляхом фінансової оренди, бартерні операції, придбання активів шляхом емісії акцій тощо).

До складання фінансової звітності за 2010 рік особливістю складання звіту було те, що при існуванні у міжнародній практиці бухгалтерського обліку двох методів складання цього звіту (прямого і непрямого) в нашій країні законодавчо було закріплено наступне: 1 розділ «рух грошових коштів у результаті операційної діяльності» – заповнювався по непрямому методу, а 2 розділ «Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності» і 3 розділ «Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності» – заповнювався за прямим методом.

Суть непрямого методу полягає у визначенні суми грошових коштів у складі отриманого прибутку. Якщо у назві статті є подвійне значення, наприклад, «збиток (прибуток)» або «збільшення (зменшення)», то перша подія показується у графі 3 «Надходження», а друге – у графі 4 «Видаток».

Непрямий метод використовував готові показники форми 1 «Баланс» та форми 2 «Звіт про фінансові результати» для безпосереднього заповнення рядків Звіту про рух грошових коштів (форми 3) або шляхом визначення з них як різниць показників для заповнення окремих рядків, і лише незначна кількість рядків вимагала вибірок з даних синтетичного або аналітичного обліку (рис.1.7).

Суть прямого методу полягає в тому, що суми надходжень і витрачання грошових коштів відображаються послідовно згідно аналітичних даних за відповідними рахунками бухгалтерського обліку без будь-яких коригувань. Однак, наказом Міністерства фінансів України від 10.06.2010 року № 382 були внесені зміни до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 4 «Звіт про рух грошових коштів», які були покликані спростити порядок її складання.

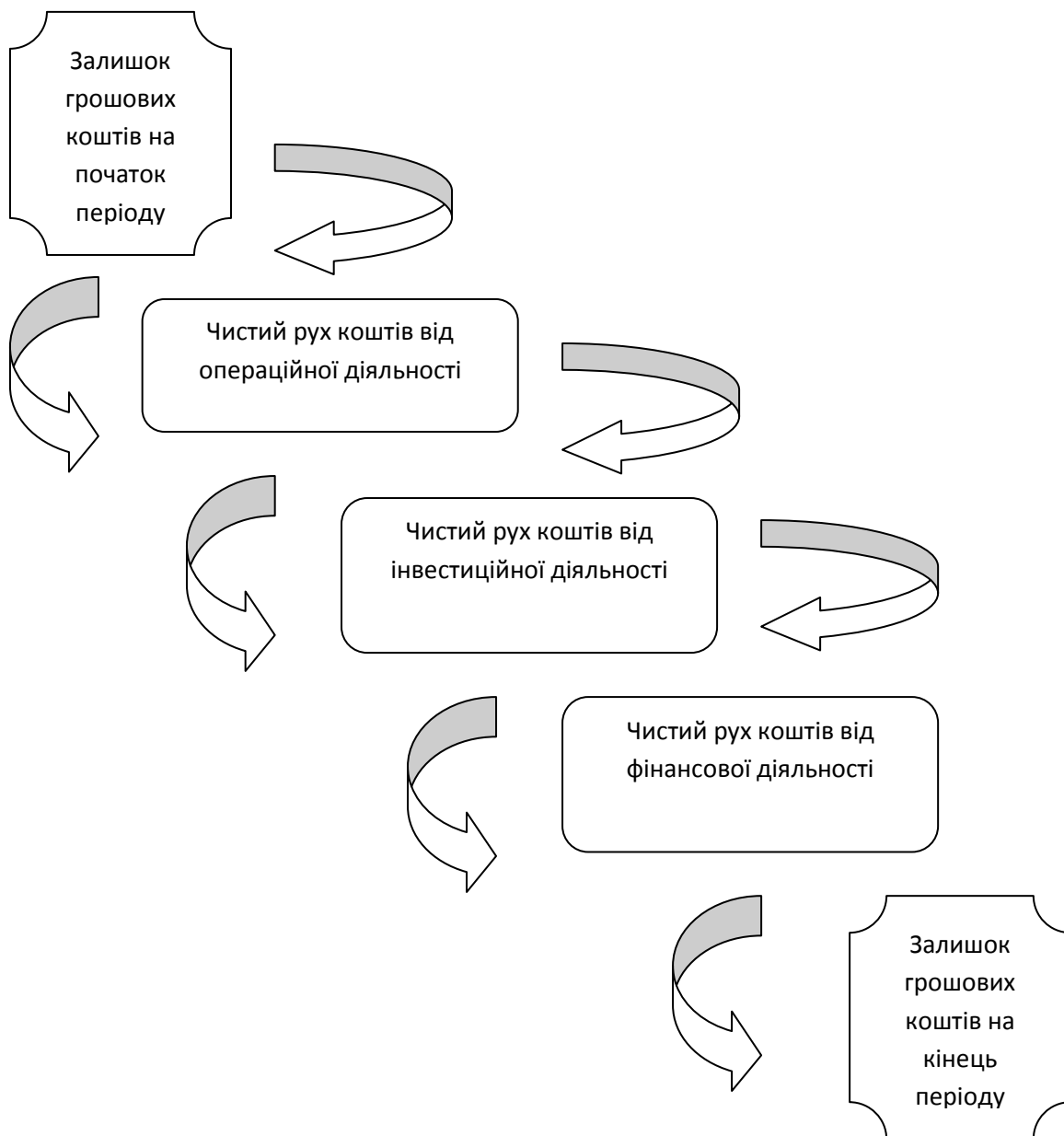


Рис. 1.7. Алгоритм руху грошових коштів за звітний період

Раніше розділ 1 форми 3 відбивав не напрямок руху грошових коштів та їх еквівалентів, а причини зміни їх залишку та перетворення у різні форми

активів. Сьогодні ж перший розділ, так само як і розділи 2 і 3, заповнюють прямим методом.

Щодо звіту про власний капітал (форма 4) – це одна з форм річної фінансової звітності підприємства, що відображає як стан власного капіталу на початок і кінець періоду, так і його зміни за звітний рік [131, с.1]. Метою складання звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у його складі на протязі звітного періоду.

Для власників підприємства цей звіт найбільш інформативний, оскільки в ньому містяться дані про капітал, вкладений власниками, про нерозподілений прибуток, зароблений підприємством, джерела його збільшення і напрямки використання.

Звіт про власний капітал побудований за «шаховим принципом»: на перетині відповідних рядків і граф вказується значення тієї операції, яка тим або іншим чином вплинула на власний капітал протягом звітного року. В обліку підприємства виправлення помилок відображається у первинних документах і реєстрах у тому місяці звітного року, коли такі помилки були виявлені та виправлені.

При складанні звіту про власний капітал ці виправлення коригують початкові залишки статей балансу і відображаються по рядку 030 форми № 4. Деякі помилки не зачіпають рахунок 44 «нерозподілений прибуток (непокриті збитки)», але при цьому впливають на початкове сальдо балансу – такі операції не відображаються у звіті про власний капітал (рис.1.8).

Примітки до річної фінансової звітності (форма 5) – не є самостійним фінансовим звітом, але це обов'язковий додаток до фінансової звітності підприємства [37, стаття 11].

Примітки до річної фінансової звітності – це необхідні пояснення, які забезпечують деталізацію та обґрунтування майже всіх статей фінансових звітів, а також інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. В примітках до річної

фінансової звітності повинна наводитись тільки суттєва інформація, яка може вплинути на прийняття рішень її користувачами.

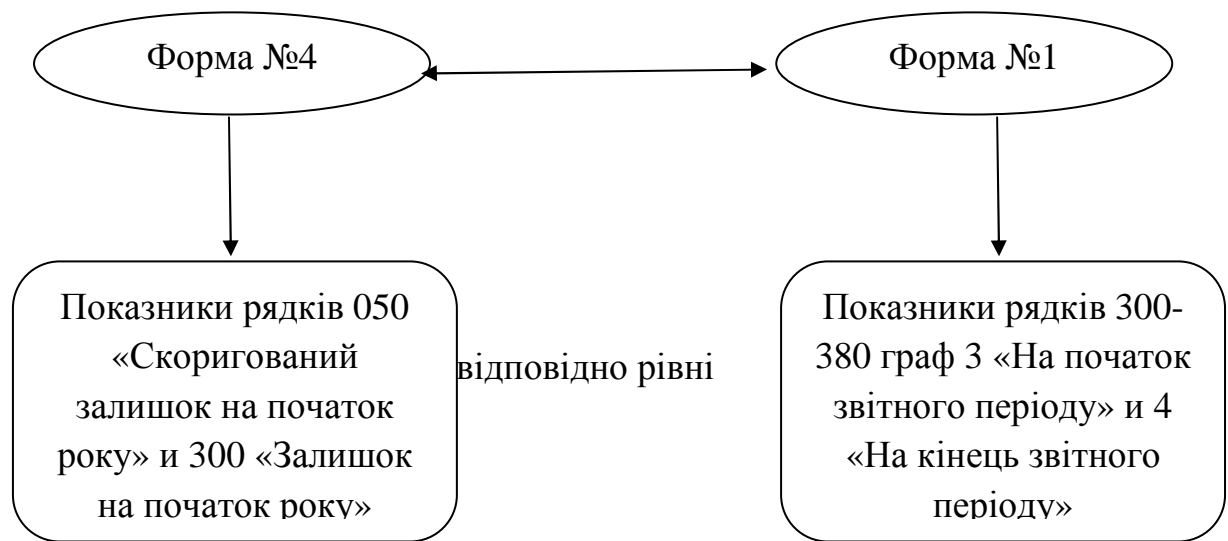


Рис. 1.8. Алгоритм визначення достовірності суми власного капіталу за звітний період

Досить часто при складанні фінансової звітності виникає необхідність внести до неї зміни, або виправити помилки, які були допущені з різних причин.

Помилкою в фінансовій звітності вважається недостовірна, або викривлена інформація про стан активів, зобов'язань, капіталу, про порядок визнання витрат або доходів, що не відповідають діючим П(с)БО та обліковій політиці [132, с.1]. Причинами помилок, які допущені як у попередніх періодах, так і в поточному звітному році можуть бути: арифметичні помилки в розрахунках або викривлення цифрових даних; неправильне відображення господарських операцій; неправильне застосування принципів П(с)БО, вимог законодавчих та нормативних документів; інші ненавмисні (та навмисні) помилки, які виявлені підприємством або при перевірці контролюючими органами.

Якщо у звітності поточного року знайдені помилки до моменту її надання, то виправлення в обліку та реєстрах здійснюються згідно Положенню про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, яке затверджене

наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. №88, а саме: коректурним методом, сторно, або додаткових бухгалтерських записів.

В інших випадках порядок виправлення помилок, внесення та розкриття змін до фінансової звітності визначений П(с)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах». Норми цього стандарту бухгалтерського обліку передбачають, що виправлення помилок та зміни у фінансових звітах здійснюються по трьох напрямках залежно від того, коли вони були допущені: або при складанні фінансової звітності у попередніх звітних періодах (помилки минулих років); або при внесенні змін до облікових оцінок та облікову політику підприємства; або при розкритті інформації про події, які настають після дати балансу.

При виправленні помилок важливо визначити їх вплив на показники фінансових результатів, суми податків тощо. Суму помилки відображають у формах фінансової звітності з обов'язковим розкриттям інформації про вплив помилки та коригуванні у Примітках до річної фінансової звітності (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Етапи виправлення та відображення помилок
за попередній період у формах фінансової звітності

1 етап	Певна дія	Визначення суми помилки, визначення суми коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року
	Відображення у звітності	Помилка оформлюється Бухгалтерською довідкою та виправляється записами на рахунках бухгалтерського обліку
2 етап	Певна дія	Відображення суми коригування в Балансі (форма 1)
	Відображення у звітності	Графа 3 «На початок звітного періоду»: - стр.350 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» - відповідні (коригуючі) рядки по статтях Балансу
3 етап	Певна дія	Перерахунок показників Звіту про фінансові результати (форма 2)
	Відображення у звітності	Графа 4 – відповідні показники рядка «За попередній рік»

Продовження таблиці 1.2

4 етап	Певна дія	<p>А. Відображення суми коригування у Звіті про власний капітал (форма 4) за звітний рік</p> <p>Б. Розрахунок показників форми 4 з урахуванням скоригованого залишку нерозподіленого прибутку</p> <p>В. Перерахунок показників форми 4 за попередній звітний рік</p>
	Відображення у звітності	<p>Графа 8 «нерозподілений прибуток»:</p> <p>А.</p> <ul style="list-style-type: none"> – стр. 030 «Виправлення помилок» – стр. 040 «Інші зміни» <p>Б.</p> <ul style="list-style-type: none"> – стр. 050 «Скоригований залишок на початок року» – стр. 300 «Залишок на кінець року» <p>В.</p> <ul style="list-style-type: none"> – стр. 130 «Чистий прибуток (збиток)» за звітний рік – стр. 300 «Залишок на кінець року»
5 етап	Певна дія	Відображення суми коригування у Звіті про рух грошових коштів (форма 3)
	Відображення у звітності	Можливо лише у випадках зміни показників, які відображаються у формі 3 та пов'язаних з визначенням руху грошових коштів підприємства за звітний період
6 етап	Певна дія	Складання Приміток до річної фінансової звітності з інформацією про виправлення помилок (форма 5)
	Відображення у звітності	Перелік відомостей, які включаються у Примітки до річної фінансової звітності наведений у п.20-23 П(с)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах»

Економічні показники, що лежать в основі складання фінансової звітності, залежать як від самої якості внутрішнього контролю і обліку господарських операцій усередині кожного структурного підрозділу, так і об'єктивно цілком залежать від нині існуючої нормативно-правової бази, регулюючої сьогодні в Україні законність обліку господарських операцій.

Порядок складання та внутрішнього контролю формування економічних показників фінансової звітності залізничних підприємств є достатньо складним та трудомістким, що, звичайно, спричиняє неточність і неякісність інформації та потребує певного вдосконалення її узагальнення.

Вирішення вказаної проблеми вбачається можливим при розкладі її на окремі напрямки дослідження.

Перший напрямок дослідження даної проблеми – ефективність внутрішнього контролю достовірності економічних показників фінансової звітності.

Існують окремі вимоги до ефективності проведення внутрішнього контролю:

- системний підхід до використання взаємозалежних оцінок, що відображають якість і прозорість звітності на підприємствах;
- оперативність складання звітності на підставі розрізнених звітних даних структурних підрозділів;
- організаційний і функціональний напрямок внутрішнього контролю.

Тільки тісний взаємозв'язок організаційного і функціонального внутрішнього контролю дає якісну інформацію про рівень і ступінь погодженості структурних підрозділів.

Внутрішній контроль економічних показників фінансової звітності розглядається нами як необхідна частина керування підприємством. У такому випадку внутрішній контроль є інструментом для спостереження й аналізу зведеної фінансової звітності, її якісних і кількісних характеристик, законності, доцільності і вірогідності відображення господарських операцій. Не можна не погодитися з думкою доктора економічних наук, професора Ф.Ф.Бутинця [50,

с.27] про те, що ефективність контролю господарської діяльності підприємства оцінюється кількістю застосованих до нього фінансових санкцій.

Немає необхідності пояснювати, чому так важлива якісна і своєчасна оцінка стану фінансової звітності для здійснення ефективного контролю, який повинен відповідати на питання: хто і коли порушив правила обробки інформації про стан і рух економічної інформації і хто несе за це відповідальність. Принцип відповідальності вважається головним фактором забезпечення належного внутрішнього контролю. Дуже важливо забезпечити делегування повноважень та відповідальності посадових осіб за створення чітких вимог щодо якості інформації у зведеній фінансовій звітності.

Внутрішній контроль не може розглядатися як ефективний, якщо при його плануванні та здійсненні не були враховані особливості майбутнього функціонування підприємства. Це особливо актуально, якщо мова йде про господарські суб'єкти зі складною структурою організації, яка поєднує в собі цілий ряд різнопрофільних структур, таких як залізничні підприємства.

Внутрішній контроль можна вважати ефективним при впевненості керівництва у тому, що на підприємстві дотримуються всіх необхідних принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Внутрішній контроль дотримання порядку складання зведеної фінансової звітності гарантує мінімізацію відхилень: методологічних, логічних, арифметичних. Зведена фінансова звітність досить прозора і дає можливість скласти судження про підсумкові результати діяльності структурних підрозділів, що значно скорочує обсяг роботи і терміни обробки даної інформації. Процес підготовки та безпосереднього складання фінансових звітів і послідуєчого контролю кожного з них може бути поділений на кілька основних етапів для всіх лінійних підприємств. Такими є:

- закриття рахунків доходів і витрат;
- визначення чистого фінансового результату звітного періоду;
- інвентаризація залишків на рахунках активів і зобов'язань, а також внесення коригувань за наслідками інвентаризації;

- складання балансу, звіту про фінансові результати та інших форм фінансової звітності;
- коригування показників звітності;
- перевірка узгодженості показників звітності.

Звернемо увагу, що при складанні зведеної фінансової звітності підсумовуються показники структурних підприємств по кожному окремому рядку звітності. При цьому вірогідність узагальнених даних залежить від якості локальної інформації структурних підрозділів.

Поточний контроль повинен забезпечити ідентичність інформації про стан внутрішньогосподарських розрахунків і виключити повторний рахунок. При наявності відхилень ця інформація буде мати потребу в коригуванні. Таким чином, можна уникнути повторного включення результатів господарської діяльності до складу зведеної фінансової звітності.

Однак все не так просто з дебіторською та кредиторською заборгованістю: між структурними підрозділами залізниці внутрішньогосподарські розрахунки здійснюються за допомогою авізо (авізо – це офіційне оповіщення, що надається одним підрозділом іншому про зміну стану взаєморозрахунків, пов'язаних із наданням послуг, відвантаженням товарно-матеріальних цінностей, розподілом доходів та інших господарських операцій) [139, с.2].

Розрахунки за господарськими операціями на підставі акцептованих авізо є законними й обґрунтованими. Інша справа – неакцептовані авізо, що вимагають посиленого внутрішнього контролю, оскільки факт їх наявності може вказувати на завуальовані порушення у розрахунках між структурними підрозділами, необ'єктивності результатів по окремих господарських операціях і непогодженості підсумкових даних у зведеній фінансовій звітності.

Існує єдиний порядок формування даних окремих форм звітності. Мається на увазі, що підхід до одержання показників форми 1 «Баланс», форми 2 «Звіт про фінансові результати», форми 4 «Звіт про власний капітал» складається у використанні методу прямого арифметичного підрахунку

(наприклад, рядок форми 1 „Баланс” 020 „Незавершене будівництво”, рядок форми 2 «Звіт про фінансові результати» 010 „Дохід від реалізації продукції”, рядок форми 4 «Звіт про власний капітал» 080 „Дооцінка незавершеного будівництва”).

Форма 3 «Звіт про рух грошових коштів» складається на підставі узагальнених зведених даних форм 1 «Баланс», 2 «Звіт про фінансові результати», 4 «Звіт про власний капітал» в цілому по підприємству. На сьогоднішній день особливістю її складання є те, що в ній відсутні розрахунки по авізо, що збільшує трудомісткість контрольних процедур і час обробки інформації, представленої у цій формі. Виникає необхідність у додатковому обсязі інформації (розшифровки і додатки до звітності), а також потреба в її детальному аналізі.

Перспективною, на наш погляд, є практика взаєморозрахунків лінійних підприємств без застосування авізо, а безпосередньо «живими» грошима. Позитивним у цьому випадку є спрощення узагальнення даних при складанні зведеної фінансової звітності, що дає змогу бачити реальну картину фінансового стану структурних підрозділів.

Можливість використання показників зведеної фінансової звітності залізниці, замість використання показників окремих структурних підрозділів з метою налагодження ефективного внутрішнього контролю й прийняття виважених управлінських рішень має певні позитивні та негативні сторони.

Безумовно позитивним для структурних підрозділів залізничних підприємств є можливість одержання матеріальної підтримки наявними активами для покриття витрат, що виникли у результаті форс-мажорних обставин чи в ході звичайної господарської діяльності. Також позитивним моментом є можливість покриття збитків знов створених структурних підрозділів і нових напрямків діяльності в період їхнього становлення і розвитку за рахунок існуючих прибуткових структурних підрозділів.

Однак, варто виділити і негативні сторони узагальнених даних зведеної фінансової звітності:

- по-перше, така звітність дає лише загальну уяву про положення справ структурних підрозділів, хоча водночас уможлиблює маневреність надання фінансової інформації інвесторам;

- по-друге, використання даних зведеної фінансової звітності може викликати цілеспрямоване зменшення загальної суми податків, що підлягають до сплати окремими підприємствами, за рахунок деяких збиткових підрозділів чи бажання деяких учасників сховати свої збитки в загальній сумі фінансових результатів;

- по-третє, показники зведеної фінансової звітності дають представлення про положення залізниці в цілому, не відбиваючи реальну ситуацію по окремих структурних підрозділах. Тому узагальнені рекомендації не можуть застосовуватися без додаткового осмислення та їх адаптації до кожного структурного підрозділу окремо.

На підґрунті внутрішнього контролю зростають передумови не тільки виявлення, а й задіяння прихованих резервів підприємства, створюються умови забезпечення раціонального планування витрат ресурсів підприємства. Внутрішній контроль істотно впливає на організацію і підвищення ефективності виробництва, а також посилення режиму економії. Грамотно побудована система внутрішнього контролю дає змогу не тільки знайти недоліки в роботі підприємства, але також вчасно вжити заходів до їх усунення.

Підбиваючи підсумки розгляду можливостей організації ефективного внутрішнього контролю, пропонуємо загальну схему його напрямків відносно формування зведеної фінансової звітності для залізничних підприємств (рис.1.9).

Другим напрямком дослідження є визначення інструментів, направлених на конструктивність внутрішнього контролю господарювання юридичних осіб різних форм власності у загальному виразі, а також на оцінку достовірності показників фінансової звітності, зокрема.

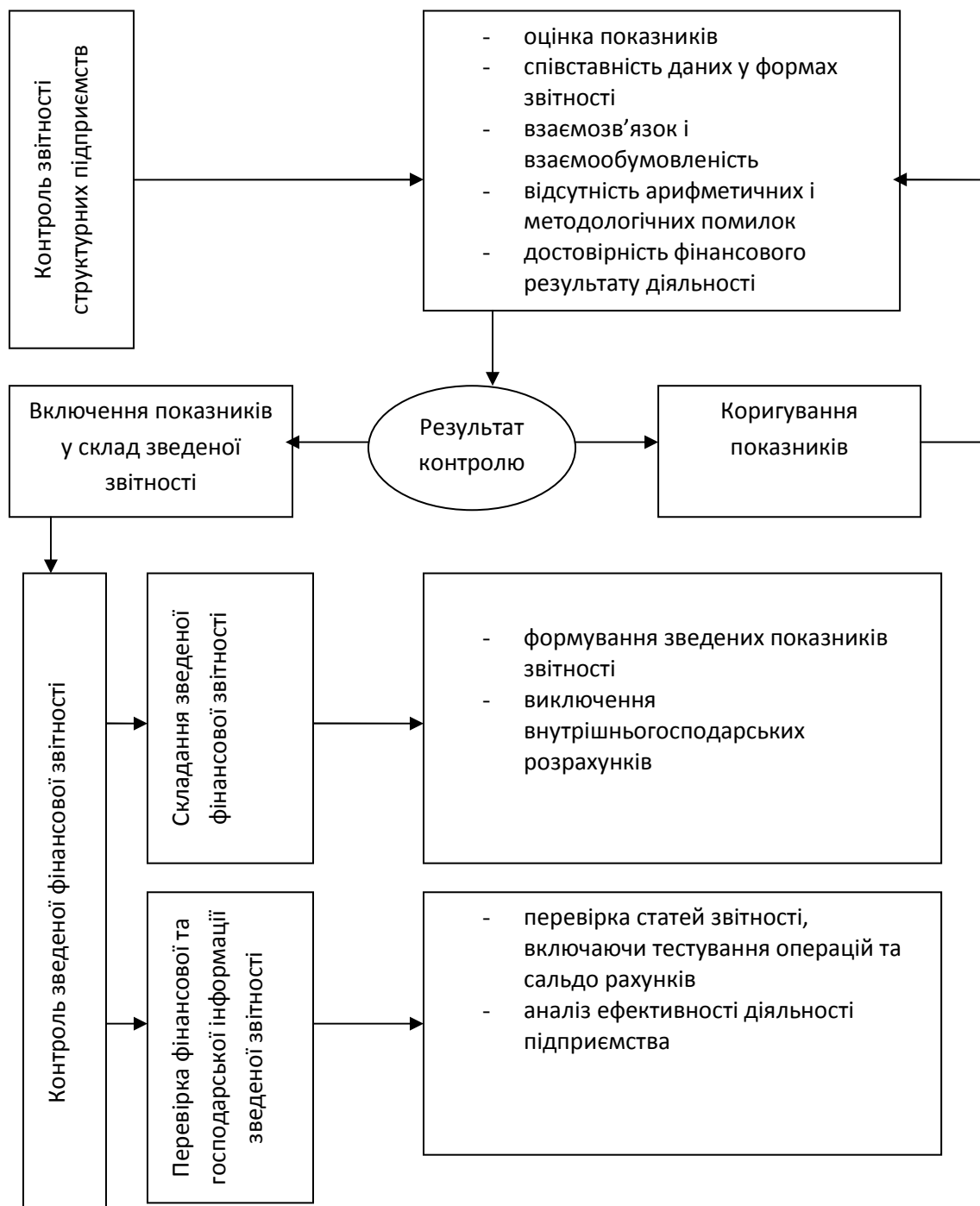


Рис.1.9. Напрямки внутрішнього контролю формування зведеної фінансової звітності

Ефективність внутрішнього контролю як господарювання, так і фінансової звітності розглядається нами, як необхідна умова управління підприємством. Як зазначалось вище, внутрішній контроль є інструментом для спостереження й аналізу фінансової звітності, її якісних і кількісних

характеристик, законності, доцільності і достовірності відображення господарських операцій. На рисунку 1.10 показано у загальному вигляді застосування комплексного підходу до внутрішнього контролю фінансової звітності та інструментів оцінки її показників.

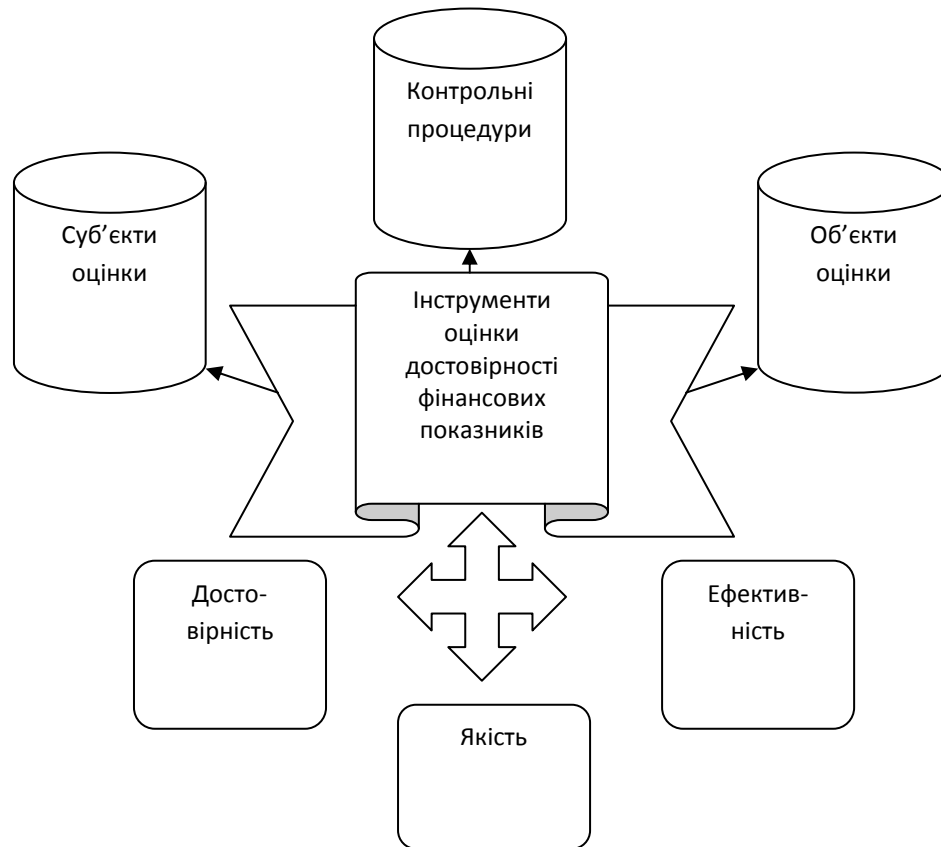


Рис.1.10. Комплексний підхід до внутрішнього контролю фінансової звітності та інструментів оцінки її показників

У відношенні ефективності формування економічних показників фінансової звітності ми запропонували загальну схему процедур і операцій внутрішнього контролю, які дадуть змогу ефективно і достовірно оцінити формування економічних показників фінансової звітності (рис. 1.11).



Рис. 1.11. Визначення ефективності внутрішнього контролю формування показників фінансової звітності

З урахуванням вищевикладеного та спираючись на конкретні напрямки внутрішнього контролю як формування фінансової звітності, так і визначення ефективності господарської діяльності суб'єктів, алгоритм отримання інформації буде залежати від поставлених цілей. Наприклад, надаємо схему взаємозв'язку послідовності контрольних процедур у відношенні оцінки формування показників фінансової звітності, по яких існують проблемні питання (рис. 1.12).

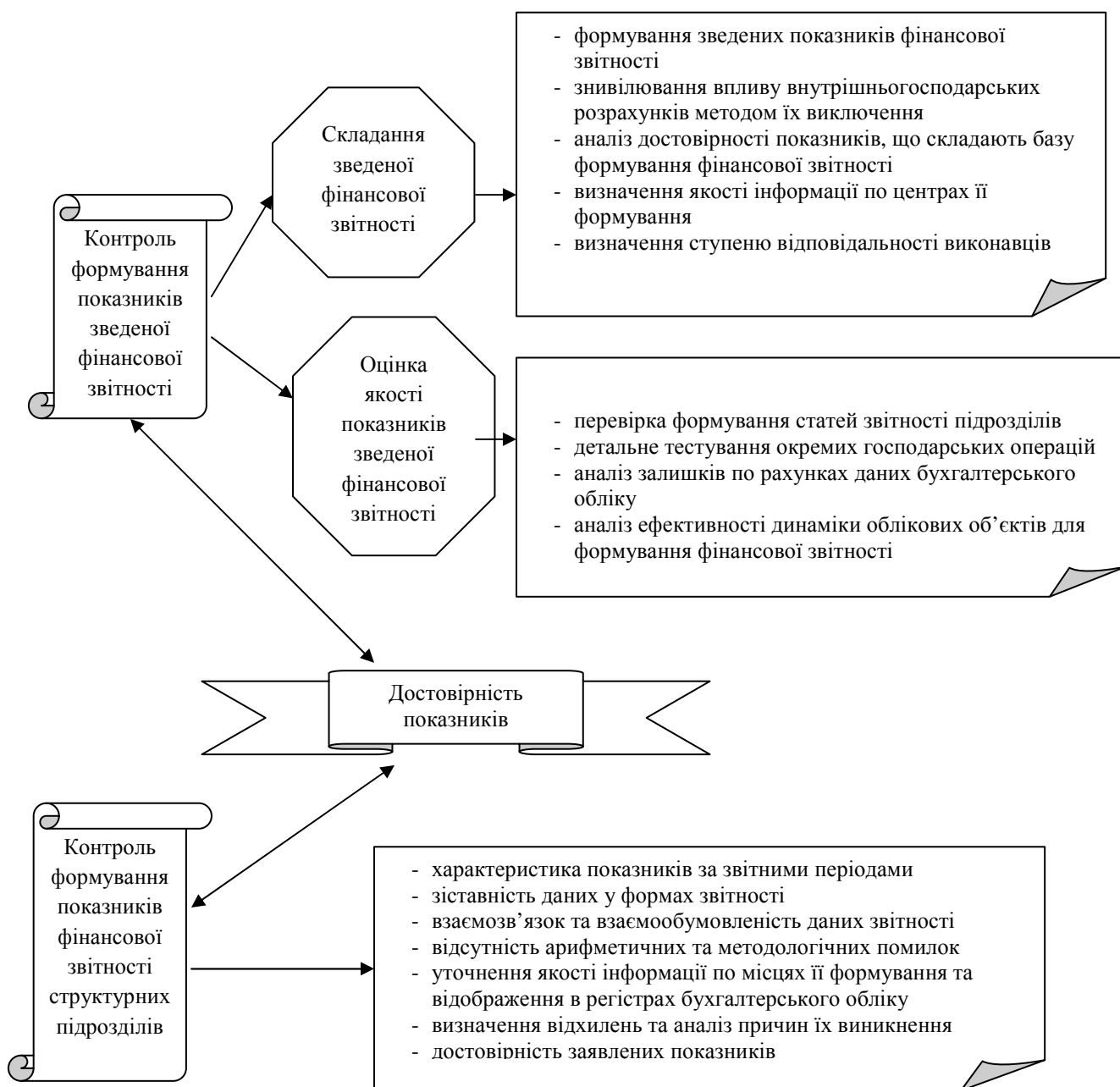


Рис. 1.12. Схема послідовності контрольних процедур при формуванні показників фінансової звітності

Третій напрямок дослідження – створення програмної підтримки внутрішнього контролю для кожного окремого залізничного підприємства, враховуючі його структуру і специфіку діяльності.

Достатньо уваги під час проведення заходів за програмами внутрішнього контролю слід надати врахуванню особливостей ведення автоматизованого обліку. Управлінський персонал, як правило, покладається на користувача щодо забезпечення безперервного збереження інформації. Загальні заходи контролю включають розподіл обов'язків та контроль за доступом до комп'ютерних програм і баз даних. Відсутність розподілу функцій персоналу при роботі з прикладними комп'ютерними програмами може призвести до невиявлення помилок, сприяти виникненню порушень.

Контроль за комп'ютерними програмами обробки даних можливо встановити за допомогою наступних дій: отримання всіх даних для обробки; забезпечення санкціонування та відображення всіх даних; відстеження всіх помилок, виявлених під час обробки; перевірки належного розповсюдження вихідних даних; обмеження фізичного доступу до прикладних програм даних. Підвищення ефективності контрольних аналітичних процедур обробки звітних даних при складанні зведеної фінансової звітності також досягається шляхом застосування комп'ютерних програм, що зокрема дозволяє детальніше проаналізувати вхідні дані за всіма статтями.

Мова, насамперед, йде про те, щоб запропонувати ланцюжок контрольних процедур, які б були інформаційно забезпечені на кожному етапі здійснення контролю об'єктів бухгалтерського обліку і, як результат, економічних показників фінансової звітності.

Автором обрані найбільш пріоритетні напрямки використання програмного забезпечення внутрішнього контролю, на підставі яких визначена сукупність параметрів оцінки, що характеризують функціонування внутрішнього контролю у програмному режимі (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3

Сукупність параметрів оцінки,
що характеризують функціонування контролю в програмному режимі

№ з/п	Параметри внутрішнього контролю	Предметна галузь параметру (критерій)	Анкета тестування	Характеристика критерію
1	2	3	4	5
1.	Відповідність програмних засобів, що використовуються, вимогам сучасних інформаційних систем	Наявність єдиної автоматизованої інформативної системи підприємства	Чи є єдина автоматизована інформаційна мережа підприємства	а) відсутня б) є, але не повністю задіяна в) є та виконується
		Архітектура мережі	Чи є архітектура мережі та наскільки доцільно вона побудована	а) є б) є, але потребує доопрацювання в) відсутня
		Можливість ведення багаторівневого аналітичного обліку	Чи передбачена можливість ведення багаторівневого аналітичного обліку	а) передбачена та використовується б) передбачена але не використовується в) не передбачена
		Для налагодження програми не потрібна спеціальна підготовка у галузі програмування	Чи потрібна спеціальна підготовка у галузі програмування	а) потрібна б) в окремих випадках користувачі використовують спеціальну літературу в) не потрібна

Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4	5
2.	Супроводження та підтримка програмних продуктів	Наявність у штаті підприємства спеціалістів у галузі комп'ютерних технологій	Чи є у штаті підприємства спеціалісти в галузі комп'ютерних технологій	а) є б) не є, але залучаються для консультацій спеціалісти від спеціалізованих фірм в) відсутні
		Налагодження, супроводження і модернізація програмних продуктів із залученням франчайзингових фірм або фірм-розробників	Чи користується підприємство та як часто послугами франчайзингових фірм або фірм-розробників	а) користується на постійній основі б) не використовують таку можливість в) користуються при необхідності допомогою цих фірм
		Підготовка та навчання користувачів	Чи здійснюється підготовка та навчання користувачів та яким чином	а) здійснюється належним чином та в обов'язковому порядку б) не здійснюється в) здійснюється, але не належним чином
3.	Наявність спеціальних засобів контролю	Візування інформації, що вводиться до системи	Чи здійснюється візування інформації, що вводиться до системи	а) здійснюється в обов'язковому порядку б) не здійснюється в) здійснюється, але не належним чином
		Регулярна архівація даних на засобах зберігання інформації	Чи здійснюється архівація даних на засобах зберігання інформації	а) здійснюється б) здійснюється вибірково в) не здійснюється
		Регулярне виведення реєстрів бухгалтерського обліку на паперовий носій	Чи здійснюється виведення реєстрів бухгалтерського обліку на паперовий носій	а) здійснюється в обов'язковому порядку б) не здійснюється в) здійснюється, але тільки окремі документи

Таким чином, засоби внутрішнього контролю за допомогою комп'ютерної обробки даних допомагають досягненню мети внутрішнього контролю підприємства.

Етапи внутрішнього контролю повинні бути суворо закріплені за конкретними операціями бухгалтерського та податкового обліку по ходу всієї фінансово-господарської діяльності суб'єкта на протязі звітного періоду. У цьому зв'язку для автоматизованої системи внутрішнього контролю необхідно на підготовчому етапі повністю накопичити всю первинну інформацію у відношенні об'єктів бухгалтерського і податкового обліків. Далі, інформація повинна бути оцінена, підтверджена її достовірність та визначені результати перевірки. Нами запропонована програма здійснення стадій вивчення та оцінки бухгалтерського контролю поетапно, яка відображена на рисунку 1.13.

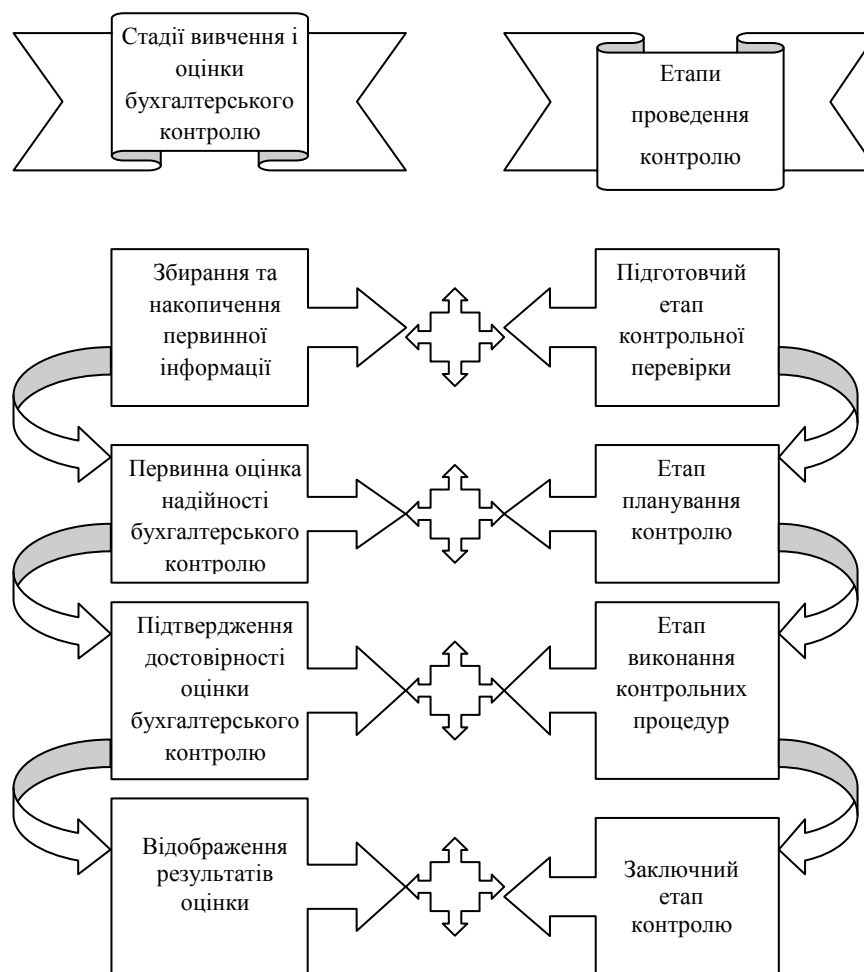


Рис. 1.13. Програма здійснення стадій вивчення та оцінки бухгалтерського контролю поетапно

Внутрішній контроль об'єктів бухгалтерського обліку залізничних підприємств спирався на результати взаємодії суб'єктів та об'єктів контролю господарських операцій та фінансової звітності.

Стан бухгалтерського обліку у розрізі його об'єктів оцінюється по трьохбальній системі, де: 1 – відповідає вищій оцінці, 2 – визначає середній стан, 3 – необхідність оптимізації формування потоків інформації у цьому напрямку. За умов бальної оцінки внутрішній контроль по об'єктах бухгалтерського обліку може бути наданий у наступному табличному вигляді (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Внутрішній контроль об'єктів бухгалтерського обліку
(трьохбальна оцінка)

Об'єкти бухгалтерського обліку	Бали (по трьохбальній системі)	Характеристика стану обліку по об'єктах
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Розрахунково-касові операції	1	операції з готівкою зведені до мінімуму, розрахунки по заробітній платі здійснюються за допомогою розрахункових карток НСМЕП, діє система „Клієнт-Банк”
	2	операції з готівкою досить розповсюджені, розрахунки по заробітній платі здійснюються на підставі розрахунково-платіжних відомостей, діє система „Клієнт-Банк”
	3	операції з готівкою щоденні, розрахунки по заробітній платі здійснюються на підставі розрахунково-платіжних відомостей, система „Клієнт-Банк” не діє

Продовження таблиці 1.4

Виробничі запаси та готова продукція	1	виробничі запаси раціонально зберігаються та використовуються, на постачання запасів складаються графіки постачання, відповідно розраховується незнижувальний запас, неліквіди відсутні
	2	виробничі запаси раціонально зберігаються та використовуються, на постачання запасів складаються графіки постачання, відповідно незнижувальний запас не розраховується, неліквіди присутні
	3	контроль за раціональним використанням запасів слабкий, за зберіганням – неефективний, окремих видів запасів не вистачає, а інші становляться неліквідами
Основні засоби та нематеріальні активи	1	всі основні засоби відповідають критеріям активу, інвентаризації носять реальний характер, нестач та лишків не має
	2	на балансі підприємства обліковуються окремі об'єкти, що потребують переоцінки; інвентаризація здійснюється формально; нестач та лишків не має
	3	на балансі підприємства обліковуються окремі об'єкти, що не є активами та не використовуються, а потребують списання або реалізації; інвентаризація здійснюється формально; мають місце нестачі основних засобів

Продовження таблиці 1.4.

Заробітна плата	1	система обліку кадрів та розрахунку заробітної плати налагоджена та автоматизована
	2	система обліку кадрів не автоматизована, автоматичний взаємозв'язок з розрахунком заробітної плати відсутній, розрахунок заробітної плати автоматизований
	3	в окремих випадках мають місце розходження між даними обліку кадрів та розрахунком заробітної плати, обидві системи не автоматизовані
Поточні та довгострокові зобов'язання	1	на кожну дату балансу складаються акти звірок, суми дебіторської і кредиторської заборгованості підлягають аналізу та скороченню шляхом погашення або взаємозаліків
	2	акти звірок складаються раз на рік, суми дебіторської і кредиторської заборгованості підлягають аналізу та скороченню шляхом погашення або взаємозаліків
	3	акти звірок не складаються, суми дебіторської і кредиторської заборгованості погашаються по можливості
Власний капітал	1	аналітичний облік власного капіталу ведеться в розрізі засновників, контролюється терміни погашення неоплаченого капіталу, спрямованість вилученого капіталу
	2	ведеться аналітичний облік власного капіталу
	3	аналітичний облік власного капіталу відсутній

Продовження таблиці 1.4.

Фінансовий результат діяльності	1	визначення фінансового результату контролюється керівництвом поетапно (виручка – щоденно, доходи та витрати – щодавно, оперативні дані по фінансовим результатам – кожні два тижні)
	2	визначення фінансового результату контролюється керівництвом
	3	визначення фінансового результату не контролюється керівництвом

У результаті вивчення підходів до розв'язання проблеми підвищення ефективності внутрішнього контролю зведеної фінансової звітності були запропоновані:

- схема напрямків внутрішнього контролю формування зведеної фінансової звітності для залізничних підприємств;
- комплексний підхід до внутрішнього контролю фінансової звітності та інструментів оцінки її показників;
- схема визначення ефективності внутрішнього контролю формування показників фінансової звітності;
- алгоритм послідовності контрольних процедур при формуванні показників фінансової звітності;
- пріоритетні напрямки використання програмного забезпечення для цілей внутрішнього контролю;
- програма здійснення стадій вивчення та оцінки бухгалтерського контролю поетапно;
- параметри оцінки стану бухгалтерського обліку по його об'єктах за трьохбальною шкалою.

Зроблені пропозиції дають змогу ефективно планувати та здійснювати внутрішній контроль фінансової звітності, підвищують його об'єктивність та дієвість.

Висновки до розділу 1

1. Опрацювання значної кількості джерел наукової літератури з питань економічного контролю дало змогу з'ясувати, що визначення мети та задач контролю має не однозначне та не повне тлумачення. Для встановлення необхідної адекватності та інтеграції функцій у сучасному управлінні підприємствами при визначенні мети контролю існує сенс акценту не лише на пошуку вже наявних недоліків у господарській діяльності, але також на їх попередженні. Досягнення мети такої складності можливе за рахунок розширення кола задач внутрішнього економічного контролю наступними: недопущення дублювання у роботі усіх підрозділів, правильна постановка виконавчої дисципліни, ефективне використання та збереження ресурсів, виявлення внутрішніх резервів.

2. При дослідженні визначення в управлінні підприємством місця внутрішнього контролю з'ясовано недостатність опрацювання його організаційних форм та організаційних моделей. Тому запропонована нами схема ідентифікації підконтрольних об'єктів, а також алгоритм його здійснення відповідно до визначених процесів значно розширили сприйняття економічного контролю як однієї з найважливіших функцій управління підприємством і суттєво посилили дієвість контрольних дій. У відповідності до видів контролю, з урахуванням потреб управління залізничними підприємствами, нами визначені особливості проявів таких форм контролю з урахуванням специфіки діяльності залізничних підприємств, як: фінансовий контроль, внутрішній аудит та бухгалтерський контроль. В контексті статусу залізничних підприємств як природної монополії визначена мета та функції внутрішнього аудиту: аналітична, консультативна, захисна.

3. Аналіз процесу формування показників фінансової звітності вказав на розгалуженість напрямків внутрішнього контролю та, як наслідок, його слабкої інтенсивності. Розроблені нами напрямки внутрішнього контролю за формуванням зведеної фінансової звітності для підприємств зі складною інфраструктурою поєднує у собі елементи контролю як при складанні фінансової звітності, так і при коригуванні її показників. Встановлено, що виправлення та відображення помилок за попередні періоди у формах фінансової звітності відбувається у розрізі певних етапів залежно від періодичності їх допущення, наслідків виправлення помилок та їх впливу на показники фінансових результатів.

4. Як показало дослідження, між елементами системи внутрішнього контролю – суб'єкти, об'єкти, процес контролю та його результат, ефективність системи внутрішнього контролю та її оцінка, процедури оцінювання, – існує певний взаємозв'язок. На підставі проведеного дослідження із застосуванням комплексного підходу розроблена схема оцінювання ефективності внутрішнього контролю за формуванням показників фінансової звітності. Сформована система контрольних процедур, які, за запропонованою схемою взаємозв'язку, дають змогу інформаційно забезпечити кожен етап здійснення контролю та визначати достовірність показників на усіх стадіях формування фінансової звітності структурних підрозділів та зведеної фінансової звітності.

5. Реально застосовним з урахуванням сучасних умов господарювання на підприємствах Укрзалізниці та науково обґрунтованим є внутрішній контроль за трьохбальною шкалою оцінки, для якої розроблено детальну характеристику стану обліку у розрізі його основних об'єктів (розрахунково-касових операцій, виробничих запасів та готової продукції, основних засобів та нематеріальних активів, заробітної плати, поточних та довгострокових зобов'язань, власного капіталу та фінансових результатів діяльності).

Основні результати за першим розділом дисертаційного дослідження опубліковані у 5 наукових працях [90, 91, 92, 93, 95].

РОЗДІЛ 2. ПЕРЕДУМОВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ

2.1. Аналітична характеристика залізничної галузі

Залізничний транспорт є одним із головних секторів економіки України, що забезпечує її внутрішні та зовнішні транспортно-економічні зв'язки і потреби населення у перевезеннях [39, с.6; 40, с.8; 41, с.7]. Крім того, він є важливою складовою частиною Європейської і світової транспортних систем.

Збільшення обсягів міжнародних перевезень можливе за умови ефективного функціонування транспортної системи України та включення її у європейську та світову транспортні мережі. Частка обсягів продукції підприємств транспортного комплексу у валовому внутрішньому продукті становить 6,7%, а вартість їх основних засобів – 12,3% від загальної вартості виробничого потенціалу країни [142, с.48].

Через територію України пролягають найкоротші транспортні шляхи. Завдяки своєму географічному положенню вона є містком між Європою й Азією, Північчю та Півднем. Транспорт з'єднує Україну з Росією, країнами Кавказу, Західної та центральної Європи [64, с.42].

Сьогоднішня організаційна структура транспортної системи України, згідно із Законом України «Про транспорт», має такий вигляд:

- транспорт загального користування (залізничний, морський, річковий, автомобільний, авіаційний, міський електротранспорт, у тому числі метрополітен);
- промисловий залізничний транспорт;
- відомчий транспорт;
- трубопровідний транспорт;
- шляхи сполучення загального користування.

Єдина транспортна система повинна відповідати вимогам суспільного виробництва та національної безпеки, мати розгалужену інфраструктуру для надання всього комплексу транспортних послуг, у тому числі для складання і технологічної підготовки вантажів до транспортування, забезпечувати зовнішньоекономічні зв'язки України [36, ст. 21].

Залізничний транспорт входить до складу транспорту загального користування, котрий за своїм призначенням надає транспортні послуги, як правило, у сфері матеріального обороту. Сфери, які оточують транспортну галузь, наглядно відображені на рис. 2.1.

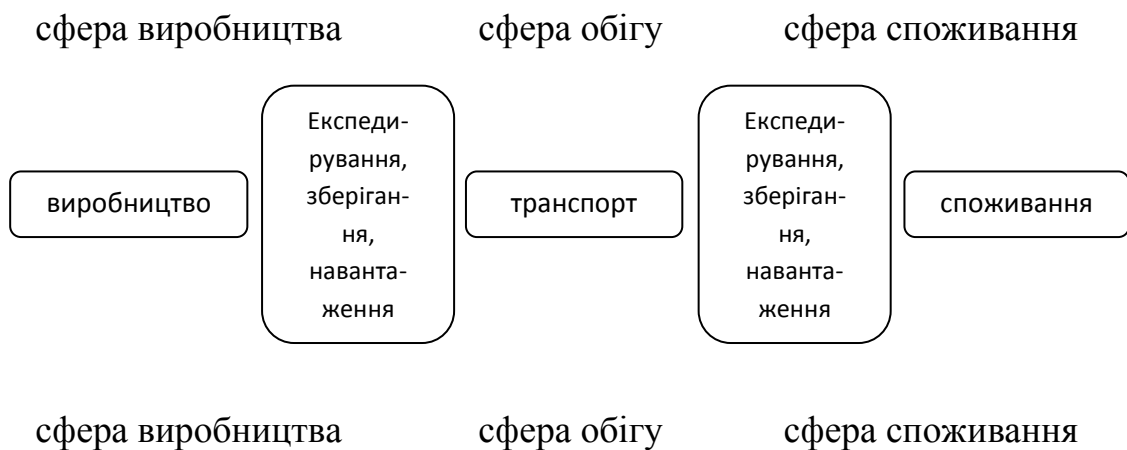


Рис. 2.1. Транспортна галузь у оточенні сфер виробництва, обігу та споживання

Загальна транспортна мережа України охоплює 43,9 тис.км магістральних трубопроводів, 22,0 тис.км залізничних колій, 165,0 тис.км автомобільних доріг з твердим покриттям, 2,2 тис.км експлуатаційних річкових судноплавних шляхів з виходом до Азовського та Чорного морів [122, с.11].

Суттєвою, для визначення ролі та місця залізничного транспорту у транспортному комплексі України, є його характеристика за результатами аналізу звітних статистичних даних [16] (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Перевезення вантажів та пасажирів за видами транспорту в Україні

Період, рр.	Загальний обсяг вантажних перевезень	У тому числі залізничним транспортом		Загальний обсяг пасажирських перевезень	У тому числі залізничним транспортом	
	млн. т	млн. т	%	млн. осіб	млн. осіб	%
2006	858,4	476,8	55,5	8453,6	448,8	5,3
2007	902,7	512,5	56,8	8835,0	447,4	5,1
2008	891,8	498,8	55,9	8331,2	445,6	5,3
2009	695,7	391,2	56,2	7274,1	425,9	5,9
2010	755,3	432,5	57,3	6837,7	426,6	6,2

Аналізуючи динаміку перевезення як вантажів, так і пасажирів, можна зробити висновок про природне монополістичне положення залізничних підприємств на ринку вантажних перевезень та суттєву частку залізничного транспорту в загальному обсязі пасажирських перевезень в Україні.

Центральне місце Укрзалізниці в єдиній транспортній системі України є одним із визначальних факторів впливу на сучасний стан і перспективи розвитку транспортної галузі країни у цілому. Водночас цей фактор є визначальним при формуванні систем управління підприємствами галузі, у тому числі – при формуванні системи внутрішнього контролю на кожному з них. Отже, найпершими та визначальними передумовами для організації адекватного внутрішнього контролю на підприємствах залізничного транспорту є *географічно центральне місце Укрзалізниці, а також визначальне місце її економіки в єдиній транспортній системі України*. Тобто, існують *об'єктивно географічні та економічні передумови* формування системи внутрішнього контролю на підприємствах залізничного транспорту.

Важливість галузі підтверджується також тим, що станом на 01.10.2011р. тільки залізничний транспорт залишається у державній власності, але й тут вже розпочався процес реформування. Так, Кабінет Міністрів України розпорядженням від 27.12.2005р. №651 ухвалив «Концепцію Державної

програми реформування залізничного транспорту» [146], яка фактично повинна була стати початком переходу цієї галузі на ринкові відносини.

Однак стан політичних відносин у країні та різноманітні соціально-економічні фактори призвели до того, що за минулі з того часу роки серйозних змін відносно реформування не відбулося. І тільки 24 жовтня 2011 року Кабінетом Міністрів України у Верховній Раді був зареєстрований законопроект «Про особливості створення Державного акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування».

Цей документ, беззаперечно, може стати фундаментом, на якому буде ґрунтуватися майбутнє підприємств залізничного транспорту нашої країни. Сьогодні навколо України практично не залишилось країн, які б не пішли по шляху реформування залізничної галузі. Вся Європа, Росія, Казахстан – йдуть по шляху перетворень. Українські залізничні підприємства згаяли вже багато часу і виглядають дивно в очах закондонних колег, а значить, відстали у плані своєї конкурентоздатності на міжнародному ринку залізничних перевезень.

Однак існує позитивна сторона даного питання – у керівників Укрзалізниці та її підприємств є можливість скористуватися досвідом реформування країн-сусідів. Так, Укрзалізниця співпрацює з однією з самих авторитетних компаній світу – «А.Т.Керні», яка надавала консультаційну допомогу у реформуванні залізничного транспорту Канади, Європейських країн, США та Росії. Така співпраця дає змогу українським залізничним підприємствам врахувати позитивний та негативний досвід реформ у інших країнах.

У зазначеному вище законопроекті передбачено, що вся інфраструктура залізничних підприємств не передається до статутного капіталу нового створюваного підприємства, а тільки дається Державному акціонерному товариству у користування, всі 100% акцій даного підприємства будуть належати державі.

Результатом зрушень у процесі реформування стало те, що Всесвітній і Європейський банки реконструкції та розвитку вже готові брати участь у модернізації залізничної галузі в Україні [46]. Як клієнти, так і пасажери

щоденно наглядно бачать докази, котрі свідчать про необхідність реформування: це й зношені локомотиви та вантажні вагони, пасажирські состави, низька якість соціальної сфери обслуговування тощо.

Що стосується закону про реформування – це серйозний сигнал європейському співтовариству та іншим країнам про те, що залізнична галузь буде користуватися зрозумілими їм економічними інструментами, прозорими фінансовими потоками тощо. Беззаперечно, це повинно позитивно відобразитись на залученні іноземних інвестицій та їх вартості.

Віце-прем'єр-міністр України Б.Колесніков у вітальному слові до учасників XX Пленарного засідання Міжнародної асоціації «Координаційна Рада по Транссибірських перевезеннях» 28 вересня 2011 року у м.Одеса підкреслив, що «реформування залізничної галузі країн-учасниць перевезень, підвищення вимог до транспортних послуг, їх якість та швидкість, використання контейнерів у міжнародному транспортуванні вантажів, необхідність підвищення ефективності взаємодії залізниць та портів з транспортно-експедиторськими компаніями роблять необхідним діалог усіх країн-учасниць процесу. На цьому засіданні прийнято взаємовигідні рішення з підвищення комерційної привабливості і створення високотехнологічного, конкурентоспроможного транспортного продукту» [45].

Залізничному транспорту належить визначальна роль у формуванні зовнішньоторгівельних зв'язків України [148, с.15]. Його інфраструктура, за своєю суттю є монополією. Організація його ринку зумовлена, перш за все, факторами організаційно-технологічного та економічного характеру. При цьому, свобода користувачів його продукції обмежена існуючою конфігурацією залізниць та їх пропускною спроможністю. Разом з тим, продукція сфер діяльності залізничного транспорту є унікальною у тому розумінні, що вона значною мірою домінує у транспортній системі, не має замінників (конкурентів у певному колі транспортних послуг) та задовольняє першочергові потреби як у сфері перевезення вантажів, так і у сфері перевезення пасажирів. Остання,

здебільшого, відноситься до категорії соціально значущих, наділених певними пільгами.

Важливо враховувати, що залізничний транспорт, як «природний монополіст», має у своїй структурі як природно монопольні сектори (інфраструктура), так і підприємства, різні види діяльності, які за своєю технологічною суттю та економічним змістом не є такими, а тому можуть ефективно функціонувати за конкурентним принципом.

Сутнісна організаційно-технологічна та економічна *різноманітність інфраструктури* досліджуваної галузі – природно монопольна та ринкова інфраструктура, обґрунтовує наявність тотожних за назвою передумов удосконалення систем внутрішнього контролю на підприємствах залізничного транспорту за обома секторами.

Так, залізничному транспорту, як «природному монополісту», властиві дві основні економічні ознаки [142, с.9]:

- перша – пов'язана з технічними особливостями виробництва, а саме з об'єктивною наявністю інфраструктури, що зумовлює неефективність та недоцільність її дублювання та створення аналогічних виробничих структур. У цьому випадку задоволення попиту в умовах монополії та користування залізничними коліями, диспетчерськими службами, вокзалами та іншими системними об'єктами інфраструктури, що забезпечують рух залізничного транспорту на такому ринку більш ефективно, ніж в умовах конкуренції.

- друга – стосується специфіки його продукції на окремі види перевезень вантажів та пасажирів, які не можуть бути освоєні іншими видами транспорту в певних економічних умовах. Ця ознака змінна у часі і залежить від рівня науково-технічного прогресу та економічної ситуації на певний момент економічного розвитку як у секторі «природного монополіста», так і в суміжних секторах ринку, які формуються за участю природних монополій. Так, до суміжних секторів ринку, які не перебувають у стані природної монополії відносно до залізничного транспорту, відносяться внутрішні та

міжнародні перевезення вантажів та пасажирів автомобільним, авіаційним, річковим та морським транспортом.

Отже, функціонування залізничного транспорту здійснюється в умовах протиріч між його монопольними та конкурентними структурами – з одного боку, конкурентними структурами інших видів транспорту та користувачами транспортних послуг – з іншого. При цьому має бути забезпечена його конкурентоспроможність перш за все на міжнародному ринку транспортних послуг при експортно-імпортних та транзитних перевезеннях, а також економічна ефективність функціонування в цілому.

Транспорт є однією з галузей економічної інфраструктури. Термін «інфраструктура» (від лат. *infra* – нижче, під і *structura* – будова, розміщення) використовується для позначення комплексу складових частин загального устрою економічного життя, які мають характер підпорядкування і забезпечують нормальну діяльність економічної системи в цілому [49, с.18].

Основним призначенням як транспортної системи, так, зокрема, і залізничної інфраструктури є обслуговування товарних та пасажирських потоків із забезпеченням їх переміщення за допомогою транспортних засобів (рухомого складу) [141].

Як відзначив 16.12.2009р. у своєму виступі Василь Шевчук (на той час міністр транспорту та зв'язку України): «чим вищий розвиток інфраструктури, тим нижчими виявляються у підсумку витрати підприємців на перевезення вантажів, тим більше комфорту і задоволення від поїздки отримують пасажирі. Дякуючи своєму вигідному географічному розташуванню перехресті торгівельних шляхів між Європою та Азією наша країна має найвищий у Європі коефіцієнт транзитності: за оцінками Британського інституту «Рендел» він становить 3,75. Для порівняння показник транзитності сусідньої Польщі, за оцінкою цього ж інституту, становить 2,92. Але Україна відстає від європейського рівня якості транспортного обслуговування».

Згідно з визначенням Директиви Ради Європейського співтовариства «інфраструктура залізниць включає залізничні колії, інженерні споруди,

контактну мережу, пристрої сигналізації і телекомунікації, захисні лісонасадження, платформи, будівлі та інші об'єкти, що забезпечують виконання основної діяльності залізничного транспорту, а саме надання послуг з перевезення».

Державна адміністрація залізничного транспорту (далі «Укрзалізниця») є державним об'єднанням (із 3-4-рівневою складністю) рознесених у просторі великих виробничих структур з різноплановою господарською діяльністю, створених у місцях їх виробничої необхідності з безупинним циклом роботи. При цьому шість залізниць є повноправними юридичними особами, які й утворюють за територіальним принципом Українську залізницю, разом із центральним управлінням, якому вони безпосередньо підпорядковані. Таким чином, «Укрзалізниця» фактично є державним холдингом.

Саме тому управління всіма об'єктами залізничного транспорту не може здійснюватись виключно з одного центру, а забезпечується поєднанням галузевого та територіального принципів. Це означає, що вся мережа залізниць за технологією роботи, технічними можливостями засобів управління поділяється на значні за протяжністю, але, разом з тим, взаємопов'язані лінії – окремі залізниці та дирекції по перевезеннях, а в складі залізниць – галузеві лінійні підприємства. Застосування такого підходу до управління має ряд причин.

Головна – це велика кількість і різноманітність виробничої діяльності підприємств, що беруть участь в організації процесу перевезень: залізниці, дирекції по залізничних перевезеннях, підприємства по експлуатації спеціального рухомого складу і контейнерів, матеріально-технічного постачання, обчислювальної техніки, сигналізації і зв'язку, локомотивні і вагонні депо, спеціалізовані ремонтні заводи, а також власна соціальна сфера – підприємства торгівлі, громадського харчування, охорони здоров'я, освіти, культури та спорту.

Поєднання галузевого та територіального принципів управління, різноманітність виробничої діяльності підприємств, що беруть участь в організації процесу перевезень визначають наявність *передумов* для

налагодження адекватного внутрішнього контролю, створених власне системою управління на Укрзалізниці – *управлінські передумови*.

Основними завданнями Державної адміністрації залізничного транспорту («Укрзалізниці») є: організація злагодженої роботи залізниць і підприємств з метою задоволення потреб суспільного виробництва і населення в перевезеннях; забезпечення ефективної експлуатації залізничного рухомого складу, його ремонту та оновлення; розроблення концепцій розвитку залізничного транспорту; вжиття заходів для створення реальних умов безпечного функціонування залізничного транспорту та надійності його роботи [126].

Сучасна структура управління залізницями України виглядає таким чином: Державну адміністрацію залізничного транспорту очолює генеральний директор, який призначається відповідно до законодавства України і за посадою є першим заступником Міністра інфраструктури України. Генеральний директор «Укрзалізниці» має заступників, які за поданням Міністра інфраструктури призначаються Кабінетом Міністрів України, також він розподіляє обов'язки між своїх заступників, планує необхідну структуру Укрзалізниці та затверджує кошторис витрат на її утримання.

Він несе персональну відповідальність за виконання покладених на «Укрзалізницю» завдань і здійснення нею своїх функцій, встановлює сфери відповідальності його заступників і керівників структурних підрозділів «Укрзалізниці». Для розробки основних напрямів розвитку залізничного транспорту, рішення найважливіших питань його господарської діяльності створена рада Укрзалізниці. Склад ради та положення про неї затверджуються Міністром інфраструктури [126].

Організаційно-економічними центрами управління державних територіально-галузевих об'єднань – ДТГО (залізниць) є управління, які розробляють цілі і загальні напрямки функціонування і розвитку залізниць, галузевих служб і підприємств, які входять до складу залізниці.

Підрозділи управління розробляють конкретні цілі і загальні напрямки функціонування і розвитку ДТГО і підприємств, які в нього входять, визначають засоби, форми і методи, що забезпечують досягнення поставлених цілей, здійснюють контроль фінансової діяльності всіх структурних підрозділів.

Основне призначення управлінської діяльності в окремій залізниці полягає у забезпеченні узгодженості, взаємозв'язку і взаємодії між різноманітними структурними підрозділами. Це досягається шляхом виконання таких видів діяльності, як маркетинг, планування, організація, облік, контроль, що сприяє підтримці стійких функціональних взаємозв'язків між усіма підприємствами.

Перевезення здійснюються спільним для всієї залізниці парком вантажних вагонів та контейнерів, які тільки формально обліковуються на балансі певної залізниці. Також утворилась централізована структура, що забезпечує чітку взаємодію між підрозділами – міністерство інфраструктури, «Укрзалізниця», окрема залізниця з підрозділами, що входять до її складу – дирекціями по перевезеннях, галузевими службами та лінійними підрозділами-підприємствами (залізничними станціями, локомотивними та вагонними депо, дистанціями колії, сигналізації та зв'язку, електропостачання, навантажувально-розвантажувальних робіт тощо).

Кожна залізниця наділена правом юридичної особи і є підприємством залізничного транспорту. Виробничо-технологічні підрозділи (депо, станції, вокзали та інші) не є юридичними особами, але виділені на окремий баланс. «Укрзалізниця» - це керівний орган для всіх шости залізниць України: Південно-Західною та Придніпровської, Донецької та Львівської, Одеської та Південної, а також інших об'єднань, підприємств, установ і організацій залізничного транспорту за переліком, визначеним Міністерством транспорту і зв'язку.

Зокрема, до прямого підпорядкування «Укрзалізниця», окрім юридичних осіб – власне залізниць, належать Український державний центр транспортного сервісу «Ліски», ДП „Укрзалізничпостач», ряд вагоно- та локомотиворемонтних заводів та конструкторських бюро, науково-дослідні інститути, галузеві

навчальні заклади, заводи із виробництва шпал та будівельних матеріалів та інші підприємства й організації з правами юридичної особи (додаток Г).

На чолі окремої залізниці стоїть начальник (Н), який несе персональну відповідальність за виконання покладених на залізницю задач з перевезень вантажів і пасажирів, роботу залізниці у цілому, стан і безпеку руху, дотримання дисципліни, підбір, розстановку та підготовку кадрів.

У начальника залізниці є заступники (НЗ), у т. ч. перший заступник, а також головний інженер залізниці. Обов'язки між ними розподіляє начальник залізниці.

До апарату управління входять виробничі (галузеві) та функціональні служби та відділи. Для координації роботи виробничо-технологічних підрозділів, які виконують окремі види робіт у єдиному перевізному процесі, на залізницях створені галузеві служби (локомотивна, вагонна та інші).

Служби управління залізниці підпорядковані начальнику залізниці та, одночасно, в оперативно-технічному режимі – відповідним головним управлінням «Укрзалізниці».

Отже, на Укрзалізниці сформувалися також **структурні** та **юридичні передумови** для впровадження ефективного внутрішнього контролю, що вказує на його цільову спрямованість – досягнення якісного інформаційного забезпечення управління та координації роботи виробничо-технологічних підрозділів.

Структура управління та перелік галузевих служб можуть дещо відрізнятись на різних залізницях, але, як правило, він виглядає наступним чином: служба перевезень (Д), локомотивна (Т), вагонна (В), служба колії (П), сигналізації та зв'язку (Ш), будівельно-монтажних та цивільних споруд (БМЕС), пасажирська служба (Л), електропостачання (Е), юридична (НЮ), фінансово-економічна (НФ) та інші служби (рис. 2.2).

Усі виробничі служби та функціональні підрозділи підпорядковуються начальнику залізниці, а в оперативно-технічному відношенні – ще й відповідному Головному управлінню «Укрзалізниці».

Підрозділи управління організовують фінансові потоки, здійснюють планування, правове, кадрове і інформаційне забезпечення, ведуть зведений бухгалтерський облік і складають фінансову звітність.

Важливою складовою єдиного транспортного комплексу півдня нашої країни є Одеська залізниця. Експлуатаційна довжина залізниці майже 4100 км (18,7%). На її частку припадає майже 22% вантажообігу і 13% пасажирообігу залізниць країни [49, с.34].

Наведені показники переконливо свідчать, що Одеська залізниця досить впевнено відчуває себе на фоні інших залізниць та займає значне місце у структурі Укрзалізниці.

Залізниця пролягає по території шести областей: Одеської, Миколаївської, Херсонської, Черкаської, Кіровоградської та Вінницької (рис. 2.3).

Головна особливість Одеської залізниці – її приморське і прикордонне положення. У регіоні залізниці розташовані великі морські порти: Одеський, Іллічівський, Миколаївський, Херсонський, Білгород-Дністровський, Ізмаїльський, Південний. Вантажна робота проводиться на 166 станціях з 307 діючих на залізниці.

Основний і найважливіший напрямок вантажної і комерційної роботи Одеської залізниці пов'язаний з діяльністю портів і припортових станцій, де здійснюються операції з зовнішньоторгівельними вантажами.

Основу залізничної мережі Одеської залізниці становлять відрізки магістралей Одеса-Київ, Миколаїв-Знамянка-Харків, Херсон-Дніпропетровськ, Одеса-Львів, Ізмаїл-Одеса-Миколаїв-Херсон. Основні залізничні вузли – Одеса, Херсон, Каховка, Миколаїв, Вознесенськ, Сімферополь.

Діють паромні переправи Іллічівськ-Варна, Іллічівськ-Поті, Іллічівськ-Батумі. Перспективними з точки зору Євросоюзу є розвиток сполучення через поромну переправу між державами Кавказу, Центральної Азії, з одного боку, і країнами Балтії, Скандинавії – з іншого.

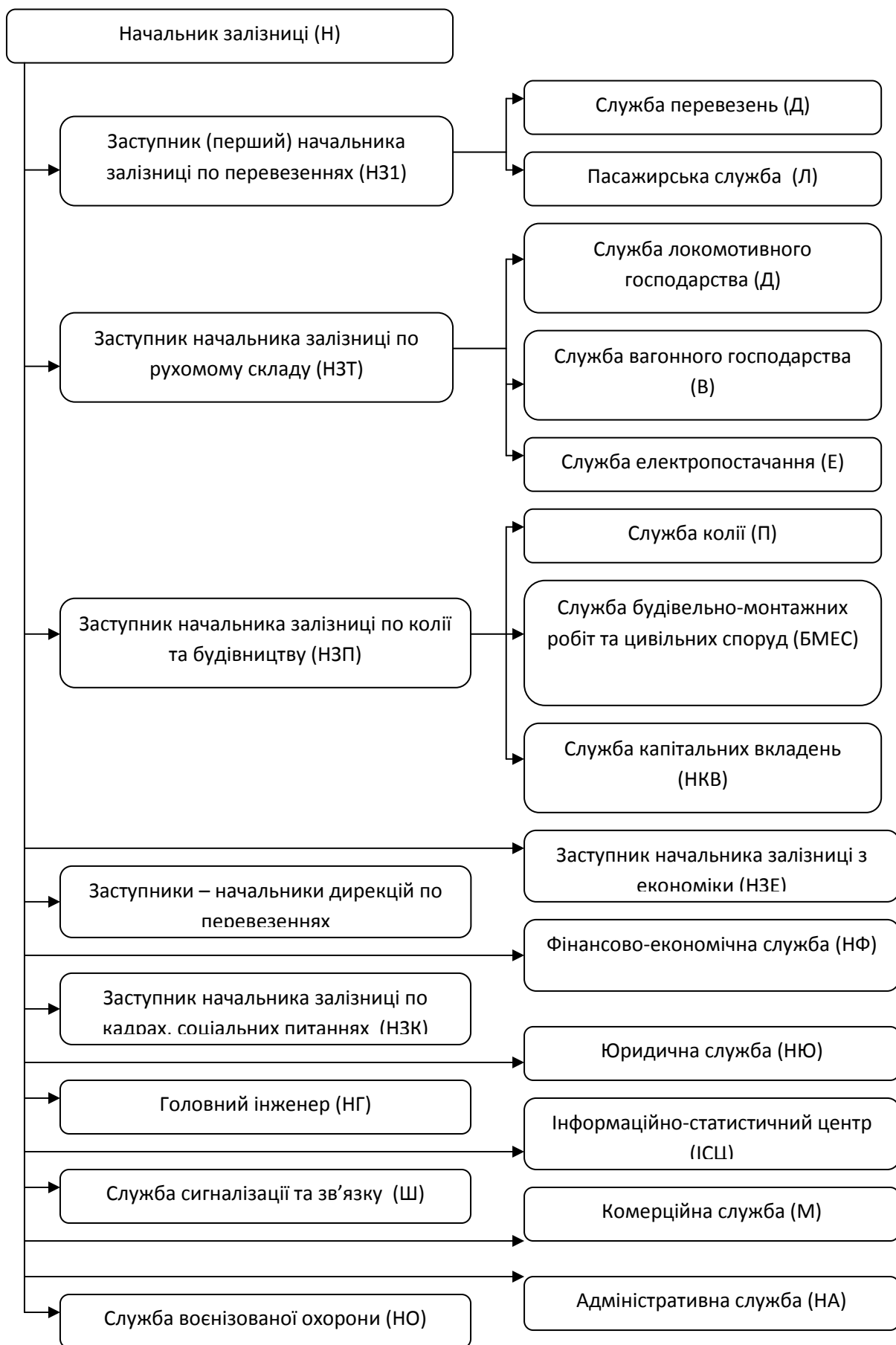


Рис. 2.2. Структура апарату залізничного управління

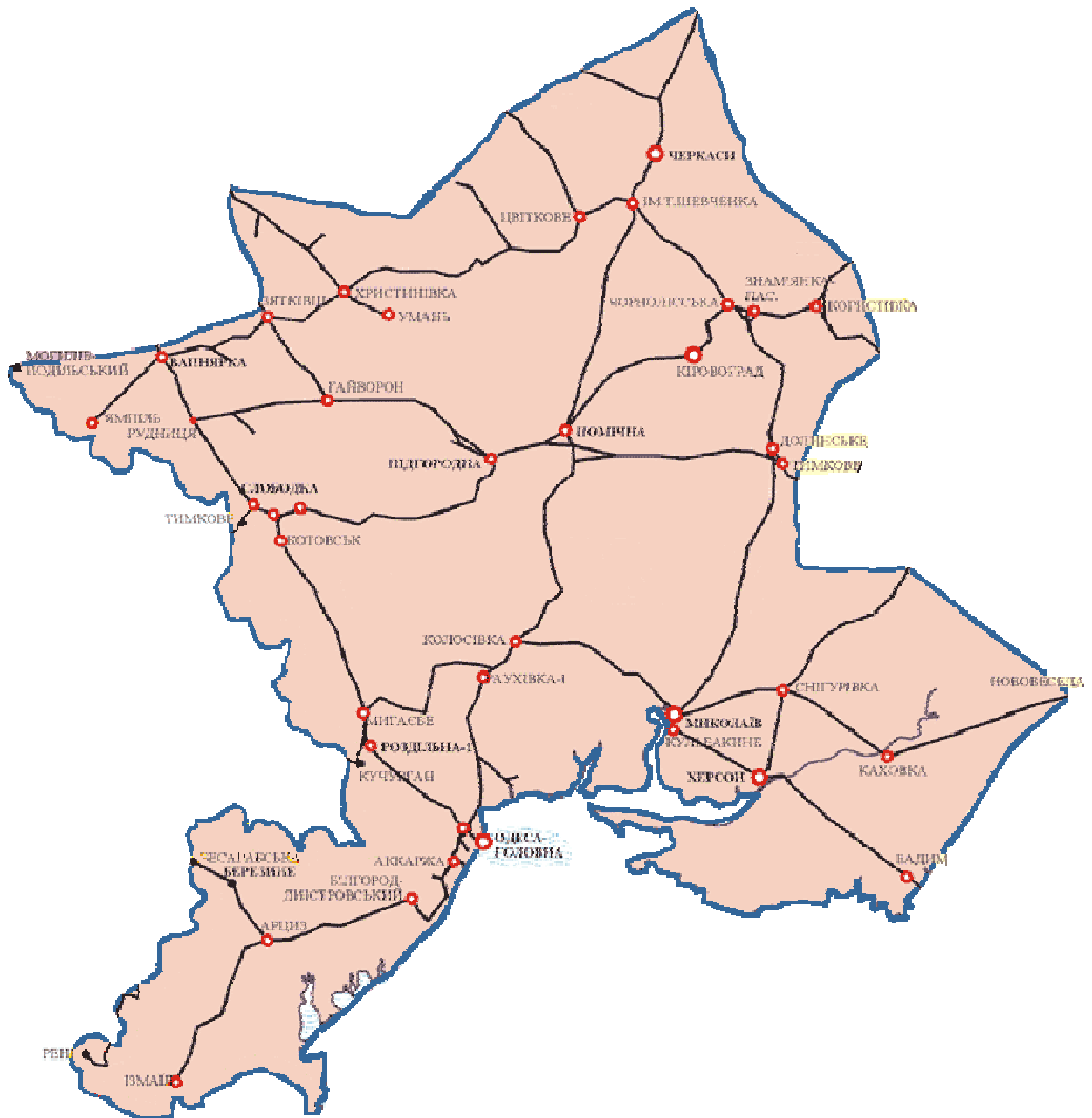


Рис. 2.3. Схема Одеської залізниці [155]

По напрямку Вапнярка-Слободка-Котовськ-Роздільна-Одеса і через порти, у тому числі через Одесу і Іллічівськ, проходять важливі міжнародні транспортні коридори: Критський №9, що з'єднує північ і південь; Гданськ-Одеса; TRASECA, що зв'язує Європу, Кавказ і Азію.

Одеська залізниця складається зі 130 структурних підрозділів, 4 дирекцій залізничних перевезень та 10 галузевих служб. За існуючої структури

організаційно-технічної та технологічної діяльності ключових служб Одеської залізниці основними функціями локомотивної служби є: забезпечення всього обсягу перевезень по Одеській залізниці технічно справним парком локомотивів, моторвагонним тягловим складом і локомотивними бригадами; своєчасна видача технічно справних локомотивів, моторвагонного тягового складу і локомотивних бригад на узгоджені розміри руху з урахуванням відповідного рівня безпеки руху, техніки безпеки і охорони праці.

Вагонне господарство здійснює ремонт вантажних вагонів в умовах депо, надає послуги з ремонту колісних пар, послуги з вантажних робіт, послуги з рекламної діяльності, переробки металобрухту тощо.

До функціональних обов'язків служби електропостачання входять: укладання договорів з енергопостачальними компаніями з купівлі необхідного обсягу електроенергії для потреб залізниці та її субабонентів, а також на відшкодування залізницям витрат за транзит електроенергії їхніми власними локальними мережами, на постачання електроенергії від мереж залізниць стороннім субабонентам; заявка обсягів споживання та потужності в енергопостачальній компанії, у тому числі на тягу поїздів; енергонагляд за ефективністю використання електроенергії структурними підрозділами залізниці, виконання ними встановлених режимів електроспоживання; контроль за виконанням встановлених норм витрат електроенергії усіма структурними підрозділами залізниць, у тому числі на тягу поїздів у цілому в межах залізниці; проведення централізованих розрахунків з енергопостачальниками за всю спожиту залізницею електроенергію, у тому числі субабонентами.

Основними функціями служби будівельно-монтажних робіт і цивільних споруд є: своєчасне та якісне виконання завдань з будівництва (реконструкція, розширення, технічне переоснащення, нове будівництво) та вводу в дію потужностей і об'єктів, здійснення капітального ремонту об'єктів виробничого і невиробничого призначення, укладення договорів на будівельно-монтажні роботи та інших угод; випуск будівельних матеріалів, залізобетонних конструкцій і деталей, столярних виробів, виробів стропильних систем, металовиробів для

потреб цивільного і промислового будівництва; збір чавуна, сталі, кольорових металів, сплавів та іншої металургійної продукції та відходів, реалізація металобрухту, здійснення монтажу та демонтажу вантажопідйомних кранів, розробка та експлуатація кар'єрів, виконання пусконаладжувальних робіт; організація проектування об'єктів виробничого і комунального призначення та архітектурно-художнього оформлення; розробка рекомендацій і видача технічних умов на проектування та підключення об'єктів до діючих систем тепlopостачання та каналізації, перевірка водолічильників; забезпечення підрозділів залізниці послугами з водopостачання та водовідведення у відповідності зі встановленим лімітом; буріння нових та експлуатація існуючих артезианських скважин; організація проведення приватизації житла.

Служба воєнізованої охорони здійснює охорону вантажів під час перевезення та в парках станцій за переліком, встановленим начальником залізниці; охорону особливо важливих та інших об'єктів залізничного транспорту за переліком, встановленим начальником залізниці; організацію оперативно-профілактичної роботи у боротьбі з крадіжками, незаконним проїздом сторонніх осіб у вантажних потягах та ходінням по залізничних шляхах у не встановлених місцях; проведення пожежно-профілактичних заходів і контролю за виконанням встановлених вимог по пожежній безпеці; роботу по ліквідації пожеж на підприємствах, в установах залізничного транспорту, а також на залізничному рухомому складі.

Дорожній видавничий центр "Південний експрес" здійснює видання газети "Чорноморський гудок" та газети "Пасажир", здійснює рекламу, представницькі послуги та інші послуги.

Діяльність Дорожного фізкультурно-спортивного клубу "Локомотив" направлена на постійне підвищення рівня здоров'я, фізичного розвитку залізничників і членів їх сімей, студентів та учнів, сприяння економічному і соціальному розвитку залізниці, забезпечення підвищення ступеню використання фізичної культури на виробництві та рівня розвитку системи фізичного виховання залізничників, досягнення високих результатів спортсменів клубу в окремих

видах спорту, належне утримання спортивних споруд та майна, організація та проведення дорожніх фізкультурно-оздоровчих та спортивно-масових заходів, дорожніх спартакіад, турнірів, змагань по видам спорту та міжнародних змагань, на засадах ефективного використання засобів культури та спорту, створює необхідні умови для занять виробничою фізичною культурою на підприємствах залізниці з метою реабілітації та оновлення здоров'я працівників у режимі праці.

Основними задачами діяльності служби колії є: організація утримання в постійно справному стані всіх елементів залізничної колії (земельне полотно, верхня будова колії, штучні споруди та колійні пристрої) смуги водовідводу, які знаходяться на балансі структурних підрозділів господарства, організація та виконання робіт по капітальному ремонту залізничної колії, інших видів колійно-ремонтних робіт (середнього, підйомного, комплексно-оздоровчого ремонтів колії, суцільної заміни рейок, заміни стрілочних переводів та інше) зварювання рейок; виробництво інерційних та будівельних матеріалів для ремонту колії і будівництва; ремонт та технічне обслуговування колійних машин та механізмів; виготовлення засобів малої механізації, колійного інструменту та пристроїв для ремонту й утримання колії; виготовлення нових зразків колійних механізмів, прогресивних конструкцій верхньої будови колії, засобів малої механізації; експлуатація, охорона, своєчасне проведення робіт по утриманню та оздоровленню захисних лісонасаджень залізниці, утворення нових лісонасаджень з метою надійного захисту колії від снігових наметів та розмивання водою.

Служба матеріально-технічного забезпечення здійснює діяльність щодо забезпечення підприємств та організацій матеріалами, устаткуванням, запасними частинами, спецодягом, спецвзуттям, форменим одягом, матеріалами верхнього будівництва колії, горюче-мастильними матеріалами та іншими виробами згідно із встановленою номенклатурою; визначення загальної та специфічної потреби залізниці в матеріалах, устаткуванні, запасних частин та інших виробках, укладання угод на постачання матеріалів, запасних частин, устаткування, приладів, інструментів, та інших виробів, своєчасне забезпечення

та повна їх реалізація; організація кількісного та якісного приймання, зберігання, відпуску та обліку матеріалів, устаткування та запасних частин на складах, забезпечення збереження матеріальних цінностей; організація торгово-комерційної та посередницької діяльності, спрямованої на підвищення доходності служби і залізниці взагалі.

Одеська дирекція залізничних перевезень здійснює виробничо-господарську діяльність по контролю за поїзним станом на залізниці і міжзалізничних стикових станціях, своєчасним виведенням готових поїздів з основних залізничних вузлів, направленням рухомого складу відповідно до планових завдань по перевезеннях, виконанням графіка руху пасажирських, приміських і вантажних поїздів; контролю і керівництву за розробкою узгодженого графіка руху поїздів і плану їх формування для залізниці, відповідальності за строки доставки вантажів та розгляду претензії до залізниці за несвоєчасну доставку вантажів на дільницях, що розташовані в межах зазначеної служби; здійсненню у відповідності з обсягами, затвердженими залізницею, планування перевезень, визначення обсягів перевезень вантажів та пасажирів для структурних підрозділів служби, доведення їм норми забезпечення рухомим складом; використанню вантажопідйомності і місткості вагонів, контролю за своєчасним розвантаженням вантажоодержувачами вагонів на підприємствах, в організаціях, розташованих у межах служби, здійсненню заходів по прискоренню розвантаження вагонів; організації навантаження вантажів паливно-енергетичного, рудно-металургійного, будівельного, хіміко-лісного, машинобудівельного, військово-промислового, нафтопереробного, легкої промисловості, сільського та агропромислового комплексів на залізниці.

Херсонська, Шевченківська та Знам'янська дирекції залізничних перевезень здійснюють забезпечення організації вантажних та пасажирських робіт, якісне обслуговування пасажирів та вантажовласників згідно зі своїм територіальним розташуванням.

Служба сигналізації та зв'язку здійснює технічну та виробничо-фінансову діяльність дистанцій сигналізації та зв'язку залізниці, які входять до її складу на правах структурних підрозділів та дорожньої лабораторії автоматики, телемеханіки та зв'язку.

Технічна школа створена Одеською залізницею відповідно до потреб її підприємств у робітничих кадрах, має необхідну матеріально-технічну, науково-методичну базу та педагогічні кадри. Технічна школа є учбовим закладом на правах структурного підрозділу залізниці з професійного навчання робітничих кадрів та виробництва.

Дорожня автобаза займається наданням транспортних послуг з перевезення вантажів та забезпечує власні потреби структурних підрозділів залізниці тощо.

Інформаційно-статистичний центр здійснює виробничо-господарську діяльність щодо забезпечення експлуатаційної роботи залізничного транспорту шляхом здійснення заходів по підвищенню ефективності автоматизованої системи управління (АСУ) на залізниці, обробки статистичної, економічної та фінансово-бухгалтерської інформації, нарахування і проведення платежів за перевезення і послуги залізниці.

Більш детально, з діленням за територіальною ознакою на області, місце розташування та підпорядкування перелік структурних підрозділів наведений у додатку Д.

2.2. Вплив організаційно-структурних особливостей на складання та контроль фінансової звітності підприємств залізничного транспорту

Складна організаційна структура управління залізничними підприємствами визначає необхідність створення системи управлінського та бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить користувачів облікової інформації необхідними даними.

На кожній залізниці створена фінансово-економічна служба, яка є окремим структурним підрозділом управління залізниці (рис. 2.4).

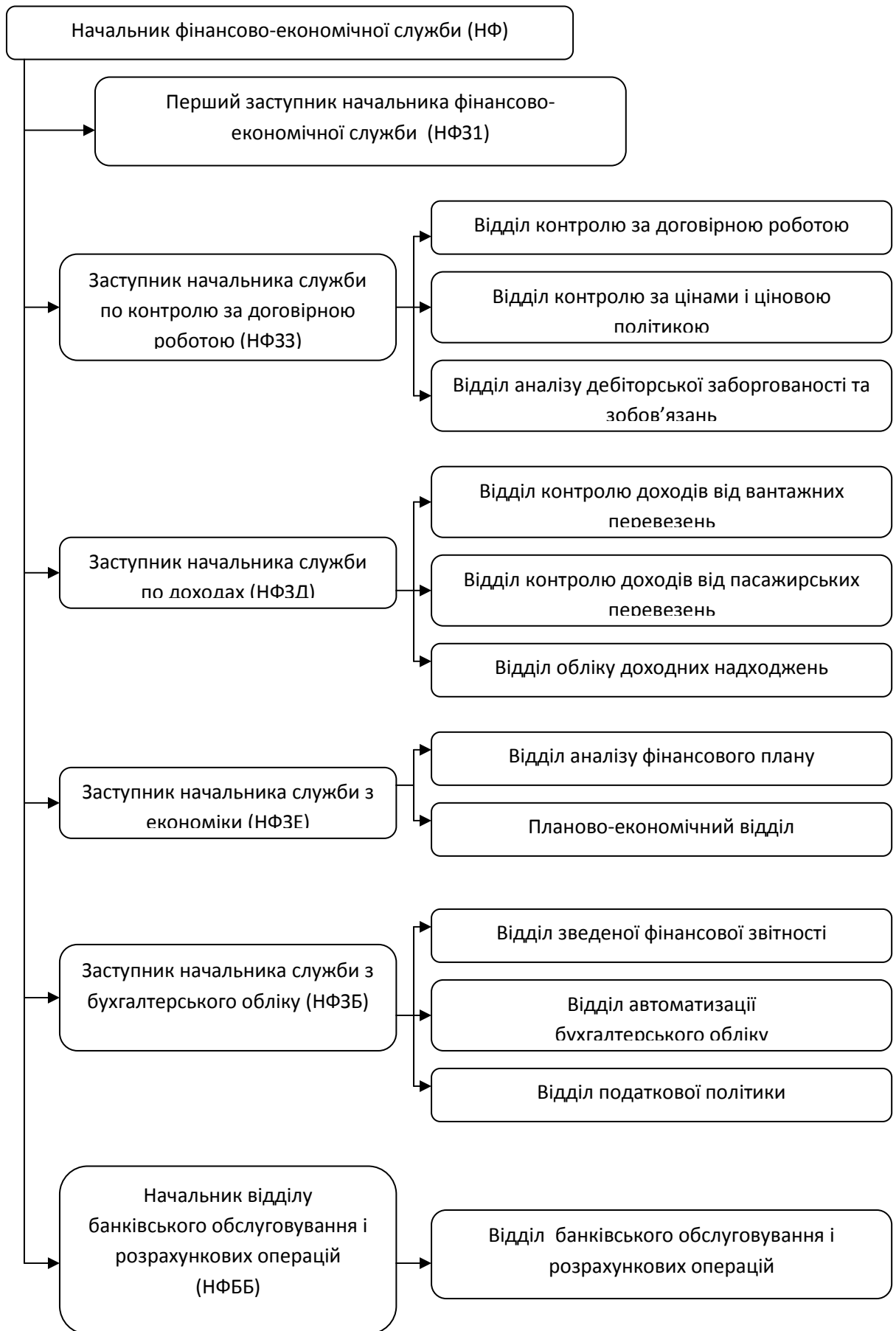


Рис. 2.4. Структура фінансово-економічної служби залізниці

Фінансово-економічна служба залізниці виконує на підприємствах, що входять до складу залізниці, такі функції: забезпечує дотримання встановлених принципів формування фінансової звітності та методологічних засад бухгалтерського обліку; здійснює керівництво фінансовою діяльністю та плануванням; наглядає за дотриманням фінансово-розрахункової дисципліни; здійснює контроль за збереженням державної власності, правильним використанням обігових коштів, кредитів; займається пошуком шляхів зниження собівартості перевезень, договірною роботою, контролем за цінами, повнотою отримання виручки і доходів від перевезень; забезпечує використання виручки в межах встановленого ліміту; складає і подає в установлені строки фінансову звітність користувачам, які мають право вимагати її подання згідно із законодавством.

Основними завданнями фінансово-економічної служби залізниці є: контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій в підвідомчих підприємствах; розробка поточних та перспективних фінансових планів і контроль за їх виконанням; здійснення контролю за використанням коштів у межах встановлених лімітів та фінансування підприємств, що входять до складу залізниці; здійснення разом з відповідними службами залізниці економічного аналізу фінансово-господарської діяльності.

За результатами аналізу фінансово-економічна служба залізниці розробляє пропозиції щодо підвищення ефективності роботи структурних підрозділів; забезпечення перевірки стану бухгалтерського обліку в підрозділах, підпорядкованих залізниці.

Керівник фінансово-економічної служби залізниці також може виконувати функції головного бухгалтера залізниці, а його вказівки з питань методології бухгалтерського обліку та звітності, планування, фінансування, контролю за отриманням доходів є обов'язковими для всіх служб, відділів та інших підрозділів залізниці.

Бухгалтерський облік є великою та складною інформаційно-документальною підсистемою системи управління «Укрзалізниці». Основним завданням бухгалтерського обліку є збирання, обробка та надання інформації, а також ведення облікової документації.

Таким чином, коло користувачів фінансової звітності є досить широким:

- вищестоящі організації та керівництво – відповідні галузеві служби, управління залізниці, «Укрзалізниця», міністерство інфраструктури тощо – потребують інформацію, яка стосується питань управління підприємством, для визначення стратегії та тактики ведення бізнесу, його сильних та слабких сторін, ефективного контролю за діяльністю підприємства;

- державні установи (податкові організації, органи державної статистики, фондів соціального страхування тощо) – їм інформація потрібна для того, щоб регулювати діяльність залізничних підприємств, визначати податкову політику та використовувати її як основу статистичних даних про національний дохід та інших даних; вони контролюють весь обсяг законодавчо встановленої податкової звітності; накопичують дані про фінансово-господарську діяльність, які відображаються у встановлених законодавчо формах статистичної та фінансової звітності;

- банки та інші контрагенти – зацікавлені в інформації щодо платоспроможності підприємств залізниці.

- позикодавці – користувачі, які потребують інформацію щодо визначення відносно сплати залізницею їх позики та відсотки із сум позик своєчасно та у повному обсязі;

- постачальники та кредитори – користувачі, які потребують визначення вчасної сплати заборгованих залізницею сум по господарським договорам та іншим угодам;

- клієнти (покупці) – їх цікавлять дані щодо безперервності діяльності залізниці, що не дивно, при наявності договорних відносин як довгострокового характеру, так і короткострокового;

- працівники залізниці – зацікавлені в інформації щодо стабільності та

прибутковості структурних підрозділів, або галузевих служб, у яких вони працюють. Вони також цікавляться здатністю керівництва свого підприємства щодо забезпечення оплати праці та створення соціальних умов;

- громадськість – визначає, як залізниця впливає на членів суспільства у регіоні. Так, підприємства Укрзалізниці суттєво впливають на місцеву економіку різними шляхами, у тому числі – шляхом забезпечення зайнятості і здійснення благодійних акцій.

Фінансова звітність є джерелом інформації щодо перспектив розвитку останніх тенденцій і досягнень у господарській діяльності як структурних підрозділів, галузевих служб та самої залізниці.

Організація обліку на кожному конкретному підприємстві залізничного транспорту полягає у встановленні такої сукупності правил, виконання яких забезпечило б оперативне подання фінансової та податкової звітності відповідно до вимог користувачів інформації.

Обсяг і склад такої звітності доводиться листами Головного фінансово-економічного управління Укрзалізниці [15, с.396].

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві залізничного транспорту складається з трьох пов'язаних етапів та охоплює весь бухгалтерський облік як технологічний процес, в якому поєднується праця облікових працівників, засоби праці – технічне забезпечення бухгалтерського обліку, а також специфічні предмети праці – бухгалтерські документи – для одержання підсумкової інформації (рис. 2.5).

На першому, методичному етапі організації бухгалтерського обліку підприємств Укрзалізниці здійснюється вибір системи певних засобів та прийомів, на яких базуються документування, інвентаризація, використання синтетичних і аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс і звітність.

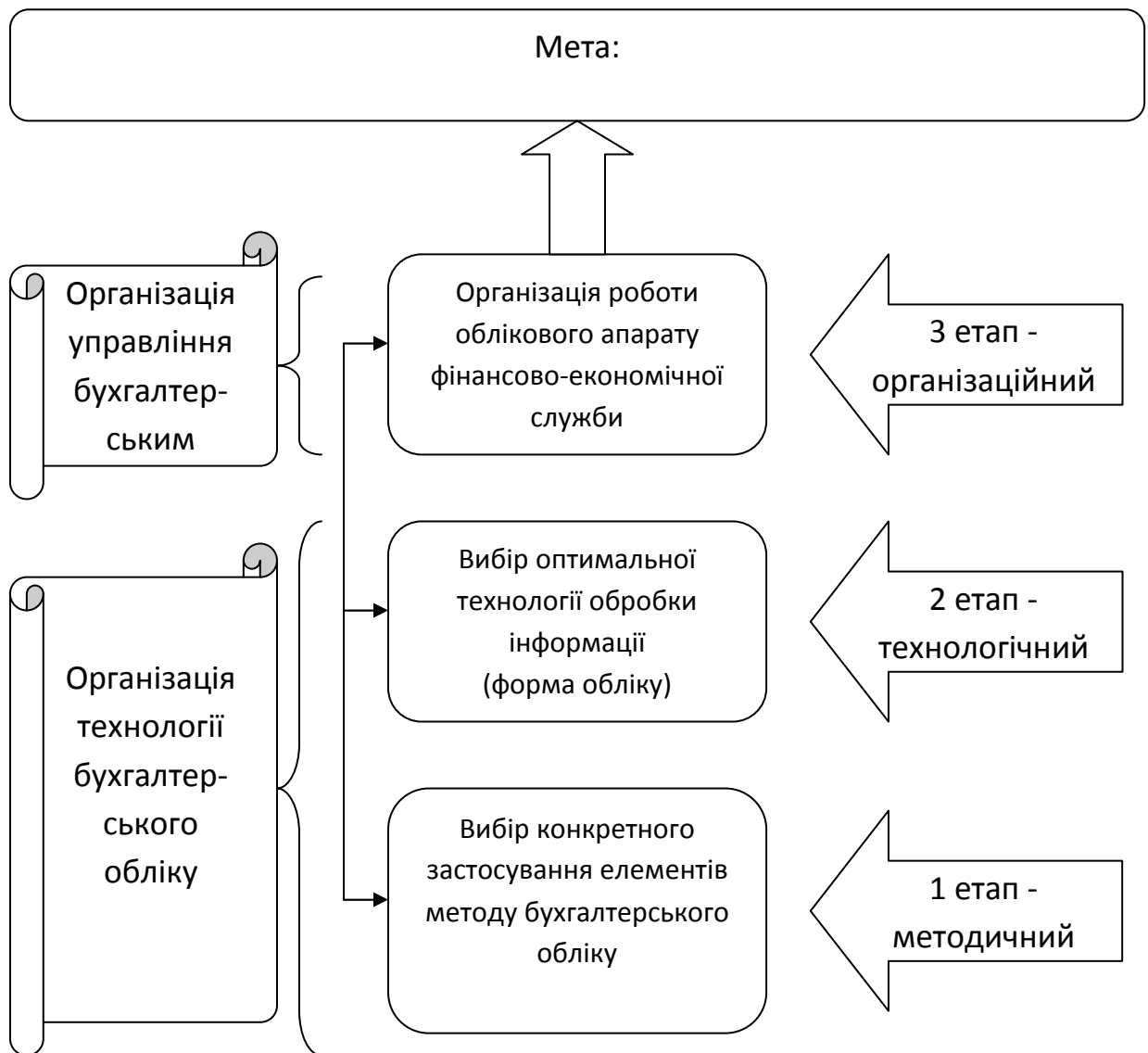


Рис. 2.5. Етапи організації бухгалтерського обліку на залізничних підприємствах

На цьому етапі, що відповідає першому рівню системи бухгалтерського обліку, здійснюється вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку, а саме: проводиться комплекс заходів, що забезпечують організацію первинного документування: проводиться вибір об'єктів первинного документування та носіїв первинної інформації, складання переліку первинних документів, встановлення порядку та процедур здійснення записів у первинних документах; встановлюються терміни та порядок проведення інвентаризації;

здійснюється вибір номенклатури рахунків (робочого плану рахунків) бухгалтерського обліку і розробка структури субрахунків та аналітичних рахунків; вибирається та затверджується перелік типових бухгалтерських проводок; визначається перелік та розроблюються форми внутрішньої звітності і порядок їх заповнення.

Технологічний етап організації бухгалтерського обліку – він є другим – це вибір оптимальної форми обліку, яка буде відповідати не тільки потребам галузі, а ще й потребам даного підприємства. Він полягає у виборі способу обробки облікових даних (автоматизованого або ручного). На цьому етапі, зазвичай, розробляють перелік і форми облікових реєстрів, встановлюють ход здійснення записів в реєстрах тощо.

Якщо під час першого та другого етапів здійснюється організація ведення облікових записів, то третій етап полягає в організації роботи облікового апарату, або іншими словами – це організація управління фінансово-економічною службою.

Всі діючі нормативні і методичні регламенти та положення, які використовуються в бухгалтерії з метою правильного використання у практичній діяльності, можна класифікувати певним чином (таблиця 2.2).

Кожне підприємство залізничного транспорту здійснює організацію і ведення бухгалтерського обліку відповідно до галузевих нормативів [69-74;119].

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємствах залізничного транспорту та забезпечення фіксування фактів здійснення усіх господарських операцій у первинних документах, реєстрах і звітності протягом встановленого терміну несе уповноважений вищестоящим підприємством орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством.

При використанні загальних і галузевих положень та інструкцій на кожному підприємстві чи у службі індивідуально розробляють нормативні документи, що регламентують діяльність окремих облікових працівників. Це, в основному, Наказ про облікову політику, Положення про бухгалтерію (економічну службу, відділ) та посадові інструкції.

Таблиця 2.2

Класифікація організаційних документів залізничних підприємств

Ознака	Види документів	Примітка
Обов'язковість застосування	Обов'язкові	Закони України, Положення (стандарты) бухгалтерського обліку
	Нормативні документи «Укрзалізниці»	Накази, вказівки, окремі доручення
	Внутрішні документи підприємства	Накази, вказівки, окремі доручення
Конкретизація	Типові	Накази та вказівки
	Індивідуальні	Характеристики та пояснення
За сферою застосування в залежності від їх поширення на об'єкти організації обліку	Такі, що регламентують види робіт обліковий процес	Графіки, стандарти
	Такі, що регламентують роботу апарату управління	Положення про відділи, посадові інструкції
	Такі, що регламентують обліковий процес та роботу апарату управління одночасно	Методичні вказівки по веденню обліку в умовах автоматизації обліку
З позицій поширення на елементи організаційної структури	Такі, що поширюються на всі об'єкти організаційної структури	Статут, або Положення про підприємство
	Такі, що поширюються на окремі функціональні підрозділи та служби	Накази, вказівки обов'язкові для виконання окремими підрозділами
	Такі, що регламентують діяльність посадових осіб	Посадові інструкції
	Такі, що регламентують діяльність певної частини, етапу робіт, процесів	Кошториси на виконання окремих видів робіт (поетапні)

Стосовно бухгалтерського обліку і звітності на підприємствах залізничного транспорту розроблені і доведені до всіх підприємств «Укрзалізниці» для запровадження методичні рекомендації щодо застосування на залізничному транспорті окремих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі Методичні рекомендації); облікова політика «Укрзалізниці»; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій на залізничному транспорті (далі План рахунків); номенклатура витрат по основній діяльності підприємств залізничного транспорту України; звіт про доходи і витрати підприємств основної діяльності залізничного транспорту України – форма 10-зал. та Інструкція про порядок її заповнення. На протязі останніх років вказані документи неодноразово змінювались і доповнювались.

Структура нормативного регулювання бухгалтерського обліку на підприємствах залізничного транспорту України наведена на рис. 2.6.

Впровадження у практику цих нормативних документів надало можливість залізничній галузі перейти на систему обліку, яка забезпечує досить об'єктивне відображення фінансового стану і результатів діяльності підприємства. Ця система будується на єдиних принципах і методах ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які регламентуються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

На особливу увагу дослідника заслуговують питання формування облікової політики на підприємствах залізничного транспорту. У тих випадках, коли законодавство надає підприємству можливість самостійно вибирати методи ведення бухгалтерського обліку, виникає питання про розробку методології обліку.

Формування облікової політики полягає в тому, що з усієї сукупності способів реалізації названих прийомів обирають ті, які є прийнятними на даний момент і в даних конкретних умовах. Обрані способи ведення бухгалтерського обліку повинні забезпечувати обліковий процес, у результаті якого формується повна і достовірна картина майнового та фінансового стану підприємства.



Рис. 2.6. Структура нормативного регулювання бухгалтерського обліку на підприємствах залізничного транспорту України

Облікова політика повинна відповідати вимогам повноти, обачності, превалювання змісту над формою, послідовності, безперервності, періодичності та іншим вимогам, передбаченим Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Метою облікової політики «Укрзалізниці» є розкриття найважливіших положень, які використовуються при веденні бухгалтерського обліку та складанні і поданні фінансових звітів підприємства: Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про власний капітал, Звіту про рух грошових коштів та Приміток до фінансової звітності, інформація яких необхідна користувачам фінансової звітності для прийняття управлінських рішень.

Положення облікової політики «Укрзалізниці» є обов'язковими для застосування на підприємствах основної діяльності залізничного транспорту [114]. Підприємства, що не входять до складу основної діяльності, можуть застосовувати цю облікову політику, або, виходячи з особливостей діяльності підприємства та згідно з відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, розробити свою власну, при цьому її необхідно обґрунтувати та затвердити наказом керівника підприємства.

Зазначене вище не означає, що підприємства основної діяльності залізничного транспорту в жодній ситуації при формуванні облікової політики не мають права відступати від згаданих припущень. На практиці можливі випадки, коли підприємство повинно виходити із інших припущень, аніж ті, що викладені в П(С)БО. Наприклад, допущення про безперервність діяльності не можна застосовувати при визначенні облікової політики на період ліквідації підприємства. Однак такі ситуації є винятками із загального правила.

Найбільш прийнятним є варіант, за якого головне підприємство розробляє основи облікової політики та координує процес її формування, централізовано вирішує питання форм бухгалтерського обліку, технології обробки бухгалтерської та фінансової інформації. Однак остаточне рішення приймає кожен учасник самостійно з урахуванням конкретної господарської ситуації, в якій він діє. Більш того, господарське об'єднання має використовувати можливості, які надає облікова політика, з точки зору досягнення найбільш вірогідного результату діяльності. Координація облікової політики може використовуватись для оптимізації податкових зобов'язань.

Головним змістом внутрішньої звітності учасників об'єднання мають стати дані про конкретні господарські операції, що виконуються кожним учасником протягом періоду часу (місяця) в межах виконання господарської програми. Такими звітами є форми оперативної і квартальної фінансової звітності, звітності з підсобно-допоміжної діяльності, звіти про рух грошових коштів на підприємствах тощо.

Даючи оцінку нинішній практиці організації обліку, слід підкреслити, що вона суттєво не відрізняється від організації обліку часів планової економіки. Це дає нам підстави вважати, що в умовах глобалізації та реформування обліку і складання фінансової звітності практика обліку залізниць потребує суттєвих змін. Зазначимо, що така ситуація на підприємствах «Укрзалізниці» певним чином відрізняється від англо-американської практики бухгалтерського обліку, яка часто застосовується на підприємствах України, коли бухгалтерський облік поділяють на фінансовий та управлінський.

Спробуємо впорядкувати класифікацію видів обліку на підприємствах Укрзалізниці. Для цього згрупуємо види господарського обліку відповідно до їх об'єктів (рис.2.7).

На підприємствах «Укрзалізниці» бухгалтерський облік поділено на 3 види: фінансовий облік, податковий та оперативний.

Оперативний або оперативно-технічний облік використовують для отримання відомостей про виконання плану перевезень, використання робочого часу, фонду заробітної плати, реалізації послуг, виконання договірних зобов'язань, наявності запасів, формування собівартості тощо. Його ведуть рахівники, табельники, бухгалтери. Він досить детально розглядає господарську діяльність на рівні окремих операцій.

Фінансовий облік надає інформацію про фінансовий стан підприємств залізничного транспорту керівництву, державі та іншим зацікавленим внутрішнім та зовнішнім користувачам.

Також державою встановлюються податкові правила, що використовуються для надання інформації державним податковим органам та керівництву підприємства про нарахування та сплату податків. Ці правила регламентуються Податковим кодексом і набули в Україні форми податкового обліку.

Статистичний облік призначений для збирання інтегрованої інформації для управління економікою на державному рівні. Його об'єктом є економічна система держави в цілому.

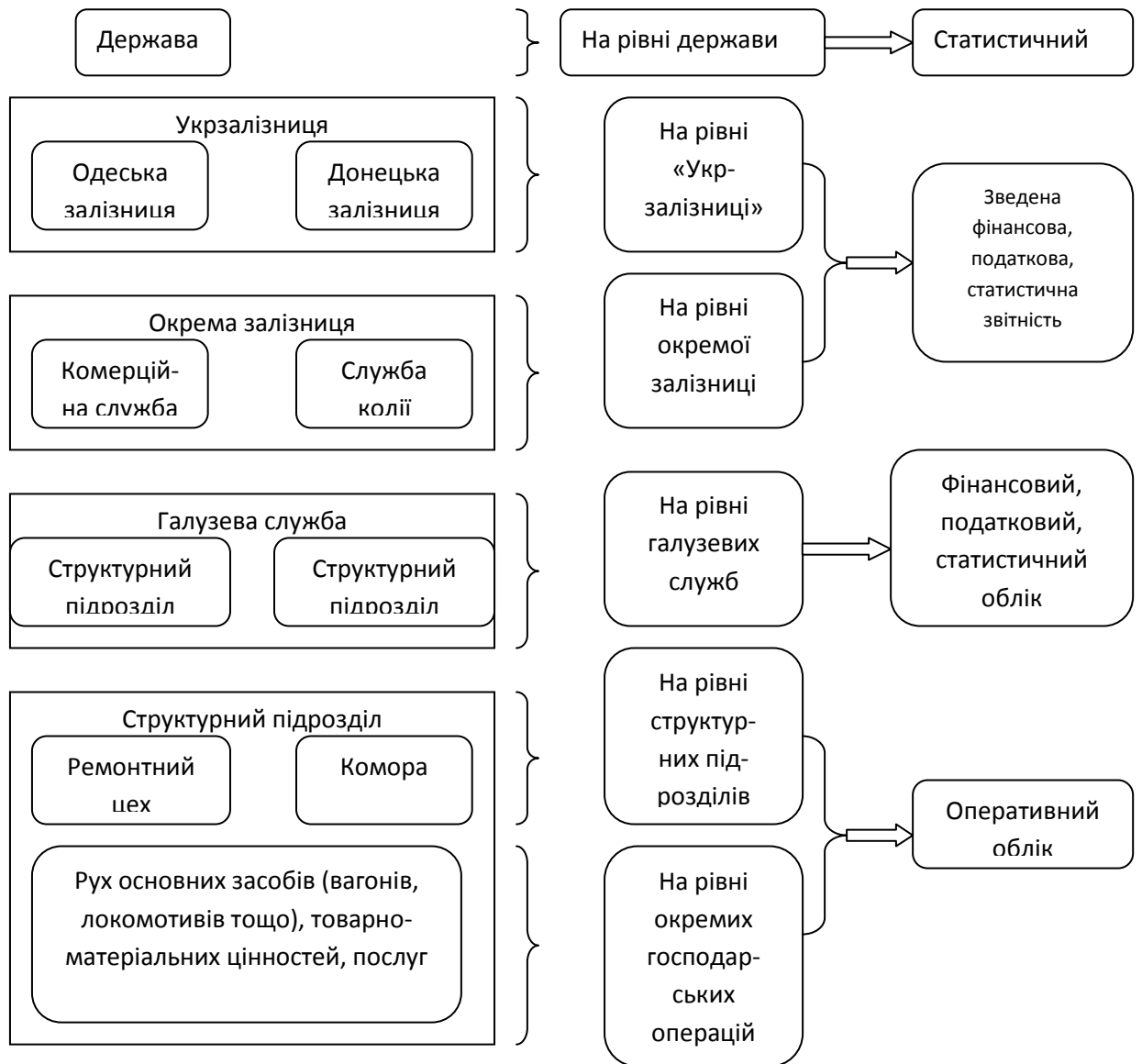


Рис. 2.7. Класифікація видів обліку на підприємствах залізничного транспорту України

Поділ бухгалтерського обліку на такі підсистеми є досить умовним, оскільки фінансовий, оперативний та податковий облік у переважній більшості випадків здійснюються на підприємствах залізничного транспорту одним структурним підрозділом – бухгалтерією (фінансово-економічним відділом) та базуються на одних і тих самих первинних документах. Розглянемо відмінні особливості оперативного і фінансового обліку (табл. 2.3). Тут також наводиться коротка

характеристика податкового обліку, що ведеться на підприємствах залізничного транспорту України.

Таблиця 2.3.

Відмінні особливості фінансового обліку, обліку для цілей оподаткування та оперативного обліку

№ з/п	Ознака порівняння	Фінансовий облік	Облік для цілей оподаткування	Оперативний облік
1	2	3	4	5
1	Обов'язковість використання	Регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», стандартами	Регламентується Податковим кодексом	Залежить від рішення керівництва підприємства та вимог вищестоящих органів
2	Користувачі інформації	Широке коло внутрішніх та зовнішніх користувачів	Податкова адміністрація	Обмежене коло працівників вищого керівництва, спеціалісти галузевих служб
3	Об'єкт обліку та звітності	Підприємство (служба) в цілому	База оподаткування	Види витрат, окремі види перевезень та інших послуг, рух грошових коштів
4	Мета обліку	Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів	Надання інформації про нарахування та сплату податків державним органам	Надання інформації для планування, управління та контролю
5	Принципи обліку	Національні положення (стандарти) обліку	Суворе регламентація облікових процедур	Корисність інформації для прийняття рішень
6	Часовий аспект інформації	Фіксація господарських фактів в обліку після їх здійснення	Формування даних залежить від звітного періоду	Поряд з фактичними даними – прогнозування майбутньої ситуації
7	Вимірники обліку	Грошові	Грошові	Грошові, натуральні, трудові, якісні
8	Частота подання звітності	Поквартально, за рік	Щомісяця, поквартально, за рік	Залежить від потреб керівництва (щоденно, щотижня, щомісяця)

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5
9	Терміни подання звітності	У встановлені законодавством терміни	У встановлені законодавством терміни	У встановлені «Укрзалізницею» та внутрішніми нормативами терміни
10	Ступінь відповідальності за помилки в обліку	Адміністративна відповідальність	Адміністративна відповідальність	Дисциплінарна відповідальність (догана, зауваження)
11	Групування витрат	За елементами витрат	За можливістю віднесення до складу валових витрат	За статтями калькуляції, за способами включення до собівартості, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат
12	Ступінь відкритості інформації	Інформація є відкритою, публічною	Надається тільки податковим органам, але не є комерційною таємницею	Інформація має конфіденціальний характер

На залізницях застосовується децентралізована та централізована форми організації бухгалтерського обліку. При децентралізації, на кожному лінійному підприємстві, яке має свій баланс, створюється бухгалтерія, яка виконує облік операцій тільки цього підприємства. Вона називається простою і веде весь бухгалтерський облік, здійснює поточний контроль, складає фінансову звітність та надає її у вищестоящу організацію – галузеву службу, тобто в управління залізниці. Там, на підставі звітів всіх підприємств, які входять до складу служби складається зведений звіт, який у свою чергу надається до фінансової служби залізниці. Структура децентралізованої форми організації бухгалтерського обліку на залізниці наведена на рисунку 2.8.

При централізації обліку обробка первинної інформації ведеться в централізованій бухгалтерії, яка обслуговує юридично самостійні підприємства, виконуючи для них усі види облікових робіт, включаючи складання фінансової звітності. За функціональною ознакою централізована бухгалтерія підрозділяється на сектори: обліку праці та заробітної плати, обліку

матеріальних цінностей, звітно-балансовий та автоматизації бухгалтерського обліку.

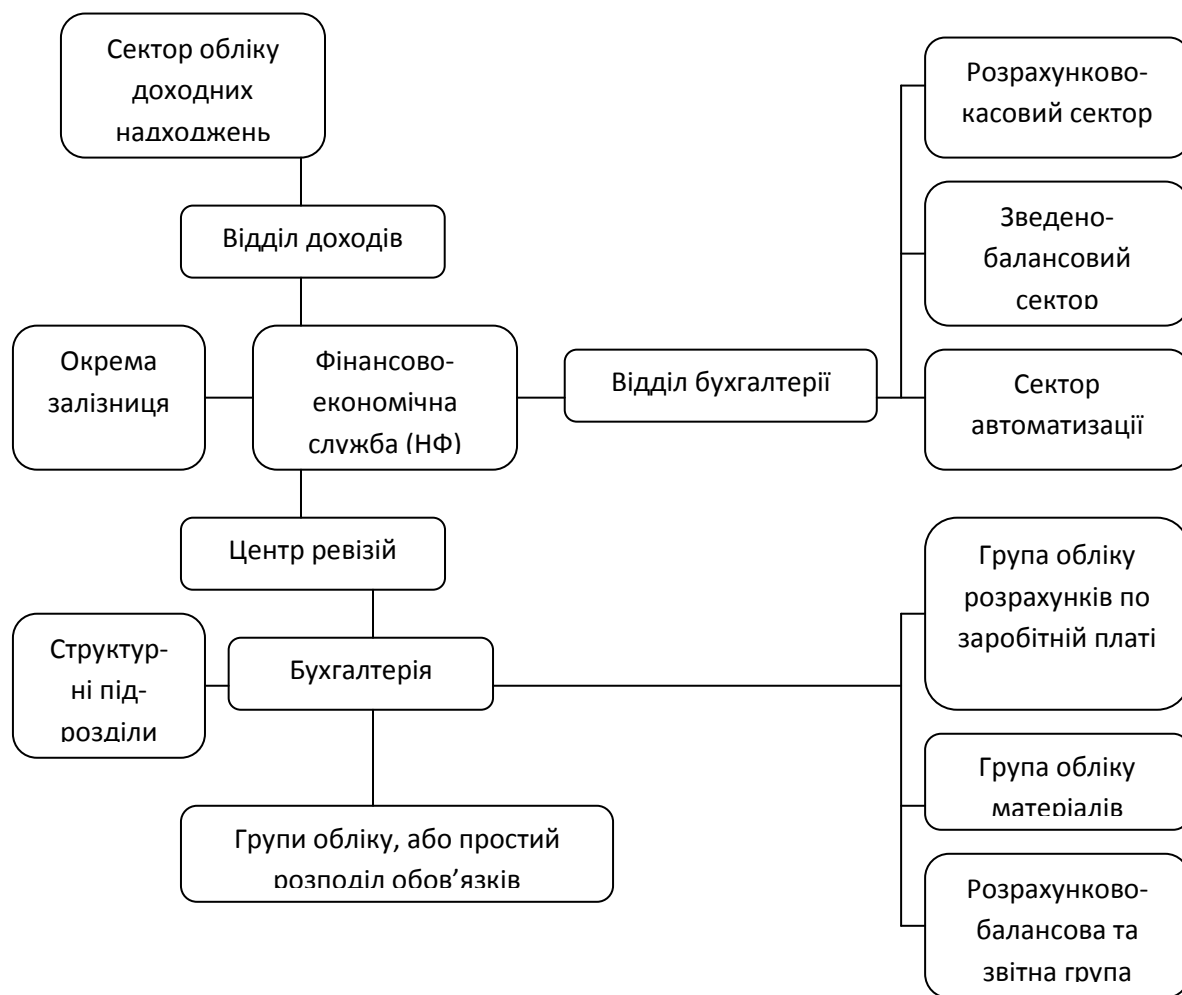


Рис. 2.8. Структура децентралізованої форми організації бухгалтерського обліку на залізниці

При централізації обліку обробка документів, ведення синтетичного та аналітичного обліку, складання фінансової звітності виконуються безпосередньо в централізованій бухгалтерії (рис. 2.9) та обчислювальному центрі, який її обслуговує. При такій формі організації обліку, як централізована, підприємство позбавлено можливості використовувати весь обсяг облікової інформації, що негативно впливає на якість управлінських рішень та не сприяє розвитку ініціативи працівників таких підприємств.



Рис. 2.9. Структура управління централізованої бухгалтерії залізниці

2.3. Сучасний стан формування фінансової звітності підприємств залізничного транспорту

Особливості залізничного транспорту мають вирішальний вплив на способи обліку господарсько-фінансової діяльності його структурних підприємств, тобто територіальне розташування та єдність технологічного процесу, порядок формування витрат і доходів від перевезень та інші фактори потребують застосування на підприємствах залізничного транспорту нетипових рішень в організації бухгалтерського обліку.

Особливості організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності можна розглянути на прикладі найбільш яскравих об'єктів обліку: основних засобів, виробничих запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, капіталу та цільових надходжень, неопераційних витрат тощо.

1. Основні засоби підприємств залізничного транспорту поповнюються за рахунок капітальних вкладень у формі нового будівництва, реконструкції діючих підприємств, розширення та модернізації рухомого

складу, придбання за плату будівель та обладнання, транспортних засобів, земельних ділянок та об'єктів природокористування.

У відповідності з планом капітальних вкладень управління залізниці встановлює ліміти на будівництво, придбання локомотивів та вагонів, обладнання та засобів механізації тощо. Капітальні вкладення можуть здійснюватись у централізованому порядку через Укрзалізницю, управлінням залізниці або безпосередньо на структурних підрозділах за власні кошти, сформовані за рахунок отриманих доходів від відповідних видів діяльності.

Джерелами фінансування капітальних вкладень є: власні кошти підприємств, прибуток, що залишається у розпорядженні підприємства після оподаткування, залучені кошти у вигляді кредитів банку, залучені кошти інших підприємств, бюджетні кошти тощо.

У випадку придбання об'єктів основних засобів Укрзалізниця або управління Одеської залізниці оголошує тендер на їх закупівлю, здійснює оплату по договорах з постачальниками через службу капітальних вкладень, а також контролює виконання плану капітальних вкладень, тобто служба капітальних вкладень передає витрати на придбання об'єктів основних засобів на структурний підрозділ шляхом виставлення авізо разом з об'єктом. З цього моменту розпочинаються «авізові» розрахунки між структурними підрозділами (рис. 2.10).

Таким чином, капітальні вкладення залізниць та структурних підрозділів обліковуються на їх балансах. Необхідно підкреслити, що витрати на дообладнання, монтаж та ремонти структурні підрозділи і залізниця здійснюють безпосередньо за власні кошти.

Складається ситуація, при якій служба капітальних вкладень виступає посередником між постачальником та користувачем об'єктів основних засобів.



Рис. 2.10. Схема взаєморозрахунків структурних підрозділів залізниці та постачальників основних засобів

У випадку самостійного виготовлення служба будівельно-монтажних робіт та цивільних споруд виготовляє об'єкт основних засобів та передає витрати також по авізо структурному підрозділу разом з об'єктом основних засобів. Служба будівельно-монтажних робіт та цивільних споруд виконує послуги як з капітального, так і поточного ремонту на протязі всього терміну корисного використання об'єктів основних засобів.

Структурні підрозділи користуються послугами служби будівельно-монтажних робіт та цивільних споруд лише за однієї переваги – зі службою можна розрахуватися по авізо, тобто не витрачаючи «живих» грошових коштів. Підприємства залізниці отримують ремонтні послуги досить низької якості за високими цінами, розраховуючись по авізо, замість дешевших послуг більш високої якості фірм-конкурентів, які не входять у структуру залізниці.

Саме *низька якість ремонтних послуг за високими цінами* є ще однією з характеристичних особливостей *організаційно-технічних передумов* для удосконалення внутрішнього контролю на підприємствах залізничного транспорту. Відійшовши від причин виникнення такої ситуації, та залишивши питання її розв'язання керівництву залізниці, зупинимось на ситуації відбиття реального стану *взаєморозрахунків структурних підрозділів* у фінансовій звітності залізниці. Існуюча на Укрзалізниці система взаєморозрахунків структурних підрозділів значно впливає на якість показників фінансової звітності та створює *обліково-розрахункові передумови* для вдосконалення внутрішнього контролю.

Служба капітальних вкладень є транзитним ланцюжком у структурі залізниці: служба здійснює придбання об'єктів основних засобів за «живі» грошові кошти та передає їх структурним підрозділам по авізо.

У структурі служби капітальних вкладень є бухгалтерія, яка веде облік як придбання, так і передачі об'єктів основних засобів, складає фінансову та податкову звітність, звітує як перед фінансово-економічною службою залізниці, так і перед зовнішніми органами – такими, наприклад, як податкова інспекція.

Для того, щоб у фінансово-економічній службі залізниці склалася загальна картина капітальних інвестицій, необхідно згрупувати усі звіти структурних підприємств і звіт служби капітальних вкладень.

Самі структурні підрозділи досить часто роблять наступні помилки – не відокремлюють у своєму обліку капітальні інвестиції власні та капітальні інвестиції за рахунок служби капітальних вкладень. Виникає ситуація, при якій одні й ті ж самі витрати знаходять своє відображення як у звіті служби капітальних вкладень, так і у звітах деяких структурних підрозділів. Таким чином, процес дублювання збільшує обсяг капітальних інвестицій в цілому по залізниці.

На практиці досить часто трапляються випадки, коли об'єкт основних засобів придбаний за рахунок служби капітальних вкладень, витрати на його придбання передані по авізо на структурний підрозділ, а додаткові витрати на дообладнання, монтаж здійснюються підприємством за власні кошти. Так, витрати, які складають первісну вартість одного об'єкту основних засобів виникають з різних джерел. Такий облік є досить трудомістким та непрозорим.

У таблицях 2.4, 2.5 за матеріалами Одеської дистанції пасажирських перевезень (ДН-1), інформаційно-статистичного центру (ІСЦ) та служби капітальних вкладень (НКВ) наглядно продемонстрована завуальованість обліку розрахунків.

Таблиця 2.4

Витяг з форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності» за 2010 рік

тис.грн.

III. Капітальні інвестиції				
Найменування показника	Код рядка	ДН-1	ІСЦ	НКВ
1	2	3	4	5
Капітальне будівництво	280	120	1934	33408
Придбання (виготовлення) основних засобів	290	370	9763	151262
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300	1009	1	178

Продовження таблиці 2.4

Придбання (створення) нематеріальних активів	310		1322	3797
Формування основного стада	320			
Інші	330			
Разом	340	1499	13020	188645

Іншими словами: у табл. 2.4 і 2.5 розглянуто приклад непрозорого обліку та використання амортизаційних відрахувань – структурний підрозділ, який отримує об’єкт основних засобів по авізо, не несе витрат «живими» грошовими коштами, але нараховує амортизацію на нього та включає амортизаційні відрахування до складу XIII розділу «Використання амортизаційних відрахувань» форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності» [133; 82]. Виникає ситуація: нараховують амортизацію структурні підрозділи, а використовує цю ж амортизацію на придбання об’єктів основних засобів служба капітальних вкладень, і не завжди для тих самих підприємств.

Таблиця 2.5.

Витяг з форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності» за 2010 рік

тис.грн.

XIII. Використання амортизаційних відрахувань				
Найменування показника	Код рядка	ДН-1	ІСЦ	НКВ
1	2	3	4	5
Нараховано за звітний рік	1300	3544	8620	
Використано за рік – усього	1310	1499	13020	188645
в тому числі на:				
будівництво об’єктів	1311	120	1934	33408
придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів	1312	1379	9764	151440
з них машини та обладнання	1313	257		
придбання (створення) нематеріальних активів	1314		6464	3797
погашення отриманих на капітальні інвестиції позик	1315		1322	

З наведених таблиць наглядно бачимо – у структурному підрозділі ДН-1 нараховано амортизації на суму 3544 тис.грн., а використано лише на 1499 тис.грн.; у ІСЦ нараховано амортизацію на суму 8620, а використано – 13020 тис.грн. При цьому, НКВ не має на балансі жодного об'єкту основних засобів, тому не нараховано амортизації зовсім, а використано – 188645 тис.грн. Ця сума складається з придбання об'єктів основних засобів, які з часом були передані по авізо структурним підрозділам залізниці, але не завжди тим, які мали достатньо нарахованої амортизації.

2. Придбання виробничих запасів структурні підрозділи залізниці звичайно здійснюють за власні кошти, сформовані за рахунок отриманих доходів від відповідних видів діяльності або централізовано через Укрзалізницю та управління залізниці [134, 82]. У структурі залізниці існує служба матеріально-технічного забезпечення, яка здійснює операції з придбання виробничих запасів для потреб структурних підрозділів, а також з метою їх подальшого продажу на сторону.

На залізниці існує складська та транзитна форми постачання виробничими запасами. При складській формі матеріали надходять спочатку на склад служби матеріально-технічного забезпечення, а згодом реалізуються споживачам. При транзитній формі постачання матеріали надходять до споживачів безпосередньо від постачальників, без участі служби матеріально-технічного постачання (рис. 2.11).

Позитивним є централізований порядок придбання та розподілу деяких видів виробничих запасів, що дає змогу обходитись їх меншою кількістю та оперативніше їх використовувати.

При централізованих поставках виробничих запасів служба матеріально-технічного забезпечення спочатку з'ясовує потребу структурних підрозділів у певних видах товарно-матеріальних цінностей та їх кількості, укладає договори з постачальниками та сплачує рахунки на придбання виробничих запасів.

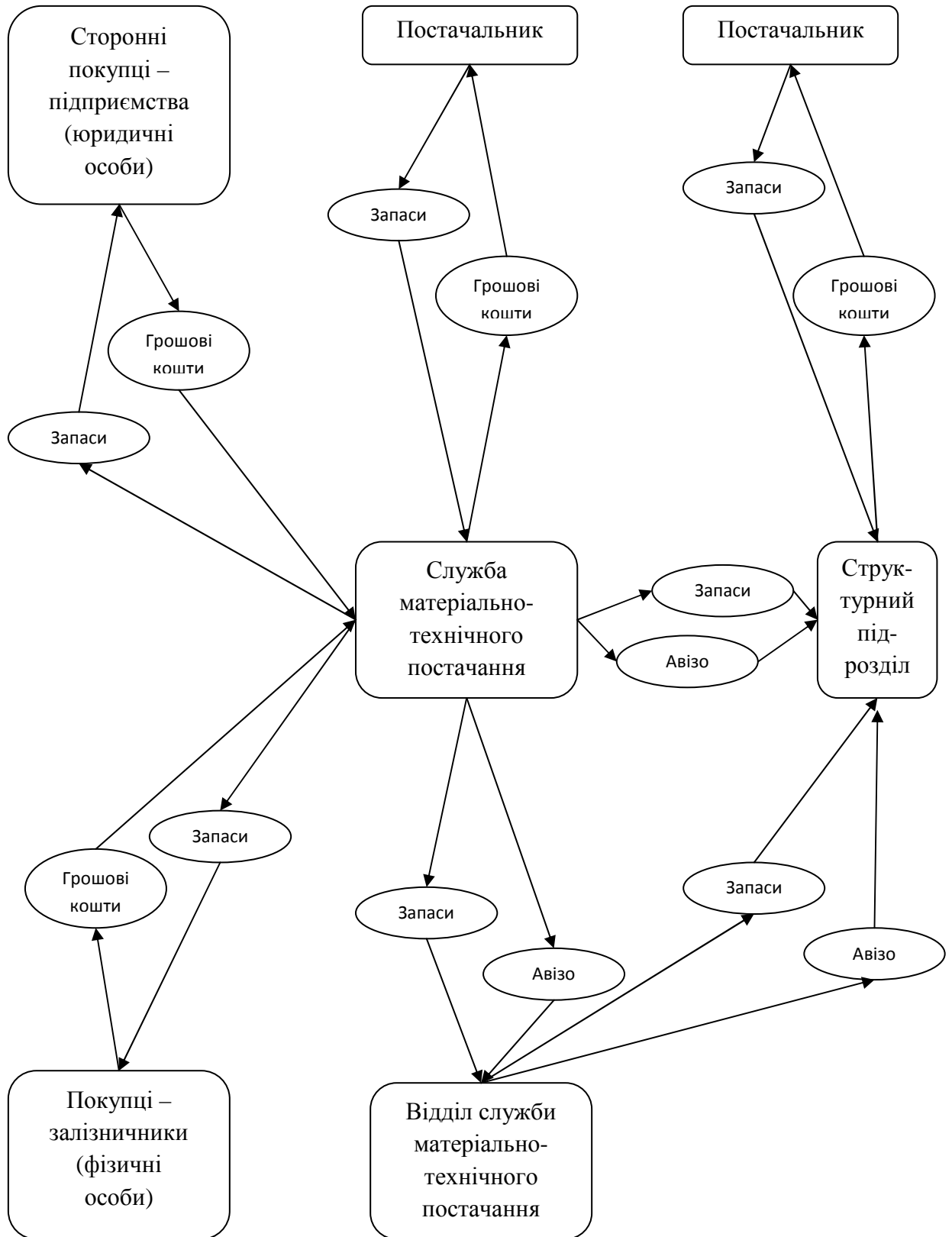


Рис. 2.11. Схема взаєморозрахунків між структурними підрозділами та постачальниками виробничих запасів

Після отримання запасів служба матеріально-технічного забезпечення здійснює їх розподіл між структурними підрозділами та одночасно виставляє авізо, в якому передаються витрати на придбання виробничих запасів. Цікавим моментом розрахунків є те, що сплачений службою матеріально-технічного забезпечення податковий кредит з ПДВ при закупівлі виробничих запасів залишається в обліку цієї служби і не передається по авізо.

Таким чином, витрати на придбання товарно-матеріальних цінностей знаходять своє відображення в обліку тих структурних підрозділів, які їх отримують, а право на відшкодування податкового кредиту має лише служба матеріально-технічного постачання.

На наш погляд, така практика досить вдала, оскільки головним органом контролю та розподілу сум податкового кредиту з ПДВ здійснює фінансова служба управління залізниці. За результатами проведеного нами аналізу можна сказати, що така практика «полегшує» формування показників декларації з ПДВ.

Трапляються випадки, коли процес закупівлі проведено одним відділком служби матеріально-технічного забезпечення, а потреба у придбанні виробничих запасів виникає у структурного підрозділу, який територіально розташований досить далеко, наприклад, в іншій області. Виникає ситуація, коли необхідно провести відпуск матеріалів з одного складу служби матеріально-технічного постачання на інший склад цієї ж служби, а вже потім виставляти авізо та здійснювати передачу виробничих запасів.

Таке внутрішнє переміщення збільшує вартість виробничих запасів на додаткові транспортні витрати. Передані таким чином товарно-матеріальні цінності стають дорожчими, ніж за ринковими цінами, і, зазвичай, у контролюючих органів згодом виникають зайві, але справедливі питання стосовно таких господарських операцій. Розв'язання цієї ситуації вбачається нами в тому, що структурний підрозділ повинен і може придбавати виробничі запаси без участі двох та більше відділків служби матеріально-

технічного забезпечення, одразу від постачальника, обминаючи взаєморозрахунки по авізо.

При централізованих поставках виробничих запасів через службу матеріально-технічного забезпечення виникає внутрішній товарообіг. Так, наприклад, у 2010 році при сумі загальних операційних витрат 5576 млн.грн. (100%), сумі матеріальних витрат 1669 млн.грн. (30%), вираження товарообігу, а саме – вартість виробничих запасів (палива, товарів, електроенергії), що придбані службою матеріально-технічного забезпечення та переданих структурним підрозділам по авізо, складає близько 20 млн.грн. (рис. 2.12).

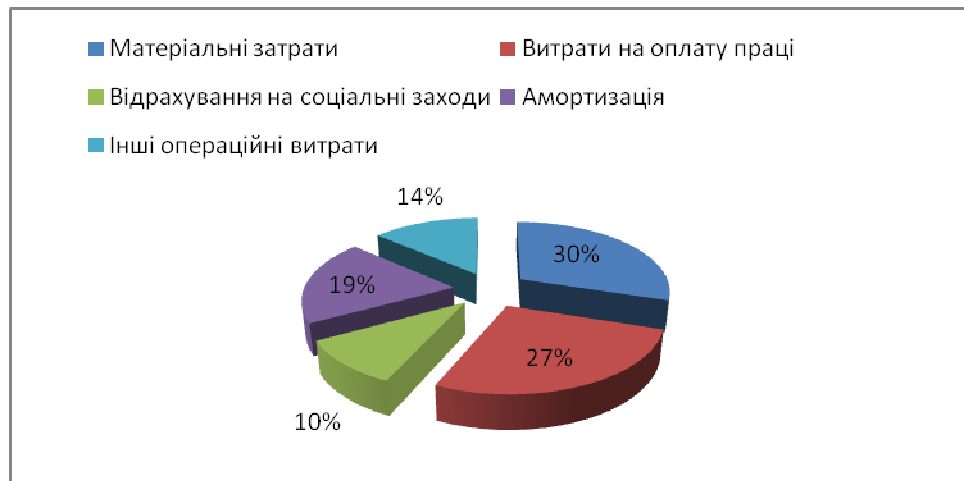


Рис. 2.12. Питома вага елементів операційних витрат Одеської залізниці у 2010 році

Згідно з п.38 П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати» при складанні відповідної форми №2 в розділі II «Елементи операційних витрат» необхідно наводити вищеназвані витрати за вирахуванням внутрішнього обороту, а також собівартості реалізованих товарів, запасів та іноземної валюти. Кожен звітний квартал тут розпочинаються труднощі з визначенням того самого внутрішнього товарообороту. Уникають цих труднощів ті структурні підрозділи, у яких у звітному періоді була незначна кількість

централізованих поставок. Такі служби, як локомотивна, вагонна та служба колії, котрі потребують значної кількості специфічних запасних частин і палива опиняються кожного разу у скрутному становищі – такий облік є дуже кропітким і трудомістким.

Зазвичай, бухгалтерією підприємства сума по рядку 230 «Матеріальні витрати» (розділ II «Елементи операційних витрат» форми №2 «Звіт про фінансові результати») визначається як різниця між загальною сумою елементів операційних витрат по рядку 280 і сумарним виразом усіх інших елементів за винятком матеріальних. Наведений порядок розрахунків є неправильним і непрозорим, а якість складання такої звітності залишає бажати кращого.

На практиці інколи трапляється, що розрахована потреба у виробничих запасах є більшою, ніж реальна. У таких випадках служба матеріально-технічного забезпечення реалізує товарно-матеріальні цінності на сторону, іншим підприємствам, які не знаходяться у структурі залізниці. Така господарська операція здійснюється у звичайному порядку згідно діючого законодавства, як реалізація, і є об'єктом оподаткування ПДВ. Необхідно підкреслити, що реалізація виробничих запасів на сторону є досить прибутковою господарською операцією – придбання запасів службою матеріально-технічного забезпечення, як правило, відбувається за цінами оптових закупівель, а їх реалізація – за ринковими цінами з урахуванням рентабельності до 30%. Аналізуючи ситуацію, що склалася, доцільно рекомендувати службі матеріально-технічного забезпечення займатися купівлею-продажем товарно-матеріальних цінностей. Однак на заводі здійсненню даної пропозиції стає відволікання державних оборотних коштів від виробничого циклу.

Враховуючі соціальну політику залізниці, деякі види виробничих запасів, такі як вугілля та інші види палива можуть бути реалізовані працівникам-залізничникам по ціні закупівлі без врахування рентабельності,

а пенсіонери можуть отримати такі запаси зовсім безкоштовно, сплативши тільки податок з доходів фізичних осіб.

3. Щодо дебіторської та кредиторської заборгованості: у зв'язку з територіальними особливостями організації перевезень виникають внутрішньогосподарські розрахунки між підприємствами залізничного транспорту, залізницями та їх структурними підрозділами [135;136;84;85]. Внутрішньогосподарські розрахунки виникають тільки при наявності у кожного з учасників процесу окремого балансу, який входить до складу зведеного балансу окремої залізниці або Укрзалізниці.

Наявність тотожних сум по таких рахунках забезпечує можливість їх виключення при складанні зведеної фінансової звітності.

Об'єктами обліку внутрішньогосподарських розрахунків є: доходні надходження та доходи від перевезень; операції, пов'язані з фінансуванням та розподілом коштів Укрзалізниці між залізницями та підприємствами Укрзалізниці, залізницями та їх структурними підрозділами; розрахунки, пов'язані з незабезпеченням збереження вантажів; розрахунки за централізованими поставками товарно-матеріальних цінностей; розрахунки по розподілу витрат тощо [139].

Розглянемо особливості кожної з перерахованих класифікацій об'єктів:

1. Враховуючи, що у процесі перевезення вантажів приймає участь одна чи декілька залізниць України, а в деяких випадках ще й залізниці інших країн, виникає потреба розподілу доходних надходжень між залізницями та іншими учасниками перевізного процесу. Тобто, платежі, нараховані за перевезення вантажів, пасажирів, багажу тощо не є доходами однієї залізниці та підлягають розподілу між залізницями, що приймають участь у перевезеннях [137; 86].

Укрзалізниця розподіляє доходи між учасниками перевезень згідно з фактично виконаними обсягами перевезень відповідно кожним з них. Кошти, які належать залізниці за виконані в її межах перевезення та пов'язані з ними послуги, є доходами від перевезень. Грошові кошти поступають на доходні

субрахунки, відкриті при управліннях залізниць, а потім узагальнюються на централізованому доходно-розподільчому рахунку Укрзалізниці.

2. На підставі планового ліміту фінансування відповідно здійснюється фінансування всіх залізниць України. Плановий ліміт розраховується виходячи з планових доходних надходжень і збільшується на суми:

- податку на додану вартість;
- завдання на зменшення дебіторської заборгованості;

та зменшується на:

- завдання на мобілізацію внутрішніх резервів;
- розрахунків з централізованого постачання оборотних та необоротних активів;
- відрахувань на утримання апарату Укрзалізниці тощо [139].

Фінансування підрозділів залізниць здійснюється за галузевою ознакою згідно кошторису, який розроблено та затверджено управлінням залізниці. Складаючи кошторис, керівництво залізниці визначає мінімальний розмір коштів, необхідний для діяльності всіх її підрозділів, який включає:

- потребу в експлуатаційних витратах, необхідних для забезпечення процесу перевезень;
- витрати на ремонт основних засобів тощо.

3. Згідно з діючими нормативно-правовими актами залізниця несе відповідальність за збереження вантажу від часу його прийняття до перевезення і до моменту видачі отримувачу. У випадку, якщо незбереження (незабезпечення збереження, нехватка, порча) вантажу здійснилося з вини залізниць України, то вони несуть відповідальність у розмірі фактично нанесеної шкоди [139].

Претензії вантажовласників розглядаються комерційними службами залізниць. У випадку визначення претензії, яка підлягає задоволенню, комерційна служба оформлює та передає фінансовій службі наказ про перерахування заявнику претензії на визнану суму. У цьому ж наказі відмічається відповідальний підрозділ своєї залізниці, який винен у

допущеному незбереженні вантажу або найменування іншої залізниці, за рахунок якої задовільнена претензія. На підставі цих записів у наказах оплачені суми відносяться на винні підрозділи залізниці та здійснюються розрахунки з іншими залізницями.

4. ДП «Укрзалізничпостач» та Управління промислових підприємств здійснюють централізовані поставки товарно-матеріальних цінностей для підприємств залізничного транспорту на підставі укладених договорів. За укладеними договорами ДП «Укрзалізничпостач» та Управління промислових підприємств здійснюють централізоване придбання товарно-матеріальних цінностей, паливно-мастильних матеріалів, обладнання тощо, відвантажують їх заказникам-підприємствам, які входять до сфери управління Укрзалізниці.

Розрахунки з постачальниками за придбані товарно-матеріальні цінності або за виконані роботи, надані послуги ДП «Укрзалізничпостач» та Управління промислових підприємств згідно укладених договорів здійснюють за рахунок власних коштів. Дебіторська заборгованість надходить до ДП «Укрзалізничпостач» та Управління промислових підприємств від підприємств або, в окремих випадках, від Укрзалізниці відповідно до умов укладених трьохсторонніх договорів поруки.

5. З урахуванням технічних та організаційних особливостей галузі, вантажні вагони та контейнери умовно приписані до окремих залізниць, обліковуються на їх балансах, а працюють на всій мережі залізниць України. У зв'язку з цим, витрати по їх амортизації та ремонтах, виконаних залізницями, не є витратами тільки однієї залізниці, і розподіляються між усіма залізницями України.

Залізниці, на балансі яких обліковуються вантажні вагони та контейнери, нараховують амортизацію та доводять її суму до Головного управління вагонного господарства Укрзалізниці з одночасним направленням авізо до Головного фінансово-економічного управління (рис. 2.13).



Авізо 1 – авізо, шляхом якого виставляються суми нарахованої амортизації

Авізо 2 – авізо, шляхом якого виставляються суми перерозподіленої амортизації

Сума 1 – сума нарахованої амортизації

Сума 2 – сума перерозподіленої амортизації

Рис. 2.13. Схема взаєморозрахунків між структурними підрозділами залізниці щодо перерозподілу амортизації вантажних вагонів та контейнерів

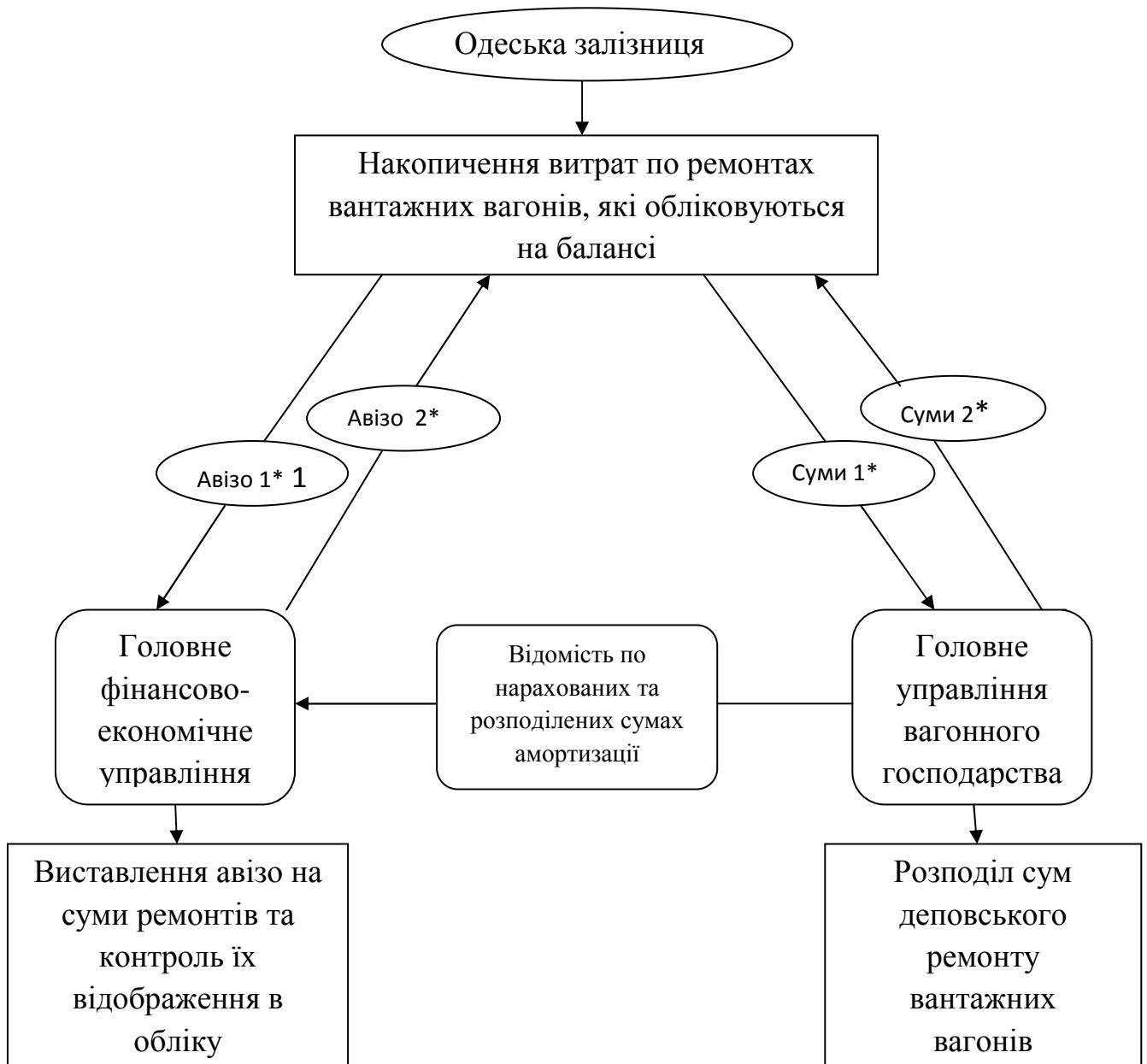
Головне управління вагонного господарства Укрзалізниці, розподіляє суми нарахованої амортизації між залізницями пропорційно їх питомій вазі у розрахунковому парку вантажних вагонів та контейнерів. Їх величина доводиться до залізниць телеграфом. Водночас, до Головного фінансово-економічного управління Укрзалізниці подається відомість по нарахованих і розподілених сумах амортизації для відображення в обліку та виписки авізо залізницям.

Витрати по ремонтах вантажних вагонів, незалежно від того, на балансі якої залізниці вони обліковуються, у бухгалтерському обліку вагонного депо відображаються:

- прями виробничі витрати по статті витрат «Деповський ремонт вантажних вагонів»;
- загальновиробничі витрати по статті витрат «Загальновиробничі витрати допоміжної діяльності»;
- адміністративні витрати по статті витрат «Адміністративні витрати допоміжної діяльності».

Розміри затрат по деповському ремонту з виділенням адміністративних витрат передаються до фінансово-економічної служби по авізо. Фінансово-економічна служба, у свою чергу, отриману від вагонного депо суму витрат по ремонту вантажних вагонів, телеграфом надає Головному управлінню вагонного господарства. Це необхідно для її розподілу між залізницями пропорційно питомій вазі приписаного парку вантажних вагонів за кожною залізницею (в загальній вартості вантажних вагонів залізниць України) на початок звітнього року (рис. 2.14).

Головне управління вагонного господарства надає Головному фінансово-економічному управлінню дані про суми витрат по ремонту вантажних вагонів для виписки авізо залізницям. Залізниці щорічно станом на 1 січня поточного року доводять вартість вантажних вагонів до Головного управління вагонного господарства.



Авізо 1 – авізо, шляхом якого виставляються накопичені суми по ремонтах

Авізо 2 – авізо, шляхом якого виставляються перерозподілені суми по ремонтах

Сума 1 – сума ремонтів вантажних вагонів

Сума 2 – перерозподілена сума ремонтів вантажних вагонів.

Рис. 2.14. Схема взаєморозрахунків між структурними підрозділами залізниці щодо перерозподілу вартості деповського ремонту вантажних вагонів

Облікова практика свідчить про недоцільність перерозподілу суми амортизації з відображенням її у фінансовій звітності кожної окремої залізниці. Згідно п.п. 22 та 30 П(с)БО 7 «Основні засоби», об'єктом амортизації є вартість основних засобів, а суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів. У підсумку, амортизація власних основних засобів є витратами підприємства.

Одеська залізниця є самостійною юридичною особою, але при цьому включає до складу своїх витрат перерозподілену амортизацію, а саме – амортизацію, яка розподілена пропорційно питомій вазі у розрахунковому парку, а не у власному парку вагонів. Так, наприклад, за останні 3 роки сума перерозподіленої амортизації більша за суму нарахованої амортизації у 2-2,5 рази (у 2008 році: нараховано 97182 тис.грн., перерозподілено – 170684 тис.грн.; у 2009 році: 92019 тис.грн. та 207203 тис.грн.; у 2010 році: 86533 тис.грн. та 185103 тис.грн. відповідно).

Аналіз сформованих таким чином економічних показників звітності постійно викликає запитання контрольних органів, у відповідь на які надходять теоретичні доводи керівництва залізниці.

Розподіл амортизаційних витрат пропорційно питомій вазі вантажних вагонів і контейнерів у розрахунковому парку Укрзалізниці нівелює якість вхідних показників фінансової звітності та законність їх включення до складу фінансового результату, а також ставить під сумнів сам арифметичний та економічний результат.

Назріла необхідність перегляду давнішої практики такого подання інформації. Доцільним є відображення нарахованої амортизації по власних основних засобах у власному балансі. У випадках використання об'єктів основних засобів інших залізниць доцільно оплачувати вартість їх послуг, у тому числі амортизацію, котра є одним з економічних елементів калькуляції.

Аналогічна ситуація з перерозподілом суми ремонтів вагонів. Методологічно обґрунтованим та методично вірним є врахування витрат по

ремонтах таких об'єктів основних засобів у фінансовій звітності власників вагонів, замість їх перерозподілу серед залізниць, тим більше – пропорційно питомій вазі приписного парку, а не по фактичних витратах.

6. При створенні залізниці і підприємств, які входять до її складу, Укрзалізниця передає на їх баланс певне майно. Це означає, що право власності на майно залізниць належить Укрзалізниці, яка виконує функцію засновника.

На державних підприємствах зміна статутного капіталу суворо регламентується на законодавчому рівні. Статутний капітал державних підприємств може збільшуватись або зменшуватись за рахунок різних джерел поповнення та напрямків зменшення. Для того, щоб зменшити або збільшити статутний капітал, необхідним є проведення передбачених законодавством змін в установчих документах.

Статутний капітал може бути збільшений за рахунок власних ресурсів підприємства шляхом направлення на ці цілі частини прибутку звітного року або нерозподіленого прибутку минулих років. Але, з огляду на те, що Укрзалізниця має права засновника, лише вона може приймати рішення щодо зміни статутного капіталу. При скороченні обсягу перевезень на будь-якій залізниці Укрзалізниця може прийняти рішення про вилучення раніше переданого та закріпленого за нею майна.

В господарських ресурсах залізниць велика частка необоротних активів, особливо основних засобів, тому додатковий капітал є суттєвою частиною їх власного капіталу. Його створення обумовлено такими чинниками: переоцінкою активів, безоплатним отриманням майна від інших підприємств та отриманням субсидій від держави.

Згідно з обліковою політикою залізниць, переоцінка активів здійснюється з метою приведення вартості майна до ринкової вартості один раз на рік із залученням провідних експертів у цій галузі, таких як «Ернст Енд Янг», «Делойт Енд Туш» тощо.

Серед господарських операцій підприємств залізничного транспорту досить часто зустрічається безоплатне отримання основних засобів. Об'єктами безоплатного надходження є не тільки локомотиви та вагони, але також колійна техніка, обладнання, господарський інвентар. Однією з причин збільшення додаткового капіталу на залізницях є, крім того, надходження основних засобів, придбаних централізовано Укрзалізницею за рахунок бюджетних асигнувань.

Виходячи із сутності додаткового капіталу, за відсутності інших джерел, він може бути направлений на погашення збитку за звітних рік, а при наявності відповідного рішення – на збільшення статутного капіталу.

Останніми роками залізниці разом з іншими підприємствами України опинились у скрутному фінансовому становищі, що склалося унаслідок кризи у світовій економіці. Саме останніми роками додатковий капітал залізниць, нарощений як наслідок дооцінки дороговартісних об'єктів основних засобів, став джерелом покриття збитків від господарської діяльності та джерелом зміцнення власного капіталу. Дійсною метою залізниць при проведенні дооцінки основних засобів є не наближення їх вартості до ринкової, а спроба отримати вітчизняні та закордонні кредити саме з такими показниками власного капіталу.

Але при цьому страждає достовірність економічних показників, правдивість фінансової звітності та законність здійснених господарських операцій у частині дооцінки об'єктів основних засобів.

Для здійснення ефективної господарської діяльності важливе значення має формування та вміле використання різних джерел власних коштів підприємства, у тому числі резервного капіталу, який створюється з прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства. За своїм призначенням резервний капітал, як і інші фонди, використовується на фінансування капітальних вкладень, матеріальне заохочення працівників і соціальний розвиток підприємства, на відшкодування майбутніх витрат при нерівному їх розподілі по звітних періодах.

На жаль, ні залізниці, ні структурні підрозділи не створюють резервного капіталу. Практика здійснення залізничних перевезень підтверджує необхідність і доцільність його створення, а нормативно-законодавча база надає розрахунковий алгоритм.

Підприємства залізничного транспорту здійснюють цілий ряд витрат, які не включаються до собівартості перевезень. Деякі з цих витрат погашаються за рахунок коштів цільового фінансування та цільових надходжень.

Під коштами цільового фінансування розуміють такі відстрочення, які використовуються, як правило, на фінансування створення нового майна (наприклад, бюджетні асигнування), на створення нових досвідних екземплярів нової техніки тощо.

Цільові надходження формуються за рахунок цільових зборів у вигляді плати за комунальні та житлові послуги, первісного внеску працівників на індивідуальне житлове будівництво, надходження на утримання культурних, оздоровчих та дитячих дошкільних закладів, таборів відпочинку, штрафних надходжень на утримання контролерів-ревізорів тощо. Цільові надходження направляються на покриття витрат житлово-комунального господарства, утримання культурних закладів тощо.

Джерела цільового фінансування та цільових надходжень Укрзалізниці визначаються на законодавчому рівні України, як і їх витрачання. Якщо кошти цільового фінансування та цільових надходжень використовуються не за призначенням, а також використання інших коштів на потреби, які повинні сплачуватись із цільових коштів – зворотня ситуація, - це є недопустимим з точки зору чинного законодавства.

Кошти цільового фінансування зазвичай надходять як субсидії з бюджету або асигнування з позабюджетних фондів.

Наприклад, придбані основні засоби за рахунок бюджетних асигнувань у Головному фінансово-економічному управлінні Укрзалізниці відображаються як капітальні вкладення, а потім передаються безпосередньо до структурних підрозділів на основі авізо по внутрішніх розрахунках.

Причому, передаються не тільки капітальні інвестиції, але також джерела їх фінансування (рис. 2.15).

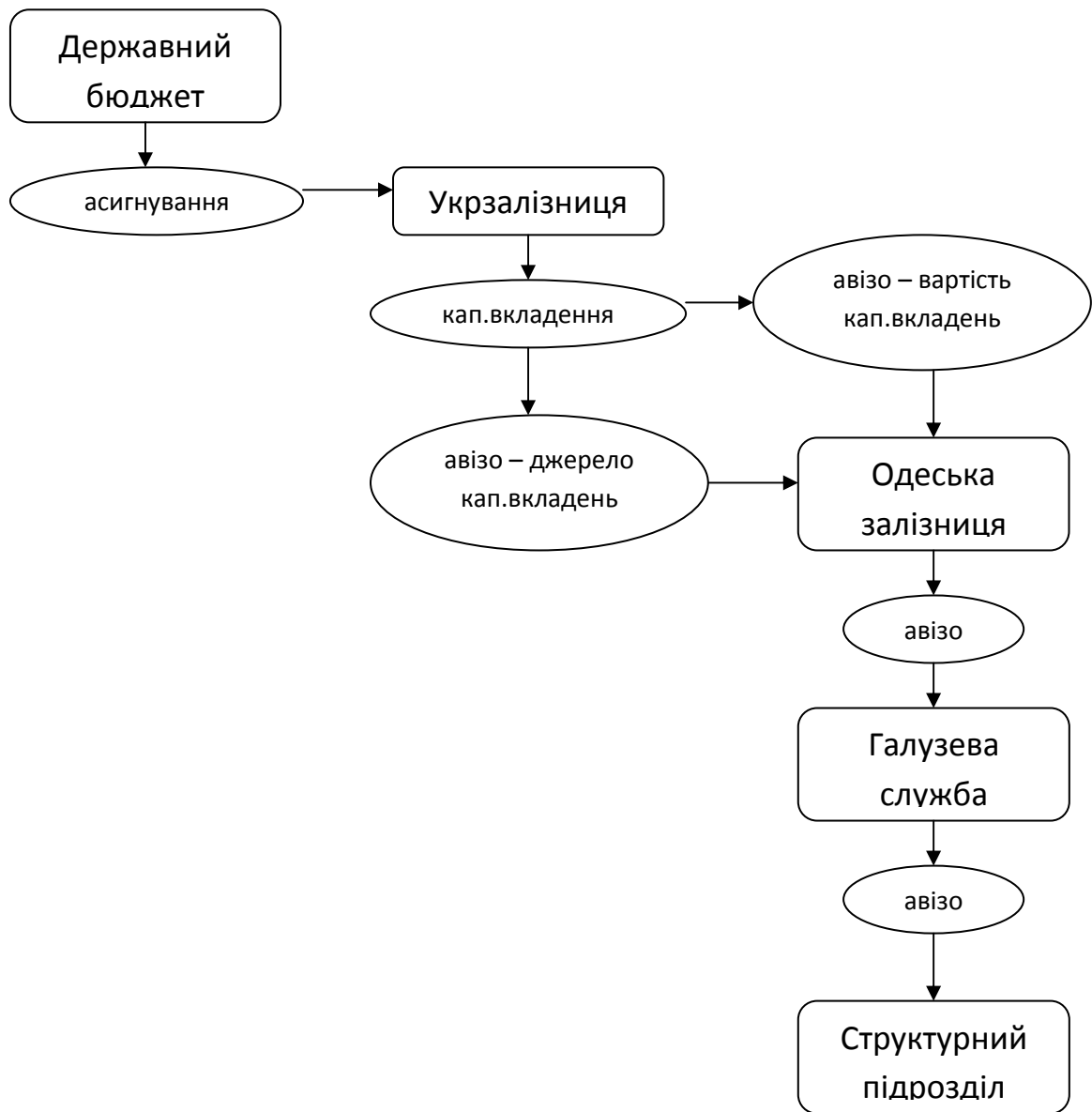


Рис. 2.15. Схема взаєморозрахунків стосовно отримання та впровадження цільових бюджетних асигнувань

Цільові надходження у вигляді нарахованих штрафних санкцій, які пред'являються вантажовідправникам та вантажоотримувачам за розрахунковими документами, по прийнятих платниками штрафами, а також за рішенням суду або арбітражу про утримання штрафів, штрафи за

безквитковий проїзд та провезення ручної поклажі є джерелом погашення витрат на утримання додаткового штату контролерів-ревізорів пасажирських потягів.

Цільові надходження на господарське утримання культурних, оздоровчих та дитячих дошкільних закладів та таборів відпочинку є джерелом покриття фактичних витрат на їх утримання.

7. Склад інших операційних витрат є регламентованим і включає до себе: собівартість реалізованих виробничих запасів; відрахування на створення резерву сумнівних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності, крім витрат, що включаються до собівартості продукції [129, п.24].

Саме до складу інших операційних витрат залізничні підприємства відносять витрати на утримання гуртожитків, лікарень, учбових та спортивних закладів, оплату безкоштовних квитків для окремих категорій пасажирів, а також витрати на благодійну допомогу стороннім галузевим організаціям [138; 87]. Такі інші операційні витрати сьогодні обліковуються структурними підрозділами залізниці на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». В дебет 94 рахунку попадають як витрати, пов'язані з господарською діяльністю залізниці (утримання об'єктів житлового господарства), так і ті витрати, які не мають ніякого відношення до господарської діяльності підприємства (наприклад, благодійна допомога). Загальна сума інших операційних витрат впливає на розрахунок дивідендів (частини прибутку) для державних підприємств. Тим самим спричиняється викривлення економічних показників фінансової звітності залізниці.

Для впорядкування та закриття рахунків обліку інших операційних витрат таким чином, щоб можна було забезпечити користувачів прозорою інформацією про витрати та запобігти викривлення показників фінансової звітності, що позитивно вплине на достовірність та якість фінансової

звітності в цілому, пропонуємо впровадити спеціальні аналітичні рахунки та відповідний механізм їх застосування.

Практичний підхід до вирішення проблеми акумуляції інших операційних витрат у відповідності з діючим законодавством на сьогодні обмежується вимогами стандартів бухгалтерського обліку. Пропонуємо включити до Плану рахунків спеціальні аналітичні рахунки, які б розмежували ці витрати по напрямках та по відношенню їх безпосередньо до фінансово-господарської діяльності. На рисунку 2.16 наведено механізм відкриття, використання запропонованих спеціальних аналітичних рахунків та їх закриття різними шляхами залежно від їх призначення.

Тобто, витрати на утримання гуртожитків, лікарень, учбових та спортивних закладів, з одного боку, та витрати на благодійну допомогу з іншого. Суми поточних витрат, що накопичуються на 79 рахунку, впливають на розрахунок дивідендів (частини прибутку) для державних підприємств. А ті витрати, що не увійдуть до складу поточних витрат, а попадуть одразу на рахунок 44 – ніяким чином не вплинуть на такий розрахунок. Отже, залізниця не попаде у ситуацію, коли зовнішні контролюючі органи пред'являть вимоги щодо доцільності та законності включення до складу інших операційних витрат таких, як благодійна допомога.

Це допоможе залізниці уникнути штрафних санкцій та налагодити облік саме таких інших операційних витрат. Причому, на нашу думку, це не ускладнить сам облік, але ефективність цього нововведення несумнівна тому, що крім прозорості ця інформація може бути корисна для здійснення додаткового аналізу, може служити джерелом для подальшого використання її у фінансовій звітності. За своїм економічним змістом та характером узагальнення інформації запропоновані спеціальні аналітичні рахунки деталізують дані синтетичних рахунків та дані субрахунків з метою достовірності відображення інших операційних витрат по їх напрямках.

Рахунок 94
«Інші витрати
операційної діяльності»
загальний

Дт	Кт
X	Y Z

рахунок 94001
«Інші витрати
операційної діяльності»
спеціальний аналітичний рахунок

Дт	Кт
Y	Y

рахунок 94002
«Інші витрати
операційної діяльності»
спеціальний аналітичний рахунок

Дт	Кт
Z	Z

рахунок 79
«Фінансові результати»

<u>загальний</u>	
Дт	Кт
Y	Y

рахунок 44
«Нерозподілені прибутки
(непокриті збитки)»

<u>загальний</u>	
Дт	Кт
{	Z Y

Примітка:

X – загальна сума інших витрат операційної діяльності

Y – витрати на утримання гуртожитків, лікарень, учбових та спортивних закладів

Z – витрати на благодійну допомогу

Рис. 2.16. Механізм відкриття, використання та закриття спеціальних аналітичних рахунків

За результатами дослідження, проведеного у розділі 2, слід констатувати обґрунтовану нами наявність низки передумов для вдосконалення внутрішнього контролю на підприємствах залізничного транспорту (рис. 2.17).



Рис. 2.17. Передумови удосконалення внутрішнього контролю на підприємствах залізничного транспорту

Впровадження запропонованої в даній дисертації методики обліку інших операційних витрат, їх відображення та участі у формуванні фінансової звітності значно наблизить до зручних для застосування реєстрів збору та накопичення, подальшого розділення, аналізу й оцінки вказаних витрат згідно з їх економічним змістом. Запропонований підхід до деталізації інших операційних витрат, як один із суттєвих інструментів внутрішнього

контролю, дає змогу уникнути як помилок, так і штрафних санкцій з боку зовнішніх контрольних органів.

Останнє стає реально можливим також завдяки одержанню (у результаті всебічного дослідження впливу характеристичних, організаційно-структурних, облікових, розрахункових та інших особливостей діяльності залізничної галузі на складання фінансової звітності), науково обґрунтованих тверджень щодо наявності достатньої кількості передумов для вдосконалення внутрішнього контролю на підприємствах залізничного транспорту, передусім – контролю фінансової звітності.

Висновки до розділу 2

1. Проведене дослідження залізничної галузі України дає змогу зробити висновок стосовно природно монополістичного положення залізничних підприємств на ринку вантажних перевезень та суттєвої частки залізничного транспорту в загальному обсязі пасажирських перевезень.

2. Організаційно-економічними центрами державних територіально-галузових об'єднань – ДТГО (залізниць) є управління, які розробляють цілі і загальні напрямки функціонування і розвитку залізниць, галузових служб і підприємств, які входять до складу залізниці. Основне призначення управлінської діяльності в окремій залізниці полягає у забезпеченні узгодженості, взаємозв'язку і взаємодії між різноманітними структурними підрозділами, що досягається шляхом функціональної інтеграції та сприяє підтримці стійких функціональних взаємозв'язків між усіма підприємствами.

3. Між підприємствами залізничного транспорту, залізницями та їх структурними підрозділами, у зв'язку з територіальними особливостями організації перевезень, діє складний механізм формування облікової інформації та складання фінансової звітності з урахуванням внутрішньогосподарських розрахунків. Складна організаційна структура

управління залізничними підприємствами визначає необхідність удосконалення системи управлінського та бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить користувачів облікової інформації достовірними даними.

4. Потребує перегляду облікова політика підприємств стосовно складання фінансової звітності та забезпечення її правдивості, достовірності економічних показників, законності здійснених господарських операцій, зокрема з:

- розподілу амортизаційних витрат пропорційно питомій вазі вантажних вагонів та контейнерів у розрахунковому парку Укрзалізниці, що нівелює якість вхідних показників фінансової звітності за кожним із самостійних підрозділів залізниці. Доцільним є відображення нарахованої амортизації по власних основних засобах у власному балансі, що сприятиме підвищенню достовірності облікової інформації та правильності складання фінансової звітності;

- розподілу суми ремонтів вагонів. Доцільно враховувати витрати по ремонтах таких об'єктів основних засобів у фінансовій звітності власників вагонів, скасувавши перерозподіл загальної величини затрат на ремонт;

- формування додаткового та внесення змін у розміри статутного капіталу. При відсутності інших джерел додатковий капітал може бути направлений на погашення збитку за звітний рік, а при наявності відповідного рішення – на збільшення статутного капіталу, що сприятиме інвестиційній привабливості підприємств і забезпечить достовірність відповідних показників їх звітності;

- витрачання коштів цільового фінансування та цільових надходжень. Джерела створення цільового фінансування та цільових надходжень, а також їх використання визначається нормативними актами. Тому використання таких коштів не за призначенням, а також використання інших коштів на потреби, які повинні оплачуватись за рахунок цільових коштів, спричиняє викривлення показників фінансової звітності;

- склад інших операційних витрат. Дослідження показало, що за дебетом рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відображаються не лише витрати, пов'язані з господарською діяльністю залізниці, але й витрати, які за своїм економічним змістом слід відображати окремо, чим викривлюються економічні показники фінансової звітності залізниці. Для удосконалення обліку інших операційних витрат пропонуємо включити до Плану рахунків спеціальні аналітичні рахунки, які б розмежували ці витрати по напрямках та по їх відношенню безпосередньо до фінансово-господарської діяльності.

5. Географічно центральне місце Укрзалізниці та її економіки в єдиній транспортній системі України, природно монопольна та ринкова інфраструктура, поєднання галузевого, територіального та госпрозрахункового принципів управління, різноманітність виробничої діяльності підприємств, що беруть участь в організації процесу перевезень, низька якість ремонтних послуг за високими цінами визначають наявність об'єктивно географічних, соціально-економічних, організаційно-технологічних, управлінських, організаційно-технічних, обліково-розрахункових передумов удосконалення внутрішнього контролю на підприємствах залізничного транспорту.

Для впровадження ефективного внутрішнього контролю сформувалися також передумови, визначені структурною відокремленістю (організаційно-структурні) та юридичною самостійністю (юридично-правові) виробничо-технологічних підрозділів, що вказує на його цільову спрямованість – досягнення якісного інформаційного забезпечення управління та координації роботи на Укрзалізниці.

Основні результати другого розділу дисертаційного дослідження опубліковані у 3 наукових працях [97, 98, 99].

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ

3.1. Інформаційно-структурна оптимізація фінансової звітності підприємств залізничного транспорту

Роль інформації у сучасному світі неухильно зростає. У підприємницькій діяльності від якості економічної інформації залежить діловий успіх, що виражається в отриманні прибутку і зростанні капіталу. Для прийняття інвестиційних рішень, вибору клієнтів, постачальників, інших ділових партнерів необхідна повнота і достовірність відомостей. Кожен користувач може знайти у фінансовій звітності ті певні дані, що цікавлять саме його. Когось цікавить, працювало підприємство з прибутком або зі збитками, комусь важливо знати, скільки воно повинно кредиторам або ж, наприклад, на скільки ліквідні його активи. «Читати» звітність можна по-різному. Частіше за все недостатньо просто з'ясувати певну цифру. Для одержання найбільш повної розгорнутої картини господарської діяльності підприємства важливо вміти користуватися інструментарієм економічного аналізу.

Але для того, щоб фінансова звітність дійсно забезпечувала користувачів корисною інформацією, вона повинна бути якісно складена, містити всі необхідні відомості. Адже недостатність інформації, наданої користувачам, може стати серйозною перешкодою для бізнесу. Зокрема, стати перешкодою для нових інвестицій – важливого джерела розширення масштабів діяльності.

В умовах розвиненої ринкової економіки роль бухгалтерського обліку полягає у формуванні максимально достовірної інформації про фінансовий стан і фінансові результати діяльності організації, а звітність виступає засобом комунікації в рамках національних і міжнародних ринків [37]. У зв'язку з цим у багатьох країнах посилилася увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку, оскільки розвиток економічної інтеграції бізнесу

вимагає єдиних підходів у розумінні показників, що формуються у системі бухгалтерського обліку і відображаються у фінансовій звітності [24, с.38; 8, с.19]. Потреба у гармонізації національних систем обліку актуальна у масштабах всієї світової економіки [159, с.44; 121, с.27; 34, с.45].

Як показує практика, облікові системи різних країн можуть істотно різнитися, що зумовлено соціально-економічними, політичними і навіть географічними причинами. В окремих країнах професія бухгалтера дуже престижна, і фахівці цієї області є вельми впливовими. Показовим є успіх діяльності інституту присяжних бухгалтерів Англії й Уельсу, мета якого – надання допомоги у встановленні єдиних підходів до складання фінансової звітності [14, с.121].

На формування облікової національної системи важливий вплив здійснює економічна ситуація в країні. Найбільш наочний приклад тому – створення інфляційної бухгалтерії у зв'язку з високим рівнем інфляції в деяких країнах Латинської Америки.

Національні особливості податкової політики так само відіграють помітну роль у формуванні облікової системи. Так, у Німеччині згідно із законодавством бухгалтерські звіти повинні бути підготовлені відповідно до податкових правил. Крім того, специфіку облікової системи може визначати юридичне середовище. Країни, які дотримуються традиції загального права, частіше будують свої облікові системи, виходячи із загальних принципів (Великобританія, США). Держави, які слідують римському праву, в більшості своїй мають таку систему обліку, в якій детально описуються всі способи і методи обліку.

Загальна тенденція розвитку світової системи бухгалтерського обліку свідчить про усунення відмінностей між обліковими системами світового економічного співтовариства, що обумовлено наступними факторами:

1. Необхідність задоволення потреб інвесторів, кредиторів та фінансових аналітиків.

2. Потреба у забезпеченні облікової та аналітичної роботи транснаціональних компаній (ТНК).

3. Можливість спільного використання бухгалтерських знань.

4. Передумови задоволення потреб інших груп користувачів.

Усі перераховані фактори викликають необхідність міжнародного зближення принципів і процедур фінансового обліку і зумовлюють гармонізацію фінансової звітності. Згідно Сучасному економічному словнику [143] під гармонізацією економічних процесів, відносин, товарів розуміють взаємне узгодження, зведення у систему, уніфікацію, координацію, упорядкування, забезпечення взаємної відповідності.

За рівнем дії розрізняють глобальну гармонізацію, яка передбачає взаємне непротивірччя національних систем обліку і звітності у рамках світової економіки, і локальну гармонізацію, що забезпечує узгодженість спільних принципів та практики обліку окремо взятої країни з принципами та практикою обліку країн, що входять у цей регіон [158, с. 72; 169, с.38; 150, с.84].

По механізму реалізації розрізняють регульовану гармонізацію, здійснювану силовими методами в рамках міжурядових організацій, і гармонізацію ініціативну, засновану на добровільній угоді незалежних професійних інститутів.

Міжнародні стандарти носять рекомендаційний характер, але організації-члени СМСФО повинні сприяти впровадженню прийнятих стандартів у кожній конкретній країні [23, с.13]. Більшість економічно розвинених країн самостійно розробляли національні стандарти, що не виключало їх відповідність міжнародним підходам. Наприклад, у таких країнах, як Австрія, Бельгія, Канада, США, Великобританія, Франція, національні стандарти розробляються самостійно, але відповідно до вимог МСФЗ. В Австрії, Італії, Ісландії, Японії національні стандарти відсутні, але практика відповідає вимогам МСФЗ [170, с.17; 172, с.11]. Виняток становлять такі держави, як Німеччина і Фінляндія, де облік ведеться в розріз із МСФЗ.

Поряд з СМСФО проблемами гармонізації обліку на світовому рівні займається Міжнародна Федерація Бухгалтерів (МФБ), створена в 1977 р., розробляє і публікує Міжнародні стандарти аудиту.

Гармонізація може відрізнятися з точки зору способів її здійснення як принципова і формальна. Принципова передбачає зближення облікових систем країн світового співтовариства. Вона ґрунтується на гармонізації облікових принципів, облікових процедур та форм подання звітних даних [110, с.21]. Під формальною гармонізацією розуміють механічні прийоми перерахунку фінансової звітності окремо взятої країни в умови функціонування принципів і стандартів обліку іншої країни або групи країн. Формальна гармонізація може бути здійснена за допомогою коригувань базисних показників звітності, які враховували б принципи і стандарти облікової системи іншої країни, або складанням фінансової звітності за методологією іншої країни на основі первинних документів [156, с.27; 157, с.51]. Цей спосіб орієнтований на автоматичний режим, знижує трудомісткість і виключає спотворення при перерахунку.

Можливості зближення бухгалтерської практики країн, що належать до різних моделей обліку, залежать від того, який тип регулювання домінує в національній обліковій моделі. У рамках досліджуваної тематики розрізняють три основних типи такого регулювання:

1. Законодавче регулювання.
2. Регулювання на рівні урядових органів.
3. Регулювання на рівні професійних організацій.

Таким чином, законодавство кожної країни бере участь у визначенні бухгалтерських вимог. Ступінь впливу професіоналів на цю діяльність може істотно відрізнятися. У таких країнах, як США, Великобританія, Нідерланди рекомендації професіоналів відіграють важливу роль і дають змогу забезпечити зворотний зв'язок між практикою й існуючою системою регулювання обліку та звітності, коригувати підходи до формування

національної бухгалтерської інформаційної моделі з точки зору покращення якості інформації, доступності у розумінні, простоти подання.

Регулювання бухгалтерського обліку в Україні історично відрізняється від підходів, прийнятих у країнах ринкової економіки, але в даний час нормативна база обліку зазнає істотних змін, спрямованих на використання принципів, які складають основу міжнародної системи бухгалтерського обліку.

Результатом змін згодом має стати мова обліку і порядок складання звітності, однаково зрозумілий як міжнародним, так і українським користувачам фінансової звітності.

Міжнародні стандарти фінансової звітності націлені на досягнення однаковості бухгалтерської практики, яка дозволить використовувати облік в якості універсальної мови бізнесу [23, с.13]. Тенденція до глобалізації ринків капіталу призвела до необхідності зблизити існуючі методики обліку.

Однією з серйозних проблем стандартизації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні є проблема взаємодії національних бухгалтерських стандартів США (GAAP USA) та Міжнародних стандартів фінансової звітності, які концептуально розрізняються між собою по деяких аспектах. Поки МСФЗ не будуть схвалені американською Комісією з цінних паперів і бірж (SEC), їх компанії не отримають доступу на американський ринок капіталу.

Наприклад, якщо компанія Daimler-Benz хоче, щоб її акції мали обіг на біржах США, вона повинна підкоритися правилам і вимогам біржі, на якій будуть котируватися її акції, а також безлічі вимог SEC про розкриття інформації, злегка пом'якшених – у вигляді поступки іноземним емітентам.

Зокрема, SEC вимагає, щоб компанія або готувала звіти відповідно до GAAP USA, або забезпечувала відповідність звітів, підготовлених відповідно до національних стандартів, вимогам GAAP USA. Небагато компаній використовують першу можливість, але навіть підгонка звітів під американські стандарти обходиться недешево.

Поки фондові ринки США залишаються важливою частиною світового ринку капіталів, МСФЗ, які не відповідають американським стандартам, будуть даремні. У той же час члени Нью-Йоркської фондової біржі розуміють, що існує конкуренція іноземних бірж за право котирувати нові акції і, що ще важливіше, є конкуренція за право торгувати вже випущеними паперами.

У Комітеті з міжнародних стандартів фінансової звітності в даний час провідну роль відіграють чотири країни: Австралія, Канада, Великобританія і США. Причому США займають двоїсту позицію: з одного боку, вони витрачають великі кошти і прикладають зусилля на розробку міжнародних бухгалтерських стандартів, з іншого – вони об'єктивно насаджують власні стандарти GAAP USA через транснаціональні компанії і філіали американських корпорацій за кордоном.

Немає об'єктивних критеріїв для визначення «кращих» способів відображення в обліку будь-яких подій або трансакцій. Ситуація посилюється тим, що між країнами-учасницями немає навіть загальної згоди про загальні принципи підходу до цих проблем.

Найпростіший спосіб домогтися згоди щодо запропонованих правил – це зробити їх настільки гнучкими, щоб у них могли вміститися всі національні правила. Але правила деяких країн несумісні, тому рішення завдання відкладається на невизначений час.

Трохи докладніше про органи, які здійснюють розробку як МСФЗ, так і GAAP USA.

GAAP USA – це система стандартів та принципів фінансового обліку, які діють у США. Дана аббревіатура розшифровується як Загальноприйняті Принципи Бухгалтерського Обліку (ЗПБО). Розробкою GAAP USA займаються:

1. Американський Інститут Сертифікованих Незалежних Бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA).

2. Комітет зі стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standards Board – FASB). Положення про стандарти фінансової звітності видаються FASB і вважаються Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку. FASB також видає трактування принципів, які представляють собою модифікацію або уточнення існуючих стандартів. Трактування принципів має силу стандартів.

3. Державна комісія з бухгалтерського обліку – Governmental Accounting Standard Board (GASB). Займається державної та місцевої звітністю.

Підприємства фактично ведуть два види звітності: один для внутрішнього використання, інший для зовнішнього. У міжнародній практиці бухгалтерського обліку та звітності вимоги про однаковість і певний формат представлення поширюються тільки на фінансову інформацію, яка враховується за межами підприємства [178, с.16].

Кілька слів про звітність, яка складається відповідно до вимог МСФЗ. IAS – International Accounting Standards розшифровуються як МСФЗ – Міжнародні Стандарти Фінансової Звітності.

Термін «Accounting» має різні варіанти як офіційного, так і не офіційного перекладу, такі, наприклад, як: МСБО – Міжнародні Стандарти Бухгалтерського Обліку, або як МБС – Міжнародні Бухгалтерські Стандарти. МСФЗ – зведення міжнародних стандартів, рекомендованих для фінансової звітності. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS – International Accounting Standards) носять рекомендаційний характер, тобто не є обов'язковими для прийняття.

Розробкою МСФЗ займається Комітет з Міжнародних Стандартів Фінансової Звітності – КМСФО (International Accounting Standard Committee – IASC), заснований в 1973 р. Сьогодні до нього входить понад 100 країн. У 2001 р.

Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASC) оголосив про призначення нового Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності – International Accounting Standards Board (IASB). 1 квітня 2001 IASB взяв на

себе відповідальність за встановлення та розробку бухгалтерських стандартів, які позначив як International Financial Reporting Standards – IFRS (Міжнародні Стандарти Фінансової Звітності).

В основі МСФЗ лежать два фундаментальних допущення: принцип нарахування та принцип безперервності роботи підприємства.

Принцип нарахування добре знайомий нашим бухгалтерам і означає, що у звітності кожного підприємства витрати за певний період повинні співвідноситися з доходами за цей же період.

Принцип безперервної діяльності підприємства полягає в тому, що звітність складається виходячи з того, що у підприємства немає ні наміру, ні необхідності припиняти або істотно скорочувати господарсько-фінансову діяльність [178, с.18].

МСФЗ є міжнародно визнаними. Визнанням корисності звітності, яку зводять за IAS, є той факт, що вже сьогодні більшість фондових бірж (наприклад, Лондонська) допускає представлення її іноземними емітентами для котирування цінних паперів. Міжнародна організація комісій з цінних паперів погодилася рекомендувати з 1998 р. визнавати IAS для цілей лістингу на всіх міжнародних ринках (включаючи Нью-йоркську і Токійську фондові біржі).

Міжнародні стандарти характеризуються відносно меншою складністю (ніж стандарти США) і, отже, вимагають менших витрат при їх застосуванні. Вони з'явилися у результаті консенсусу національних систем обліку, заснованих на ринковій системі господарювання, зберігають можливість їх поглиблення та конкретизації відповідно до українських традицій регулювання бухгалтерського обліку.

На наш погляд, стандарти GAAP USA обмежують простір для "судження" і прогнозів при підготовці фінансової звітності. Метою такого обмеження є захист інтересів інвесторів та інших зацікавлених осіб від маніпуляцій звітністю керівництвом компанії.

У світлі гучних корпоративних скандалів, інвестори не можуть надмірно покладатися на сумлінність менеджменту та аудиторів і змушені максимально конкретизувати вимоги до звітності з метою самозахисту. В кінцевому рахунку в суді довести навмисну помилку в оцінці або судженні керівництва набагато складніше, ніж відступ від правил підготовки звітності.

Водночас, на компроміс з іншими системами обліку, офіційні органи США, які регулюють й контролюють використання GAAP USA, йдуть куди менш охоче. Всі іноземні компанії, які проходять лістинг на американських біржах, повинні здійснювати реконсіляцію (reconciliation) своєї звітності для виконання вимог GAAP USA.

Останнє стосується також організацій, звітність яких складена згідно з вимогами МСФЗ. Серйозність цієї проблеми досить висока, вона поширюється майже на 400 європейських компаній, які проходять лістинг на європейських та американських біржах.

Те ж стосується близько 800 компаній з 50 країн світу, які повинні проводити реконсіляцію своїй звітності для лістингу на американських біржах. У пресі іноді вказується, що великі компанії змушені витратити від 5 до 10 мільйонів доларів щорічно для виконання цих вимог. Ці, за великим рахунком, безглузді витрати є одним з головних каменів спотикання у спілкуванні європейських та американських органів фінансового регулювання. Особливо враховуючи той факт, що, як вказувалося вище, на європейських біржах введені значно менш жорсткі вимоги до американських компаній.

З 2002 року в результаті укладення Норвалкської угоди (Norwalk Accord) проводиться активна робота по зближенню стандартів МСФЗ та GAAP, яка вже призвела до елімінації деяких суперечностей між стандартами. Так, наприклад, стандарт GAAP USA FASB 141, випущений у 2007 році, аналогічно МСФЗ дозволив облік негативного гудвілу у прибутках організації. Попередня версія стандарту FASB 141 наказувала пропорційний розподіл гудвілу на зменшення вартості придбаних необоротних активів.

Важливим «організаційним» кроком на шляху до повної конвергенції МСФЗ та GAAP USA стало офіційне оголошення Комісії з цінних паперів США 27 серпня 2008 року про свій намір, починаючи зі звітності за 2009 рік дозволити «чисто» американським компаніям використовувати МСФЗ, а починаючи з 2014 року – зробити МСФЗ обов'язковими для складання публічної річної звітності у США.

Очевидно, що цим рішенням Комісія з цінних паперів США встановлює остаточні часові обмеження для завершення процесу конвергенції з GAAP USA, що дозволить МСФЗ безповоротно утвердитися як єдиній глобальній системі стандартів фінансової звітності.

Однак, повне злиття стандартів у найближчому майбутньому малоймовірно через відмінності економік країн Європи і США, очікувань користувачів фінансової звітності, а також історичного досвіду ведення обліку та складання звітності.

У той же час, незважаючи на ряд суперечностей, очевидно, що Україні потрібна система бухгалтерського обліку, яка використовується в інших країнах світу. Користувачам фінансової звітності складно проводити оцінку компаній, що застосовують різні стандарти бухгалтерського обліку та звітності, а для прийняття рішень національним і міжнародним інвесторам необхідна система бухгалтерського обліку та звітності, що надає достовірну інформацію про майновий стан підприємства і результати його діяльності.

12 травня 2011 Верховна Рада України прийняла зміни до Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", яким передбачається застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. Тепер, починаючи з 2012 року, публічні акціонерні товариства, банки і страхові компанії в обов'язковому порядку будуть складати фінансову та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Кабінет Міністрів України також затвердив перелік компаній, що займаються певними видами господарської діяльності, які будуть застосовувати МСФЗ. Інші підприємства будуть самостійно визначати

доцільність застосування МСФЗ на підставі рішення власника або за погодженням з контролюючими органами.

Залізнична галузь поки що не входить до переліку українських компаній, які повинні застосовувати МСФЗ. Але, для того, щоб залишитися конкурентоспроможними, фінансова звітність залізничних підприємств повинна бути зрозумілою і доступною для інвесторів, а її показники – достовірними.

Отримати достовірну інформацію щодо формування економічних показників фінансової звітності як залізниці, так і її структурних підрозділів можна шляхом вирішення низки завдань у такій їх послідовності:

- перетворення економічної інформації у базу даних;
- постановка завдання оптимізації форм фінансової звітності з метою гармонізації обліку у відповідності з міжнародними вимогами (рис. 3.1);
- побудова структурно-логічної схеми економіко-математичної моделі визначення ефективності адаптованих форм фінансової звітності (рис.3.2);
- апробація, впровадження та застосування у господарській практиці моделі визначення ефективності адаптованих форм фінансової звітності;
- оцінка результатів впровадження адаптованих форм фінансової звітності та прийняття рішень.

Оптимізація форм фінансової звітності у відповідності з міжнародними вимогами включає в себе головним чином гармонізацію обліку та звітності, визначення достовірності окремих показників фінансової звітності, створення вдосконалених адаптованих форм фінансової звітності тощо.

Побудова структурно-логічної схеми економіко-математичної моделі необхідна для експериментального впровадження вдосконалених адаптованих форм фінансової звітності, з метою виявлення «вузьких» місць для подальшого застосування вже адаптованих форм фінансової звітності галузевих служб і структурних підрозділів Одеської залізниці.

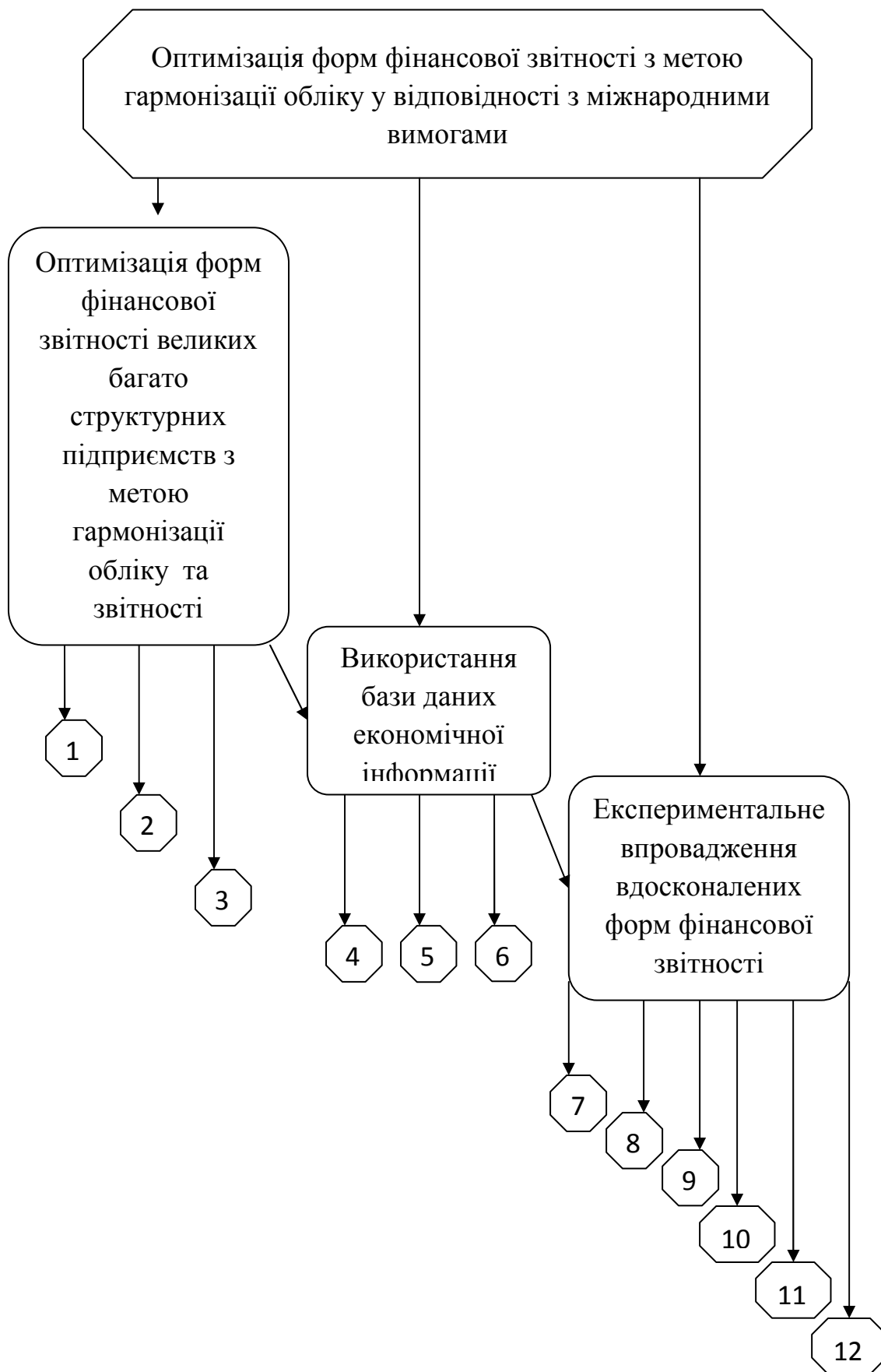


Рис. 3.1. Оптимізація фінансової звітності

- 1 - заповнення форм фінансової звітності із застосуванням діючих принципів її складання в Україні
- 2 - використання алгоритму визначення достовірності окремих показників форм фінансової звітності
- 3 - створення вдосконалених адаптованих форм фінансової звітності, які враховують особливості господарювання великих багатоструктурних підприємств
- 4 - використання бази даних економічних показників фінансової звітності Одеської залізниці
- 5 - використання бази даних економічних показників фінансової звітності галузевих служб Одеської залізниці
- 6 - використання бази даних економічних показників фінансової звітності структурних підрозділів Одеської залізниці
- 7 - експериментальне впровадження адаптованої форми 1 «Баланс»
- 8 - експериментальне впровадження адаптованої форми 2 «Звіт про фінансові результати»
- 9 - експериментальне впровадження адаптованої форми 3 «Звіт про рух грошових коштів»
- 10 - експериментальне впровадження адаптованої форми 4 «Звіт про власний капітал»
- 11 - експериментальне впровадження адаптованої форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності»
- 12 - експериментальне впровадження адаптованого додатку «Інформація за сегментами» до форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності»



Рис 3.2. Структурно-логічна схема адаптації форм фінансової звітності

Суть оптимізації форм фінансової звітності великих багатоструктурних підприємств доцільно розглядати відносно кожної форми фінансової звітності відповідно. Так, щодо форми 1 «Баланс» (додаток Е): доцільними з практичної точки зору та обґрунтованими з урахуванням вимог діючих нормативних чинників є наступні міркування.

В останній час більшість крупних підприємств користуються своїм правом переоцінювати власні основні засоби, таким чином наближаючи їх вартість до ринкової. Не станемо зупинятися на доцільності таких господарських операцій, однак, як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам дуже важливо знати як загальну залишкову вартість основних засобів, так і переоцінену вартість основних засобів. На даний час це неможливо, тому що така інформація відсутня у діючих формах фінансової звітності. Ми пропонуємо в активі балансу ввести додаткові рядки 0311 та 0321 з відповідними назвами статей: «у т.ч. сума переоцінки первісної вартості» та «у т.ч. сума переоцінки зносу». В пасиві балансу ввести додаткові рядки 331, 332 та 333 з відповідними назвами статей: «у т.ч. сума переоцінки первісної вартості основних засобів», «у т.ч. сума переоцінки зносу основних засобів» та «у т.ч. сума переоцінки інших активів».

Зовнішнім користувачам інформації досить часто важко зрозуміти, який саме показник крупних багатоструктурних підприємств відображений у рядку 200 «Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків» та у рядку 600 «Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків» форми 1 «Баланс». Згідно п.31 та п.59 П(с)БО 2 «Баланс» в даних рядках відображається дебіторська заборгованість пов'язаних сторін, дебіторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків та кредиторська заборгованість підприємства пов'язаним сторонам, кредиторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків відповідно. Складається ситуація, коли незрозуміло: чи то заборгованість між структурними підрозділами, чи заборгованість між Одеською залізницею та Укрзалізницею, тобто існує непрозорість інформації щодо адресності виникнення такої заборгованості.

Тому, ми пропонуємо в активі балансу ввести додатковий рядок 201 з назвою статті: «у т.ч. з вищестоящою організацією». В пасиві балансу ввести додатковий рядок 601 з назвою статті: «у т.ч. з вищестоящою організацією».

Щодо форми 2 «Звіт про фінансові результати» (додаток Ж):

Сьогодні, відповідно до вимог IV розділу наказу Міністерства фінансів України від 19.12.2006 року №1213 підприємства державного та комунального секторів економіки відображають в описуваному рядку 226 форми 2 «Звіт про фінансові результати» суму матеріального заохочення, яка повинна дорівнювати сумі нарахованої винагороди, допомоги, премії тощо, котрі обчислюються за рахунок прибутку минулого звітного періоду згідно фінансового плану та відображаються за дебетом субрахунку 477 «Забезпечення матеріального заохочення» та кредитом субрахунку 661 «Розрахунки по заробітній платі». Однак, якщо такі суми включені до складу інших операційних витрат, вони знаходять своє відображення у рядку 090 цієї ж форми 2. Виникає питання, яка саме сума матеріального заохочення повинна бути відображена в описуваному рядку 226: за рахунок прибутку минулого звітного періоду чи за рахунок поточних витрат? Тому, логічно уточнити назву рядка 226 «Забезпечення матеріального заохочення» на «Забезпечення матеріального заохочення за рахунок чистого прибутку».

Всі підприємства, які використовують у своїй господарській діяльності розрахунки по «авізо» здійснюють практику передачі своїм структурним підрозділам витрат, або доходів, або вартості наданих послуг тими самими «авізо» у рядку 270 «Інші операційні витрати». Однак, такий стан речей не сприяє прозорості фінансової звітності та викликає багато зайвих питань як у контролюючих органів, так і у контрагентів, так як вони не розшифровані по сутності їх виникнення. Тобто структурний підрозділ, що передає «авізо» відображає такі витрати зі знаком «мінус», а підрозділ, що отримує – зі знаком «плюс». Виходячи з цього, пропонуємо ввести до рядку 270 «Інші операційні витрати» додаткові рядки 271 «Власні інші операційні витрати»,

272 «Отримані інші операційні витрати», 273 «Передані інші операційні витрати».

Наказом Міністерства фінансів України від 10.06.2010р. №382 «Про зміни до П(с)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» була запропонована як зовсім нова форма самого Звіту про рух грошових коштів, так і саме зміни до відповідного стандарту. За підсумками 2011 року Звіт про рух грошових коштів складався вже за новими правилами. У зв'язку з тим, що період нашого дослідження охоплює 2006-2010 роки – ці зміни вже не є темою нашого дослідження.

Виходячи з вимог рядку 226 «Забезпечення матеріального заохочення за рахунок чистого прибутку» адаптованої форми 2 «Звіт про фінансові результати» слід ввести рядок 175 «Спрямування прибутку на забезпечення матеріального заохочення» до форми 4 «Звіт про власний капітал» (додаток 3), з метою встановлення взаємозв'язку показників фінансової звітності.

Щодо форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (додаток И):

В розділі Х «Нестачі та втрати від псування цінностей» розкриваються суми нестач та втрат, які виявлені за рік: ті, що признаються заборгованістю винних осіб та невизначені. Але, інформація щодо суми нестач та втрат, які в поточному році віднесені за рахунок фінансового результату не наведена. Для визначення такої суми користувачеві необхідно здійснювати додаткові розрахунки та припущення. Пропонуємо ввести до розділу Х «Нестачі та втрати від псування цінностей» рядок 990 «Сума нестач та втрат, які включається до складу фінансового результату звітного періоду».

У розділі XII «Податок на прибуток» досить ретельно описаний порядок включення до складу Звіту про фінансові результати та відображення у складі власного капіталу відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань, згідно П(с)БО 17, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.01.01 під №47/5238.

Однак, що саме представляють собою такі активи та зобов'язання – не розкрито. З метою більш прозорого розкриття таких показників та

наближення фінансової звітності до вимог Податкового кодексу та П(с)БО «Податкові різниці» (який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.02.2011р. під № 212/18950), необхідно додати рядки, які б розкрили суть відстрочених податкових активів, наприклад: 1221 – «резерв сумнівних боргів», 1222 – «інші активи»; та відстрочених податкових зобов'язань, наприклад: 1231 – «витрати майбутніх періодів», 1232 – «інші зобов'язання» тощо.

Інформація про податкові різниці згідно П(с)БО «Податкові різниці» повинна накопичуватись у регістрах бухгалтерського обліку. Тому, рекомендації щодо розширення рамок інформації, яка відображається у розділі XII «Податок на прибуток» форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності» дасть можливість відображати таку інформацію про податкові різниці саме у фінансовій звітності, не накопичуючи її в інший спосіб.

Запропоновані шляхи оптимізації форм фінансової звітності у відповідності з міжнародними вимогами на прикладі Одеської залізниці дають змогу посилити контроль законності та доцільності використання активів підприємства в залежності від джерел їх формування, що значно розширює діапазон інформативності, якості та достовірності економічних показників фінансової звітності.

3.2. Контрольно-діагностичне моделювання фінансової звітності

Бухгалтерський облік та фінансова звітність в умовах розвинутого ринку розглядаються як інформаційна система, що формується виходячи з потреб ринкової інфраструктури і виступає основою при прийнятті рішень як у рамках економічного суб'єкта, так і за його межами.

Зі зрозумілих причин фінансова звітність різних країн має досить суттєві відмінності. Такі відмінності продиктовані політичними, соціальними, а також економічними факторами [171, с.11; 59, с. 15; 18, с. 12; 165, с. 7]. Відмінності в підходах до змісту фінансових звітів значно

ускладнюють аналіз інформації та прийняття управлінських рішень при спільній діяльності, а також в умовах глобалізації фінансових ринків.

У зв'язку з вищевикладеним, стає зрозумілим об'єктивна необхідність у достовірності інформаційних показників, що успішно досягається фінансовою діагностикою та її оціночними показниками [60, с.29; 30, с.37; 6, с.12; 51, с.27].

На наш погляд, очевидно, що розрахунок тільки фінансових показників – це замало для в'яого розмаїття інструментарію діагностики. Фінансові показники повинні з'являтися на кінцевій стадії діагностики [48, с.14].

Фінансовий інструментарій діагностики досить великий, він включає в себе велику кількість фінансових показників (коефіцієнтів), які часто дублюють один одного, і не завжди очевидна необхідність використання тих чи інших коефіцієнтів [89, с.127].

Корисно для цілей діагностики використовувати тільки ті показники, які є інформаційною основою для прийняття управлінських рішень [25, с.15]. Основними інструментами фінансової діагностики, на наш погляд, є:

1. Горизонтальний і вертикальний аналіз фінансової звітності;
2. Використання оціночних показників-індикаторів (коефіцієнтів).
3. Застосування діагностичних моделей.

Зупинимось коротко на змісті кожного з інструментів.

Перш за все, підкреслимо різницю між поняттями «інформація» і «дані». Дані бухгалтерського обліку звичайно представляють собою набір будь-яких відомостей, головним чином, кількісного характеру, які у той чи інший спосіб характеризують підприємство.

Суттєво те, що на основі цієї слабо структурованої інформації принципово неможливо виробити ефективну діагностику. Термін «інформація» передбачає деяку ступінь організації даних, причому порядок упорядкування інформації служить цілям її використання.

Структурне упорядкування фінансових даних полягає у складанні фінансової звітності, коли фінансові дані організуються за спеціальними

форматами, що створює форми фінансової звітності: форму 1 «Баланс»; форму 2 «Звіт про фінансові результати» і так далі.

Чи можна здійснити ґрунтовний аналіз підприємства за допомогою цих даних? Принципово, так. Але це може зробити тільки досвідчений фінансист. Керівнику необхідна деяка більш узагальнено представлена і лаконічна система даних. У той же час отримати відповіді на деякі більш уточнюючі питання можна тільки на підставі первинних фінансових звітів.

Виникає запитання: що насправді робить показники фінансової звітності більш точними, якісними та порівняними? Наприклад, найбільш часто застосовний горизонтальний і вертикальний аналіз показників діяльності підприємств дає нам уявлення у першому випадку про ступінь змін головних показників фінансової звітності, в іншому – дає змогу вивчити структуру балансу шляхом розрахунку питомої ваги окремих його статей у загальному підсумку, або в розрізі основних груп статей.

Якщо істотним недоліком горизонтального аналізу є невідповідність даних, то вертикальний аналіз усе-таки дозволяє відстежувати і прогнозувати структурні зміни у складі активів та пасивів балансу.

Суть такого аналізу полягає в тому, що самі по собі фінансові показники є марними для прийняття рішень, якщо їх не порівняти з іншими даними, що мають відношення до об'єкта діагностики.

Існує два види показників для зіставлення, а саме: показники даного підприємства за попередні періоди часу; аналогічні показники інших підприємств, що належать тій же галузі (зазвичай – підприємств-конкурентів).

Даний інструмент символізує прагматичну простоту основної мети діагностики – за результатами діагностики слід зробити принаймні два висновки: як змінився стан підприємства у порівнянні з попередніми періодами – погіршився або покращився? Наскільки успішно наше підприємство працює у порівнянні з конкурентами?

А от якщо говорити про метод фінансових коефіцієнтів [177, с.381], або як їх ще називають – показників-індикаторів, то перш за все, вони дозволяють користувачеві використовувати інформацію про фінансовий стан підприємства з точки зору прийняття управлінських рішень. І це, на наш погляд, є істотним, оскільки коефіцієнти дають можливість з'ясувати і продіагностувати основні симптоми змін фінансового стану і визначити тенденції його змін.

Цілком зрозуміло, що підбір коефіцієнтів буде правильним за умови, що економічна інформація підібрана правильно, а сформовані економічні показники характеризують діяльність підприємства [17, с.11; 9, с.117; 115, с.93; 163, с.14; 145, с.15].

Перш ніж представити класифікацію показників-індикаторів за напрямками фінансово-господарської діяльності, слід підкреслити, що великою перевагою коефіцієнтів є те, що вони дають уявлення про ступінь негативних змін (коефіцієнт швидкої та абсолютної ліквідності, коефіцієнт фінансової автономії та фінансової залежності, коефіцієнт фінансового ризику, коефіцієнт маневреності власного капіталу тощо).

Як бачимо, вибір визначення структури оціночних показників-індикаторів дає відповідь не тільки на питання про часовий відрізок діагностики, але також про те, коли і в якому обов'язі здійснювати фінансову діагностику підприємства [144, с.63; 43, с.21; 44, с.23; 52, с.15]. Найбільш привабливим з практичної точки зору уявляється регламент діагностики, при якому:

- один раз на рік (у період підготовки річного звіту) проводиться фундаментальна фінансова діагностика, яка передбачає використання всього діагностичного інструментарію;
- щомісячно проводиться оцінка обмеженої кількості показників за результатами поточного місяця (зазвичай, це робиться в перших числах наступного місяця).

У процесі щомісячної оцінки здійснюється контроль економічних показників, які характеризують оперативні результати діяльності (показники ділової активності та рентабельності діяльності підприємства).

Щодо застосування економічних моделей – на основі аналізу фінансової звітності організацій за кілька років до їх банкрутства аналітики різних країн сформуvalи різні моделі передбачення ризиків ділової неспроможності [22, с.34].

Більш ранні моделі прогнозування банкрутства були одномірними, тобто побудованими на значеннях якогось одного коефіцієнта. Згодом вони стали ускладнюватися за рахунок залучення до аналізу все більшої кількості різноманітних коефіцієнтів (моделі Альтмана, Таффлера, Фулмера, Спрінгейта тощо).

Якщо простежити еволюцію наукових досліджень в області моделей прогнозування банкрутства і факторного аналізу ефективності діяльності підприємства, то піком наукової думки можна назвати початок 20 століття.

Так, Р. Смітт і А. Вінакор зробили припущення, що найбільш надійним показником майбутнього банкрутства представляється зниження відношення чистого оборотного капіталу до суми активів. Далі, П.Г. Фіцпатрік зробив висновок про те, що найбільш яскраво вираженими показниками вважаються відношення прибутку до чистого власного капіталу і чистого власного капіталу до суми заборгованості.

Однак, С.Л. Мервін за десятирічний період своїх досліджень запропонував свою трьохмірну модель: коефіцієнта покриття процентних виплат, відношення чистого оборотного капіталу до суми активів і відношення чистого власного капіталу до суми заборгованості; він довів, що ці показники задовго до банкрутства демонструють зниження свого значення.

Вивчення логіки одномірної, двох- і трьохмірних моделей, вказує на той факт, що кожен з авторів визначає для себе свою межу області допустимих значень, скажімо «Z-зону», яка характеризує оптимальну діяльність підприємств. Значення, які не потрапляють в цю зону, сигналять про

наближення неприємностей. Причому, кожна модель має своє значення цієї зони. Це пояснюється відмінностями в структурній організації підприємств, форм власності та видів діяльності тощо [112, с.62].

У той же час, а саме на початку 20 століття, стали актуальними і потрібними наукові дослідження в галузі управління рентабельністю підприємства. На перший план вийшов аналіз показників фінансової звітності, а саме: аналіз коефіцієнтів, згрупованих за загальними обліковими ознаками.

Яскравим представником аналізу показників звітності можна вважати модель Дюпона, що представляє собою спосіб дослідження можливостей підприємства в плані управління прибутком і його достовірного відображення у звітності. Відповідно до моделі Дюпона, вказані комплексні показники представляються як сукупність факторів, кожен з яких певним чином впливає на результативний показник.

Такий розподіл ключових показників на фактори сприяє виявленню першопричин відхилень у даних показниках, а також демонструє взаємозв'язок змін, які з ними відбулися. За допомогою даної моделі можна детально проаналізувати вплив кожного з факторів на формування комплексних показників ефективності діяльності підприємства з урахуванням тих змін, які відбулися, та їх причин.

У подальшому, з метою більш точного прогнозування імовірності банкрутства підприємств стали використовуватися економіко-математичні моделі відомих зарубіжних економістів Альтмана, Таффлера, Тішоу, Фулмера, Спрінгейта та інші. Причому, вже в 1968 році Е. Альтман розробив за допомогою апарату мультиплікативного дискримінантного аналізу індекс кредитоспроможності, який дає змогу виділити серед структурних підрозділів потенційних банкрутів.

Створивши п'ятифакторну модель, Альтман використовував коефіцієнти: x_1 – власні обігові кошти / всього активів (показує ступень ліквідності активів); x_2 – чистий прибуток / всього активів (показує рівень

генерування прибутку); x_3 – прибуток до сплати податків та відсотків / всього активів (показує, якою мірою доходи підприємства достатні для відшкодування поточних витрат і формування прибутку); x_4 – власний капітал (ринкова оцінка) / залучений капітал; x_5 – виручка від реалізації / всього активів.

На підставі розрахунку своєї моделі Альтман визначив «Z-зону»: менше ніж 1,81 – підприємство має збанкрутіти на протязі року, більше за 2,99 – ймовірність банкрутства дуже мала. Однак, модель Альтмана дуже важко застосувати в українській практиці і, насамперед, з точки зору обчислення вагомих коефіцієнтів і ринкових значень вартості акцій підприємства (x_4).

Десятьма роками пізніше, британські дослідники Р. Таффлер и Г. Тішоу, застосувавши підхід Альтмана, побудували чотирьохфакторну прогнозну модель фінансової неспроможності, засновану на розрахунку наступних коефіцієнтів: x_1 – прибуток від реалізації / короткострокові зобов'язання; x_2 – оборотні активи / сума зобов'язань; x_3 – короткострокові зобов'язання / всього активів; x_4 – виручка від реалізації / всього активів.

При цьому визначивши «Z-зону»: більше за 0,3 – ймовірність банкрутства низька, менше за 0,2 – навпаки – висока.

У цей же період ідею покрокового дискримінантного аналізу Е. Альтмана використовував Г. Спрінгейт, звуживши сферу застосування своєї моделі до даних малих і середніх підприємств. У моделі використовуються коефіцієнти: x_1 – оборотний капітал/валюта балансу; x_2 – (прибуток до оподаткування + проценти до виплати)/валюта балансу; x_3 – прибуток до оподаткування/короткострокові зобов'язання; x_4 – виручка від реалізації/валюта балансу. Якщо Z-показник менший за 0,862 підприємство отримує оцінку «крах».

Саме ця адаптація моделі дозволила нам застосувати її для діагностики та з використанням економічних показників фінансової звітності структурних підрозділів залізниці.

Певний інтерес викликає у науковців і модель Фулмера, яка була створена на підставі обробки даних шістдесяти підприємств – 30 потерпілих крах і 30 нормально працюючих, із середнім річним балансом у 455 тисяч американських доларів.

Початковий варіант моделі містив 40 коефіцієнтів, остаточний використовує всього дев'ять, а саме: x_1 – нерозподілений прибуток минулих років / валюта балансу, x_2 – виручка від реалізації / валюта балансу, x_3 – прибуток до оподаткування / власний капітал, x_4 – грошовий потік / зобов'язання, x_5 – довгострокові зобов'язання / валюта балансу, x_6 – короткострокові зобов'язання / валюта балансу, x_7 – логарифм матеріальних активів, x_8 – оборотний капітал / зобов'язання, x_9 – прибуток до оподаткування / проценти до сплати.

Якщо Z-показник менше нуля, крах підприємства неминучий. Причому, точність прогнозів, зроблених за допомогою цієї моделі на рік вперед, дуже висока – 98%, на два роки – 81%.

У моделі враховано велику кількість факторів, тому вона є досить складною для практичного застосування. Однак, ця модель з однаковою надійністю визначає як банкрутів, так і працюючі фірми. Залежно від значення кінцевого коефіцієнта підприємство може бути віднесено до класу надійних, або приречених на банкрутство.

Слід зазначити, що сьогодні модель Фулмера застосовується: підприємствами – для аналізу ймовірності загрози можливого банкрутства (втрати платоспроможності), внутрішнім і зовнішнім аудитом – для складання висновків про фінансовий стан (перспектив банкрутства) підприємства-замовника та якості показників фінансової звітності, потенційними контрагентами та інвесторами – для оцінки його перспективної платоспроможності.

Нарешті, щодо наукових досліджень вітчизняних вчених, на сьогоднішній день можна відзначити досягнення Іркутської державної економічної академії, які більш-менш наближені до практики української

економіки. Представлена ними чотирьохфакторна модель прогнозу ризиків містить у собі наступні коефіцієнти: k_1 = оборотний капітал / актив; k_2 = чистий прибуток / власний капітал; k_3 = виручка від реалізації / актив; k_4 = читаючи прибуток / витрати на виробництво і реалізацію (собівартість проданих товарів, комерційні витрати, управлінські витрати).

Цікавим є те, що визначення «Z-зони» ця модель представляє у вигляді ймовірності банкрутства у відсотковому відношенні по кроках: максимальна, висока, середня, низька та мінімальна. Але, загальна сутність значень «Z-зони» залишилась: більше за 0,42 – мінімальна ймовірність і так далі до низу.

Необхідно відзначити, що жодну з наведених моделей не можна вважати досконалою, тому їх слід розглядати як допоміжні засоби аналізу діяльності підприємств взагалі та оцінки показників у тому числі. Відомо, що чим більші обсяги виробництва, чим розгалуженіша організаційна структура підприємств, тим детальніше необхідно вивчати причини змін основних показників ефективності господарської діяльності. Справа в тому, що при значних обсягах виробництва навіть невелика економія витрат на одиницю продукції трудових, матеріальних або фінансових ресурсів може призвести до суттєвого зростання прибутку та поліпшення фінансового стану підприємства.

Результативність діагностики значною мірою залежить від наукової обґрунтованості та глибини застосованих методик. Методологічні погрішності у складанні фінансової звітності можуть бути причиною прийняття помилкових управлінських рішень.

Сучасні труднощі, що склалися в українській економіці, продиктовані не тільки необхідністю реформування заходів щодо бухгалтерського обліку та нормативного обґрунтування, але й вимагають більш жорсткої оцінки у відношенні якості внутрішнього контролю, його середовища, процесу оцінки ризиків суб'єктів господарювання, інформаційної системи, процедур контролю та моніторингових заходів.

Саме ці складові, власне, й є головною концептуальною основою можливості діагностування причин викривлення інформації, пов'язаної з фінансовою звітністю, а також ефективністю діяльності суб'єктів в межах законодавчих та нормативних актів. Слід розуміти, що тільки при поєднанні системного підходу та загальногалузевих методів, а саме: аналіз, синтез, дедукція, індукція, конкретизація, узагальнення і таке саме, можливо сформуванню основи для діагностики якості внутрішнього аудиту діяльності підприємств в цілому. І в цьому сенсі, генеральною концепцією діагностики буде постійне спостереження за зміною стану діяльності підприємств, відхилення економічних показників від довгострокових тенденцій, їх розвиток, вплив зовнішніх факторів на поведінковий стан достовірності та ефективності результатів внутрішнього контролю у відношенні аналізу фінансового стану підприємств, дослідження облікової дисципліни, оцінки управлінських рішень, корпоративного управління, зміни в економічній політиці суб'єктів і таке інше.

Теоретично, можна виділити чотири основні етапи економічної діагностики [42, с.29] (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Основні етапи економічної діагностики

№ етапу	Мета етапу	Сутність заходів економічної діагностики
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Побудова методики економічної діагностики	Формування цілей та задач діагностики, визначення об'єктів дослідження, підбирання показників-індикаторів, розробка математичних моделей, вибір способів аналітичних розрахунків і контролю їх результатів, конкретизація виконавців діагностики, складання методичних рекомендацій з виконання аналітичних досліджень.

Продовження таблиці 3.1

2	Підбирання та перевірка вхідної інформації, виконання та контроль аналітичних розрахунків	Розрахунки на цьому етапі регламентуються моделлю діагностики якості та достовірності показників фінансової звітності, можуть бути автоматизовані та не потребують високої кваліфікації від виконавців.
3	Осмислювання результатів економічної діагностики	За даними аналітичних розрахунків виділяються як позитивні, так і негативні вирішальні фактори, зміни економічних показників під дією цих індикаторів, розраховуються резерви поліпшення роботи тощо.
4	Прийняття управлінських рішень	З урахуванням результатів економічної діагностики уточнюється стратегія та тактика господарювання, контролюється виконання та обґрунтованість планів-прогнозів, удосконалюється система економічного контролю.

Основна мета фінансової діагностики направлена на осмислення можливості створення системи оціночних показників, як інструмента, що реагує на відхилення або появу причин викривлення інформації у відношенні зміни якісних чи кількісних характеристик об'єктів, які підлягають дослідженню. Тобто, мова йде про створення системи оціночних показників-індикаторів, які «просигналять» про кризові явища, що зароджуються в господарюванні суб'єктів і необхідності реагування на них.

На науково-практичних конференціях вже були озвучені проблеми та здійснені деякі кроки у дослідженні цих напрямків – визначені концепції оцінки ефективності та достовірності формування показників фінансової звітності, де надана відповідь на запитання: «хто і коли порушив правила обробки економічної інформації, хто несе за це відповідальність». Іншими словами, показник оцінки ефективності фінансової звітності пов'язаний з

процедурами аналізом попередніх результатів аудиту, вивченням первинної інформації, якістю бухгалтерського контролю у відношенні нових вимог до формування показників фінансової звітності з точки зору формування різниць, взаємозв'язком показників бухгалтерського та податкового обліку, статистичними даними тощо.

Таким чином, використовуючи систему оціночних показників при фінансовому діагностуванні зародження умов для відхилень та викривлення інформації внутрішнього контролю у відношенні різних напрямків діяльності підприємств можна визначити профілактичні заходи щодо зменшення впливу таких факторів, як падіння ефективності виробництва, негативної динаміки результативних показників з обороту капіталу, тривалості операційного та фінансового циклу, появи дефіциту грошових коштів, що нерозривно пов'язано з несвоєчасними розрахунками з довгострокових та короткострокових зобов'язань.

Показники-індикатори дають змогу контролерам (аудиторам) продіагностувати загрозу банкрутства та запропонувати власникам заходи щодо уникнення помилок, відхилень і викривлень інформації, прийняття стратегічних рішень у відношенні попередження та захисту підприємства від внутрішніх і зовнішніх факторів кризових явищ.

Результативність діагностики, як відомо, залежить від наукової обґрунтованості та методик, які застосовуються. Так, для діагностики стратегічних аспектів діяльності використовують SWOT-аналіз, PEST-аналіз, модель «П'яти сил конкуренції» М.Портера, методи експертних оцінок тощо [53, с.25]. Діагностика майна та ринкової ціни підприємства передбачає використання доходного, витратного та порівняльного підходів, фінансова діагностика виходить з теорії та практики вимірювання та оцінки кругообігу капіталу підприємства.

Діяльність підприємств відбувається за різноманітними напрямками і в цьому сенсі система оціночних показників може мати класифікацію, що представлена на рисунку 3.3.

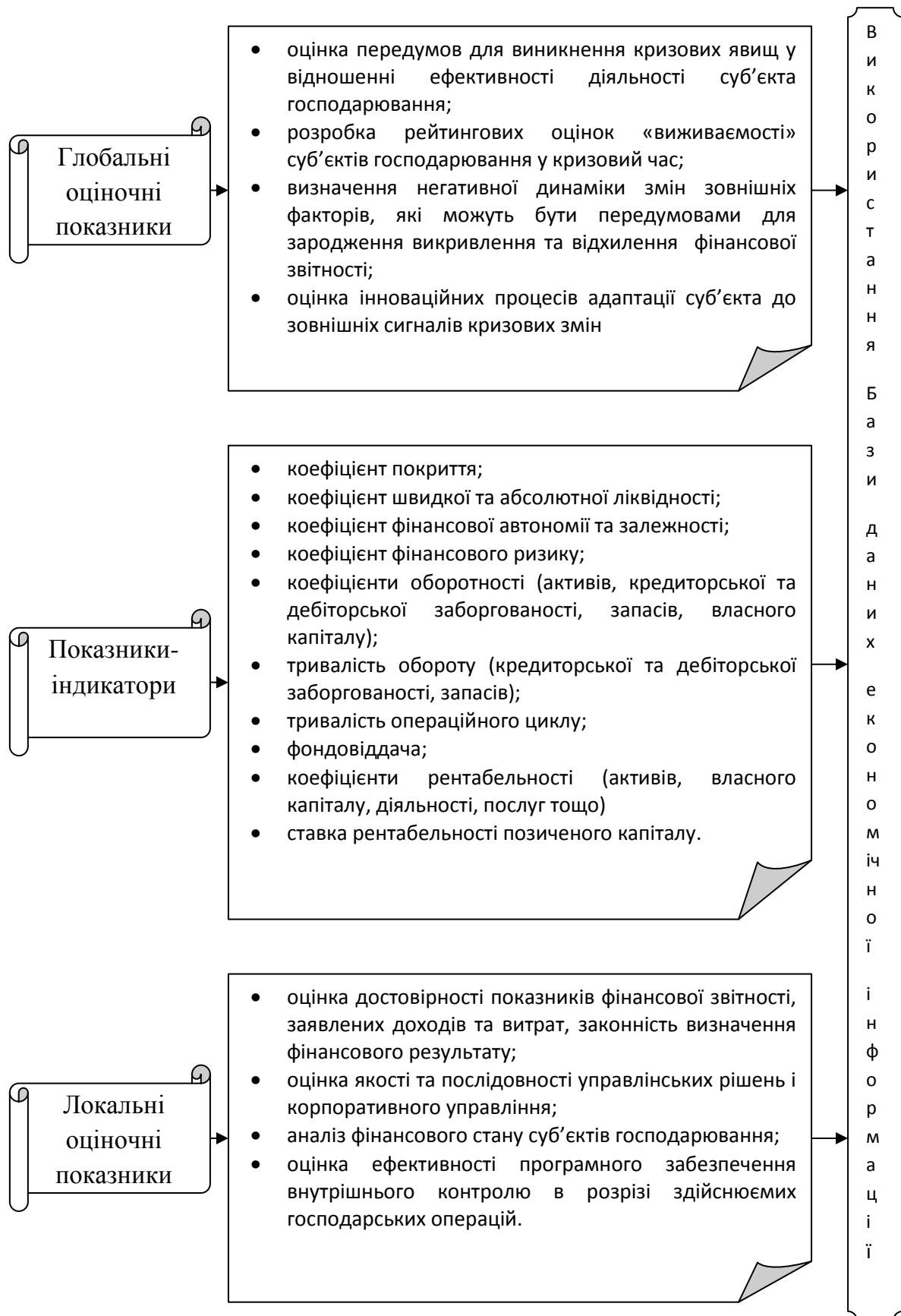


Рис. 3.3. Класифікація системи оціночних показників фінансової діагностики

Використовуються як якісні, так і кількісні характеристики, такі, як показники, норми та нормативи, коефіцієнти, індекси. З точки зору джерел інформації, застосовують такі методи, як вивчення документів, фотографія робочих місць, хронометражі тощо. Окрім специфічних, існують методи, які мають універсальний характер: ті, які можуть використовуватись у процесі діагностики будь-якого аспекту діяльності підприємства.

Використання таких «наскрізних» методів дає змогу забезпечити певну єдність та цілісність усього процесу діагностики. До них, насамперед, можна віднести економіко-математичні методи. Це – задачі оптимізації, тому що діагностика завжди означає порівняння з деяким оптимумом. Зокрема, це стосується задач порівняльної оцінки різних видів діяльності, дослідження «вузьких» місць тощо. Також використовуються методи та моделі лінійного та нелінійного програмування, динамічного програмування, теорії ігор, мережеве планування та управління, використовуються теорії графів [53, с.25], метод експертних оцінок, іншими словами – бальний метод. Так, у діагностиці конкурентного середовища за допомогою цього методу оцінюється привабливість галузі, комбінації можливостей та загроз, а також сильних і слабких сторін стратегічного аналізу (SWOT-аналіз), будується профіль конкурентного середовища підприємства, оцінюється конкурентоздатність підприємства.

Широке застосування методу експертних оцінок обумовлено тим, що зовнішнє середовище, з яким пов'язані дані аспекти економічної діагностики, розглядається по суті як нескінченне число факторів, суб'єктів тощо, закономірності руху яких та взаємозв'язок часто не вивчені. Метод експертних оцінок використовується також в управлінській діагностиці, експрес-методі діагностики виробничого потенціалу, діагностики майна підприємства. По суті, результати дослідження є суб'єктивними, тому що представляють собою думки людей, які можуть залежати не тільки від досвіду та професійності, але також від їх економічного інтересу. Ця

залежність результатів діагностики наглядно проявляється, наприклад, при визначенні сучасної ринкової ціни підприємств.

Основною метою економічної діагностики є створення системи оціночних показників, як інструмента, що реагує на відхилення або появу причин викривлення інформації стосовно зміни якісних або кількісних характеристик об'єктів, які підлягають дослідженню. Фінансовий стан підприємства є вельми важливою інформацією, що дає змогу оцінити, наскільки вигідною і потрібною є певна діяльність підприємства, якою воно займається, а також, що результати фінансово-господарської діяльності завжди знаходять своє відображення у фінансовій звітності [56, с.67-68].

У попередньому розділі дисертаційного дослідження було здійснено контроль достовірності відображення фінансового стану Одеської залізниці за допомогою економічної діагностики, а саме: діагностика якості та достовірності оперативних, квартальних та річних показників фінансової звітності, проаналізовано результати впровадження моделей прогнозування банкрутства та факторного аналізу прибутку із застосуванням моделі «Дюпон».

Усі процеси та явища можна представити формалізовано, тобто побудувати модель [176, с.10; 33, с.5; 47, с.9; 32, с.10; 106, с.4]. Дуже важливим є моделювання економічних процесів на різних їх етапах. Високопрофесійна побудова економіко-математичних моделей фінансового стану підприємства та його достовірного відображення у фінансовій звітності є передумовою прийняття ефективних управлінських рішень і нормального функціонування підприємств [62, с.15; 180, с.9; 20, с.8; 65, с.11; 21, с.14; 105, с.12; 171, с.6]. Економіко-математичне моделювання фінансового стану підприємства та його достовірного відображення у фінансовій звітності – один із напрямків економіко-математичного аналізу, що полягає у дотриманні технології прагматичної побудови економіко-математичних моделей, які комплексно описують концепцію розвитку та функціонування

фінансової підсистеми підприємства і дають змогу дослідникові вибудувати адекватну інтерпретацію результатів моделювання [61, с.8].

Можливості економіко-математичного моделювання залежать від того, наскільки адекватно побудована модель відображає об'єктивні концептуальні закономірності діяльності підприємства, а також від наявності, повноти, якості та достовірності даних при формуванні системи показників, методів їх обробки та якості проведеного аналізу при інтерпретації результатів моделювання [117, с.32]. Економіко-математична модель повинна формалізовано описувати фінансово-економічні явища та процеси підприємства. В основі пізнання багатьох фінансово-економічних процесів і явищ лежить принцип системного підходу, ключовим поняттям якого є фінансово-економічна система та її властивості [149, с. 8; 7, с.7; 10, с.5; 29, с. 9].

Під моделлю взагалі розуміється реальна або уявна конструкція досліджуваного процесу або явища, що відображає його найбільш істотні або характерні риси [61, с.9]. Саме слово «модель» походить від французького «modele», що означає міру, мірило, зразок, норму. Математична модель – це вираження формальної залежності у вигляді деяких математичних співвідношень, які відображають зв'язок між певними явищами. У практичному плані економіко-математичні моделі застосовуються як інструмент прогнозування, планування, керування у фінансово-економічній підсистемі підприємства, яка суттєво впливає на діяльність усіх його підсистем. Першим кроком у процесі побудови моделі діагностики якості та достовірності економічних показників фінансової звітності є постановка такої задачі для Одеської залізниці (рис. 3.4). В основі економіко-математичної моделі лежить діагностика якості та достовірності оперативних, квартальних і річних показників фінансової звітності залізничних підприємств. Апробація економіко-математичної моделі здійснюється на базі даних як структурних підрозділів, так і самої Одеської залізниці, тобто зведених економічних показників фінансової звітності.

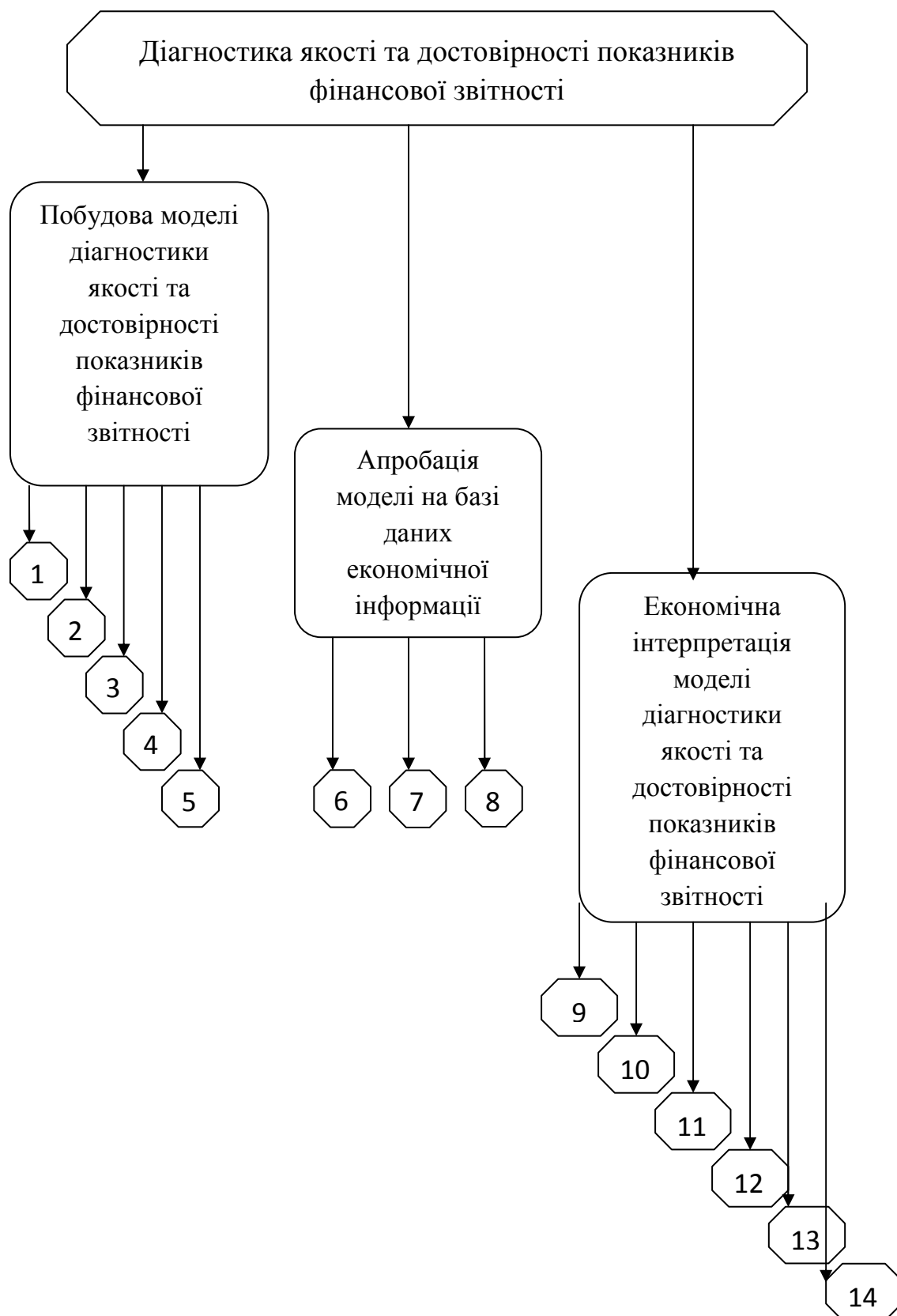


Рис. 3.4. Постановка задачі діагностики якості та достовірності показників фінансової звітності

- 1 - експрес-діагностика якості та достовірності оперативних показників фінансової звітності
- 2 - локальна діагностика якості та достовірності квартальних показників фінансової звітності
- 3 - глобальна діагностика якості та достовірності річних показників фінансової звітності
- 4 - діагностика можливого банкрутства підприємства на підставі економічних показників фінансової звітності
- 5 - діагностика оптимізації та подальшого розвитку підприємства на підставі економічних показників фінансової звітності
- 6 - використання бази даних економічних показників фінансової звітності Одеської залізниці
- 7 - використання бази даних економічних показників фінансової звітності галузевих служб Одеської залізниці
- 8 - використання бази даних економічних показників фінансової звітності структурних підрозділів Одеської залізниці
- 9 - економічна інтерпретація моделі діагностики якості та достовірності економічних показників форми 1 «Баланс»
- 10 - економічна інтерпретація моделі діагностики якості та достовірності економічних показників форми 2 «Звіт про фінансові результати»
- 11 - економічна інтерпретація моделі діагностики якості та достовірності економічних показників форми 3 «Звіт про рух грошових коштів»
- 12 - економічна інтерпретація моделі діагностики якості та достовірності економічних показників форми 4 «Звіт про власний капітал»
- 13 - економічна інтерпретація моделі діагностики якості та достовірності економічних показників форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності»
- 14 - економічна інтерпретація моделі діагностики якості та достовірності економічних показників додатку «Інформація за сегментами» до форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності»

Економічна інтерпретація моделі діагностики якості та достовірності економічних показників фінансової звітності передбачає надання наочних результатів побудови моделі, які включають до свого складу спочатку математичну, а потім – економічну перевірку та аналіз отриманих результатів, оцінку ступеня реальності отриманої підсумкової інформації, її відповідність установленим критеріям і нормативам. Якість економічної інтерпретації значною мірою визначається правильністю математичного вираження вихідних передумов при побудові моделі. Якщо були допущені помилки при формалізації економічних понять і умов, то навіть при правильному використанні математичного апарату можуть вийти сумнівні фінансово-економічні результати.

Для зручності розуміння та доречності використання складемо блок-схему застосування економіко-математичної моделі діагностики якості та достовірності показників фінансової звітності Одеської залізниці (рис 3.5). Блок-схема висвітлює запропоноване покрокове здійснення діагностики якості та достовірності економічних показників фінансової звітності на різних рівнях її складання, а саме: у структурних підрозділах залізниці, у відповідних галузевих службах та у фінансовій службі залізниці, яка здійснює зведення економічних показників для складання форм фінансової звітності. Узагальнені результати діагностики якості та достовірності економічних показників фінансової звітності тестуються на наявність «вузьких» місць, а також на суттєвість отриманої інформації, згідно з вимогами міжнародного стандарту аудиту 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» [88]. Тільки після ретельної перевірки апробаційних процесів та професійної економічної інтерпретації можна пропонувати економіко-математичну модель для впровадження у практичну діяльність підприємства.

В графічному вигляді побудована модель діагностики якості та достовірності економічних показників фінансової звітності представлена на рис. 3.6.



Рис 3.5. Застосування економіко-математичної моделі діагностики якості та достовірності показників фінансової звітності

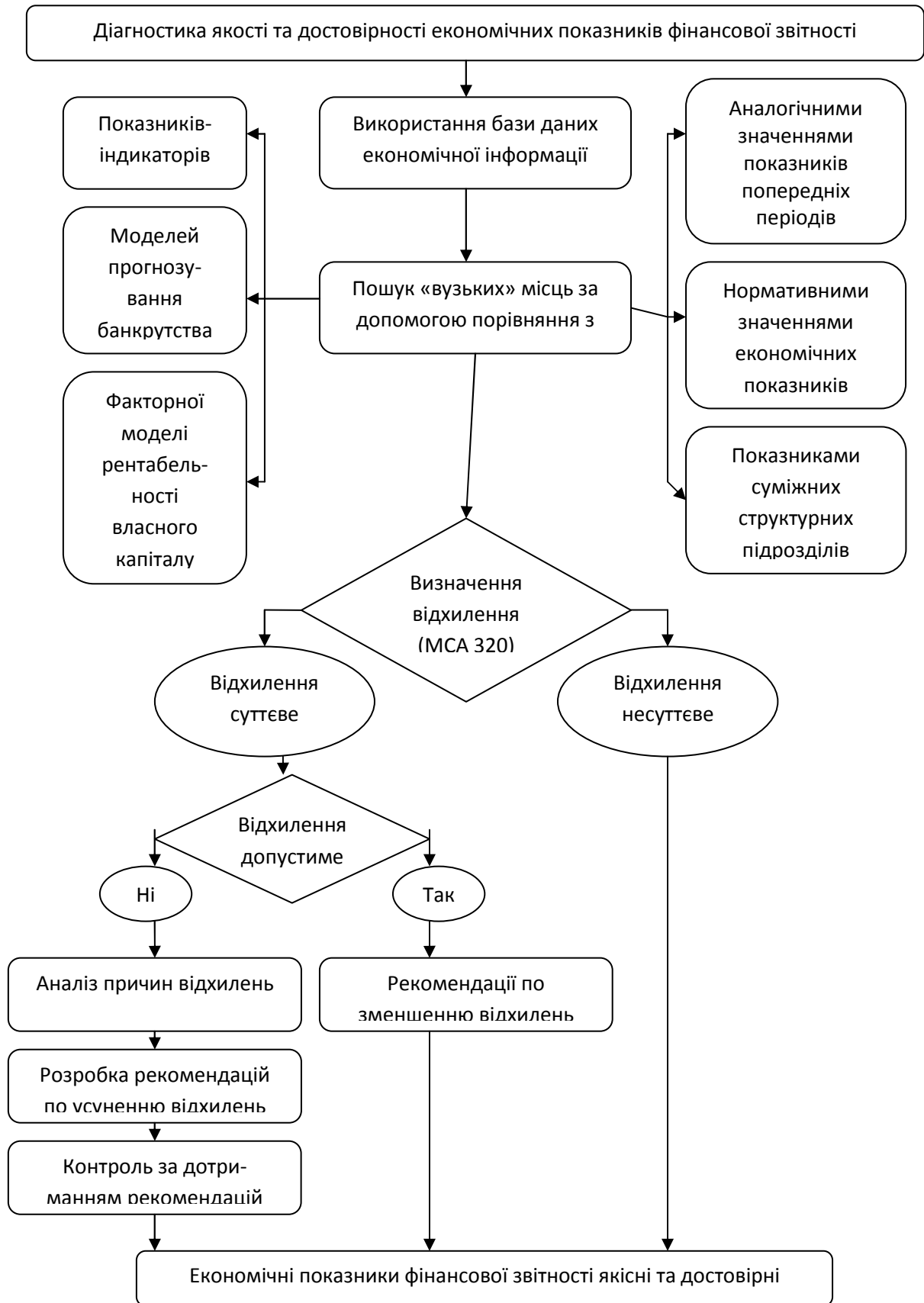


Рис. 3.6. Алгоритм впровадження моделі діагностики якості та достовірності економічних показників фінансової звітності

Застосуємо всі вище розроблені заходи на прикладі предмету дослідження.

Як Одеська залізниця, так і її структурні підрозділи підлягають фінансовому аналізу раз на рік, після складання річних форм фінансової звітності та у процесі аналізу виконання контракту керівництва залізниці.

Так, щоквартально, відділ аналізу фінансового плану здійснює частково аналіз підприємства в цілому та намагається знайти відповіді на деякі запитання, наприклад: чому окремі види діяльності є збитковими, або чому компенсації за пільговий проїзд деяких категорій пасажирів не покривають навіть половини витрат?

Також, щомісяця, управління залізниці збирає оперативні дані стосовно основних економічних показників, які характеризують діяльність підприємства за поточний місяць. Це такі показники, як доходи, витрати у розрізі видів діяльності, суми штрафів і пені тощо. Загальний обсяг оперативних даних дорівнює приблизно 70% усього обсягу квартального звіту підприємства.

Виходячи з цього, можна судити про спробу складання місячного звіту по підприємству. Але, насправді, терміни подання оперативної інформації дуже скорочені: так, до Укрзалізниці такі дані повинні бути передані вже 5 числа місяця, наступного за звітним. Таким чином, до фінансової служби Одеської залізниці структурні підприємства повинні звітувати вже 2 або 3 числа місяця, наступного за звітним. Нема необхідності пояснювати, що дані структурних підрозділів будуть дещо умовними, не точними: зрозуміло, що 1 числа місяця, наступного за звітним ні дані табелів обліку робочого часу, ні шляхові листи, ні будь-які інші первинні документи ще не можуть бути оброблені та узагальнені у достовірні економічні показники.

Проведений вище експрес-аналіз практики складання звітів показує доцільність відображення фінансового стану підприємства станом за рік та за квартал; натомість щомісячні оперативні дані є дещо умовними, наближеними до планів, і не є реальним відбиттям господарської діяльності.

Попередити такий стан речей можна шляхом перенесення термінів подання фінансової інформації на більш реальні дати та впровадженням єдиної автоматизованої бази, за допомогою якої така функція управління залізниці, як збирання та зведення економічних показників у цілому по Одеській залізниці буде здійснюватись протягом достатнього часу, з проведенням ретельної економічної діагностики звітності.

Дане дослідження побудовано на економічній діагностиці показників фінансової звітності Одеської залізниці та її структурних підрозділів за останні п'ять років, а саме з 2006 по 2010 рік.

Застосувавши горизонтальний та вертикальний аналіз основних економічних показників Одеської залізниці (таких як: виручка від реалізації; собівартість послуг; адміністративних витрат та витрат на збут; інших операційних витрат; фінансових результатів від операційної діяльності та до оподаткування, податку на прибуток; операційних витрат у розрізі економічних елементів: матеріальні витрати, витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи, амортизація тощо), ми дійшли висновків про те, що абсолютний приріст, темп зростання та темп приросту, а також абсолютне значення 1% приросту дуже різняться за окремими економічними показниками (додаток К).

Так, наприклад, темп зростання виручки від надання послуг та собівартості перевезень досить збалансовані, але, аналізуючи динаміку темпів зростання фінансового результату від операційної діяльності, можна побачити його різке зменшення у 2009 та 2010 роках. Водночас у сумарному вираженні в динаміці фінансовий результат від операційної діяльності стабільно зростає. Здійснення ретельного аналізу цих показників у розрізі галузевих служб та структурних підрозділів показало, що таке падіння фінансового результату від операційної діяльності сталося за рахунок групи структурних підрозділів, які обслуговують процес перевезень (служба колії, служба сигналізації та зв'язку, служба електропостачання).

Таким чином, аналіз економічних показників фінансової звітності Одеської залізниці висвітлює стабільне зростання як виручки, так і фінансового результату. Але, насправді, існує трохи інша картина: у 2010 році структурні підрозділи основної діяльності (вантажні та пасажирські перевезення) могли заробити більше, якби не структурні підприємства допоміжної діяльності, які в цьому звітному періоді відзначились збитками. Нагадаймо, що чистий прибуток Одеської залізниці у 2009 році склав 118 902 тис.грн. (рис. 3.7).

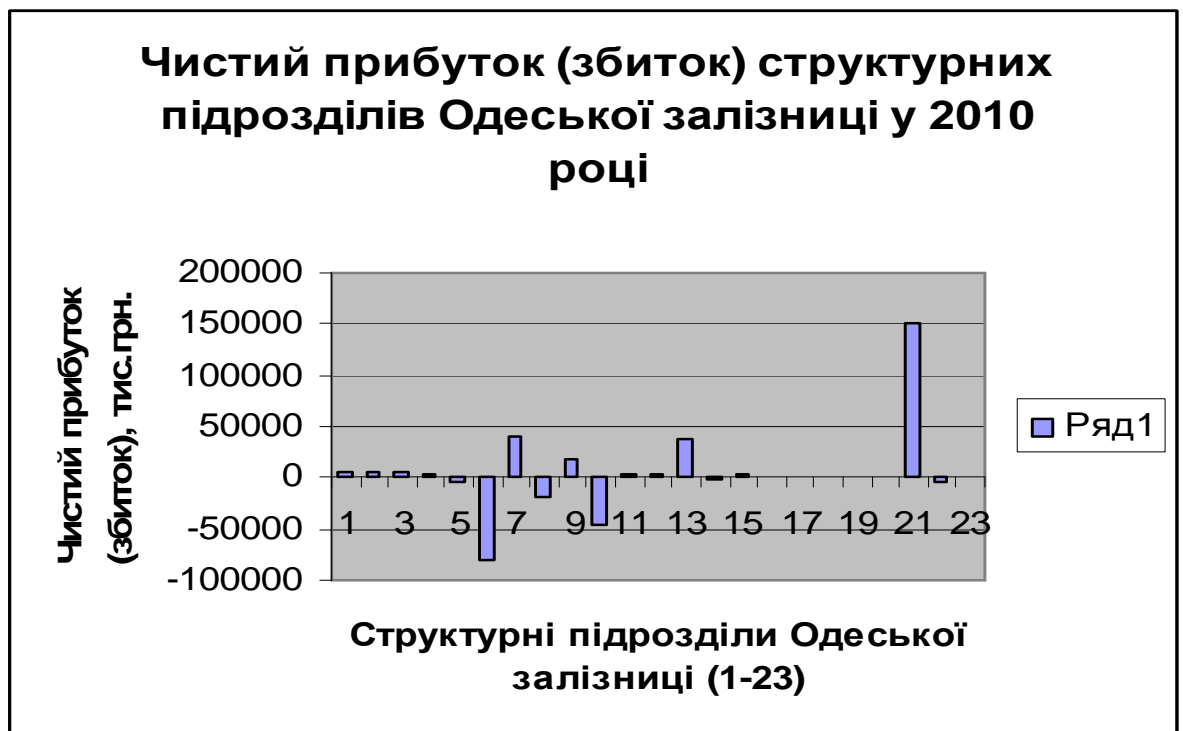


Рис. 3.7. Чистий прибуток (збиток) структурних підрозділів Одеської залізниці у 2010 році

Нерівномірно змінюється також питома вага витрат по елементах. Так, наприклад, питома вага матеріальних витрат змінювалась у динаміці наступним чином: у 2006 році – 35,21% від загальної суми операційних витрат, у 2007 – вже 39,37%, у 2008 – 32,15%, у 2009 – 29,92%, а у 2010 році знову зростання – 31,23% (додаток Л). Це свідчить про зменшення матеріаломісткості наданих послуг за рахунок здорожчання інших складових економічних елементів витрат, а саме: заробітної плати та відрахувань на

соціальні заходи, амортизації та інших витрат. Дана тенденція спостерігається на протязі всього періоду дослідження. Виключенням є 2010 рік – рік різкого стрибку цін на електроенергію та паливо (рис. 3.8).

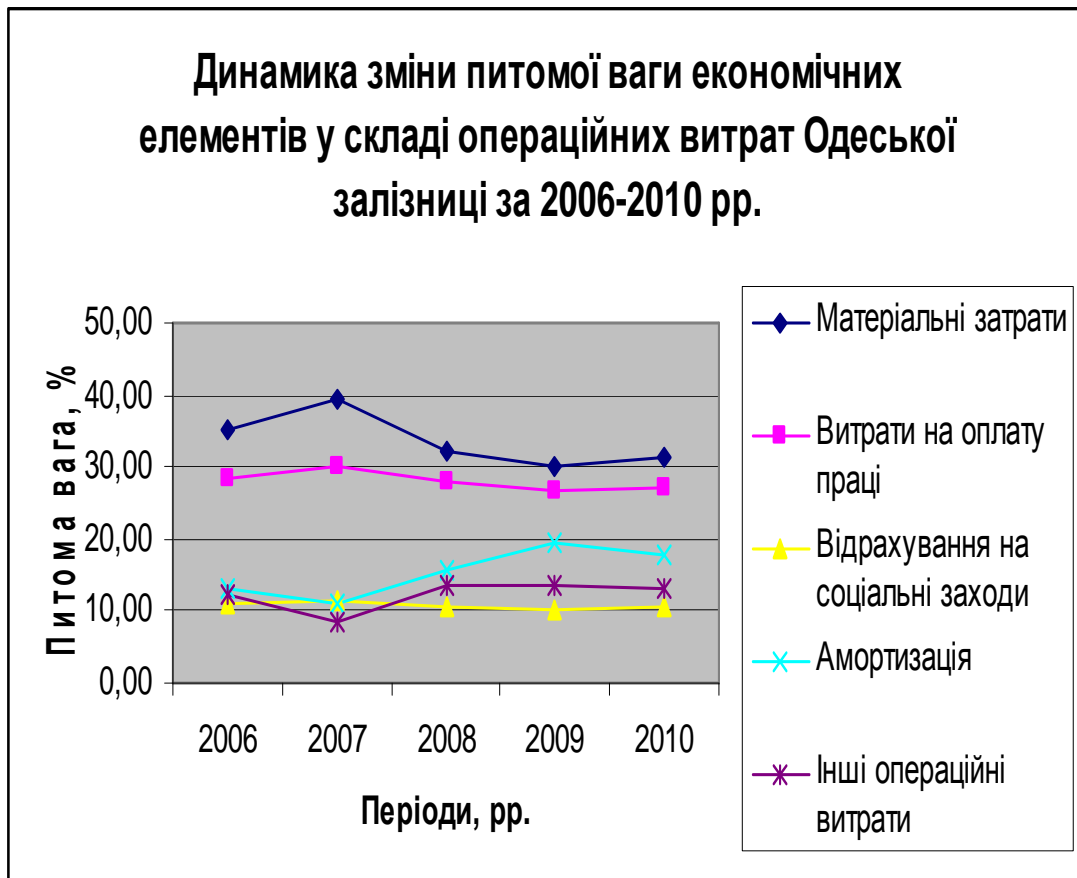


Рис. 3.8. Динамика зміни питомої ваги економічних елементів у складі операційних витрат Одеської залізниці за 2006-2010 рр.

У структурі активів за ліквідністю та зобов'язань за терміновістю оплати Одеської залізниці спостерігається невідповідність. Розподіл активів підприємства на групи (високоліквідні – А1, швидко ліквідні – А2, повільно ліквідні – А3 та важколіквідні – А4) в динаміці п'яти останніх років висвітлює тенденцію до зменшення високоліквідних активів за рахунок накопичення важко ліквідних (додаток М).

У подібній класифікації зобов'язань (найбільш термінові – 31, короткострокові – 32, довгострокові – 33, постійні 34) спостерігається оборотна ситуація: постійні зобов'язання уступають свої позиції найбільш

терміновим, короткостроковим та довгостроковим. Причому питома вага довгострокових зобов'язань зростає у прогресії.

Цей факт пояснюється поширенням довгострокових позичок та лізингу серед структурних підрозділів залізниці (рис. 3.9, 3.10).



Рис. 3.9. Класифікація активів Одеської залізниці за ліквідністю у 2006-2010 рр.

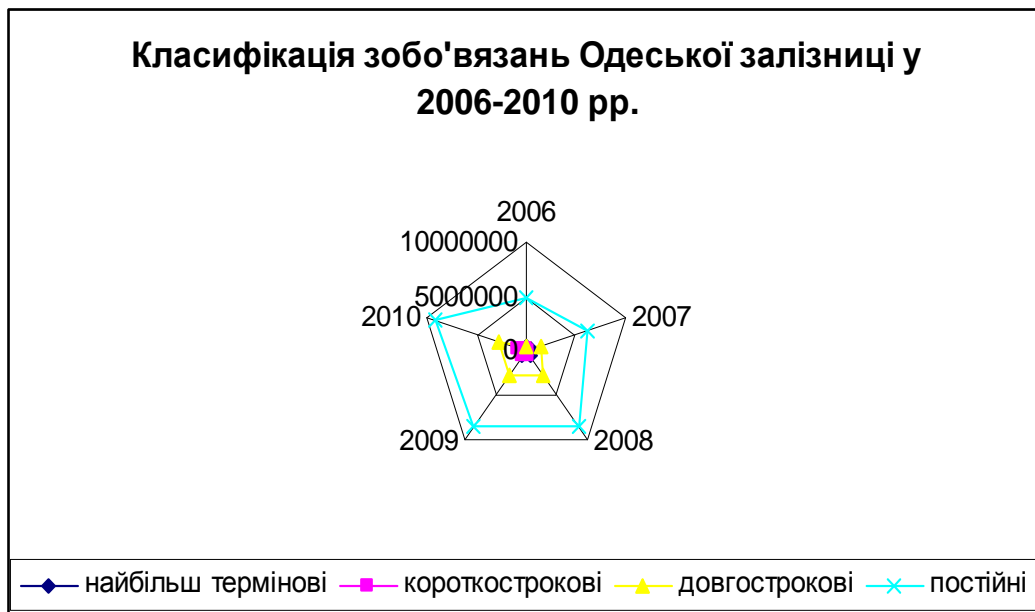


Рис. 3.10. Класифікація зобов'язань Одеської залізниці у 2006-2010 рр.

У ході аналізу дебіторської та кредиторської заборгованості був складений розрахунковий баланс (додаток Н), тобто проведено порівняння кредиторів (джерела активів) з дебіторами (розміщення активів). Передбачалося при цьому, що кредиторська заборгованість має бути перекрита дебіторською. Але, насправді, на протязі всього періоду дослідження переважало пасивне сальдо, при цьому дебіторська заборгованість майже у 4 рази була менша за кредиторську, і тільки у 2010 році сальдо розрахункового балансу стало активним. Причина наявності пасивного сальдо – у нарощуванні позичкового капіталу, а активне сальдо у 2010 році створилося за рахунок залишку по внутрішньогосподарських розрахункам з Укрзалізницею (рис. 3.11).

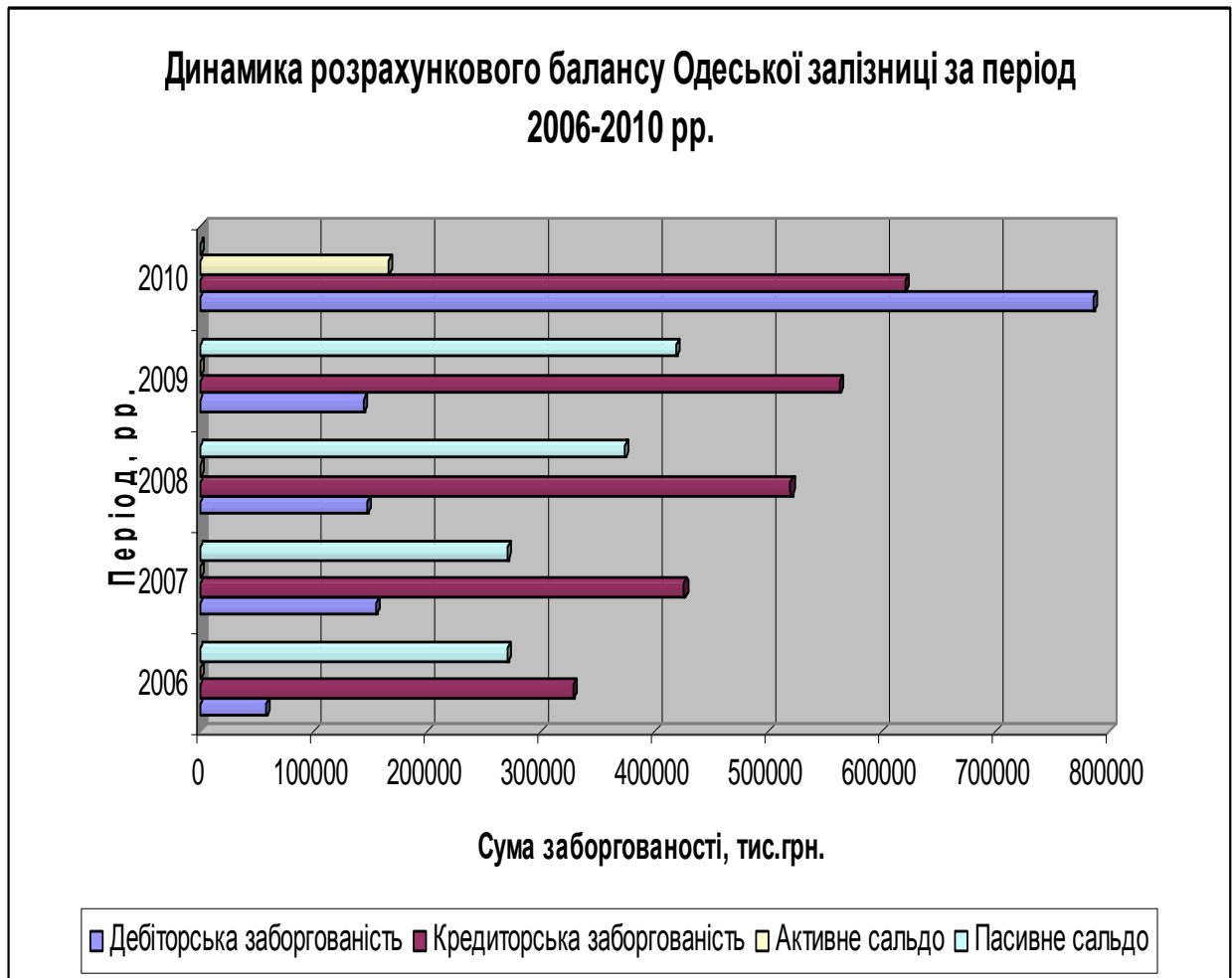


Рис. 3.11. Динамика розрахункового балансу Одеської залізниці за період 2006-2010рр.

У процесі оцінювання фінансової стійкості Одеської залізниці з'ясована доцільність застосування, окрім традиційних коефіцієнтів, методики на базі виробничих запасів, методики на базі грошових коштів і дебіторської заборгованості та методики на базі робочого капіталу. Застосування поєднаної агрегованої моделі (додаток П) дало змогу отримати досить сподівані результати: 2006-2008 рр. – нестійка ситуація в економіці Одеської залізниці, 2009 – кризова та 2010 рік – нормальна фінансова стійкість. Але, як зазначалося вище, така фінансова ситуація нівелює результати по галузевих службах та окремих структурних підрозділах стосовно конкретно їх фінансової стійкості та достовірності економічних показників їх фінансової звітності.

Здійснюючи коефіцієнтний аналіз, ми класифікували показники-індикатори за чотирма основними групами: аналіз ліквідності, аналіз фінансової стійкості, аналіз ділової активності та аналіз рентабельності [164, с.20].

Кожна група таких показників-індикаторів, у залежності від цілей дослідження, складається з декількох, найбільш показових коефіцієнтів (додаток Р).

Так, аналіз ліквідності характеризується коефіцієнтом покриття, швидкої та абсолютної ліквідності. Результати дослідження довели, що здатність залізниці погашати поточні зобов'язання за рахунок тільки власних активів неухильно знижується, зменшення коефіцієнта покриття ілюструє погіршення платоспроможності Одеської залізниці з кожним роком.

Коефіцієнти швидкої та абсолютної ліквідності підприємства характеризують недостатні запаси високо- та середньо ліквідних коштів для погашення короткострокових зобов'язань, значення цих коефіцієнтів значно менше нормативних, тенденція зменшення триває (рис. 3.12).

Показники фінансової автономії та фінансової залежності підтверджують відносну незалежність Одеської залізниці від зовнішніх

кредиторів. Підприємство разом з окремими його структурними підрозділами є досить привабливим для інвесторів.

Однак негативною є тенденція зростання коефіцієнту фінансової залежності. Цей факт свідчить про зниження частки власних коштів та ставить під загрозу стабільність функціонування Одеської залізниці.



Рис. 3.12. Аналіз показників-індикаторів ліквідності Одеської залізниці за період 2006-2010рр.

Водночас неухильно зростає на протязі п'яти останніх років значення коефіцієнта фінансового ризику – чим нижчим є такий показник, тим більш фінансово стійким є досліджуване підприємство (рис. 3.13).

У широкому розумінні ділова активність означає весь спектр зусиль, які направлені на просування підприємства на ринках послуг, праці, капіталу тощо. В контексті фінансового аналізу – це характеристика поточної та комерційної діяльності підприємства. Ділова активність Одеської залізниці проявляється у динамічності розвитку підприємства, досягненні поставлених цілей, ефективності використання економічного потенціалу тощо.

Зниження коефіцієнту оборотності активів вказує на зниження виробничо-технічного потенціалу Одеської залізниці та не досить ефективно використання підприємством усіх наявних активів, незалежно від джерел їх

залучення. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості у 2006 році перевищує коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості у 8 разів, а у 2010 – лише у 1,5 рази.

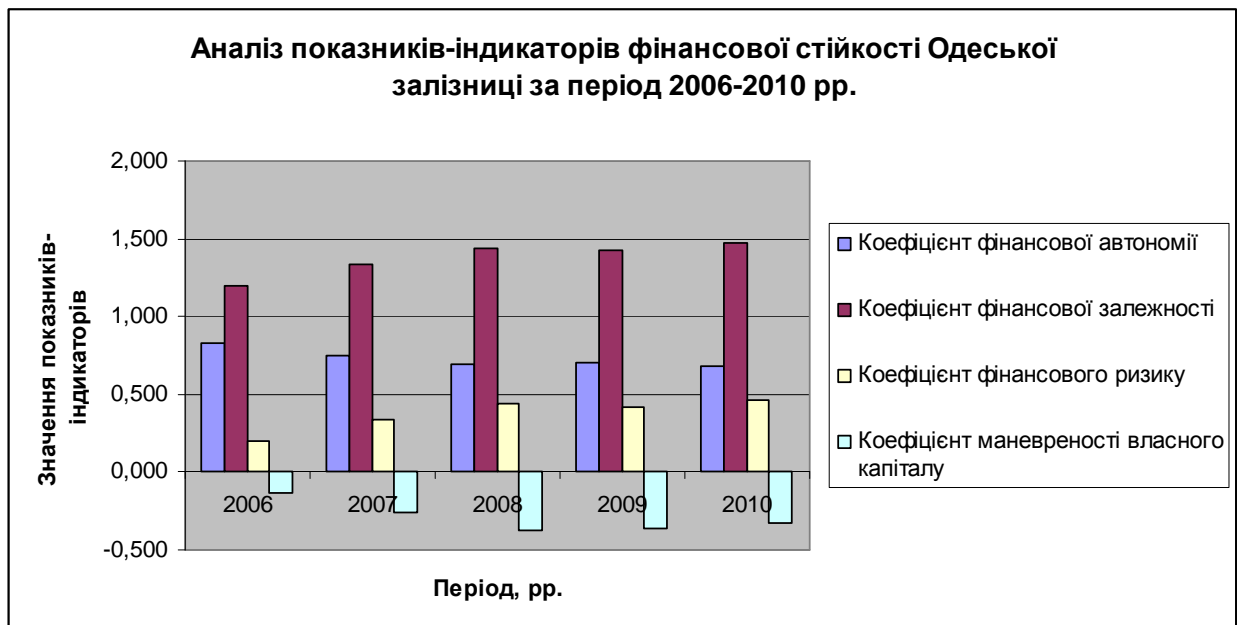


Рис. 3.13. Аналіз показників-індикаторів фінансової стійкості Одеської залізниці за період 2006-2010рр.

Такий розрив свідчить про значні зміни умов комерційного кредитування, яке Одеська залізниця отримує від інших підприємств-контрагентів. Порівнявши тривалість обороту дебіторської заборгованості з фактичними термінами надання кредиту покупцям, можна зробити висновок про недостатню ефективність механізмів кредитного контролю на Одеській залізниці.

Збільшення тривалості обороту кредиторської заборгованості свідчить про зростання терміну для погашення кредиту, який надається постачальниками залізниці. Тривалість обороту запасів є досить постійною і показує, що запаси перетворюються у реалізовану продукцію близько двох разів на місяць. Тривалість операційного циклу на протязі періоду дослідження зросла у два рази, що характеризує негативне збільшення періоду утримання грошових коштів у запасах.

Рівень фондівдачі залишився майже без змін, що свідчить про незмінність ефективності використання основних засобів. Те ж саме можна стверджувати стосовно ефективності використання власного капіталу Одеської залізниці (рис. 3.14).

Показники-індикатори рентабельності дають змогу оцінити, який прибуток має Одеська залізниця з кожної гривні, що вкладена до її активів.

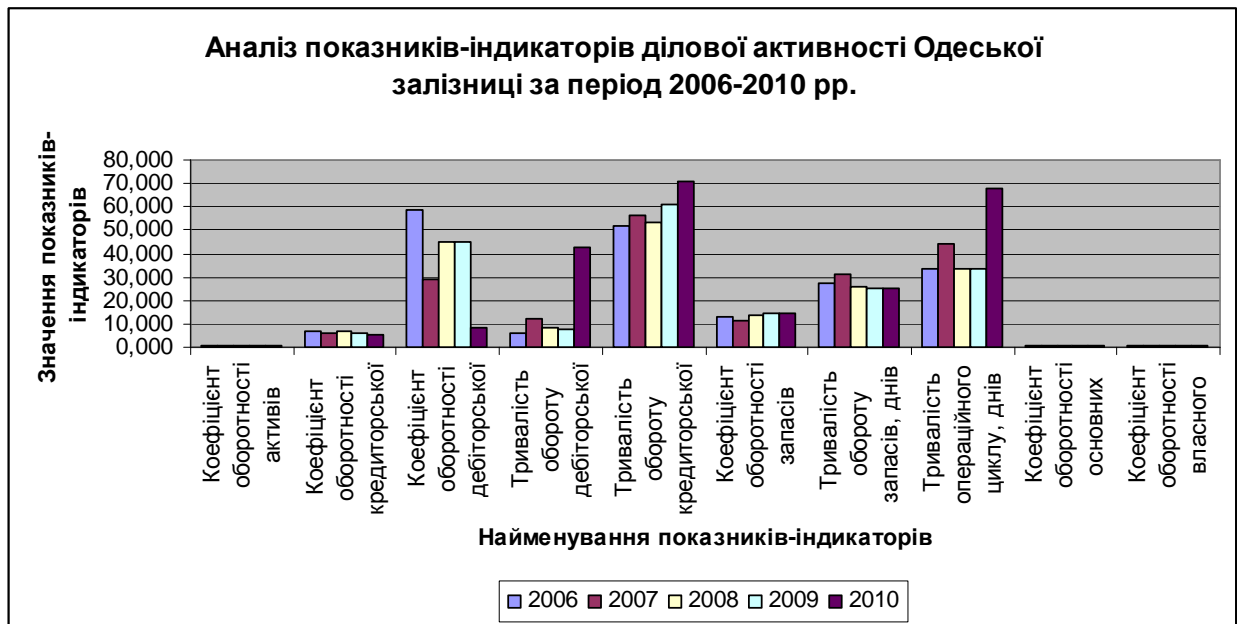


Рис. 3.14. Аналіз показників-індикаторів ділової активності Одеської залізниці за період 2006-2010рр.

Показники рентабельності – це найважливіші характеристики фактичного середовища формування прибутку залізниці, саме тому вони є обов'язковими елементами порівняльного аналізу та оцінки фінансового стану підприємства. Показники рентабельності діяльності та послуг можуть відповісти на питання щодо визначення ефективності основної діяльності Одеської залізниці з надання послуг.

Аналізуючи динаміку показників-індикаторів рентабельності Одеської залізниці, можна зробити невтішний висновок – значення таких показників неухильно знижується рік за роком. Виключенням є коефіцієнт рентабельності послуг і ставка рентабельності запозиченого капіталу – ці показники зростають зворотно пропорційно. Різке падіння показників

рентабельності активів Одеської залізниці свідчить про неефективне використання наявних активів, незабезпечення підприємством достатнього обсягу прибутку по відношенню до активів, якими воно користується. Величина прибутку, яка спрямовується із вкладень у власний капітал, також знижується – про цей факт свідчить індикатор рентабельності власного капіталу. Відомо, якщо рентабельність капіталу є менша за відсотки, сплачені за позикові кошти – вплив кредитів на діяльність підприємства є негативним (рис.3.15).



Рис. 3.15. Аналіз показників-індикаторів рентабельності Одеської залізниці за період 2006-2010рр.

Проведення аналітичних розрахунків із застосуванням моделей Альтмана, Таффлера, Фулмера, Спрингейта та моделі прогнозу ризику банкрутства Іркутської державної економічної академії дає змогу дійти висновку, що Одеська залізниця у різні періоди була досить близька до банкрутства (додаток С). Однак цікавим є той факт, що результати розрахунків за моделями різних авторів дуже відрізняються.

Так, наприклад, за 2010 рік згідно двох- факторної моделі Альтмана вірогідність банкрутства Одеської залізниці є менша за 50%, а згідно його ж п'яти- факторної моделі – підприємство знаходиться у зоні невизначеності,

тобто не є ані банкрутом, ані фінансово стійким. У той же час результати застосування моделей Таффлера і Фулмера свідчать про досить низьку вірогідність банкрутства, а результати застосування моделі Спрингейта – навпаки – високу вірогідність банкрутства. А найбільш наближена модель прогнозування банкрутства – іркутська – пророкує 90-100% банкрутство Одеської залізниці.

Значення «Z-зони» для кожної з перерахованих моделей є індивідуальним, від нього й залежать результати застосування моделей. Однак, загальноприйняті значення не є адаптованими для особливостей вітчизняної економіки та господарювання суб'єктів з розгалуженою та складною інфраструктурою. У процесі дослідження емпіричним шляхом, який підтверджують фактичні економічні показники фінансової звітності, розроблені та випробувані на практиці за період 2006-2010 рр. нові адаптовані значення «Z-зони» відповідно для кожної із застосованих моделей прогнозування банкрутства (додаток Т).

Застосування саме цих значень «Z-зони» дозволить найбільш наближено діагностувати схильність підприємства до банкрутства, виявляти його «вузькі місця» та вчасно вживати необхідних заходів, приймати правильні управлінські рішення стосовно подальшого розвитку підприємства.

Розрахунки, проведені із застосуванням моделі факторного аналізу компанії «Дюпон», вказали на взаємозв'язок між рентабельністю власного капіталу та основними фінансовими показниками Одеської залізниці, рентабельністю послуг та оборотністю активів, виявлено вплив окремих факторів, які визначають ефективність функціонування підприємства та тенденції їх змін (додаток У).

Розглянувши результати діагностики якості та достовірності економічних показників Одеської залізниці в динаміці останніх п'яти років (2006-2010рр.) можна зробити висновок про недостатність їх інформативності у фінансовій звітності.

Дані фінансової звітності є зведеними, вони є арифметичним підсумком економічних показників структурних підрозділів. Практика управління потребує, а застосування діагностичних моделей і розрахунки підтверджують необхідність, доцільність і реальну можливість впровадження системної діагностики якості та достовірності економічних показників фінансової звітності, котра повинна бути застосована до всіх структурних підрозділів одночасно, в одні й ті ж самі звітні періоди. Додержання таких умов з високим ступенем вірогідності гарантує якісний висновок щодо достовірності економічних показників фінансової звітності як структурних підрозділів, так і залізниці у цілому.

3.3. Концепція внутрішнього контролю фінансової звітності та його організація на підприємствах залізничного транспорту

Перебіг подій як у світовій економіці, так і в економіці України, розмаїття прикладів подання управлінцям недостовірної інформації та, як наслідок, – кризові явища спонукають дослідника до ствердження, що фінансова звітність є корисною тільки у тому випадку, коли її економічні показники є взаємоузгодженими між собою, якісними та достовірними. Кожен користувач має надію знайти у складі фінансової звітності ті показники, які цікавлять саме його: наприклад, працювало підприємство з прибутком, або зі збитками; скільки воно завинило кредиторам; наскільки ліквідні його активи і так далі.

Метою нашого дослідження є створення концепції внутрішнього контролю фінансової звітності Одеської залізниці та її структурних підрозділів для визначення її інформативності та корисності. Для досягнення цієї мети у першому розділі роботи було досліджено теоретичні засади та сучасні проблемні питання контролю формування фінансової звітності, у другому – існуюча практика контролю фінансової звітності Одеської залізниці та її структурних підрозділів. У попередніх пунктах третього

розділу запропоновано контрольню-діагностичне моделювання фінансової звітності та її інформативно-структурну оптимізацію.

Розглядаючи під концепцією (від латинського *conceptio* – система, розуміння) систему поглядів на процеси і явища та способів досягнення мети, або задуму, який визначає стратегію дій при здійсненні проектів [13, с.387], нами сформульована мета запропонованої у дисертації концепції, як створення умов ефективного функціонування внутрішнього контролю фінансової звітності Одеської залізниці та її структурних підрозділів, спрямованих на формування достовірних економічних показників, як складових фінансової звітності.

Досягнення даної мети означає формування зрозумілої для користувачів, прозорої, інформативної та достовірної фінансової звітності Одеської залізниці та її структурних підрозділів, організація контролю якої пропонується на сформульованих у результаті проведеного дослідження, принципах (рис. 3.16).

Принцип оптимізації ВК ФЗ. Внутрішній контроль фінансової звітності Одеської залізниці та її структурних підрозділів необхідно здійснювати на підставі комплексного дослідження бази даних економічних показників з урахуванням усіх аспектів діяльності підприємства. Запропоновано проводити контрольні процедури на основі поєднання статичного та динамічного підходів. Аналіз та оцінку фінансової звітності пропонується проводити за попередній, поточний та прогнозувати на майбутні періоди із визначенням тенденції змін економічних показників як самої залізниці, так і її структурних підрозділів. При такому комплексному вирішенні задачі оптимізації внутрішнього контролю просліджується інтегроване, взаємозв'язане застосування системного, процесного, функціонального підходів з його формуванням і розглядом статичного стану та проявом динамізму системи. Втілення цих концептуальних установок у практику управління орієнтує керівництво залізниці не тільки на прийняття управлінських рішень за вже сформованими у поточному періоді

економічними показниками, але також враховувати ті умови які можуть скластися у майбутньому. Це дає змогу приймати рішення на перспективу, орієнтує підприємства на ефективний, сталий розвиток, сприяє їх економічній безпеці.

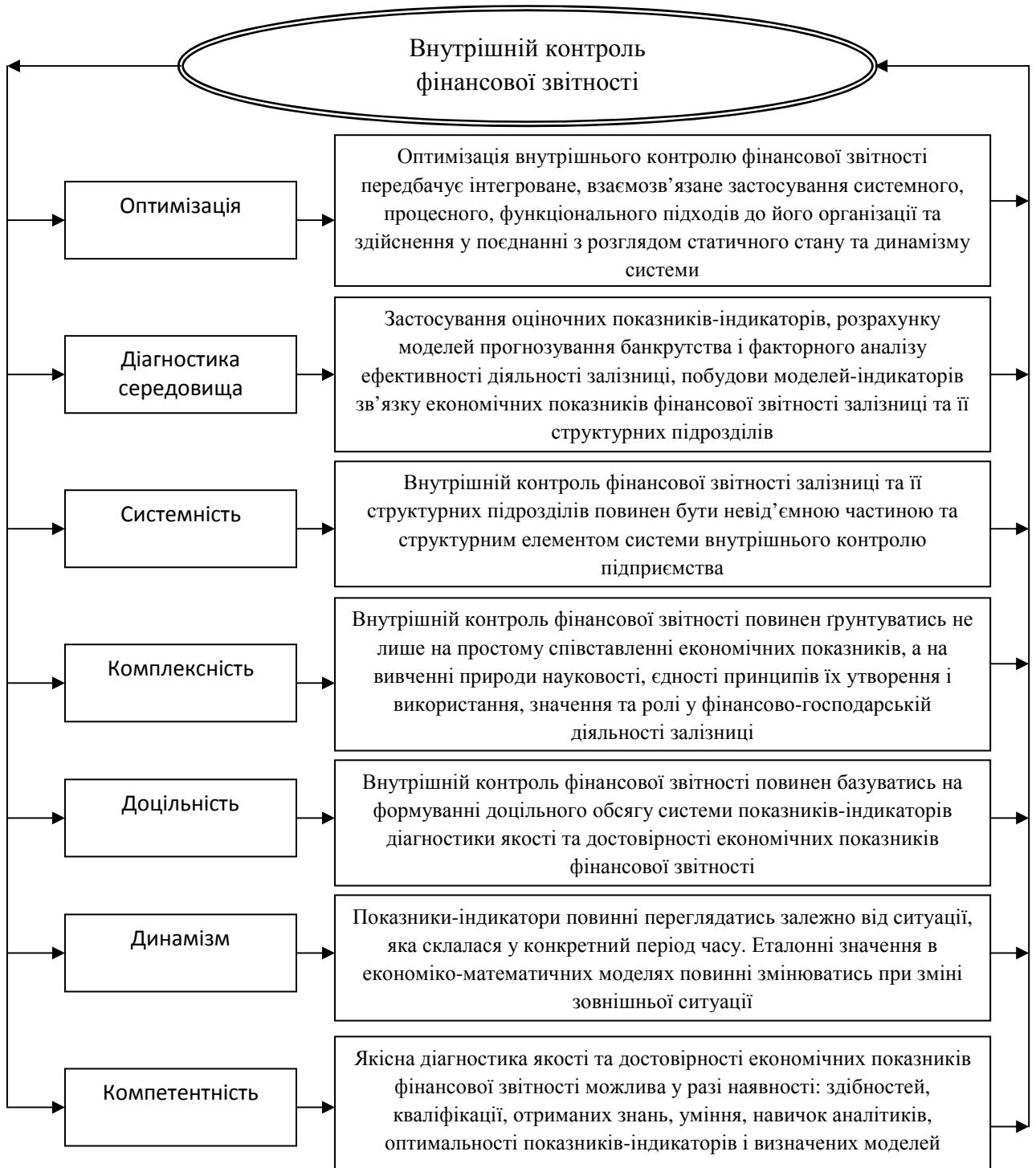


Рис. 3.16. Принципова модель організації внутрішнього контролю фінансової звітності залізничних підприємств

Принцип діагностики середовища та ФЗ. Внутрішній контроль фінансової звітності Одеської залізниці та її структурних підрозділів слід проводити безперервно на основі оцінки внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, за допомогою єдиного для всіх структурних підрозділів залізниці комплексу діагностичних інструментів, а саме: застосування оціночних показників-індикаторів, розрахунку моделей прогнозування банкрутства і факторного аналізу ефективності діяльності залізниці, побудови моделей-індикаторів зв'язку економічних показників фінансової звітності залізниці та її структурних підрозділів.

Принцип системності ВК ФЗ. Внутрішній контроль фінансової звітності Одеської залізниці та її структурних підрозділів повинен бути невід'ємною частиною та структурним елементом системи контролю над фінансово-економічними процесами, які відбуваються на підприємстві.

Необхідно постійно стежити за відхиленнями поточних від минулих значень показників-індикаторів, результатів економіко-математичних моделей, на підставі виявлених тенденцій повинна здійснюватись розробка прогнозу, виявлення майбутніх тенденцій.

Принцип комплексності ВК ФЗ. Внутрішній контроль фінансової звітності Одеської залізниці та її структурних підрозділів повинен бути заснований не тільки на простому співставленні економічних показників зі значенням таких самих показників минулого періоду, або даних фінансового плану, а на вивченні природи таких показників, як науковості, єдності принципів їх утворення і використання, значення та ролі у фінансово-господарській діяльності Одеської залізниці.

Принцип доцільності ВК ФЗ. Внутрішній контроль фінансової звітності Одеської залізниці та її структурних підрозділів повинен базуватись на формуванні доцільного обсягу системи показників-індикаторів для оцінки її функціонування, діагностики якості та достовірності економічних показників фінансової звітності. Кількість показників-індикаторів повинна бути достатньою, але й доцільною для досліджень, щоб не тільки не

знижувати точність результатів діагностики, а й не збільшувати витрати на неї.

Науково-обґрунтований вибір економіко-математичних методів для впровадження діагностики якості та достовірності економічних показників фінансової звітності також повинен бути доцільним. Серед значної кількості існуючих економіко-математичних методів і моделей аналітик повинен обрати найбільш адекватні з них для вирішення конкретного фінансово-економічного завдання. Важливо розробити ефективний інструментарій для кожного етапу оцінки фінансової звітності підприємства.

Принцип динамізму ВК ФЗ. Внутрішній контроль фінансової звітності Одеської залізниці та її структурних підрозділів повинен базуватись на використанні динамічного підходу при визначенні показників-індикаторів діагностики якості та достовірності економічних показників фінансової звітності. Показники-індикатори повинні переглядатися в залежності від ситуації, яка склалася у конкретний період часу. Еталонні значення в економіко-математичних моделях повинні змінюватися при зміні зовнішньої ситуації.

Принцип професіоналізму виконавців ВК ФЗ. Мінімальна тривалість процедури прийняття управлінських рішень висуває певні вимоги до рівня кваліфікації аналітиків, які повинні забезпечити високу вірогідність і точність результатів внутрішнього контролю фінансової звітності Одеської залізниці та її структурних підрозділів.

Впровадження діагностики якості та достовірності економічних показників фінансової звітності буде доцільним тільки тоді, коли аналітики здатні зробити на кожному етапі оцінки точні та достовірні висновки.

Для цього фахівці-аналітики повинні знати економічну теорію, економічний аналіз, бухгалтерський облік, економіко-математичне моделювання і мати навички у роботі з професійним комп'ютерним програмним забезпеченням. Швидкість та якість здійснення діагностики достовірності економічних показників фінансової звітності можлива у разі

наявності: здібностей, кваліфікації, отриманих знань, уміння, навичок аналітиків, оптимальності показників-індикаторів і визначених моделей. Результати діагностики якості та достовірності економічних показників фінансової звітності повинні мати наочну економічну інтерпретацію та бути критерієм і орієнтиром при прийнятті управлінських рішень.

Пілотний проект концепції вже проходить апробацію у вагонній службі Одеської залізниці та її структурних підрозділах, а саме:

- Вагонному депо Одеса-Застава-1, Одеська область;
- Вагонному депо Котовськ, Одеська область;
- Вагонному депо Помічна, Кіровоградська область;
- Вагонному депо Шевченко, Черкаська область;
- Вагонному депо Знам'янка, Кіровоградська область;
- Вагонному депо Херсон, Херсонська область.

Результати впровадження системи внутрішнього контролю фінансової звітності залізничних підприємств на базі служби вагонного господарства та її структурних підрозділів дають змогу зробити певні висновки та підтверджують наявність значних переваг, що їх отримують підприємства від реалізації запропонованої у роботі концепції (табл. 3.2).

Більш докладний зміст матриці пріоритетів:

1. ***Інформаційно-структурна оптимізація типових форм ФЗ.*** Усі запропоновані нововведення були втілені у розрізі форм фінансової звітності. Але, поки що, для внутрішнього застосування. Запропонована деталізація рядків фінансової звітності для вагонної служби та її структурних підрозділів дала змогу більш докладно висвітлювати формування економічних показників, встановити причинно-наслідкові зв'язки формування економічних показників, швидше скласти типові не оптимізовані форми фінансової звітності.

Таблиця 3.2

Матриця пріоритетів реалізації
авторської концепції внутрішнього контролю фінансової звітності

№ п/п	Сутність пріоритету	Пріоритети		
		Інформаційно-структурна оптимізація типових форм фінансової звітності	Можливість контрольно-діагностичного моделювання фінансової звітності	Результативність реалізації запропонованої концепції ВК ФЗ
01	02	03	04	05
1	Запропонована деталізація фінансової звітності дала змогу більш докладно висвітлювати формування економічних показників, встановити причинно-наслідкові зв'язки їх формування у зведених формах звітності	+		
2	Після виконання рекомендацій відхилення стають несуттєвими, а економічні показники фінансової звітності достовірними та взаємопов'язаними між собою, що зменшує кількість та якість логічних та арифметичних помилок при зведенні фінансової звітності у цілому по підприємству		+	
3	Відмічається підвищення якості формування економічних показників фінансової звітності, зменшення скарг від вищестоящих органів щодо арифметичних та методологічних помилок при її складанні та зведенні			+

2. Можливість контрольно-діагностичного моделювання ФЗ. Структурні підрозділи вагонної служби застосували алгоритм впровадження моделі діагностики якості та достовірності економічних показників фінансової звітності у 2011 році (за період 6 місяців 2011р. та 9 місяців 2011р.). За перше півріччя 2011р. у порівнянні з аналогічними значеннями показників попередніх періодів та показниками суміжних структурних підрозділів відхилення економічних показників фінансової звітності були суттєві, однак,

допустимі. Після виконання рекомендацій по зменшенню відхилень за 9 місяців 2011р. відхилення були вже несуттєвими, а економічні показники фінансової звітності достовірними та взаємопов'язаними між собою, що зменшило кількість та якість логічних та арифметичних помилок при зведенні фінансової звітності у цілому по вагонній службі.

3. Результативність реалізації запропонованої концепції ВК ФЗ.

Керівництво структурних підрозділів служби вагонного господарства відмічає підвищення якості формування економічних показників фінансової звітності, зменшення скарг від вищестоящих органів щодо арифметичних та методологічних помилок при складанні та зведенні її показників. Підсумком реалізації концепції є створення такої організації обліку та внутрішнього контролю, яка дозволить у перспективі знизити рівень як арифметичних помилок, так і шахрайських дій осіб, які складають фінансову звітність на залізничних підприємствах.

Висновки до глави 3

1. Невід'ємною складовою удосконалення організації внутрішнього контролю на підприємствах Укрзалізниці є оптимізація окремих форм фінансової звітності у відповідності з вимогами міжнародних стандартів. Розроблена та апробована на практиці структурно-логічна схема їх адаптації дає змогу посилити контроль законності та доцільності використання активів підприємства залежно від джерел їх формування, що значно розширить діапазон інформативності, якості та достовірності показників фінансової звітності.

2. Дослідження основних моделей прогнозування банкрутства: Альтмана, Таффлера, Фулмера, Спрінгейта та моделі прогнозу ризику банкрутства Іркутської державної економічної академії, – дало змогу визначити межі їх можливого застосування на підприємствах Укрзалізниці та

розробити систему оціночних показників-індикаторів для діагностики якості та достовірності показників фінансової звітності.

3. Інформація адаптованих нами форм є тим підґрунтям, на якому можлива розробка блок-схеми діагностики якості фінансової звітності з метою застосування її показників в управлінні підприємством (на прикладі Одеської залізниці). На підставі розробленого алгоритму впровадження даної моделі реалізовано методику визначення її параметрів, тому результати проведеного дослідження дають змогу стверджувати, що запропонована нами модель діагностики якості та достовірності показників фінансової звітності є адекватною та придатною для практичного використання.

4. Дієвий внутрішній контроль фінансової звітності можливий на основі розробленої принципової схеми за умови його організації та впровадження у практику структурних підрозділів Укрзалізниці за сформульованими нами принципами і відповідної системи заходів, яка передбачає: застосування системного, процесного, функціонального підходів до його організації та здійснення у поєднанні з розглядом статичного стану та динамізму системи (принцип оптимізації); застосування оціночних показників-індикаторів, розрахунку моделей прогнозування банкрутства і факторного аналізу ефективності діяльності залізниці, побудови моделей-індикаторів зв'язку економічних показників фінансової звітності залізниці та її структурних підрозділів (принцип діагностики); інтегрованість із системою внутрішнього контролю підприємства (принцип системності); вивчення природи науковості, єдності принципів їх утворення і застосування, значення та ролі у фінансово-господарській діяльності залізниці (принцип комплексності); використання доцільного обсягу системи показників-індикаторів діагностики якості та достовірності економічних показників фінансової звітності (принцип доцільності); перегляд діагностичного інструментарію залежно від ситуації, яка склалася у конкретний період часу (принцип динамізму); наявність здібностей, кваліфікації, отриманих знань, умінь, навичок аналітиків (принцип компетентності).

Впровадження у практику внутрішнього контролю структурних підрозділів Одеської залізниці даного концептуального підходу підтверджують його доцільність та логічність застосування, адекватність та ефективність.

Основні результати третього розділу дисертаційного дослідження опубліковані у 6 наукових працях [94, 96, 100, 101, 102, 103].

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано розв'язання наукової проблеми удосконалення організації внутрішнього контролю фінансової звітності на підприємствах залізничного транспорту в сучасних умовах господарювання. Це дало змогу сформулювати низку висновків теоретичного і практичного характеру, що забезпечили досягнення мети та вирішення основних завдань дослідження.

1. У відповідності до видів контролю, з урахуванням потреб управління залізничними підприємствами, їх природного монопольного статусу, науково обґрунтованими та реально існуючими на підприємствах Укрзалізниці є такі його організаційні форми: фінансовий контроль, внутрішній аудит та бухгалтерський контроль. Схематичне відображення ідентифікації підконтрольних об'єктів із застосуванням алгоритму механізму формування фінансової звітності значно розширили застосування економічного контролю як однієї з найважливіших функцій управління підприємством.

2. Для забезпечення принципу відповідальності керівництва слід інтегрувати управлінські функції відповідно до мети контролю, спрямованої не лише на пошук відхилень, порушень та недоліків у господарській діяльності, але й на недопущення (попередження) їх у майбутньому. Досягнення мети такої складності можливе за рахунок доповнення інструментарію організації внутрішнього контролю наступними завданнями: недопущення дублювання у роботі усіх підрозділів, посилення вимог щодо відповідальності, ефективне використання та збереження ресурсів, виявлення внутрішніх резервів.

3. Між підприємствами залізничного транспорту, залізницями та їх структурними підрозділами, у зв'язку з територіальними особливостями організації перевезень та особливостями, обумовленими природним монопольним становищем існує досить складна система внутрішньогосподарських розрахунків і звітності. Потребує перегляду

облікова політика підприємств стосовно формування фінансової звітності та забезпечення її правдивості, достовірності економічних показників, законності здійснених господарських операцій.

4. Оптимізація фінансової звітності у відповідності з вимогами міжнародних стандартів і з урахуванням потреб користувачів можлива за розробленою та апробованою на практиці структурно-логічною схемою адаптації її форм, що дає змогу посилити контроль законності та доцільності використання активів підприємства залежно від джерел їх формування, значно розширити діапазон інформативності, якості та достовірності показників звітності.

5. Система контрольних процедур за запропонованою у роботі схемою взаємозв'язку дає змогу удосконалити методику та інформативно забезпечити кожен етап здійснення контролю за достовірністю показників на всіх етапах складання звітності структурних підрозділів і формування зведеної фінансової звітності.

6. Алгоритм впровадження моделі діагностики якості фінансової звітності через систему оціночних показників-індикаторів дає змогу застосовувати її безпосередньо в управлінні підприємствами Укрзалізниці. Результати проведеного дослідження дають змогу стверджувати, що запропонована нами модель діагностики якості та достовірності показників фінансової звітності є адекватною та придатною для практичного використання.

7. Дієвий внутрішній контроль фінансової звітності можливий за умови його організації на основі сформульованих у дисертації принципів і впровадження у практику структурних підрозділів Укрзалізниці системи заходів, яка передбачає: комплексне дослідження показників з урахуванням усіх аспектів діяльності підприємства; безперервність внутрішнього контролю за допомогою єдиного комплексу діагностичних інструментів, доцільних та достатніх для всіх залізничних підприємств; застосування системних принципів формування показників фінансової звітності;

мінімальну тривалість діагностики для максимальної швидкості прийняття управлінських рішень; високі вимоги до рівня професійності аналітиків; наочну економічну інтерпретацію результатів діагностики якості та достовірності показників фінансової звітності. Впровадження у практику внутрішнього контролю структурних підрозділів Одеської залізниці даного концептуального підходу підтверджує доцільність його реалізації та адекватність існуючій системі управління.

Визначення видів контролю

Джерело даних	Визначення видів контролю		
	попередній	поточний	наступний
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Крамаровський Л.М. Ревізія і контроль. М.: Фінанси, 1976, с.15-16	«... має місце до прийняття рішення...», «мета цієї форми контролю – попередити незаконні дії або операції»	не виділяє	«... у здійсненні перевірки виконання встановлених державних планів та планів соціального розвитку, прийнятих управлінських рішень, кінцевих господарських процесів або окремих операцій, для того, щоб встановити їх законність, доцільність, повноту та своєчасність здійснення». Підрозділяють наступний на поточний контроль всередині звітного періоду після здійснення

			господарських операцій і на
			періодичний контроль за певний звітний період часу по даним первинних документів, звітів, обліковим реєстрам звітності.
Слепак Л.І. Ревізія і контроль у державній торгівлі. – М.: Економіка, 1974, с.7	«... попереджає здійснення господарських операцій. Він є профілактичним та направлений на попередження незаконних та недоцільних операцій». Правом такого контролю він наділяє органи відомчого та позавідомчого контролю, виключаючи внутрі-господарський контроль.	«... здійснюється, насамперед, самими робітниками підприємства (організації), у якому здійснюється дана операція». Правом такого контролю наділяє суб'єктів внутрі-господарського та загально-суспільного контролю.	«... він здійснюється після проведення господарських операцій». Правом такого контролю наділяє органи відомчого (внутрі- та міжвідомчого) контролю.
Мурашко В.М., Савченко В.Я. Контроль та ревізія у	«... передуює господарський операції». Внутрі-господарський	«... здійснюють в процесі (в момент) проведення господарської	«... здійснюють після проведення господарських операцій, їх

<p>споживчій кооперації. – Київ: Вища школа, 1976, с.8-12</p>	<p>контроль правом не наділяється.</p>	<p>операції на певній ділянці...». Суб'єкти контролю не визначені.</p>	<p>оформлення та відображення в обліку». Суб'єкти контролю не визначені. Однак, права закріплюються за внутрі-відомчим контролем.</p>
<p>Дундуков Г.С., Богдашев П.П. Ревізія і контроль в торгівлі – М.: Економіка, 1971. с 16-18</p>	<p>«... передую здійсненню господарських операцій та покликаний попереджати незаконні дії посадових осіб. Недоцільні з економічної точки зору витрати товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів». Суб'єктами контролю, крім органів відомчого та позавідомчого контролю вважають і працівників підприємства, які здійснюють внутрі-</p>	<p>Або оперативний «... здійснюється в момент проведення господарських операцій». Правом контролю наділяють працівників апарату управління, у тому числі і працівників бухгалтерії. Підкреслена особлива роль начальника функціональних відділів централізованих бухгалтерій.</p>	<p>«... здійснюється після проведення господарських операцій». Правом контролю наділяються, наряду з іншими органами, і працівники самих підприємств та організацій.</p>

	господарський контроль.		
Шпиг А.А. Ревізія і контроль в торгівлі. – М.: Економіка. 1982, с.16-17	«... представляє собою контрольні дії, що здійснюються на стадії прийняття органом управління рішення здійснити ту чи іншу господарську операцію». «Найбільш широко попередній контроль застосовується у вигляді внутрі-господарського контролю».	«... представляє собою контрольні дії, які здійснюються в процесі безпосереднього проведення господарської операції». «... широко застосовується органами внутрі-господарського контролю».	«... представляє собою контрольні дії, які здійснюються після проведення господарської операції». Автор відзначає, що наряду з органами державного суспільного контролю, цей вид контролю широко застосовують суб'єкти внутрі-господарського контролю.
Брен І.Л. Ревізія та контроль в торгівлі. – Київ: Вища школа, 1983, с.4-6	«... здійснюється до початку господарських операцій». Серед суб'єктів виділяються і суб'єкти внутрі-господарського контролю.	«Поточний контроль здійснює кожен працівник на своїй ділянці в процесі проведення господарської операції, а також керівні та оперативні працівники у відповідності з встановленими	«... після здійснення господарських операцій.» правом здійснення наступного контролю наділені суб'єкти внутрі-господарського контролю.

		посадовими інструкціями та положеннями».	
<p>Мітрофанов В.М.</p> <p>Контроль та ревізія господарської діяльності підприємств. – М.: Фінанси, 1971, с.30-33</p>	<p>«... передує виконавчій діяльності посадових осіб.»</p>	<p>«Поточний (оперативний) контроль здійснюється щоденно шляхом розглядання поточної оперативної інформації в ході виробництва, а також даних періодичної звітності.»</p>	<p>«... здійснюється після проведення господарських операцій по даним бухгалтерської звітності, облікових реєстрів, первинних документів, контролю підлягає і фактичний стан справ ...»</p>
<p>Білов Н.Е.</p> <p>Контроль і ревізія у сільському господарстві. – М. Статистика, 1981, с.19-21</p>	<p>«... здійснюється до початку проведення господарських операцій».</p>	<p>«... проводиться безпосередньо в процесі здійснення господарських операцій...».</p>	<p>«... здійснюється після проведення господарських операцій...».</p>

Основні принципи обліку та фінансової звітності в Україні

№	Принцип	Коротка характеристика принципу
1	Обачність	Застосування в обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат, завищення оцінки активів і доходів підприємства
2	Повне висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, які можуть вплинути на прийняття на її основі рішення
3	Послідовність	Постійне, із року в рік, застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності
4	Безперервність діяльності	Оцінка активів і зобов'язань підприємства виходячи з припущення, що його діяльність буде продовжуватися надалі
5	Нарахування та відповідність доходів і витрат	Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду з витратами, понесеними для отримання цих доходів
6	Автономність підприємства	Полягає в тому, що кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від власників
7	Превалювання змісту над формою	Принцип полягає в тому, що операції слід відображати відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
8	Історична (фактична) собівартість	Пріоритетною вважається оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
9	Єдиний грошовий вимірник	Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці. Такий грошовою одиницею є національна валюта України - гривня
10	Періодичність	Можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу для складання фінансової звітності

Додаток В

Основні якісні характеристики обліку та фінансової звітності в Україні

№	Якісна характеристика	Коротке тлумачення якісної характеристики
1	Дохідливість	Інформація повинна бути розрахована на її однозначне тлумачення користувачами, за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації. Для того, щоб бути зрозумілою, фінансова звітність повинна містити такі дані: про підприємство; про дату звітності у звітному періоді; валюту звітності та одиницю її виміру; показники за звітний період і аналогічний період попереднього року; облікову політику підприємства та її зміни; припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності; обмеження щодо володіння активами; участь у спільних підприємствах; виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування; переоцінку статей фінансових звітів; іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Користувач повинен правильно розуміти інформацію, щоб на її основі приймати раціональні рішення
2	Доречність	У звітах повинна бути приведена тільки та інформація, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дозволяє вчасно оцінити минулі, справжні і майбутні події, підтвердити та скоригувати їх оцінки, зроблені у минулому
3	Достовірність	У звітах не повинно бути помилок та перекручень, здатних вплинути на рішення користувачів звітності. Звітність повинна давати достовірне і повне уявлення про майновий стан підприємства, а також про фінансові результати його діяльності. При цьому достовірною і повною вважається звітність, складена відповідно до діючих законодавчих актів

4	Порівнянність	<p>Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати її показники підприємства за різні періоди і фінансові звіти різних підприємств. У звіті повинні міститися дані, які можна порівняти з аналогічними даними за роки, що передують звітності. Передумовою порівнянності є приведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміну. Це дозволяє користувачеві виявити подібності, відмінності та тенденції</p>
---	---------------	--

ПЕРЕЛІК

підприємств, що входять до сфери управління
Державної адміністрації транспорту України та структурних підрозділів
апарату управління Державної адміністрації залізничного транспорту
України по видах діяльності

Основна діяльність підприємств залізничного транспорту

1. ДП «Донецька залізниця»
2. ДТГО «Львівська залізниця»
3. ДП «Одеська залізниця»
4. ДП «Придніпровська залізниця»
5. ДТГО «Південно-Західна залізниця»
6. СТГО «Південна залізниця»
7. ДП «Центральна станція зв'язку»
8. Золотоніська технічна школа
9. ДП «Укрспецвагон»
10. ДП «Український Державний розрахунковий центр міжнародних перевезень»
11. ДП «Головний інформаційно-обчислювальний центр Укрзалізниці»
12. ДП УДЦТС «Ліски»
13. ДП «Український Державний центр залізничних перевезень «Укррефтранс»»
14. ДП матеріально-технічного забезпечення залізничного транспорту України «Укрзалізничпостач»
15. ДП «Український центр механізації колійних робіт»
16. ДП «Рава-Руський шпалопросочувальний завод»
17. ДП «Вінницятрансприлад»
18. Управління справами Державної адміністрації залізничного транспорту України
19. Управління казначейства Головного фінансово-економічного управління Державної адміністрації залізничного транспорту України
20. Управління капітальних вкладень Державної адміністрації залізничного транспорту України
21. Управління бухгалтерського обліку та звітності Головного фінансово-економічного управління Державної адміністрації залізничного транспорту України
22. Головне управління розвитку і технічної політики Державної адміністрації залізничного транспорту України

Основна діяльність підприємств промисловості

1. ДП «Попаснянський вагоноремонтний завод»
2. ДП «Стрийський вагоноремонтний завод»
3. ДП «Дарницький вагоноремонтний завод»
4. ДП «Старокостянтинівський завод залізобетонних шпал»
5. Управління промислових підприємств залізничного транспорту України

*Основна діяльність підприємств промисловості
(колективна форма власності)*

1. ВАТ «Гніванський завод Спецзалізобетон»
2. ВАТ «Коростенський завод залізобетонних шпал»
3. ВАТ «Дніпропетровський тепловозоремонтний завод»
4. ВАТ «Запорізький електровагоноремонтний завод»
5. ВАТ «Львівський локомотиворемонтний завод»
6. ВАТ «Київський електровагоноремонтний завод»
7. ВАТ «Київський електротехнічний завод «Трансигнал»»

Основна діяльність проектних та пошукових організацій

1. Львівський проектно-вишукувальний інститут залізничного транспорту України «Львівтрансprojekt»
2. Дніпропетровський державний проектно-вишукувальний інститут залізничного транспорту України «Дніпрозалізничprojekt»
3. Донецький державний проектно-вишукувальний інститут залізничного транспорту України «Донзалізничprojekt»
4. Одеський державний проектно-вишукувальний інститут залізничного транспорту України «Одесазалізничprojekt»
5. Державний проектно-вишукувальний інститут залізничного транспорту України «Укрзалізничprojekt»

*Основна діяльність підприємств і організацій
торгівлі та громадського харчування*

1. Львівська залізниця «Підприємства торгівлі»
2. Одеська залізниця «Підприємства торгівлі»
3. Придніпровська залізниця «Підприємства торгівлі»
4. Південно-Західна залізниця «Підприємства торгівлі, громадського харчування та побуту»

Основна діяльність наукових організацій

1. ДП «Київське проектно-конструкторсько-технологічне бюро по вагонах»
2. ДП «Проектно-конструкторське та технологічне бюро рухомого складу Укрзалізниці», м.Київ
3. ДП «Науково-конструкторське технологічне бюро колійного господарства Укрзалізниці», м.Дніпропетровськ
4. Полтавське проектно-конструкторське технологічне бюро ремонту локомотивів
5. ДП «Державний науково-дослідний центр залізничного транспорту України»
6. ДСКБ «Неркон»
7. ДП СКДБ «Автотелтранс»

Інші види діяльності

1. Львівська залізниця «Лікувальні заклади»
2. Одеська залізниця «Лікувальні заклади»
3. ДП «Укртрансфармація»
4. Аптека, м.Красний Лиман
5. ДП «Львівтрансфармація»
6. ДП «Одесатрансфармація»
7. ДП «Придніпровськтрансфармація»
8. ДП «Південьтрансфармація»
9. ДП «Редакція газети «Магістраль»»

Додаток Д

Перелік структурних підрозділів, які входять
до складу Одеської залізниці станом на 01.01.2010р.

№	№	Найменування	Шифр	Область
1	1	<i>Одеська дирекція залізничних перевезень</i>	<i>ДН-1</i>	<i>Одеська</i>
	2	Станція Одеса-Застава-1	ДС	Одеська
	3	Станція Одеса-Сортувальна	ДС	Одеська
	4	Станція Роздільна-Сортувальна	ДС	Одеська
	5	Станція Котовськ	ДС	Одеська
	6	Станція Рені	ДС	Одеська
2	7	<i>Шевченківська дирекція залізничних перевезень</i>	<i>ДН-2</i>	<i>Черкаська</i>
	8	Станція ім. Т.Шевченка	ДС	Черкаська
	9	Станція Черкаси	ДС	Черкаська
	10	Залізничне об'єднання Гайворон	ДС	Черкаська
3	11	<i>Знамянська дирекція залізничних перевезень</i>	<i>ДН-3</i>	<i>Кіровоградська</i>
	12	Станція Знамянка	ДС	Кіровоградська
	13	Станція Кіровоград	ДС	Кіровоградська
	14	Станція Помічна	ДС	Кіровоградська
4	15	<i>Херсонська дирекція залізничних перевезень</i>	<i>ДН-4</i>	<i>Херсонська</i>

	16	Станція Херсон		<i>Херсонська</i>
	17	Станція Миколаїв-Сортувальна		Миколаївська
	18	Станція Миколаїв-Вантажний		Миколаївська
	19	Механізована дистанція вантажно-розвантажувальних робіт		<i>Херсонська</i>
5	20	<i>Служба колії</i>	<i>П</i>	<i>Одеська</i>
	21	Дистанція колії Одеса-Товарна	ПЧ-1	Одеська
	22	Дистанція колії Роздільна	ПЧ-2	Одеська
	23	Дистанція колії Котовськ	ПЧ-3	Одеська
	24	Дистанція колії Білгород-Дністровський	ПЧ-4	Одеська
	25	Дистанція колії Христинівка	ПЧ-5	Черкаська
	26	Дистанція колії Черкаси	ПЧ-6	Черкаська
	27	Дистанція колії Гайворон	ПЧ-7	Кіровоградська
	28	Дистанція колії Корсунь	ПЧ-8	Черкаська
	29	Дистанція колії Шевченко	ПЧ-9	Черкаська
	30	Дистанція колії Знамянка	ПЧ-10	Кіровоградська
	31	Дистанція колії Олександрія	ПЧ-11	Кіровоградська
	32	Дистанція колії Помічна	ПЧ-12	Кіровоградська
	33	Дистанція колії Вознесеньк	ПЧ-13	Миколаївська
	34	Дистанція колії Миколаїв	ПЧ-14	Миколаївська
	35	Дистанція колії Херсон	ПЧ-15	Херсонська
	36	Дистанція колії Каховка	ПЧ-16	Херсонська

37	Дистанція колії Рені	ПЧ-17	Одеська
38	Дистанція колії Вапнярка	ПЧ-21	Вінницька
39	Дистанція колії Одеса-Сортувальна	ПЧ-22	Одеська
40	Дистанція колії Долинська	ПЧ-23	Кіровоградська
41	Дистанція лісозахисних насаджень Одеса-Товарна	ПЧЛ-1	Одеська
42	Дистанція лісозахисних насаджень Шевченко	ПЧЛ-2	Черкаська
43	Дистанція лісозахисних насаджень Знамянка	ПЧЛ-3	Кіровоградська
44	Дистанція лісозахисних насаджень Херсон	ПЧЛ-4	Херсонська
45	Дистанція лісозахисних насаджень Котовськ	ПЧЛ-6	Одеська
46	Колійна машинна станція Знамянка	ПМС-63	Кіровоградська
47	Колійна машинна станція Снігірівка	ПМС-127	Миколаївська
48	Колійна машинна станція Вапнярка	ПМС-128	Вінницька
49	Колійна машинна станція Цвіткове	ПМС-129	Черкаська
50	Колійна машинна станція Усатове	ПМС-261	Одеська
51	Рельсозварювальний потяг Первомайськ-на-Бузі	РСП-13	Миколаївська
52	Колійна машинна станція з ремонту штучних споруд та земполотна Вознесенськ	ПМС	Миколаївська
53	Знамянський щебеневий завод	РПЗ	Кіровоградська
54	Хлистуновський щебеневий завод	РПЗ	Черкаська
55	Ладжинський щебеневий завод	РПЗ	Вінницька
56	Адабашський щебеневий завод	РПЗ	Кіровоградська

	57	Колійний ремонтно-механічний завод Черкаси	ПРМЗ	Черкаська
	58	Центр механізації колійних робіт	ЦМКР	Кіровоградська
6	59	<i>Служба локомотивного господарства</i>	<i>Т</i>	<i>Одеська</i>
	60	Локомотивне депо Одеса-Сортувальна	ТЧ-1	Одеська
	61	Локомотивне депо Котовськ	ТЧ-2	Одеська
	62	Локомотивне депо Рені	ТЧ-3	Одеська
	63	Локомотивне депо Помічна	ТЧ-4	Кіровоградська
	64	Локомотивне депо Шевченко	ТЧ-5	Черкаська
	65	Локомотивне депо Христинівка	ТЧ-6	Черкаська
	66	Локомотивне депо Знамянка	ТЧ-7	Кіровоградська
	67	Локомотивне депо Миколаїв	ТЧ-8	Миколаївська
	68	Локомотивне депо Одеса-Застава-1	ТЧ-9	Одеська
	69	Локомотивне депо Херсон	ТЧ-10	Херсонська
	70	Дорожня хіміко-технічна лабораторія	ДХТЛ	Одеська
7	71	<i>Служба вагонного господарства</i>	<i>В</i>	<i>Одеська</i>
	72	Вагонне депо Одеса-Застава-1	ВЧД-1	Одеська
	73	Вагонне депо Котовськ	ВЧД-2	Одеська
	74	Вагонне депо Помічна	ВЧД-4	Кіровоградська
	75	Вагонне депо Шевченко	ВЧД-5	Черкаська
	76	Вагонне депо Знамянка	ВЧД-7	Кіровоградська
	77	Вагонне депо Херсон	ВЧД-11	Херсонська
8	78	<i>Служба сигналізації та зв'язку</i>	<i>Ш</i>	<i>Одеська</i>

	79	Дистанція сигналізації та зв'язку Одеса-Товарна	ШЧ-1	Одеська
	80	Дистанція сигналізації та зв'язку Котовськ	ШЧ-2	Одеська
	81	Дистанція сигналізації та зв'язку Знамянка	ШЧ-3	Кіровоградська
	82	Дистанція сигналізації та зв'язку Миколаїв	ШЧ-4	Миколаївська
	83	Дистанція сигналізації та зв'язку Шевченко	ШЧ-5	Черкаська
	84	Дистанція сигналізації та зв'язку Христинівка	ШЧ-6	Черкаська
	85	Дистанція сигналізації та зв'язку Помічна	ШЧ-7	Кіровоградська
	86	Дистанція сигналізації та зв'язку Херсон	ШЧ-10	Херсонська
	87	Дистанція сигналізації та зв'язку Одеса-Сортувальна	ШЧ-12	Одеська
	88	Дистанція сигналізації та зв'язку Гайворон	ШЧ-13	Кіровоградська
	89	Дистанція сигналізації та зв'язку Роздільна	ШЧ-14	Одеська
	90	Дистанція сигналізації та зв'язку Долинська	ШЧ-15	Кіровоградська
9	91	Пасажирська служба	Л	Одеська
	92	Вокзал Одеса-Головна	ДС	Одеська
	93	Пасажирське вагонне депо Одеса-Головна	ЛВЧД-3	Одеська
	94	Пасажирське вагонне депо Каховка	ВЧД-12	Херсонська
	95	Пасажирське вагонне депо Миколаїв	ВЧД-13	Миколаївська
	96	Вагонна дільниця Шевченко	ЛВЧ-2	Черкаська
	97	Вагонна дільниця Знамянка	ЛВЧ-3	Кіровоградська
	98	Пасажирський вокзал Знамянка	ЛВОК	Кіровоградська
	99	Пасажирський вокзал Миколаїв	ЛВОК	Миколаївська

	100	Пасажирський вокзал Херсон	ЛВОК	Херсонська
10	101	Служба електропостачання	Е	Одеська
	102	Дистанція електропостачання Одеса	ЕЧ-1	Одеська
	103	Дистанція електропостачання Шевченко	ЕЧ-2	Черкаська
	104	Дистанція електропостачання Знамянка	ЕЧ-3	Кіровоградська
	105	Дистанція електропостачання Херсон	ЕЧ-4	Херсонська
	106	Дистанція електропостачання Долинська	ЕЧ-5	Кіровоградська
	107	Дистанція електропостачання Котовськ	ЕЧ-6	Одеська
	108	Дистанція електропостачання Помічна	ЕЧ-8	Кіровоградська
	109	Енергозбут	ЕЕ	Одеська
11	110	Служба будівельно-монтажних робіт та цивільних споруд	БМЕС	Одеська
	111	Одеське будівельно-монтажне управління	БМЕУ-1	Одеська
	112	Котовське будівельно-монтажне управління	БМЕУ-2	Одеська
	113	Знамянське будівельно-монтажне управління	БМЕУ-3	Кіровоградська
	114	Херсонське будівельно-монтажне управління	БМЕУ-4	Херсонська
	115	Шевченківське будівельно-монтажне управління	БМЕУ-5	Черкаська
	116	Завод залізобетонних конструкцій Одеса-Застава-1	ЗБК	Одеська
	117	Будівельно-монтажний потяг Одеса	БМП-686	Одеська
	118	Будівельно-монтажний потяг Вапнярка	БМП-687	Вінницька
	119	Будівельно-монтажний потяг Знамянка	БМП-704	Кіровоградська
	120	Будівельно-монтажний потяг Гайворон	БМП-634	Кіровоградська

	121	Водно-грібна база «Локомотив»	ВГБ	Одеська
12	122	Служба матеріально-технічного забезпечення	НХ	Одеська
	123	Шевченківський відділ матеріально-технічного забезпечення	НХЧ-2	Черкаська
	124	Знамянський відділ матеріально-технічного забезпечення	НХЧ-3	Кіровоградська
	125	Херсонський відділ матеріально-технічного забезпечення	НХЧ-4	Херсонська
	126	Дорожні механічні майстерні	ДММ	Одеська
13	127	Служба воєнізованої охорони	НО	Одеська
	128	Загін воєнізованої охорони Одеса-Застава-1	НОР-1	Одеська
	129	Загін воєнізованої охорони Одеса-Сортувальна	НОР-2	Одеська
	130	Загін воєнізованої охорони Знамянка	НОР-3	Кіровоградська
	131	Загін воєнізованої охорони Херсон	НОР-4	Херсонська
14	132	Дорожній фізкультурний центр	ДФСК	Одеська
	133	Фізкультурно-спортивний клуб Одеса	ФСК	Одеська
	134	Фізкультурно-спортивний клуб Котовськ	ФСК	Одеська
	135	Фізкультурно-спортивний клуб Херсон	ФСК	Херсонська
15	136	Господарська служба	НА	Одеська
16	137	Інформаційно-статистичний центр	ІСЦ	Одеська
17	138	Дорожня технічна школа машиністів	ДНТШ	Одеська
18	139	Дорожня автобаза	ДАБ	Одеська

19	140	Служба капітальних вкладень	<i>НКВ</i>	<i>Одеська</i>
20	141	Дорожній видавничий центр «Південний експрес»	<i>ДЦ</i>	<i>Одеська</i>

Додаток К

*Аналіз розділу I "Звіту про фінансові результати"***Аналіз динаміки формування виручки Одеської залізниці**

Період	Показник	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, тис.грн.		Темп приросту, тис.грн.		Абсолютне значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
2006	3869262	х	х	х	х	х	х	х
2007	4578885	709623	709623	118,34	118,34	118,34	18,34	38692,62
2008	6511102	2641840	1932217	168,28	142,20	68,28	42,20	45788,85
2009	6680915	2811653	169813	172,67	102,61	72,67	2,61	65111,02
2010	7575572	3706310	894657	195,79	113,39	95,79	13,39	66809,15

Аналіз динаміки формування собівартості послуг Одеської залізниці

Період	Показник	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, тис.грн.		Темп приросту, тис.грн.		Абсолютне значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
2006	3179531	х	х	х	х	х	х	х
2007	3711935	532404	532404	116,74	116,74	116,74	16,74	31795,31
2008	5185360	2005829	1473425	163,09	139,69	63,09	39,69	37119,35
2009	5329846	2150315	144486	167,63	102,79	67,63	2,79	51853,6
2010	6017651	2838120	687805	189,26	112,90	89,26	12,90	53298,46

Аналіз динаміки формування адміністративних витрат Одеської залізниці

Період	Показник	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, тис.грн.		Темп приросту, тис.грн.		Абсолютне значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
2006	163186	х	х	х	х	х	х	х
2007	198993	35807	35807	121,94	121,94	121,94	21,94	1631,86
2008	251367	88181	52374	154,04	126,32	54,04	26,32	1989,93
2009	205011	41825	-46356	125,63	81,56	25,63	-18,44	2513,67
2010	231503	68317	26492	141,86	112,92	41,86	12,92	2050,11

Аналіз динаміки формування витрат на збут Одеської залізниці

Період	Показник	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, тис.грн.		Темп приросту, тис.грн.		Абсолютне значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
2006	1506	х	х	х	х	х	х	х
2007	1452	-54	-54	96,41	96,41	96,41	-3,59	15,06
2008	1723	217	271	114,41	118,66	14,41	18,66	14,52
2009	1193	-313	-530	79,22	69,24	-20,78	-30,76	17,23
2010	1528	22	335	101,46	128,08	1,46	28,08	11,93

Аналіз динаміки формування інших операційних витрат Одеської залізниці

Період	Показник	Абсолютний приріст,	Темп зростання,	Темп приросту,	Абсолютне
--------	----------	---------------------	-----------------	----------------	-----------

		тис.грн.		тис.грн.		тис.грн.		значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
2006	149579	х	х	х	х	х	х	х
2007	186588	37009	37009	124,74	124,74	124,74	24,74	1495,79
2008	265723	116144	79135	177,65	142,41	77,65	42,41	1865,88
2009	198384	48805	-67339	132,63	74,66	32,63	-25,34	2657,23
2010	202291	52712	3907	135,24	101,97	35,24	1,97	1983,84

Аналіз динаміки формування фінансового результату від операційної діяльності Одеської залізниці

Період	Показник	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, тис.грн.		Темп приросту, тис.грн.		Абсолютне значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
2006	148083	х	х	х	х	х	х	х
2007	230401	82318	82318	155,59	155,59	155,59	55,59	1480,83
2008	449782	301699	219381	303,74	195,22	203,74	95,22	2304,01
2009	548450	400367	98668	370,37	121,94	270,37	21,94	4497,82
2010	684261	536178	135811	462,08	124,76	362,08	24,76	5484,5

Аналіз динаміки формування фінансового результату до оподаткування Одеської залізниці

Період	Показник	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, тис.грн.		Темп приросту, тис.грн.		Абсолютне значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	

2006	122594	х	х	х	х	х	х	х
2007	248887	126293	126293	203,02	203,02	203,02	103,02	1225,94
2008	347887	225293	99000	283,77	139,78	183,77	39,78	2488,87
2009	313709	191115	-34178	255,89	90,18	155,89	-9,82	3478,87
2010	409288	286694	95579	333,86	130,47	233,86	30,47	3137,09

Аналіз динаміки формування податку на прибуток Одеської залізниці

Період	Показник	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, тис.грн.		Темп приросту, тис.грн.		Абсолютне значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
2006	8273	х	х	х	х	х	х	х
2007	94864	86591	86591	1146,67	1146,67	1146,67	1046,67	82,73
2008	355566	347293	260702	4297,91	374,82	4197,91	274,82	948,64
2009	264808	256535	-90758	3200,87	74,48	3100,87	-25,52	3555,66
2010	290386	282113	25578	3510,04	109,66	3410,04	9,66	2648,08

Аналіз динаміки формування чистого прибутку Одеської залізниці

Період	Показник	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, %		Темп приросту, %		Абсолютне значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
2006	114321	х	х	х	х	х	х	х
2007	154023	39702	39702	134,73	134,73	134,73	34,73	1143,21
2008	19321	-95000	-134702	16,90	12,54	-83,10	-87,46	1540,23

2009	48901	-65420	29580	42,78	253,10	-57,22	153,10	193,21
2010	118902	4581	70001	104,01	243,15	4,01	143,15	489,01

Аналіз розділу II "Звіту про фінансові результати"

Аналіз динамики формування матеріальних витрат Одеської залізниці

Період	Показник	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, %		Темп приросту, %		Абсолютне значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
2006	1206224	х	х	х	х	х	х	х
2007	1582945	376721	376721	131,23	131,23	131,23	31,23	12062,24
2008	1769319	563095	186374	146,68	111,77	46,68	11,77	15829,45
2009	1668675	462451	-100644	138,34	94,31	38,34	-5,69	17693,19
2010	1954960	748736	286285	162,07	117,16	62,07	17,16	16686,75

Аналіз динамики формування витрат на оплату праці Одеської залізниці

Період	Показник	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, %		Темп приросту, %		Абсолютне значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
2006	974503	х	х	х	х	х	х	х
2007	1201122	226619	226619	123,25	123,25	123,25	23,25	9745,03
2008	1533920	559417	332798	157,41	127,71	57,41	27,71	12011,22
2009	1492453	517950	-41467	153,15	97,30	53,15	-2,70	15339,20

2010	1709715	735212	217262	175,44	114,56	75,44	14,56	14924,53
------	---------	--------	--------	--------	--------	-------	-------	----------

Аналіз динаміки формування відрахувань на соціальні заходи Одеської залізниці

Період	Показник	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, %		Темп приросту, %		Абсолютне значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
2006	371150	х	х	х	х	х	х	х
2007	460635	89485	89485	124,11	124,11	124,11	24,11	3711,50
2008	588301	217151	127666	158,51	127,72	58,51	27,72	4606,35
2009	572660	201510	-15641	154,29	97,34	54,29	-2,66	5883,01
2010	657329	286179	84669	177,11	114,79	77,11	14,79	5726,60

Аналіз динаміки формування амортизації Одеської залізниці

Період	Показник	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, %		Темп приросту, %		Абсолютне значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
2006	448417	х	х	х	х	х	х	х
2007	440468	-7949	-7949	98,23	98,23	98,23	-1,77	4484,17
2008	872559	424142	432091	194,59	198,10	94,59	98,10	4404,68
2009	1083341	634924	210782	241,59	124,16	141,59	24,16	8725,59
2010	1118637	670220	35296	249,46	103,26	149,46	3,26	10833,41

Аналіз динаміки формування інших операційних витрат Одеської залізниці

Період	Показник	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, %		Темп приросту, %		Абсолютне значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
2006	425253	х	х	х	х	х	х	х
2007	335086	-90167	-90167	78,80	78,80	78,80	-21,20	4252,53
2008	739477	314224	404391	173,89	220,68	73,89	120,68	3350,86
2009	759426	334173	19949	178,58	102,70	78,58	2,70	7394,77
2010	819585	394332	60159	192,73	107,92	92,73	7,92	7594,26

Аналіз динаміки формування операційних витрат Одеської залізниці

Період	Показник	Абсолютний приріст, тис.грн.		Темп зростання, %		Темп приросту, %		Абсолютне значення 1% приросту, тис.грн.
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	
2006	3425547	х	х	х	х	х	х	х
2007	4020256	594709	594709	117,36	117,36	117,36	17,36	34255,47
2008	5503576	2078029	1483320	160,66	136,90	60,66	36,90	40202,56
2009	5576555	2151008	72979	162,79	101,33	62,79	1,33	55035,76
2010	6260226	2834679	683671	182,75	112,26	82,75	12,26	55765,55

Додаток Л

**Аналіз питомої ваги витрат Одеської залізниці в складі
операційних витрат**

Показники	2006	2007	2008	2009	2010
Матеріальні затрати	35,21	39,37	32,15	29,92	31,23
Витрати на оплату праці	28,45	29,88	27,87	26,76	27,31
Відрахування на соціальні заходи	10,83	11,46	10,69	10,27	10,50
Амортизація	13,09	10,96	15,85	19,43	17,87
Інші операційні витрати	12,41	8,33	13,44	13,62	13,09
Разом	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Класифікація активів підприємства за ліквідністю

№	Активи			Характеристика майна	2006	питома вага, %	2007	питома вага, %	2008	питома вага, %	2009	питома вага, %	2010	питома вага, %
	види	умовне позначення	сума рядків балансу											
1	високоліквідні	A1	220-240	Грошові кошти та короткострокові фінансові вкладення	5726	0,10	5433	0,07	7781	0,06	6436	0,05	50262	0,37
2	швидколіквідні	A2	130-210, 250	Готова продукція, товари, дебіторська заборгованість, яка буде погашена згідно умов договорів	98950	1,65	232136	2,81	236923	1,94	263042	2,14	951091	7,06
3	повільноліквідні	A3	100-120	Сировина та матеріали, МШП, незавершене виробництво, дебіторська заборгованість, строк сплати якої минув	199059	3,33	232830	2,82	257686	2,11	241738	1,96	245166	1,82
4	важколіквідні	A4	80	Основні засоби та незавершені капітальні інвестиції, довгострокові фінансові вкладення, нематеріальні активи	5677141	94,92	7792519	94,31	11701111	95,88	11794567	95,85	12228930	90,75
5	Разом:				5980876	100,00	8262918	100,00	12203501	100,00	12305783	100,00	13475449	100,00
	Витрати майбутніх періодів				1157		7555		1530		2001		2298	

Класифікація зобов'язань підприємства за терміновістю оплати

№	Зобов'язання			Характеристика майна	2006	питома вага, %	2007	питома вага, %	2008	питома вага, %	2009	питома вага, %	2010	питома вага, %
	види	умовне позначення	сума рядків балансу											
1	найбільш термінові	31	520-610	Поточні зобов'язання за розрахунками	328167	5,49	425668	5,15	519717	4,26	562292	4,57	621018	4,61
2	короткострокові	32	400, 410, 500, 510	Позикові кошти короткострокового характеру	209821	3,51	265251	3,21	405399	3,32	517059	4,20	802126	5,95
3	довгострокові	33	480	Позикові кошти довгострокового характеру	458284	7,66	1401732	16,95	2798142	22,93	2568577	20,87	2865894	21,26
4	постійні	34	380, 420	Зобов'язання перед власниками по формуванню власного капіталу	4985761	83,35	6177822	74,70	8481772	69,49	8659852	70,36	9188706	68,18
5	Разом:				5982033	100	8270473	100,00	12205030	100,00	12307780	100,00	13477744	100,00

Додаток Н

Розрахунковий баланс Одеської залізниці

Показники	2006	2007	2008	2009	2010
Дебіторська заборгованість	57949	155009	146181	143238	786274
Кредиторська заборгованість	328167	425668	519717	562292	621018
Активне сальдо	0	0	0	0	165256
Пасивне сальдо	270218	270659	373536	419054	0

Додаток Н

Методика оцінки фінансової стійкості Одеської залізниці

Варіант 1 - виробничі запаси

Фінансова стійкість	2006			2007			2008			2009			2010		
	53341	99783		94836	143541		116257	224834		137238	270633		186593	1102158	
Абсолютна															***
Нормальна															
Нестійка															
Кризова			***			***			***			***			

Варіант 2 - грошові кошти та дебіторська заборгованість

Фінансова стійкість	2006			2007			2008			2009			2010	
	17609	592621		48890	787511		22417	1027367		75997	1263997		101655	1552645
Абсолютна	17609	592621		48890	787511		22417	1027367		75997	1263997		101655	1552645
Нормальна	45859	592621		131810	787511		86660	1027367		104161	1263997		219354	1552645
Нестійка	99200	592621		226646	787511		202917	1027367		241399	1263997		405947	1552645
Кризова	99200	592621	***	226646	787511	***	202917	1027367	***	241399	1263997	***	405947	1552645

Варіант 3 - робочий капітал

Фінансова стійкість	2006			2007			2008			2009			2010		
	-52184	-52184	72031	-87281	-87281	11529	-114727	-28067	127435	-135237	-135237	186476	-184295	-184295	292365
Абсолютна		***	***		***	***			***		***	***		***	***
Нормальна	***	***	***	***	***	***	***		***	***	***	***	***	***	***
Нестійка	***		***	***		***	***	***	***	***			***		
Кризова	***			***			***	***		***			***		
	Нормальна			Нормальна			Нестійка			Нормальна			Нормальна		

Загальна оцінка:	Нестійка	Нестійка	Кризова	Нестійка	Нормальна
------------------	----------	----------	---------	----------	-----------

Запаси	53341			94836			116257			137238			186593		
Робочий капітал	1157			7555			1530			2001			2298		
Власні та прирівнені запаси	99783			143541			224834			270633			1102158		
Зобов'язання	592621			787511			1027367			1263997			1552645		
Довгострокові пасиви	0			0			0			0			0		
Короткострокові кредити	124215			98810			242162			321713			476660		
Грошові кошти	17609			48890			22417			75997			101655		
Грошові кошти та Дт	45859			131810			86660			104161			219354		

Додаток Р

Показники-індикатори Одеської залізниці

№	Показники-індикатори	2006	2007	2008	2009	2010	динаміка
<i>аналіз ліквідності підприємства</i>							
		2006	2007	2008	2009	2010	
1	Коефіцієнт покриття	0,59654	0,71726	0,56916	0,49475	0,90679	збільшення
2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,11803	0,22017	0,1493	0,13143	0,59976	збільшення
3	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,04583	0,08283	0,03421	0,07977	0,11051	збільшення
<i>аналіз фінансової стійкості підприємства</i>							
		2006	2007	2008	2009	2010	
4	Коефіцієнт фінансової автономії	0,83346	0,74697	0,69494	0,70361	0,68177	збільшення
5	Коефіцієнт фінансової залежності	1,19982	1,33874	1,43897	1,42125	1,46677	зменшення
6	Коефіцієнт фінансового ризику	0,19982	0,33874	0,43897	0,42125	0,46677	зменшення
7	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-0,1387	-0,2614	-0,3796	-0,362	-0,3309	збільшення
<i>аналіз ділової активності капіталу</i>							
		2006	2007	2008	2009	2010	
8	Коефіцієнт оборотності активів	0,59301	0,50866	0,48479	0,49701	0,51783	збільшення
9	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	6,96719	6,41455	6,70321	5,92012	5,07705	збільшення
10	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	59,0274	29,1341	44,8986	45,0455	8,46519	збільшення
11	Тривалість обороту дебіторської заборгованості, днів	6,09886	12,3567	8,01806	7,99192	42,5271	збільшення
12	Тривалість обороту кредиторської заборгованості, днів	51,6708	56,1225	53,7056	60,8095	70,9073	збільшення
13	Коефіцієнт оборотності запасів	13,0503	11,3862	13,9915	14,1973	14,2576	збільшення
14	Тривалість обороту запасів, днів	27,5856	31,6173	25,7298	25,357	25,2497	збільшення
15	Тривалість операційного циклу, днів	33,6845	43,974	33,7479	33,3489	67,7768	збільшення
16	Коефіцієнт оборотності основних фондів (фондовіддача)	0,57011	0,48957	0,45023	0,45923	0,50048	збільшення

17	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,71151	0,68096	0,69759	0,70638	0,75953	збільшення
<i>аналіз рентабельності підприємства</i>							
		2006	2007	2008	2009	2010	
18	Коефіцієнт рентабельності активів	0,01911	0,01862	0,00158	0,00397	0,00882	збільшення
19	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,02293	0,02493	0,00228	0,00565	0,01294	збільшення
20	Коефіцієнт рентабельності діяльності	0,03223	0,03661	0,00327	0,00799	0,01704	збільшення
21	Коефіцієнт рентабельності послуг	0,06076	0,07526	0,08796	0,10496	0,11654	збільшення
22	Ставка рентабельності позиченого капіталу	13,7494	10,6888	19,0957	51,1607	36,3171	зменшення

Додаток С

Розрахунок моделей банкрутства Одеської залізниці

Модель	2006	2007	2008	2009	2010
1. Моделі Альтмана					
<i>Двохфакторна модель</i>					
X1	0,597	0,717	0,569	0,495	0,907
X2	1,193	1,331	1,432	1,414	1,459
Z	-0,959	-1,081	-0,916	-0,837	-1,277
Ймовірність банкрутства	менш 50%	менш 50%	менш 50%	менше 50%	менш 50%
<i>Пятифакторна модель</i>					
X1	-0,034	-0,022	-0,031	-0,042	-0,010
X2	0,019	0,019	0,002	0,004	0,009
X3	0,020	0,030	0,031	0,025	0,030
X4	5,183	3,020	2,316	2,417	2,178
X5	0,647	0,554	0,533	0,543	0,562
Z	3,809	2,463	1,989	2,031	1,970
Ймовірність банкрутства	фінансово стійке	зона невизначеності	зона невизначеності	зона невизначеності	зона невизначеності
<i>Модифікована модель</i>					
Z	2,876	1,912	1,578	1,607	1,569
Ймовірність банкрутства	менш 50%	менш 50%	менш 50%	менш 50%	менш 50%
2. Модель Таффлера					
X1	0,291	0,351	0,510	0,531	0,498
X2	0,296	0,205	0,130	0,121	0,270
X3	0,085	0,079	0,072	0,084	0,102
X4	0,647	0,554	0,533	0,543	0,562
Z2	0,311	0,316	0,385	0,399	0,407

Ймовірність банкрутства	низька	низька	низька	низька	низька
3. Модель Фулмера					
X1	0,049	0,107	0,088	0,139	0,168
X2	0,647	0,554	0,533	0,543	0,562
X3	0,024	0,040	0,044	0,036	0,044
X4	0,118	0,075	0,005	0,014	0,028
X5	0,077	0,169	0,229	0,209	0,213
X6	0,085	0,079	0,072	0,084	0,102
X7	5,867	6,007	6,179	6,181	6,220
X8	0,314	0,229	0,136	0,142	0,294
X9	0,727	0,757	0,554	0,336	0,342
H	2,040	2,274	1,873	2,007	2,422
Ймовірність банкрутства	низкая	низкая	низкая	низкая	низкая
4. Модель Спрінгейта					
X1	0,051	0,057	0,041	0,042	0,092
X2	0,020	0,030	0,031	0,025	0,030
X3	0,241	0,380	0,425	0,304	0,298
X4	0,647	0,554	0,533	0,543	0,562
Z3	0,533	0,623	0,630	0,539	0,610
Ймовірність банкрутства	висока	висока	висока	висока	висока
5. Модель прогнозу ризику банкрутства ІДЕА					
X1	-0,034	-0,022	-0,031	-0,042	-0,010
X2	0,023	0,025	0,002	0,006	0,013
X3	0,647	0,554	0,533	0,543	0,562
X4	0,032	0,037	0,003	0,008	0,017
Z4	-0,210	-0,110	-0,228	-0,315	-0,026
Ймовірність банкрутства	90-100%	90-100%	90-100%	90-100%	90-100%

Додаток Т

2010 рік

2010 рік

По існуючим критеріям

По розробленим критеріям

Найменування моделей	ймовірність банкрутства		
	низька	середня	висока
значення	<i>менш 0</i>	<i>= 0</i>	<i>більш 0</i>
Модель Альтмана 2-факторна	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, П, Т, В, Ш, Л, Э, НСМЕР, НХ, НО, НА, ИСЦ, ДНТШ, Автобаза, ДИЦ, НФБ, НРП, Стоматполиклиника		ДФСК, НКВ
	залізниця		
	<i>більш 2,99</i>	<i>від 1,81 до 2,99</i>	<i>менш 1,81</i>
Модель Альтмана 5-факторна	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, В, Л, НО, НА, ДНТШ, ДИЦ, НФБ, НРП, Стоматполиклиника	Т, Э	П, Ш, НСМЕР, НХ, ИСЦ, Автобаза, ДФСК, НКВ
		залізниця	
		1,23	
Модель Альтмана модифікована	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, П, Т, В, Л, Э, НО, НА, ИСЦ, ДНТШ, Автобаза, ДИЦ, НФБ, НРП, Стоматполиклиника		Ш, НХ, НСМЕР, ДФСК, НКВ
	залізниця		

Найменування моделей	ймовірність банкрутства		
	низька	середня	висока
	<i>менш -15</i>	<i>від -15 до 0</i>	<i>від 0 до +нескінченності</i>
Модель Альтмана 2-факторна	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, В, НО, ДИЦ, НРП	П, Т, Ш, Л, Э, НСМЕР, НХ, НА, ИСЦ, ДНТШ, Автобаза, НФБ, Стоматполиклиника	ДФСК, НКВ
		залізниця	
	<i>менш 15</i>	<i>від 15 до 0</i>	<i>від 0 до -нескінченності</i>
Модель Альтмана 5-факторна	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, В, НО, ДНТШ, ДИЦ, Стоматполиклиника	П, Т, Ш, Л, Э, НСМЕР, НХ, НА, ИСЦ, Автобаза, НФБ, НРП	ДФСК, НКВ
		залізниця	
		11,5	
Модель Альтмана модифікована	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, В, НО, НА, ДНТШ, ДИЦ, НРП, Стоматполиклиника		П, Т, Ш, Л, Э, НСМЕР, НХ, ИСЦ, Автобаза, ДФСК, НКВ, НФБ
			залізниця

	<i>більше 0,3</i>	<i>от 0,2 до 0,3</i>	<i>меньше 0,2</i>
Модель Таффлера	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, В, Л, НХ, НО, НА, ИСЦ, ДИЦ, НФБ, НРП, Стоматполиклиника	Т, Э, ДФСК	П, Ш, НСМЕР, ДНТШ, Автобаза, НКВ
	залізниця		
		<i>= 0</i>	
Модель Фулмера	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, П, Т, В, Ш, Л, НСМЕР, НХ, НО, ИСЦ, Автобаза, ДИЦ, НРП, Стоматполиклиника		Э, НА, ДНТШ, ДФСК, НФБ
	залізниця		
		<i>= 0,862</i>	
Модель Спрінгейта	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, П, В, НХ, НО, НА, ДИЦ, НФБ, Стоматполиклиника		Т, Ш, Л, Э, НСМЕР, ИСЦ, ДНТШ, Автобаза, ДФСК, НКВ, НРП
			залізниця
	<i>більш 0,32</i>		<i>від 0 до 0,32</i>
ІДЕА	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, Т, В, Л, НХ, НО, ДИЦ, НРП, НКВ, Стоматполиклиника		П, Ш, Э, НСМЕР, НА, ИСЦ, ДНТШ, Автобаза, ДФСК, НФБ
			залізниця

	<i>від 0 до +нескінченності</i>	<i>від 3,3 до 0,2</i>	<i>від 0,2 до + нескінченності</i>
Модель Таффлера	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, В, НО, ДИЦ	Т, Л, Э, НХ, НА, ИСЦ, ДФСК, НФБ	П, Ш, НСМЕР, ДНТШ, Автобаза, НКВ, НРП, Стоматполиклиника
		залізниця	
		<i>2,4</i>	
Модель Фулмера	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, В, Л, НХ, НО, ИСЦ, ДИЦ, НРП		П, Т, Ш, Э, НСМЕР, НА, ДНТШ, Автобаза, ДФСК, НКВ, НФБ, Стоматполиклиника
	залізниця		
		<i>1,9</i>	
Модель Спрінгейта	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, В, НО, НА, ДИЦ, НФБ		П, Т, Ш, Л, Э, НСМЕР, НХ, ИСЦ, ДНТШ, Автобаза, ДФСК, НКВ, НФБ, Стоматполиклиника
			залізниця
	<i>від + нескінченності до 4,3</i>		<i>от 4,3 до - бесконечности</i>
ІДЕА	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, В, НО, ДИЦ		П, Т, Ш, Л, Э, НСМЕР, НХ, НА, ИСЦ, ДНТШ, Автобаза, ДФСК, НКВ, НФБ, НРП, Стоматполиклиника
			залізниця

Підсумкові зведені показники моделей	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, В, НО, ДИЦ, Стоматполиклініка	П, Т, Ш, Л, Э, НСМЕР, НХ, НА, ИСЦ, ДНТШ, Автобаза, НФБ, НРП	ДФСК, НКВ
		залізниця	

Підсумкові зведені показники моделей	ДН-1, ДН-2, ДН-3, ДН-4, В, НО, ДИЦ	Т, Ш, Л, Э, НХ, НА, ИСЦ, НФБ, НРП	П, НСМЕР, ДФСК, ДНТШ, НКВ, Автобаза, Стоматполиклініка
		залізниця	

Додаток У

Розрахунок моделі факторного аналізу компанії «Дюпон» на прикладі Одеської залізниці

№	Показники	2006	2007	Відхилення	2008	Відхилення	2009	Відхилення	2010	Відхилення
1	Чиста рентабельність продаж	0,03223	0,03661	0,00438625	0,00327	-0,0333473	0,00799	0,00472868	0,01704	0,00904271
	Вплив фактора 1 на фактор 4			0,00312087		-0,022708		0,0032987		0,00638758
2	Ресурсовіддіча	0,59301	0,50866	-0,0843586	0,48479	-0,0238688	0,49701	0,01222708	0,51783	0,02081217
	Вплив фактора 2 на фактор 4			-0,0037058		-0,0001043		0,00014065		0,00050394
3	Коефіцієнт фінансової залежності	1,19982	1,33874	0,13891302	1,43897	0,10023524	1,42125	-0,01772572	1,46677	0,0455268
	Вплив фактора 3 на фактор 4			0,00258701		0,00015868		-7,0427E-05		0,00040164
4	Рентабельність власного капіталу	0,02293	0,02493	0,00200211	0,00228	-0,0226537	0,00565	0,00336892	0,01294	0,00729315
	Перевірка			0,00200211		-0,0226537		0,00336892		0,00729315