

МІНІСТЕРСТВО НАУКИ І ОСВІТИ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКІЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
імені В.Н. КАРАЗІНА

Економічний факультет  
Кафедра статистики, обліку та аудиту

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

**«ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ ВИТРАТ  
ДІЯЛЬНОСТІ ТА СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА  
ПІДПРИЄМСТВІ»**

Виконала:

студентка 2 курсу,

спеціальності

071 Облік і оподаткування



Анастасія СУРМА

Керівник : к.е.н., доц.



Інна КОСАТА

Роботу допущено до захисту перед АК рішенням кафедри статистики,  
обліку та аудиту від "6 " грудня 2022 р., протокол № 5

Завідувач кафедри

статистики, обліку та аудиту

д.е.н., професор



Оксана НЕСТЕРЕНКО

Харків – 2022

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ТА СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ ...	7
1.1. Поняття, класифікація та економічна характеристика витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції.....	7
1.2. Державне регулювання обліку витрат підприємства .....	16
1.3. Макроекономічний аналіз витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції підприємств України .....	23
1.4. Економічна характеристика підприємства ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».....	34
Висновки за розділом 1 .....	40
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ТА СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПАТ «ДНІПРОВСЬКИЙ МЕТАЛУРГІЙНИЙ КОМБІНАТ»	42
2.1. Організація документального забезпечення обліку витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції.....	42
2.2. Організація та методика обліку витрат, що пов'язані з виробництвом продукції.....	52
2.3. Методика калькуляції собівартості продукції .....	60
2.4. Автоматизація обліку витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції на підприємстві .....	66
Висновки за розділом 2.....	74
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ТА СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПАТ «ДНІПРОВСЬКИЙ МЕТАЛУРГІЙНИЙ КОМБІНАТ».....	76
3.1. Організація та методика аналізу витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції .....	76

3.2. Організація аудиту витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції.....	79
3.3. Методика аудиту витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції .....	89
3.4. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції на підприємстві.....	98
Висновки за розділом 3 .....	103
ВИСНОВКИ .....	105
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	109
ДОДАТКИ .....	118

## ВСТУП

Ефективність діяльності підприємства будь-якого виду діяльності в сучасних умовах господарювання напряду залежить від його «гнучкості». Всі підприємства здійснюють свою діяльність маючи на меті одне і те саме – отримання максимального прибутку. Головним джерелом максимізації прибутку є величина витрат. Той, хто вчасно зреагує на зміни ринку та знизить собівартість - буде у вигазі. Для того, щоб «маневрувати» з собівартістю, необхідно належним чином організувати систему бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Повна та своєчасна інформація про витрати дозволить підлаштовуватися під зміни цінової політики та отримувати максимальний прибуток за рахунок зниження собівартості. Підприємства дуже часто для забезпечення контролю за витратами звертаються до аудиторських фірм. Метою аудиту витрат є встановлення законності, достовірності і доцільності здійснених операцій з витрат підприємства і правильності їх відображення в обліку. Адже залежності від системи обліку і калькулювання, витрати можуть мати доцільний характер та навпаки. Навіть в умовах автоматизації питання удосконалення обліку та аналізу витрат не зменшує своєї актуальності.

Дослідженню проблем організація і методики обліку, аналізу і аудиту витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції виробничого підприємства приділили увагу у своїх працях провідні вітчизняні вчені-економісти: Бутинець Ф.Ф., Макаренко А.П., Кулаковська Л.П., Меліхова Т.О., Гамова О.В., Андросенко О.О., Германенко Л.М., Грицай О.І., Зигрій О.В., Кравченко О.В., Лучик С.Д., Мулик Т.О., Радіонова І.Ф., Усик В.І., Утенкова К.О. та інші.

Мета кваліфікаційної роботи магістра полягатиме в обґрунтуванні теоретичних засад обліку, аудиту та аналізу витрат та собівартості реалізованої продукції, а також в розробці рекомендацій із удосконалення

обліку та аудиту витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Для досягнення, поставленої в кваліфікаційній роботі магістра, мети необхідно виконати наступні завдання:

- розглянути історичний аспект, поняття та класифікацію витрат;
- дослідити питання державного регулювання бухгалтерського обліку та аудиту витрат;
- проаналізувати витрати підприємств за економічними елементами на макрорівні;
- дати економічну характеристику суб'єкта дослідження на основі даних фінансової звітності;
- дослідити порядок організації системи бухгалтерського обліку витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»;
- визначити перелік документів, що забезпечують бухгалтерський облік витрат;
- дослідити питання бухгалтерського обліку виробничих витрат;
- дослідити питання бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат;
- дослідити питання бухгалтерського обліку адміністративних витрат;
- дослідити питання бухгалтерського обліку витрат на збут;
- розглянути особливості автоматизації бухгалтерського обліку витрат;
- дослідити порядок організації аудиторської перевірки витрат;
- розглянути питання оцінки системи внутрішнього контролю витрат;
- розглянути порядок проведення аудиту витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції;
- розглянути порядок проведення аудиторської перевірки адміністративних витрат та витрат на збут;
- розробити рекомендації щодо вдосконалення обліку та аудиту витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Суб'єктом дослідження буде обрано Публічне акціонерне товариство «Дніпровський металургійний комбінат».

Предметом дослідження будуть виступати теоретичні та практичні засади бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту витрат.

Об'єктом дослідження будуть виступати система бухгалтерського обліку, аудиту та аналізу ПАТ «ДМК».

Методичну основу дослідження складатимуть сукупність методів, прийомів та принципів наукового дослідження.

В роботі використовуватимуться наступні методи: збір та узагальнення інформації, групування, графічний метод, табличний метод, моделювання, порівняння, аналіз, синтез.

В процесі написання кваліфікаційної роботи магістра буде використано законодавчі та нормативно-правові акти, якими регулюється облік витрат та аудиторська діяльність в Україні; наукові праці як вітчизняних, так і зарубіжних вчених з питань економічної теорії, бухгалтерського обліку, аудиту, економічного аналізу; матеріали науково-практичних конференцій; офіційні статистичні матеріали; дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» за 2016-2020 рр.

Практичне значення отриманих за результатами написання кваліфікаційної роботи магістра результатів полягатиме в тому, що зроблені у роботі висновки можуть бути застосовані ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» на практиці, можуть допомогти удосконалити організацію та методику обліку, аналізу і аудиту витрат та собівартості реалізованої продукції ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». Отримуючи повну, своєчасну та достовірну інформацію про витрати, керівництво підприємства матиме змогу приймати ефективні управлінські рішення.

Робота складатиметься із вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел, що налічує 86 найменування, та додатків.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ТА СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ

#### 1.1. Поняття, класифікація та економічна характеристика витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції

Теоретичні засади визначення та класифікації витрат розроблені в працях таких видатних вчених, як У. Петі, Д. Рикардо, А. Сміта, К. Маркса.

Проблемам сутності, класифікації та обліку витрат підприємства присвячено багато праць сучасних науковців. Наприклад, Андросенко О.О. у статті обґрунтувала термінологічну та концептуальну особливості сутності витрат виробництва, здійснила теоретичне узагальнення їх соціально-економічної сутності. Запропонувала власне тлумачення змісту поняття «витрати виробництва».

У статті Коба О.В. та Миронова Ю.Ю. проаналізовано проблеми класифікації витрат промислових підприємств. Досліджено і узагальнено підходи вітчизняних і іноземних науковців до групування витрат за різними напрямками. Визначено пріоритетні критерії класифікації витрат для потреб управління та економічного аналізу. Запропоновано класифікацію витрат за організаційно-управлінським, обліково-аналітичним та фінансово-економічним критеріями.

Незважаючи на велику кількість статей, які розглядають обрану для написання даної дипломної роботи проблематику, вона потребує ще більш поглибленого її вивчення.

Незалежно від виду продукції, що виробляється, діяльність будь-якого виробничого підприємства супроводжується різного роду витратами. Перед тим, як потрапити безпосередньо до покупця, продукт діяльності виробничого підприємства проходить декілька етапів. Під час проходження даних етапів і виникають різноманітні витрати.

Основним етапом - є процес виготовлення продукту, в якому задіяні трудові, матеріальні та інші види ресурсів. Важливим є також етап зберігання виготовленої продукції. Виробниче підприємство, яке в даному випадку виступає постачальником продукції, повинно усвідомлювати, що покупці бажають отримувати якісну продукцію. Для цього необхідно не тільки використовувати якісні матеріальні ресурси та долучати до кваліфікованих працівників до процесу виробництва, а й забезпечити зберігання продукції належним чином. Неналежні умови зберігання можуть безпосередньо вплинути на якісні характеристики продукції, що виробляється. Іноді буває, що продукцію треба транспортувати до місця зберігання. В такому випадку у підприємства виникнуть додаткові витрати на транспортування.

Ближче до етапу реалізації продукції у підприємства зазвичай виникають додаткові витрати на пакування виробленої продукції. Розпочинаючи процес виробництва, керівництво будь-якого виробничого підприємства повинно усвідомлювати, що витрати - це невід'ємна складова економічного процесу, яка вагомо впливає на величину такого показника, як прибуток.

В умовах ринкової економіки, будь-яке підприємство, як виробничого сектору так і не виробничого сектору націлене на одержання прибутку. Більш того, кожен власник прагне максимізувати прибуток будь-якими можливими способами. Реалізуючи вироблену продукцію, підприємство отримує виручку. Однак, отримання виручки ще не означає, що підприємство отримало прибуток. Для того, щоб зрозуміти «виграло» підприємство чи «програло» в результаті реалізації своєї продукції, розраховується фінансовий результат. Фінансовий результат ми отримаємо порівнявши виручку, що отримали від реалізації власної продукції, з витратами, які виникли в процесі її виробництва та реалізації.

В даному випадку можливі три варіанти розвитку подій. Підприємство може отримати прибуток, «вийти в нуль» або зазнати збитків. Прибуток буде отримано в випадку перевищення виручки над витратами, які виникли в процесі виробництва та реалізації продукції. В зворотному випадку

підприємства зазнає збитків. Якщо ж виручка дорівнює собівартості, то вдалося лише повернути витрати на виробництво і реалізацію продукції. Безумовно, кожне підприємство прагне досягнути першого варіанту розвитку подій. Реалізувати в житті це можливо лише за умови правильного відображення витрат в бухгалтерському обліку. Для цього треба правильно розуміти суть поняття «витрати».

Безумовно, цікавим є дослідження витрат, як історичної категорії. Переважна більшість вітчизняних вчених сходяться на думці, що існує п'ять етапів еволюції знань про витрати, які наведено на рис. 1.1. Перші два етапи чіткого та зрозумілого визначення досліджуваної категорії нам не дають. Адже витратами в ці періоди вважалися всі ресурси, які прямо чи опосередковано були задіяні в процесі виробництва певного виду продукції. Проривом було те, що почали з'являтися норми. Нормування здійснювалося завдяки систематичному заповненню реєстрів даними, щодо кількості витраченої на виробництво сировини та витрат робочого часу [61, с. 420-421].

Основним досягненням на четвертому етапі еволюції знань про витрати було те, що почали використовуватися математичні методи. Вчені прийшли до цілком логічного висновку, що витрати слід трактувати як сукупність матеріальних, трудових, грошових витрат, які задіяні в процесі господарської діяльності підприємства. На основі цих даних були здійсненні перші спроби калькулювання собівартості продукції.

Саме в цей період почали створюватися ідеї про різні системи обліку витрат. В ХХ ст. було представлено світу ідеї про такі системи обліку витрат як «стандарт-костинг» та «директ-костинг». «Стандарт-костинг» передбачає включення витрат до собівартості продукції у відповідності до встановлених норм. «Директ-костинг» не передбачає встановлення будь-яких нормативів витрат, а ґрунтується лише на поділі витрат на постійні та змінні. До собівартості продукції за системою «директ-костинг» включаються лише прямі витрати, які можна безпосередньо віднести до певного виду продукції

[61, с. 422]. Розробка зазначених вище систем обліку витрат була завершена на останньому етапі еволюції знань про витрати.



Рисунок 1.1 – Етапи еволюції знань про витрати

*Джерело: узагальнено автором [61]*

Найбільший інтерес представляють третій та п'ятий етапи еволюції знань про витрати, адже вони дають нам найбільш чіткі та ґрунтовні визначення стосовно обраної проблематики [61, с. 422]. Підходи до визначення категорії витрат у різних поколінь – різні, різний рівень початкових знань, саме тому розбіжності в трактуванні поняття витрати є допустимими. В табл. 1.1 наведено визначення поняття витрат та певні ключові моменти, що було сформульовано вченими XV – XIX ст. В табл. 1.2 наведено ту саму інформацію, але з точки зору вчених кін. XX – поч. XXI ст.

Таблиця 1.1 – Трактування поняття витрати вченими XV – XIX ст.

Автор	Трактування поняття «витрати»
Петі У.	Започаткувавши трудову теорію вартості, вважав, що сутність еквівалентного обміну товарів слід аналізувати на основі затрат праці, яку варто вимірювати робочим часом, витраченим на виробництво товару; величину вартості він ставив у залежність від продуктивності праці.
Буагільбер П.	Розкрив своє бачення трудової теорії вартості, вважаючи, що «істинна вартість» закономірна і визначається працею, яка затрачена на виробництво товару.
Кене Ф.	Визначав, що чистий продукт – це надлишок вартості продукту, створеного у землеробстві, над витратами виробництва. Та стверджував, що «надлишок продукту землі, який залишається після відрахування витрат, зумовлених працею, використаною на певну культуру, і тих витрат, які необхідні для застосування цієї культури, є чистим продуктом, що створює дохід держави і землевласників, які придбали чи купили власність».
Сміт А.	Ввів поняття абсолютних витрат та вважав, що виробничі витрати (новостворена вартість) складаються з капіталу, праці та землі.
Мальтус Т.	Піддав критиці трудову теорію вартості Д. Рікардо і стверджував, що вартість утворюється всіма факторами виробництва, які витрачаються.
Сей Ж.Б.	Обґрунтував теорію трьох факторів виробництва, що є найбільш універсальним варіантом класичної факторної теорії цінності, у якій підкреслював визначальну роль корисності у формуванні цінності. Згідно з цією теорією три основні фактори виробництва – праця, капітал і земля – формують цінність товарів та визначають доходи власників цих факторів, а саме зарплату найманих робітників (носіїв праці), прибуток підприємців (власників капіталу), ренту землевласників.
Сеньйор Н.В.	Зводить витрати на виробництво до грошового виразу і робить їх на основі цього порівняльними. Витрати виробництва вчений розглядає лише як «регулятор» цін, остаточне визначення яких завершують попит та пропозиція.
Маркс К.	Виходив з того, що вартість товару формують безпосередні витрати під час процесу виробництва, а також витрати, що за ними слідують, тобто витрати у сфері обігу (додаткові витрати).
Маршал А.	Під витратами виробництва Маршал розумів витрати таких чинників виробництва як земля, праця, капітал і організаторські здібності.
Чемберлен Е.Х.	Вважав, що витрати на виробництво мають схожість з відпускнуою ціною та витратами на збут з різницею між та ціною виробника, кінцевою роздрібною ціною. Крім цього, він зазначив, що витрати не закінчуються на виробництві, і, по суті, їх можна віднести до витрат обігу, оскільки ще є витрати на транспортування, пакування, зберігання та доставку.

*Джерело: узагальнено автором [69]*

Таблиця 1.2 - Тракткування поняття «витрати» вченими кін. ХХ – поч. ХХІ ст.

Автор	Тракткування поняття «витрати»
Фостер Дж. й Хорнгрен Ч.Г.	Відносили себе до представників, які дотримувались підходу про витрати як спожиті матеріальні, трудові ресурси або грошові ресурси, за які необхідно заплатити.
Мідлтон Д.	Витрати – це те, що потрібно віддати, щоб одержати бажане.
Ентоні Р., Ріс Дж.	Витрати – це грошові ресурси, які застосовуються з певною метою.
Шим Джей К.	описує витрати як чинник грошового формування суми ресурсів, витрачених з певною метою для досягнення результату.
Хел Р. Веріан	Витрати – це всі враховані підприємством фактори виробництва, розцінений за вартістю ринку.
Бутинець Ф.Ф.	Витратами називаються витрати у виробничому процесі праці й засобів виробництва для виготовлення продукції.
Грещак М.Г. та Коцюба О.С	Запропонували під витратами розуміти обсяг використаних ресурсів підприємства з метою отримання коштів.
Нападовська Л.В.	Витрати – це зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємств, що спричиняє зменшення капіталу.
Задорожний З.В.	Витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів, тобто зовнішні або явні витрати (платежі за ресурси, що не належать власникам фірми).
Скрипник М.І.	Витрати – це витрачання тільки тих ресурсів, які при врахуванні прибутку підприємства за даний період часу зіставляються з доходами.
Садовська І.Б.	Під витратами слід вважати фактично спожиті матеріальні і нематеріальні ресурси в процесі виробництва й реалізації продукції, робіт чи послуг, а також управління ними.

*Джерело: узагальнено автором [62,79, 69;14 ]*

Проаналізувавши визначення поняття «витрати» з різних джерел, ми прийшли до висновку, що єдиного підходу до визначення даного поняття не існує. Різні джерела досить по-різному трактують поняття «витрати» [8, 1381]. Підходів до визначення поняття витрати виділяють багато. На рис. 1.2 наведено підходи до визначення поняття «витрати». В більшості джерел ставиться акцент на економічному змісті даного поняття.

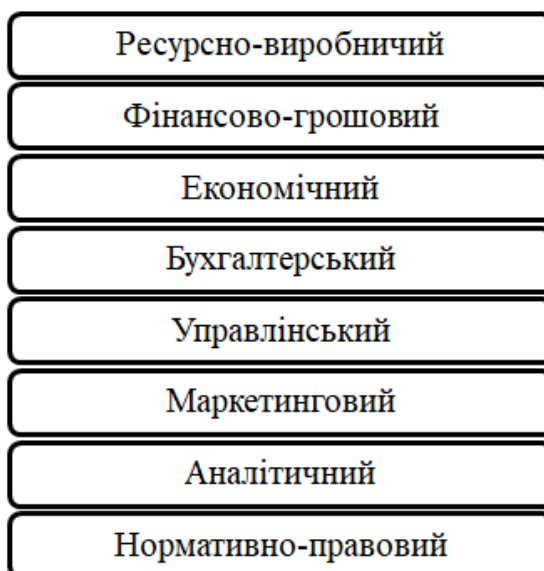


Рисунок 1.2 – Підходи до визначення поняття «витрати»

*Джерело: узагальнено автором [62]*

Виходячи з теми дипломної роботи, основну увагу треба зосередити на витратах, як об'єкті бухгалтерського обліку, тобто на бухгалтерському підході.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [48].

Відповідно до п. 5 П(С)БО 16, витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань [48]. На рис. 1.3 наведено витрати, що виникають зв'язку зі зменшенням активів. На рис 1.4 наведено витрати, що виникають у зв'язку із збільшенням зобов'язань.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [48].

У бухгалтерському обліку існує чимало ознак, за якими класифікуються витрати. В табл. 1.3 наведено класифікацію витрат за обраними критеріями.



Рисунок 1.3 - Витрати, що виникають зв'язку зі зменшенням активів

*Джерело: узагальнено автором [9]*

Поняття витрат та собівартості є нероздільні. Якщо казати простими словами, то собівартість – це грошове вираження всіх, задіяних в процесі виробництва продукції, витрат.

Собівартість продукції теж можна класифікувати за різними ознаками. Але ми розглянемо два основні види, до яких належать виробнича собівартість та собівартість реалізованої продукції.



Рисунок 1.4 - Витрати, що виникають зв'язку із збільшенням зобов'язань  
*Джерело: узагальнено автором [9]*

Виробнича собівартість включає наступні складові:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати;
- постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Собівартість реалізованої продукції теж включає всі перелічені вище складові, але збільшується ще на суму постійних нерозподілених загальновиробничих витрати та наднормативних виробничих витрат.

Таблиця 1.3 – Класифікація витрат

Класифікаційна ознака	Види витрат
За видами діяльності	— операційні — інвестиційні — фінансові
За економічним змістом	— матеріальні затрати — витрати на оплату праці — відрахування на соціальні заходи — амортизація — інші операційні витрати
За способом перенесення вартості на продукцію	— прями — непрями
За порядком обчислення	— фактичні — планові — нормативні
За цільовим призначенням	— прями виробничі витрати — витрати на утримання й експлуатацію машин та обслуговування — загальновиробничі витрати — адміністративні витрати — витрати на збут
За місцем виникнення витрат	— витрати виробництва — витрати цеху — витрати дільниці

*Джерело: узагальнено автором [32; 33; 19; 5, с. 14-16]*

Отже, діяльність будь-якого підприємства завжди пов'язана з певними витратами. Фінансовий результат діяльності підприємства буде залежати від того наскільки правильно та якісно організовано процес ведення обліку витрат. Реалізувати це можливо за умови чіткого розуміння витрат як об'єкту бухгалтерського обліку, яке не можливо без належного нормативно-правового забезпечення.

## **1.2. Державне регулювання обліку витрат підприємства**

З кінця 1990-х років почалося активне формування нормативно-правової бази з питань обліку в Україні. Зокрема, 16.07.99 р. було видано Закон України № 996 – XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні». Він визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [55].

Законодавство України з питань обліку перебуває в процесі постійних змін. Зміни в законодавстві спричиняються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками [32, с. 99].

Система бухгалтерського обліку витрат, калькулювання собівартості продукції та економічний контроль за витратами підприємств повинні організовуватися відповідно до вимог чинного законодавства України. Всі питання щодо забезпечення належним чином обліку витрат вирішуються, відповідно, на законодавчому рівні. З цією метою створюються нормативно-правові акти компетентними та уповноваженими державними формуваннями. Такі нормативно-правові акти можуть створюватися та прийматися як Міністерством фінансів України або іншими міністерствами та відомствами так і найвищими гілками державної влади. Можливим також є створення кожним окремим підприємством документів, які будуть регулювати облік витрат на конкретно цьому підприємстві [15].

Систему регулювання бухгалтерського обліку витрат можна представити у вигляді моделі, яка буде складатися з п'яти рівнів [11, с. 240]. Модель системи регулювання обліку витрат зображено на рис. 1.5. Отже, розглянемо більш детально основні нормативно-правові акти кожного з цих рівнів та визначимо які питання регулює той чи інший нормативно-правовий акт.

Нормативно-правові акти, що належать до першого рівня системи регулювання бухгалтерського обліку витрат, не є обов'язковим для використання всіма підприємствами. На рис. 1.6 наведено перелік підприємств, які повинні дотримуватися міжнародних правових норм.

Основним нормативно-правовими актам другого рівня системи регулювання бухгалтерського обліку витрат є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який визначає правові

засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [55].

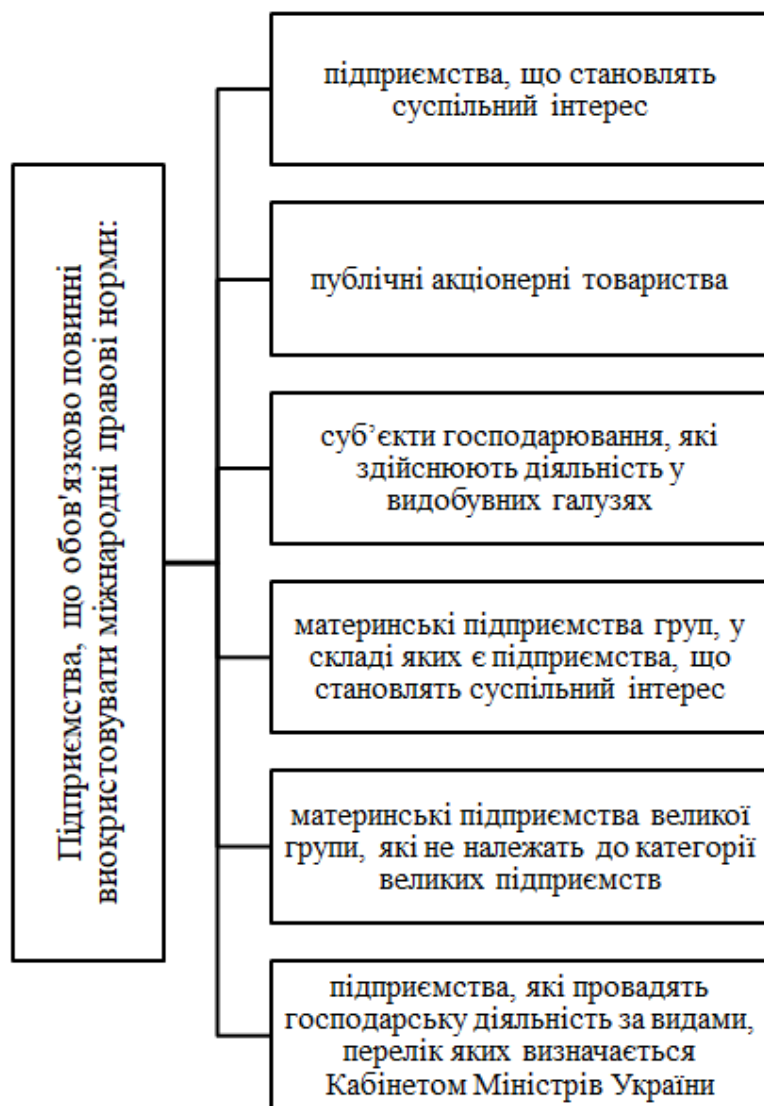


Рисунок 1.6 – Підприємства, які зобов'язані дотримуватися міжнародних правових норм

*Джерело: узагальнено автором [55]*

Основним нормативно-правовим актом третього рівня системи регулювання бухгалтерського обліку витрат є П(С)БО 16, яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності [48].

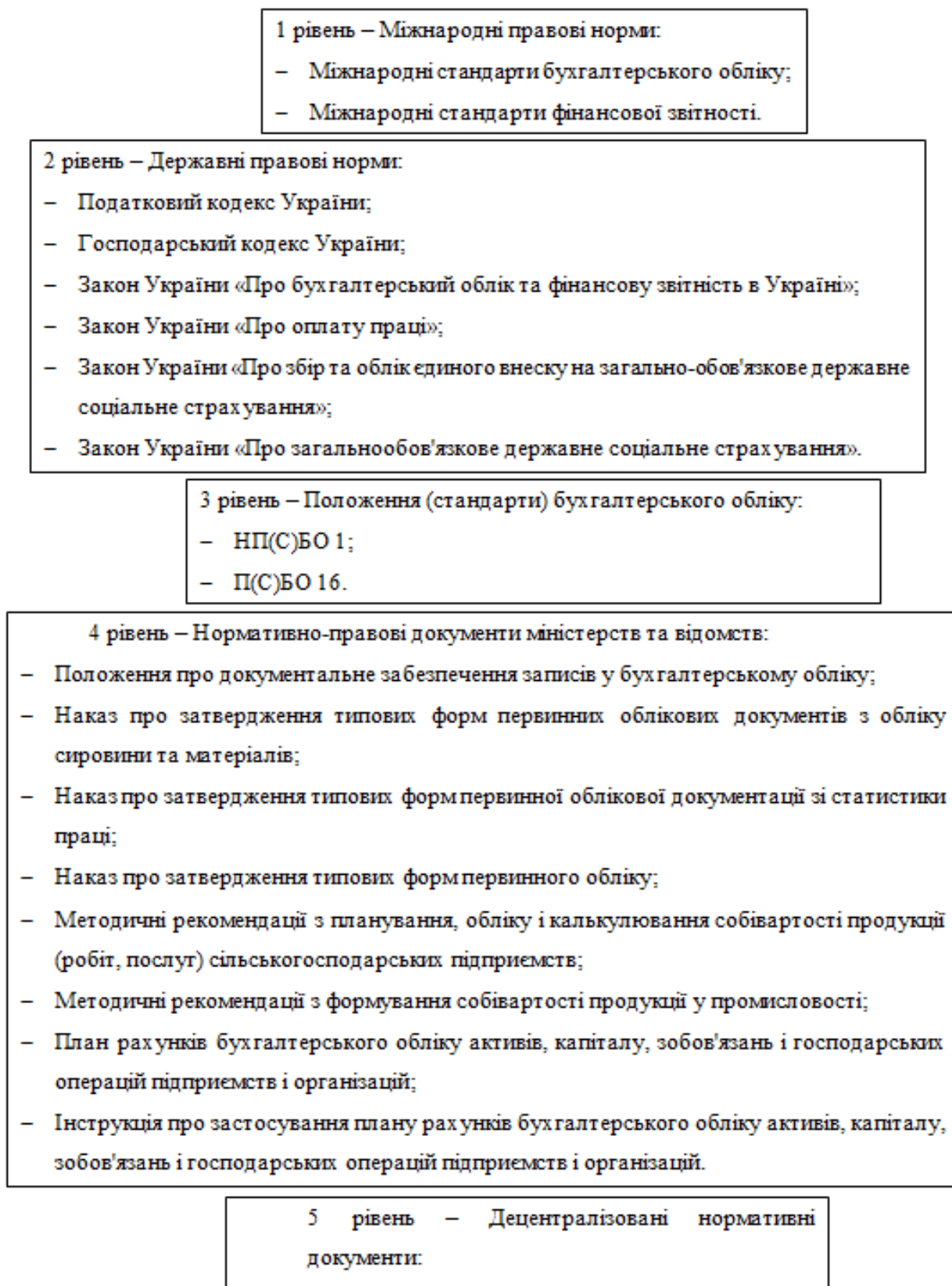


Рисунок 1.5 - Система регулювання обліку витрат

*Джерело: створено автором*

Нормативно-правові акти четвертого рівня системи регулювання бухгалтерського обліку витрат регулюють питання документального забезпечення обліку витрат; описують методику калькулювання собівартості продукції підприємства. Але ніхто не забороняє підприємству розробити та затвердити наказом власні форми первинного обліку, які можуть бути для них більш зручними у використанні. В залежності від певних галузевих особливостей підприємство також може запроваджувати окремі субрахунки. Але вводити нові рахунки або змінювати старі підприємствам категорично заборонено.

Головним документом на підприємстві є Наказ про облікову політику. Даний документ відноситься до 5 рівня системи регулювання бухгалтерського обліку витрат. Облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та надання фінансової звітності [55]. Кожне підприємство самостійно розробляє власну облікову політику, в якій прописуються, наприклад, такі ключові моменти, як метод складання звіту про рух грошових коштів, метод оцінки запасів при вибутті, методи нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів.

Наказом про облікову політику регулюються і питання пов'язані з витратами, а саме: перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) та інші.

Що стосується аудиторської діяльності в Україні, то вона регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Міжнародними стандартами аудиту та Кодексом професійної етики професійних бухгалтерів міжнародної федерації бухгалтерів. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні [54].

Необхідно розглянути поняття «витрати» з точки зору Податкового кодексу України, який належить до другого рівня системи регулювання обліку витрат. Необхідність даного дослідження обумовлена тим, що існує три види обліку, а саме: бухгалтерський, управлінський та податковий. Тому поняття «витрати» варто розглядати не тільки з боку бухгалтерського обліку, а й з боку податкового обліку, адже бухгалтерський та податковий облік мають різні цілі. Бухгалтерський облік має на меті надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора, податковий облік виконує фіскальні та регуляторні функції.

Відповідно до п.п. 134.1.1 ПКУ, прибуток із джерелом походження з України та за її межами, визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних 11 положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу [45]. Це є свідченням того, що існує певний зв'язок між бухгалтерським та податковим обліком.

На рис. 1.7 наведено перелік витрат, що належать до витрат безпосередньо пов'язаних з отриманням доходу, відповідно до ПКУ. На рис. 1.8 наведено перелік витрат, які не включаються до складу витрат підприємця, відповідно до ПКУ.

В бухгалтерському та податковому обліку витрат є певні спільні риси. Перелік витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходу, та перелік витрат операційної діяльності за економічними елементами мають одні й ті ж самі складові, окрім амортизації. Адже, відповідно до п. п. 177.4.6 фізична – особа підприємець на загальній системі оподаткування має право включати амортизаційні відрахування до складу витрат тільки за певних умов, що визначені цим п. п. Перелік позицій, що не визнаються витратами, відповідно до п. 9 П(С)БО 16 «Витрати», та перелік позицій, що не включаються до

складу витрат підприємця, відповідно п. п. 177. 4. 5. не мають нічого спільного.

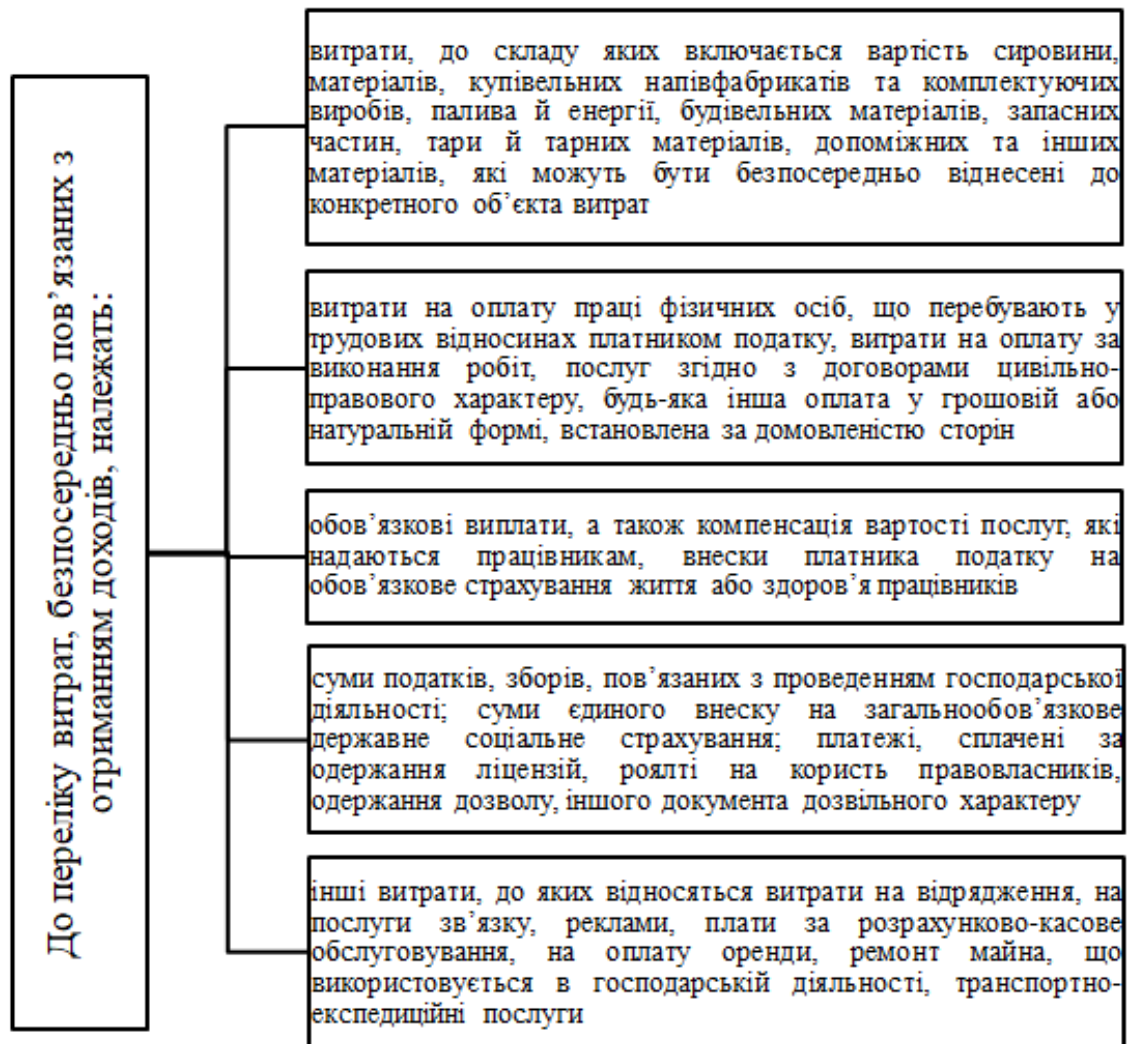


Рисунок 1.7 - Перелік витрат, що безпосередньо пов'язані з отриманням доходу

*Джерело: узагальнено автором [45]*

Отже, правильну та ефективну систему бухгалтерського облік витрат можна організувати лише за умови наявності належного нормативно-правового забезпечення. Не дивлячись на постійні зміни в законодавстві України, нормативно-правових актів, що регулюють питання бухгалтерського обліку витрат існує достатня кількість. Дослідивши регулювання ведення обліку витрат на державному рівні, наступним буде доцільно розглянути статистичні дані щодо витрат на макрорівні.



Рисунок 1.8 - Витрати, які не включаються до складу витрат підприємця  
*Джерело: узагальнено автором [45]*

### 1.3. Макроекономічний аналіз витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції підприємств України

Як економічна категорія, витрати – це сукупність ресурсів підприємства, що виражені у грошовій формі та витрачені протягом певного проміжку часу в процесі господарської діяльності підприємства з метою виготовлення продукції та отримання в подальшому економічних вигід.

У бухгалтерському обліку існує чимало ознак, за якими класифікуються витрати. Залежно від видів діяльності всі витрати підприємства можна розподілити на витрати, що виникають в процесі:

- операційної діяльності;
- інвестиційної діяльності;
- фінансової діяльності.

Останні два види діяльності, а саме витрати інвестиційної та фінансової діяльності, в роботі розглядатися не будуть. Зосередимо свою увагу на операційній діяльності підприємства.

Відповідно до п. 21 П(С)БО 16, витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати [48].

Необхідно чітко розуміти, які саме витрати відносяться до кожного, з наведеного вище, економічного елемента. На рис. 1.9 наведено витрати, що включаються до складу економічних елементів.

Аналіз витрат підприємств України буде проводитися за наступними видами економічної діяльності:

- перероблення молока, виробництво масла та сиру;
- виробництво електроенергії;
- будівництво житлових і нежитлових будівель;
- виробництво чавуну, сталі та феросплавів.

В табл. 1.4 наведено дані щодо витрат підприємств України у 2016-2020 рр. за елементами.

За допомогою проведення макроекономічного аналізу витрат спробуємо наблизитися до того, чим вони є насправді [60, с. 6].

На основі даних, наведених в табл. 1.4, розрахуємо структури витрат за 2016 р. та 2020 р., зобразимо їх на рис. 1.10 та на рис. 1.11 відповідно, у вигляді кругових діаграм.

Отже, на основі даних рис. 1.10 та рис. 1.11 можна зробити висновки, що у структурі витрат у 2016 р. та 2020 р. найбільшу частку склали матеріальні витрати та витрати на оплату праці. Меншу частку становили відрахування на соціальні заходи та витрати на амортизацію.

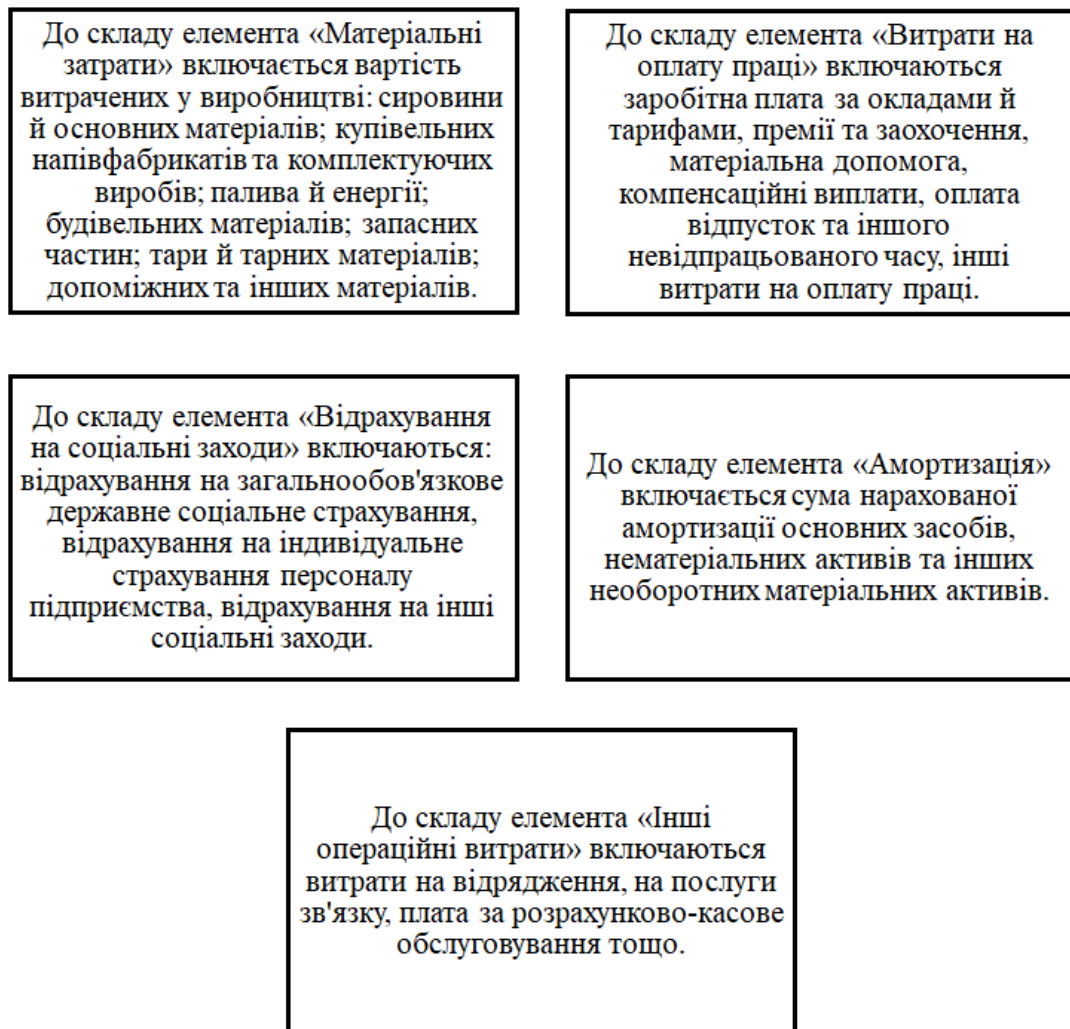


Рисунок 1.9 – Витрати, що включаються до складу матеріальних затрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизації та інших операційних витрат

*Джерело: узагальнено автором [48]*

Також можна сказати, що частки витрат на амортизацію, відрахувань на соціальні заходи та інших витрат в загальному обсязі витрат підприємств України є більш менш сталими. Зміни відбувалися, але вони не призвели до суттєвих змін у структурі витрат підприємств України. Суттєво збільшилися частка витрат на оплату праці, натомість частка матеріальних витрат скоротилася. Зростання витрат на оплату праці може бути пов'язане з поступовим збільшенням розміру мінімальної заробітної плати в Україні. Також можливою причиною збільшення витрат на оплату праці є боротьба з тіньовою заробітної платою.

Таблиця 1.4 – Витрати підприємств України у 2016-2020 рр. (млрд.грн.)

Роки	Витрати на виробництво продукції	у т.ч.				
		матеріальні витрати	амортизація	витрати на оплату праці	відрахування на соціальні заходи	інші витрати
2016	2759,94	2047,99	224,56	360,83	73,96	52,61
2017	3525,19	2644,46	247,06	472,76	97,17	63,72
2018	4262,96	3165,25	287,08	601,66	125,45	83,52
2019	4675,31	3336,96	341,60	746,98	154,27	95,51
2020	4988,65	3475,16	402,73	819,96	170,63	120,17

Джерело: узагальнено автором на основі [42]

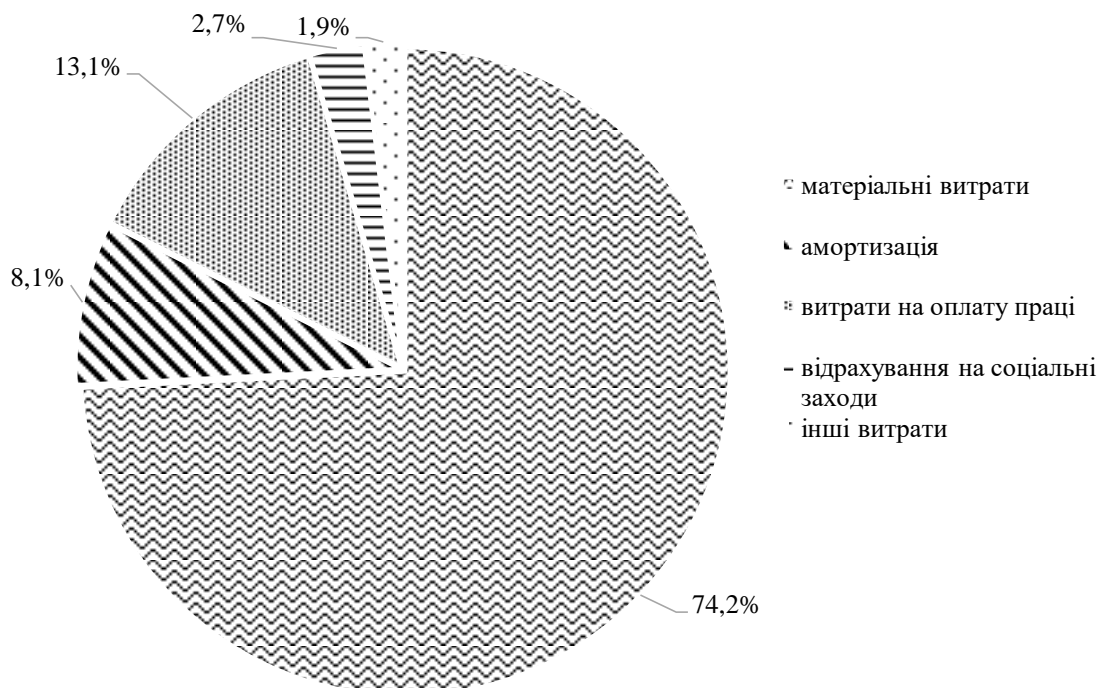


Рисунок 1.10 - Структура витрат підприємств України у 2016 р. (%)

Скорочення матеріальних витрат може бути пов'язане з оптимізацією процесу виробництва на підприємствах, внаслідок чого для виробництва одного і того ж виду продукції в 2020 р., порівняно з 2016 р., необхідна менша кількість матеріалів. Це є явищем позитивним в тому випадку, якщо це не впливає жодним чином на якість продукції, що виробляється.

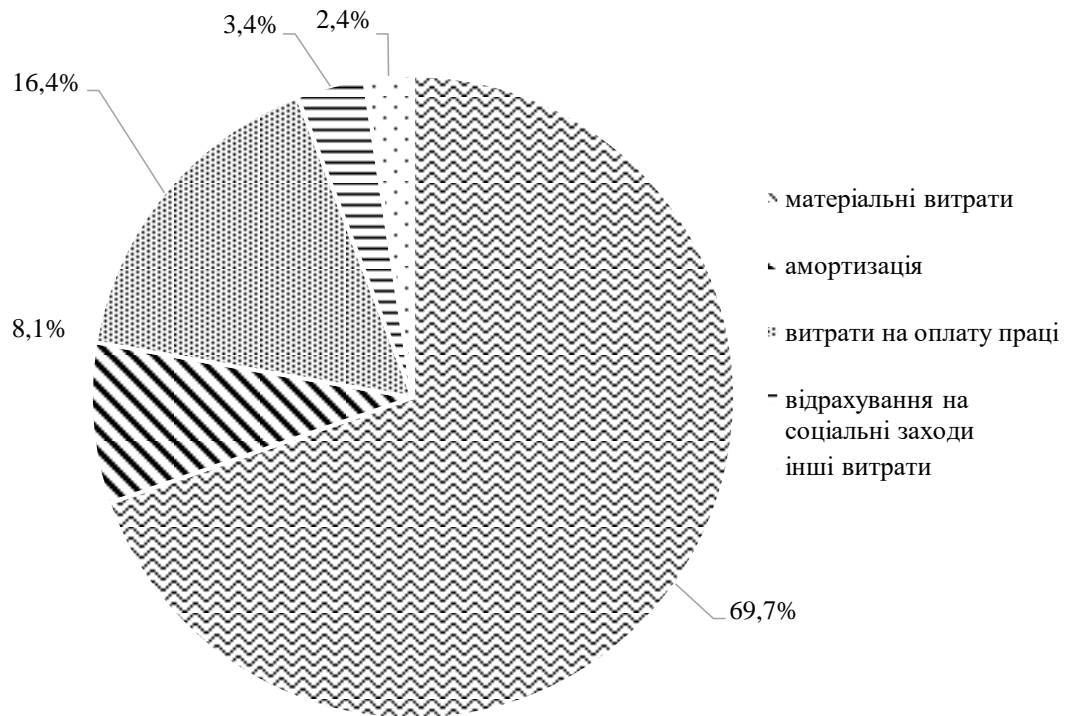


Рисунок 1.11 - Структура витрат підприємств України у 2020 р. (%)

Наступним кроком в даній роботі буде аналіз витрат підприємств України за видами економічної діяльності. Перелік видів економічної діяльності, що будуть досліджуватися, було наведено вище. Обрані види економічної діяльності мають зовсім різну специфіку, вони не мають нічого спільного. На мою думку, так буде краще видно певні тенденції та закономірності стосовно об'єкту дослідження.

В табл. 1.5 наведено дані, щодо матеріальних витрат підприємств України за певними видами економічної діяльності у 2016-2020 рр. Проаналізуємо їх та визначимо певні тенденції. Для зручності зобразимо дані табл. 1.5 у вигляді гістограми, яку наведено на рис. 1.12.

На основі даних рис. 1.12 можна сказати, що найбільшу кількість матеріальних витрат мають підприємства, що провадять свою діяльність в галузі переробної промисловості. Найменша кількість матеріальних витрат підприємств України припадає на підприємства, що займаються переробленням молока, виробництвом сиру та масла. Це, скоріш за все, пов'язано зі специфікою їх діяльності, адже сировина з якої виробляється

масло та сир переважно не закупляється в постачальників, а збирається на цьому ж підприємстві.

Таблиця 1.5 – Матеріальні витрат підприємств України за деякими видами економічної діяльності у 2016-2020 рр. (млрд. грн.)

	2016	2017	2018	2019	2020
Усього	2047,99	2644,46	3165,25	3336,96	3475,16
Перероблення молока, виробництво масла та сиру	31,88	45,20	48,66	49,21	53,41
Виробництво чавуну, сталі та феросплавів	208,07	266,69	311,65	299,61	251,29
Виробництво електроенергії	65,34	84,48	101,81	97,94	80,43
Будівництво житлових і нежитлових будівель	57,03	82,04	110,67	124,94	145,29
Інші види діяльності	1685,67	2166,04	2592,47	2765,25	2944,74

Джерело: узагальнено автором на основі [42]

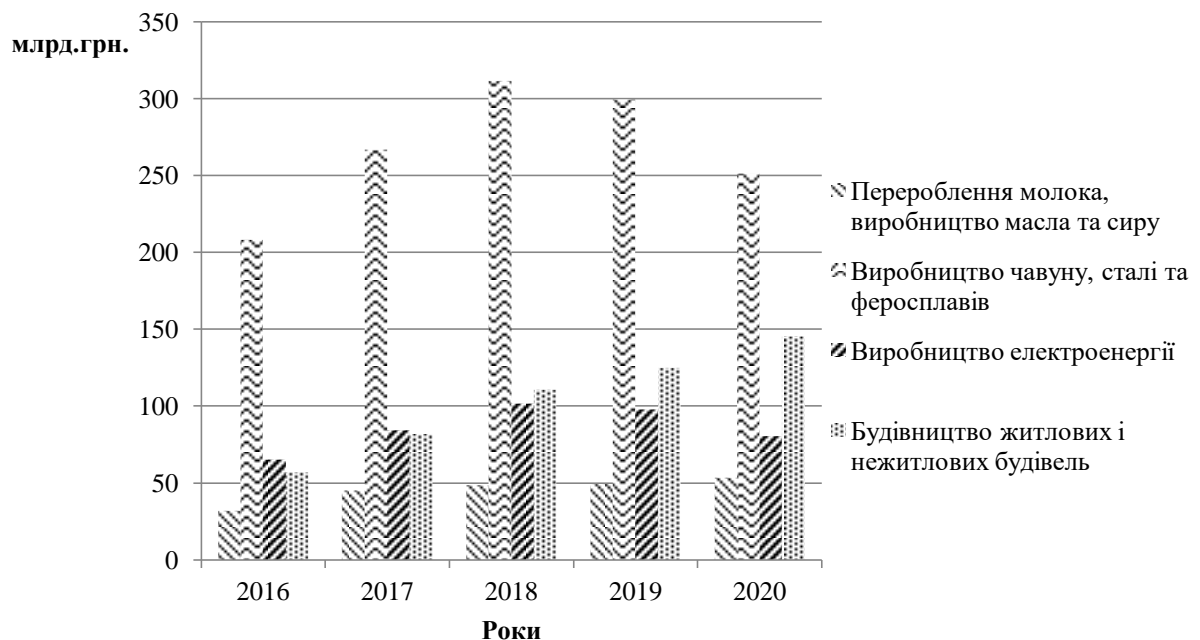


Рисунок 1.12 - Обсяги матеріальних витрат підприємств України за деякими видами економічної діяльності у 2016-2020 рр.

Певний розподіл матеріальних витрат відбувся у сфері виробництва електроенергії та будівництві житлових і нежитлових будинків. До 2017 року включно, матеріальні витрати підприємств, що займаються виробництвом

електроенергії, трошки перевищували матеріальні витрати будівельних підприємств. В 2018 році ситуація змінилась в бік протилежний. Тим не менше, стосовно матеріальних витрат будівельних підприємств, спостерігається стійка тенденція до їх зростання. По закінченню подій, які наразі відбуваються на території України, очевидно, що підприємства, які займаються даним видом діяльності будуть неабияк процвітати. Натомість, матеріальні витрати підприємств, що займаються виробництвом електроенергії, пішли на спад. Можливо, це пов'язано з тим, що в сфері виробництва електроенергії великі матеріальні витрати зазвичай мають місце бути на початкових етапах запуску їх діяльності. Необхідні значні матеріальні витрати на будівництво електростанцій. Зрозуміло, що старт, в 2015 році та на початку 2016 року, багатьох проектів з будівництва електростанцій, скоріш за все і призвів спочатку до зростання, а в подальшому – до спаду матеріальних витрат підприємств, що займаються виробництвом електроенергії.

Наступними будемо аналізувати витрати на амортизацію. В табл. 1.6 наведено дані щодо витрат на амортизацію підприємств України за видами економічної діяльності у 2016-2020 рр. Для зручності зобразимо дані табл. 1.6 у вигляді гістограми, яку наведено на рис. 1.13.

Таблиця 1.6 – Витрати на амортизацію підприємств України за деякими видами економічної діяльності у 2016-2020 рр. (млрд.грн.)

	2016	2017	2018	2019	2020
Усього	224,56	247,06	287,08	341,60	402,73
Перероблення молока, виробництво масла та сиру	0,98	1,01	1,19	1,27	1,36
Виробництво чавуну, сталі та феросплавів	15,17	16,51	16,51	18,92	21,13
Виробництво електроенергії	14,09	14,68	18,30	21,75	26,83
Будівництво житлових і нежитлових будівель	1,42	2,78	2,37	2,81	4,23
Інші види діяльності	192,90	212,08	248,71	296,85	349,18

*Джерело: узагальнено автором на основі [42]*

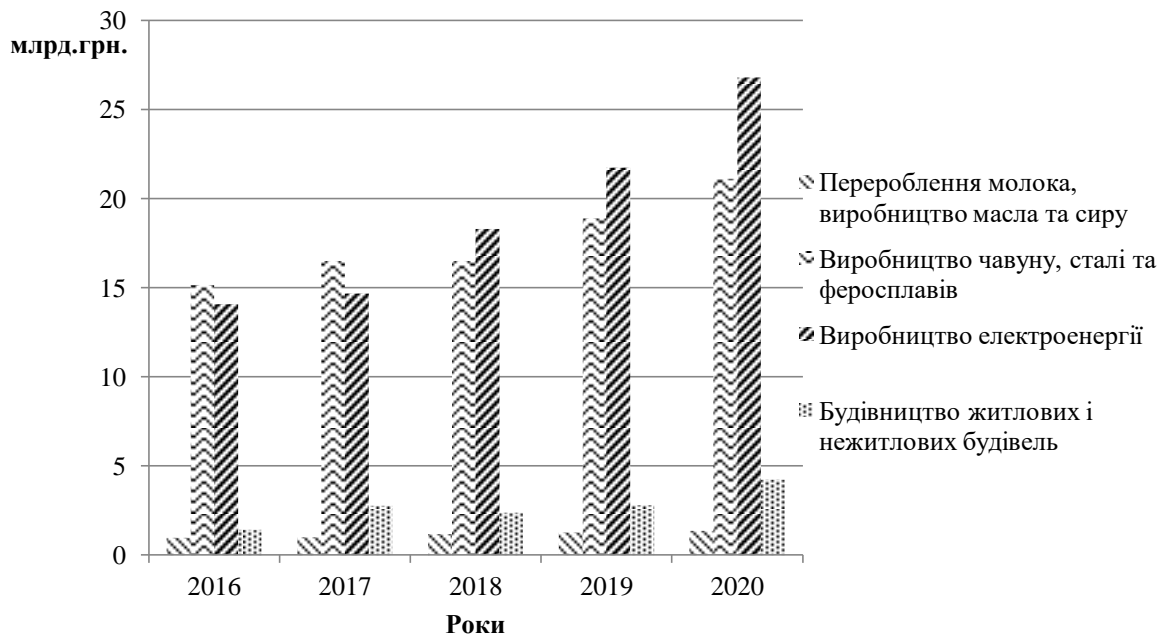


Рисунок 1.13 – Обсяги витрат на амортизацію підприємств України за деякими видами економічної діяльності у 2016-2020 рр.

На основі даних рис. 1.13 можна зробити висновки, що найбільші витрати на амортизацію, серед обраних для дослідження видів економічної діяльності, мають підприємства, що займаються виробництвом електроенергії та виробництвом чавуну, сталі та феросплавів. Причина цього є досить зрозумілою. На підприємствах даних видів економічної діяльності є велика кількість основних засобів.

Амортизаційні витрати підприємств, що займаються будівництвом перевищують амортизаційні витрати підприємств, діяльність яких полягає в переробці молока, виробництві масла та сиру. Пояснити це можна тим, що в будівництві задіяна більша кількість основних засобів та вартість їх, відповідно, більша. Це можуть бути підйомні крани, бетономішалки та ін.

Перейдемо до аналізу витрат на оплату праці та соціальні відрахування, які безпосередньо пов'язані між собою. В табл. 1.7 наведено дані, щодо витрат на оплату праці підприємств України за деякими видами економічної діяльності у 2016-2020 рр. Для зручності зобразимо дані табл. 1.7 у вигляді гістограми, яку наведено на рис. 1.14.

Таблиця 1.7 – Витрати на оплату праці підприємств України за деякими видами економічної діяльності у 2016-2020 рр. (млрд.грн.)

	2016	2017	2018	2019	2020
Усього	360,83	472,76	601,66	746,98	819,96
Перероблення молока, виробництво масла та сиру	2,13	2,94	3,70	4,35	4,71
Виробництво чавуну, сталі та феросплавів	11,83	12,60	15,36	18,50	18,60
Виробництво електроенергії	9,11	10,70	13,52	17,91	20,24
Будівництво житлових і нежитлових будівель	5,07	7,22	9,43	12,00	11,64
Інші види діяльності	332,69	439,30	559,65	694,22	764,78

Джерело: узагальнено автором на основі [42]

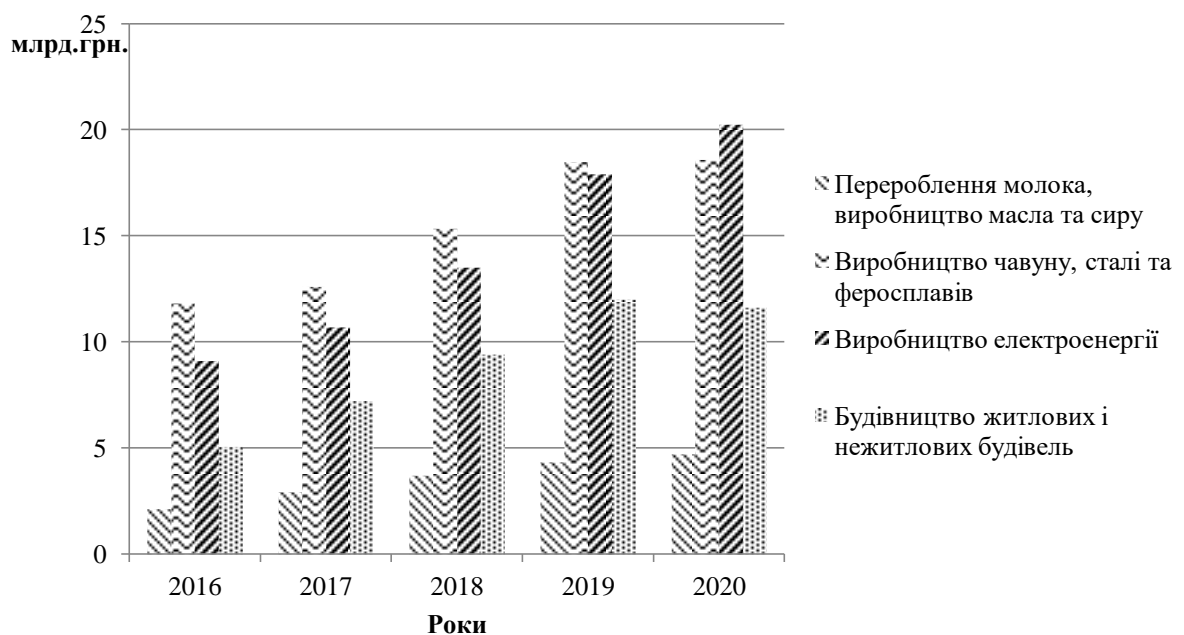


Рисунок 1.14 – Обсяги витрат на оплату праці підприємств України за деякими видами економічної діяльності у 2016-2020 рр.

Проаналізувавши рис. 1.14 можна зробити висновки, що найбільша кількість витрат на оплату праці припадає на підприємства, що займаються виробництвом електроенергії та виробництвом чавуну, сталі та феросплавів. Пояснити даний факт можна дуже просто. Металургія займає одне з найбільш значимих місць в економіці нашої країни. Електроенергетика є базовою галуззю економіки України. Відповідно, підприємства даних видів діяльності є основними працедавцями в Україні. Простежується загальна тенденція до

поступового зростання витрат на оплату праці. Єдиною причиною цього є постійне збільшення мінімальної заробітної плати в Україні.

Наступними будемо аналізувати відрахування на соціальні заходи. В табл.1.8 наведено дані щодо витрат на соціальні відрахування підприємств України за деякими видами економічної діяльності у 2016-2020 рр. Для зручності зобразимо дані табл. 1.8 у вигляді гістограми, яку наведено на рис. 1.15.

Таблиця 1.8 – Відрахування на соціальні заходи підприємств України за деякими видами економічної діяльності у 2016-2020 рр. (млрд.грн.)

	2016	2017	2018	2019	2020
Усього	73,96	97,17	125,45	154,27	170,63
Перероблення молока, виробництво масла та сиру	0,46	0,62	0,80	0,92	0,99
Виробництво чавуну, сталі та феросплавів	2,51	2,60	3,35	4,01	4,09
Виробництво електроенергії	1,96	2,58	2,98	3,86	4,38
Будівництво житлових і нежитлових будівель	1,13	1,60	2,22	2,69	2,62
Інші види діяльності	67,89	89,77	116,11	142,78	158,55

Джерело: узагальнено автором на основі [42]

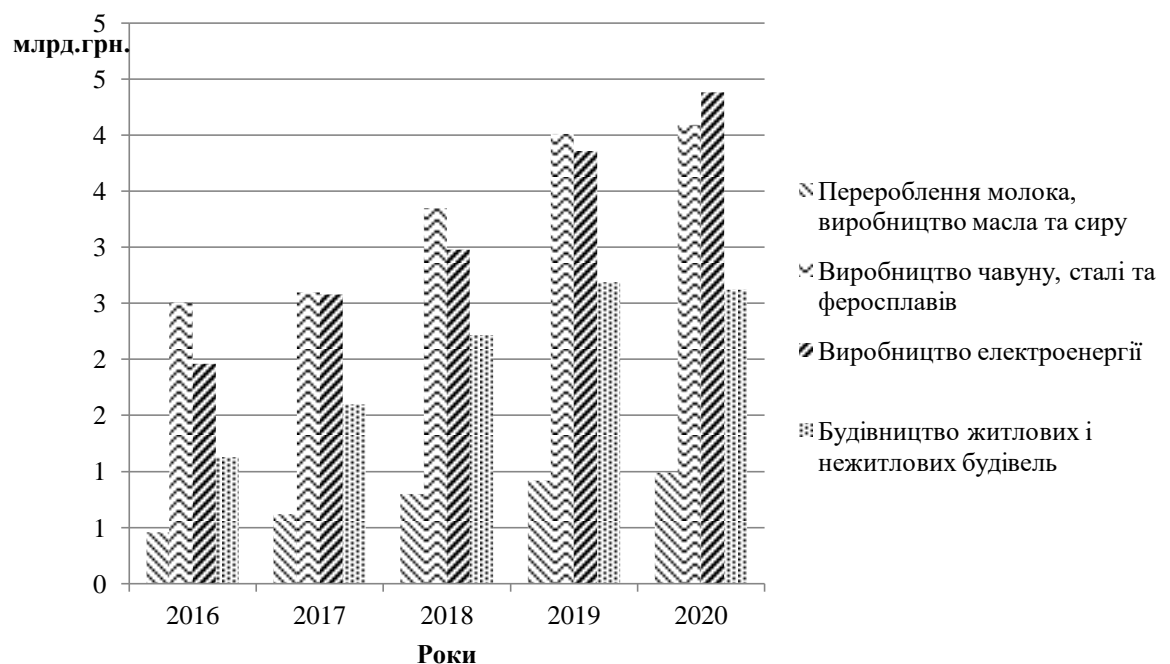


Рисунок 1.15 – Обсяги відрахувань на соціальні заходи підприємств України за деякими видами економічної діяльності у 2016-2020 рр.

На основі даних рис. 1.15 можна сказати, що враховуючи те, що найбільша частка витрат на оплату праці припадає підприємства, що займаються виробництвом електроенергії та виробництвом чавуну, сталі та феросплавів, відрахування на соціальні заходи, відповідно, у них найбільші.

Для аналізу витрат підприємств за деякими регіонами України було обрано Хмельницьку, Черкаську та Дніпровську області.

В табл. 1.9 наведено дані щодо обсягу реалізованої продукції за деякими регіонами України у 2016-2020 рр. Для зручності зобразимо дані табл. 1.9 у вигляді гістограми, яку наведено на рис. 1.16.

Таблиця 1.9 - Обсяг реалізованої продукції за деякими регіонами України у 2016-2020 рр. (млрд.грн.)

	Обсяг реалізованої продукції, млрд. грн.		
	Черкаська	Дніпровська	Хмельницька
2016	52,62	324,37	32,96
2017	57,85	417,90	37,69
2018	70,24	481,48	42,75
2019	73,77	420,08	43,32
2020	76,34	427,67	47,29

Джерело: узагальнено автором на основі [42]

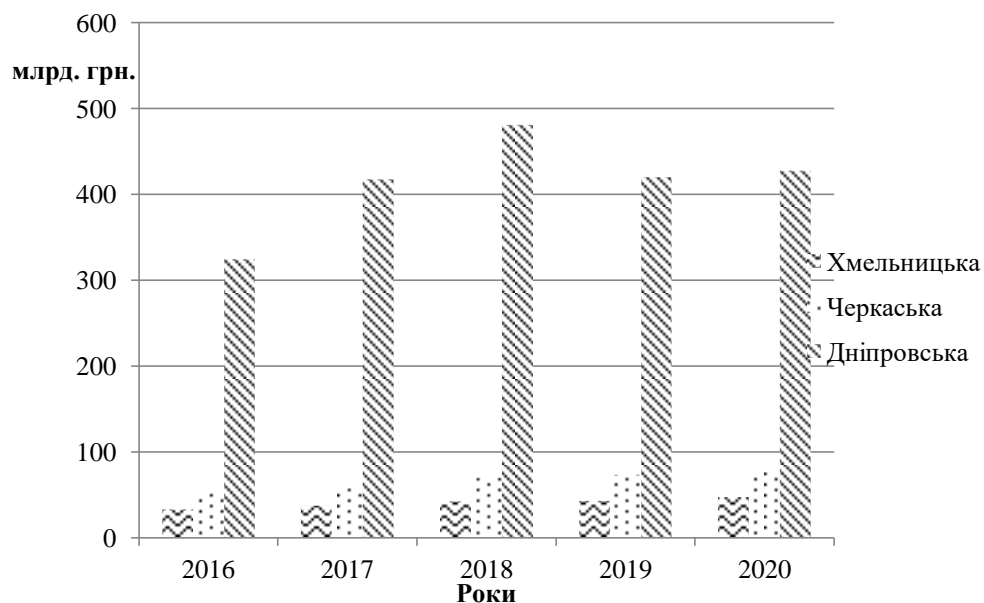


Рисунок 1.16 – Обсяг реалізованої продукції за деякими регіонами України у 2016-2020 рр.

На основі даних рис. 1.16 можна зробити висновки, що найменший обсяг реалізованої продукції мають Хмельницька та Черкаська області. Лідером за обсягами реалізованої продукції є Дніпровська область, коливання в значеннях присутні, але незначні.

Отже, проаналізувавши витрати підприємств на макрорівні, можна зробити висновки, що у структурі витрат головне місце займають матеріальні витрати, витрати на оплату праці. Менш значними є частки витрат на амортизацію та витрат на соціальні заходи.

Прийняття правильних управлінських рішень є важливим не тільки на макрорівні, а й для кожного окремого суб'єкта господарювання. Для цього потрібно постійно слідкувати за фінансовим станом підприємства за допомогою фінансового аналізу.

#### **1.4. Економічна характеристика підприємства ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»**

Основною метою господарської діяльності будь-якого підприємства є досягнення максимально ефективного використання всіх ресурсів, забезпечення стабільного розвитку господарської діяльності. Для цього необхідно своєчасно виявляти та розв'язувати проблеми, що виникають в процесі господарської діяльності.

Успішного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства можна досягти лише за умови використання структурованих та достовірних даних про фінансовий стан підприємства, його зміну та прогнози подальшого розвитку.

Отримати інформацію про фінансовий стан підприємства можливо за умови проведення фінансового аналізу діяльності суб'єкта господарювання. Спираючись на дані фінансового аналізу про фінансовий стан підприємства ми робимо відповідні висновки.

Як зазначалося раніше, суб'єктом дослідження в даній дипломній роботі є ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». Отже, провівши фінансовий аналіз його господарської діяльності ми зможемо дати його економічну характеристику.

Спочатку необхідно ознайомитися з основними відомостями про суб'єкт дослідження, які є на офіційному сайті ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». На рис. 1.17 наведено основні відомості ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

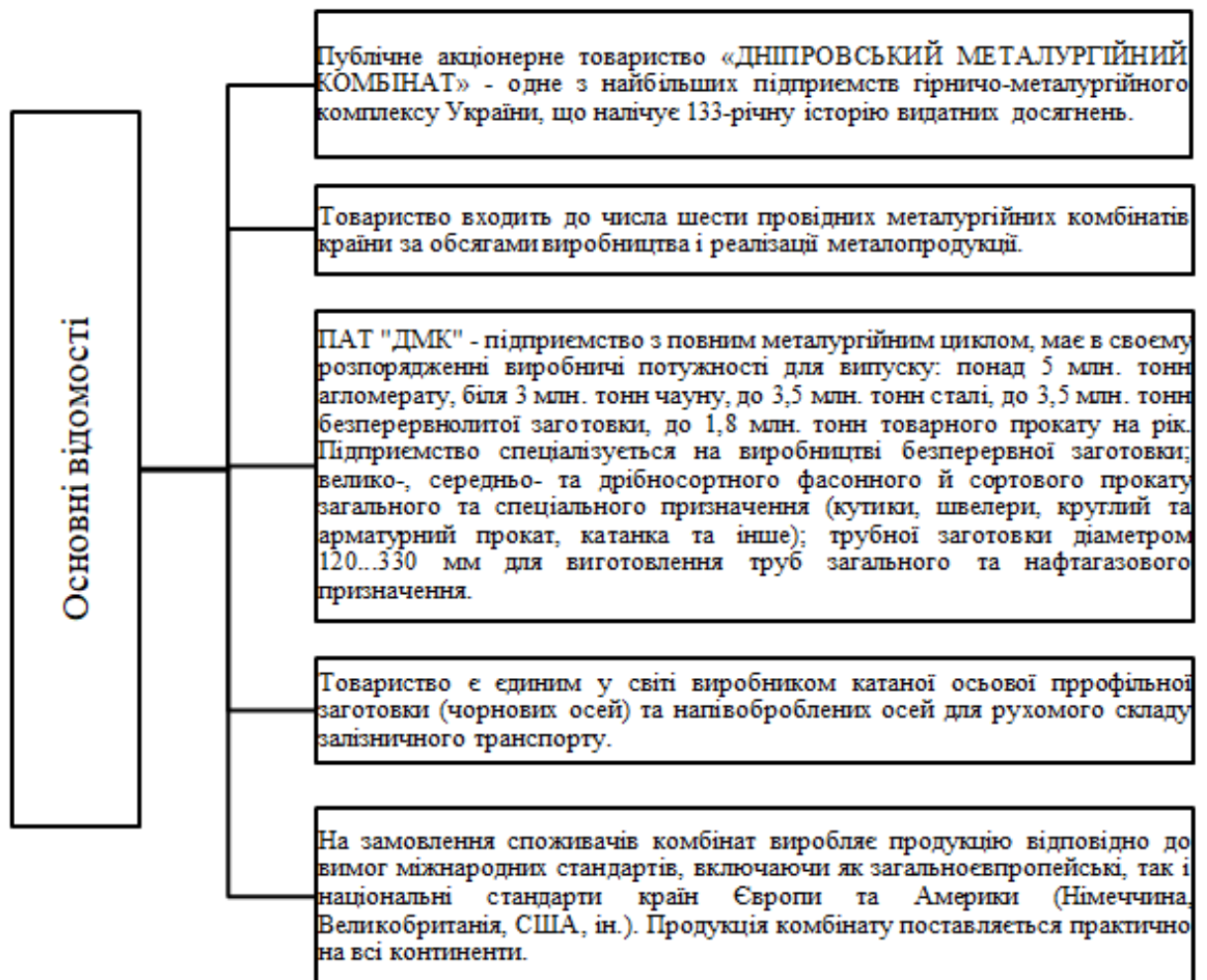


Рисунок 1.17 – Основні відомості про ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»

*Джерело: узагальнено автором [43]*

На основі даних Звіту про фінансовий стан та Звіту про фінансові результати ми можемо розрахувати багато показників, завдяки яким ми

зможемо дати економічну характеристику, обраного для дослідження, підприємства. Почнемо з аналізу чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції. Позитивним є явище, коли темп зростання «виручки» перевищують темпи зростання собівартості продукції. В іншому випадку підприємству необхідно зменшувати собівартість реалізованої продукції. На рис. 1.18 зображено темпи зростання чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» у 2016 -2020 рр.

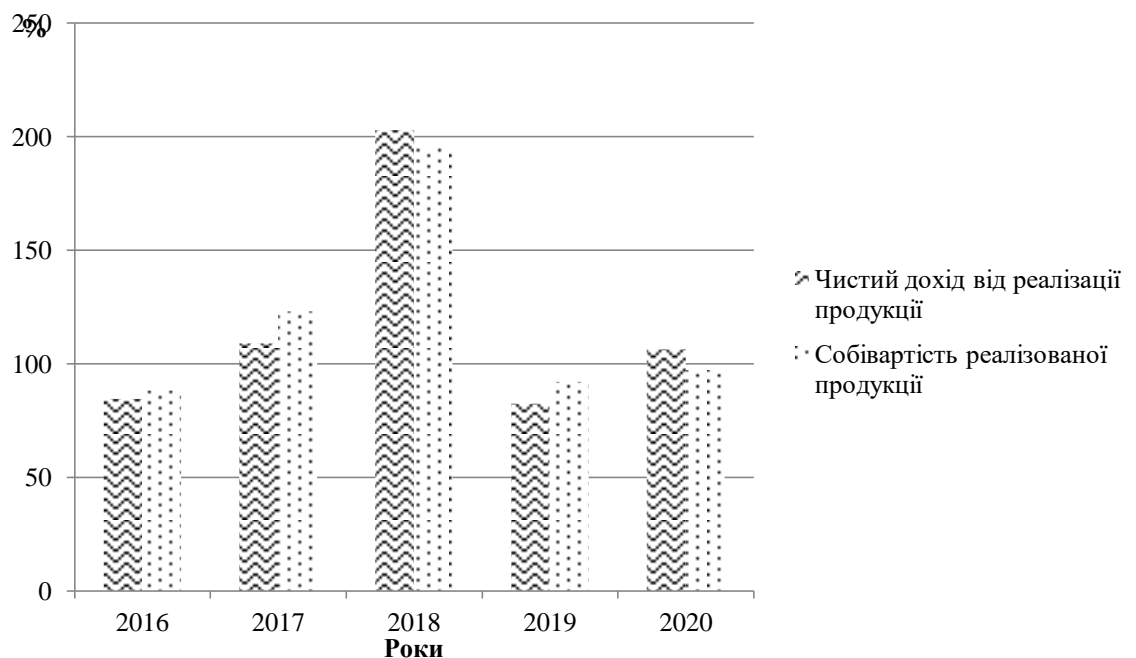


Рисунок 1.18 – Темпи зростання чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» у 2016 -2020 рр. (%)

Отже, на основі даних рис. 1.18 можна зробити висновки, що протягом 2016-2020 рр. в ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» темпи зростання собівартості реалізованої продукції три рази перевищували темпи зростання чистого доходу від реалізації продукції. Безумовно, це є явищем негативним. Стикаючись з такою ситуацією протягом декількох звітних періодів, підприємству необхідно одразу шукати шляхи оптимізації витрат, яка призведе до зниження собівартості продукції, що виробляється.

Доцільним буде також зобразити графічно чисті збитки ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» на рис. 1.19. З рис. 1.19 видно, що найбільші чисті збитки за період з 2016 по 2020 рік ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» зазнало у 2018 році.

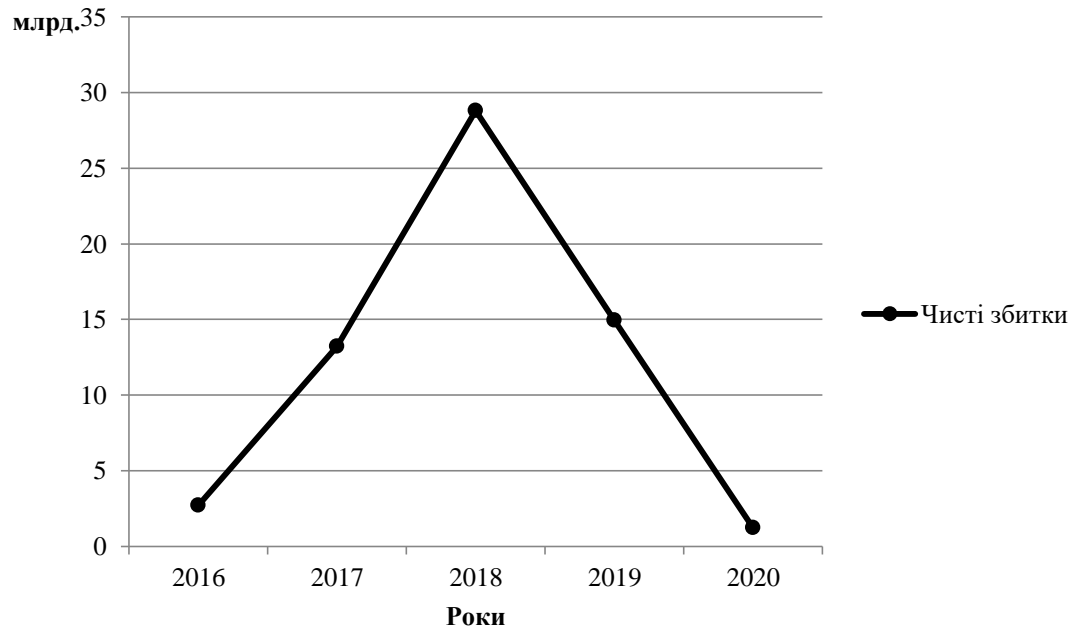


Рисунок 1.19 - Чисті збитки ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» у 2016-2020 рр. (млрд. грн.)

Розглянемо також структуру майна ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» та джерела його формування. На рис. 1.120 наведено структуру активу ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» у 2020 р. З рис. 1.20 видно, що в структурі активу питому вагу займають оборотні активи. Протягом 2016-2020 рр. структура активу ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» суттєво не змінювалась.

Побудова структури пасиву є неможливою, адже власний капітал протягом 2016-2020 рр. має виключно від'ємні значення. Від'ємні значення власного капіталу з'являються через те, що підприємство протягом декількох звітних періодів працює у збиток. Відповідно всі джерела формування майна ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» є залученими. Працювати з залученим капіталом звісно більш безпечно, але менше прибутково.

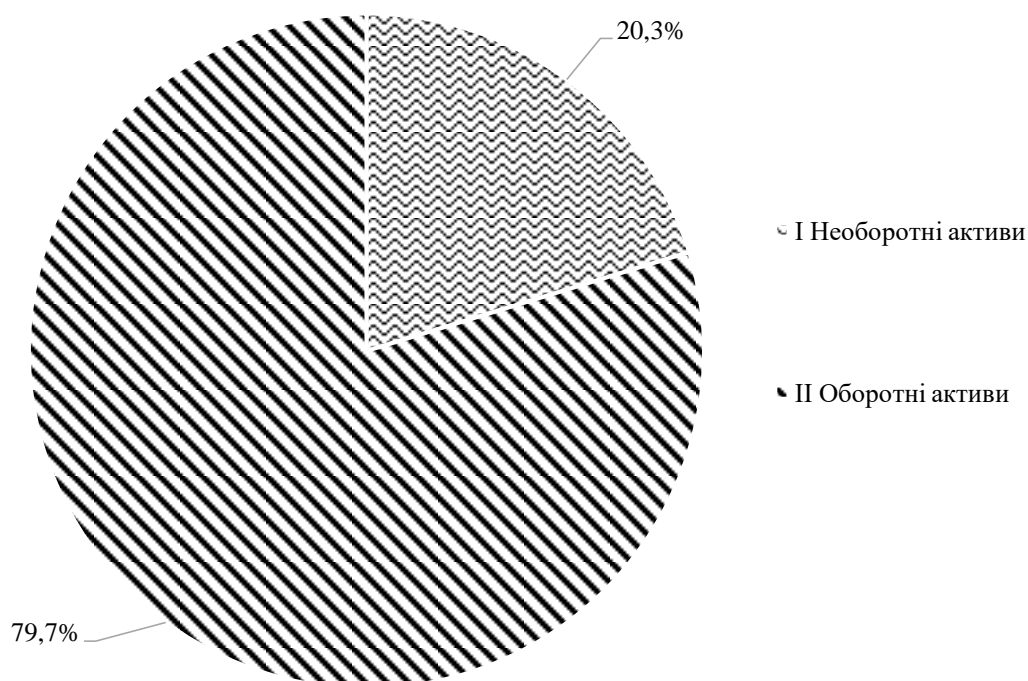


Рисунок 1.20 – Структура активу ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» у 2020 році

Враховуючи те, що ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» здійснює свою господарську діяльність за рахунок залученого капіталу, а точніше короткострокових кредитів, необхідно розрахувати коефіцієнти ліквідності. Зробити це необхідно для того, щоб зрозуміти чи зможе підприємство погасити свої короткострокові зобов'язання за рахунок реалізації усіх оборотних активів. В табл. 1.10 наведено показники ліквідності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» у 2016-2020 рр.

Таблиця 1.10 – Показники ліквідності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» у 2016-2020 рр.

Показники ліквідності	Нормативне значення	2016	2017	2018	2019	2020
абсолютна	>0,25-0,3	0,0014	0,0002	0,0019	0,0002	0,0007
уточнена	>0,7-0,8	0,2382	0,3609	0,2634	0,1597	0,1728
загальна	> 1,5-2,0	0,3648	0,4159	0,3094	0,2130	0,2356

Джерело: розраховано автором [43]

Отже, на основі даних табл. 1.10, можна сказати, що ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» є зовсім не ліквідним, всі показники нижчі за нормативні значення. Якщо така ситуація буде спостерігатися і надалі, то ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» може припинити свою діяльність або просто стати банкрутом.

Розрахунок показників фінансової стійкості та рентабельності в даному випадку є недоцільним, адже протягом 2016-2020 рр. ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» зазнає збитків внаслідок чого спостерігаються від'ємні значення власного капіталу. Необхідно також проаналізувати показники оборотності активів ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», які наведено в табл. 1.11.

Таблиця 1.11 – Показники оборотності активів ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» у 2016-2020 рр.

Показники оборотності	2016	2017	2018	2019	2020
Оборотність оборотних активів	1,52	0,74	1,20	1,30	1,19
Оборотність грошових коштів	407,89	1842,38	194,80	1334,21	416,94
Оборотність дебіторської заборгованості	2,35	0,86	1,42	1,74	1,63

*Джерело: розраховано автором [43]*

Отже, на основі даних табл. 1.11, можна зробити висновки, що чіткої тенденції до зниження або зростання оборотності активів не простежується. Скоріш за все ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» не потребує у фінансових ресурсах.

Конкретно в даному випадку дуже цікаво встановити чи зможе підприємство відновити свою платоспроможність. Звітних даних за 2021 рік в нас немає, тому перевірити чи відповідають показники ліквідності нормативним ми не можемо. Потрібно визначити, чи зможе дане підприємство протягом шести місяців довести рівень даного коефіцієнта до нормативного (1,5), за умови, що коефіцієнт загальної ліквідності на початок року – 0,2130, на кінець – 0,2356. В результаті розрахунку було отримано

коефіцієнт відновлення, який дорівнює 0,1586. Це означає, що за шість місяців ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» не зможе відновити свою платоспроможність. За розрахунками воно не зможе це зробити навіть через 3 роки.

Отже, на нашу думку, ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» знаходиться у досить скрутному становищі. Причин через, які було зроблено такі висновки декілька. По-перше, ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» протягом усього, обраного для дослідження, періоду працювало у збиток, відповідно в балансі з'явилися від'ємні значення в розділі Власний капітал. По-друге, ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» є не ліквідним, воно не зможе за рахунок реалізації усіх оборотних активів погасити короткострокові зобов'язання. В найближчі три роки відновити свою платоспроможність йому не вдасться.

### **Висновки за розділом 1**

Обраній, для написання кваліфікаційної роботи магістра, проблематиці присвячено праці багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених. Це можна пояснити тим, що діяльність виробничого підприємства не можливо уявити без витрат, які виникають на кожному виробничому етапі. Від величини цих витрат й буде залежати ефективність діяльності підприємства.

Поняття «витрати» пройшло дуже довгий процес становлення. Еволюція знань про витрати бере свій початок в XXVIII ст. до н.е., але прорив в дослідженні поняття «витрат» було зроблено тільки на початку XV. Остаточо сформовано визначення поняття «витрати» було в кінці XX на початку XXI століття.

Підходи до визначення поняття «витрати» є різні. Якщо розглядати саме бухгалтерський підхід, то визначення поняття «витрати» прописано Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Єдиного підходу до класифікації витрат не існує. Всі вчені класифікують витрат за різними класифікаційними ознаками, це пояснюється складністю категорії «витрат».

Державне регулювання обліку та аудиту витрат в Україні налагоджено доволі добре. Є декілька рівнів системи регулювання обліку витрат. До перших трьох рівнів належать правові норми, що закріплено на міжнародному та державному рівнях. Нормативно-правові документи четвертого рівня теж закріплені на рівні держави. Але на відміну від перших трьох рівнів, деякі з них можна замінювати власно розробленими підприємством положеннями та наказами, або адаптувати вже наявні нормативно-правові документи під специфіку діяльності певного підприємства. Аудиторська діяльність в Україні також регулюється правовими нормами, що закріплені на міжнародному рівні та на рівні держави.

Дослідивши витрати підприємств України, прийшли до висновку, що в їх структурі найбільш питому вагу складають матеріальні витрати, а також витрати на оплати праці та амортизацію.

Що ж стосовно суб'єкта дослідження, то станом на 2020 рік, становище в нього дуже скрутне. Одне з найбільших підприємств гірничо-металургійного комплексу України є зовсім не ліквідним. Спостерігаються дуже високі темпи зростання собівартості реалізованої продукції. Протягом досліджуваних п'яти років підприємство зазнавало збитки. Підприємство працює виключно за рахунок залученого капіталу, що в сучасних умовах є дуже ризиковано. Відновити свою платоспроможність протягом наступних п'яти років йому навряд чи вдасться.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ТА СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПАТ «ДНІПРОВСЬКИЙ МЕТАЛУРГІЙНИЙ КОМБІНАТ»

#### 2.1. Організація документального забезпечення обліку витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції

Ефективність функціонування будь-якого підприємства залежить від правильності організації бухгалтерського обліку. Особливу увагу в даному випадку необхідно приділяти витратам, адже вони безпосередньо впливають на фінансовий результат підприємства. Використання нормативно-правових актів, що регулюють питання обліку витрат та вміло сформована облікова політика підприємства є запорукою ефективної організації системи бухгалтерського обліку. Створюючи та постійно вдосконалюючи систему бухгалтерського обліку керівництво прагне забезпечити достовірною та своєчасною інформацією свої внутрішніх та зовнішніх користувачів. Організація бухгалтерського обліку вважається одним з найскладніших та найвідповідальніших етапів створення будь-якого підприємства [27, с. 12].

В дипломній роботі розглянуті виключно витрати операційної діяльності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Відповідно до цього ж положення основну діяльність поділяють на види, що наведено на рис. 2.1.

Першим та головним документом, що регламентує порядок організації бухгалтерського обліку ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», є Наказ про облікову політику, який наведено у Додатку А.

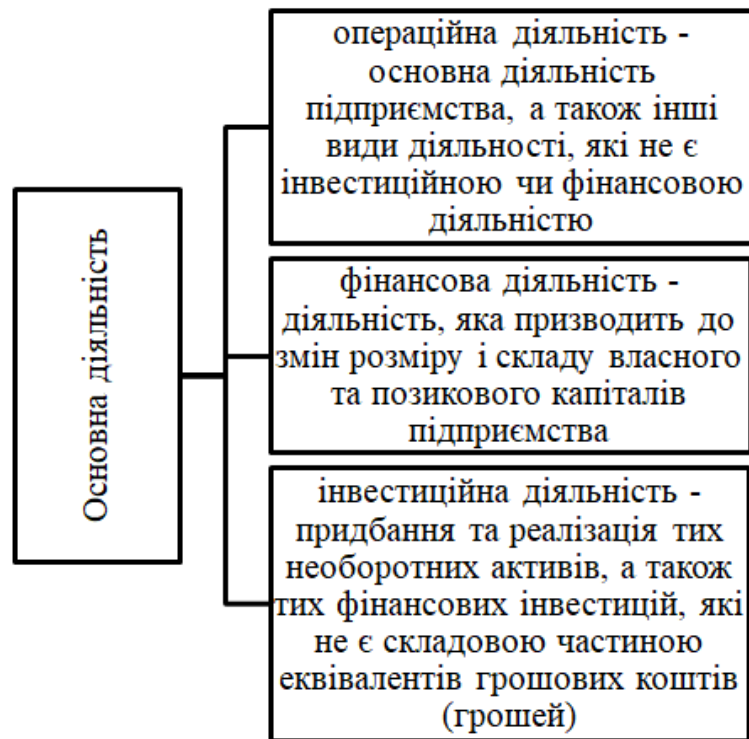


Рисунок 2.1 – Основні види діяльності підприємств

*Джерело: узагальнено автором [39]*

На порядок організації бухгалтерського обліку впливають різноманітні фактори, серед яких:

- специфіка діяльності підприємства;
- характер, особливості технології та організації виробництва;
- структура та розміри підприємства та обсяги діяльності [10, с. 1225].

У ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» операційною діяльністю є виробництво чавуну, сталі та феросплавів. За класифікатором видів економічної діяльності – код 24.10.

До складу ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» входять чотири основних підрозділи та п'ять допоміжних. Основні підрозділи беруть безпосередню участь у виготовленні продукції підприємства. Допоміжні підрозділи беруть участь у виконанні виробничої програми не безпосередньо, а через обслуговування основного виробництва [76, с. 113].

На рис. 2.2 наведено виробничі підрозділи, що входять до складу ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

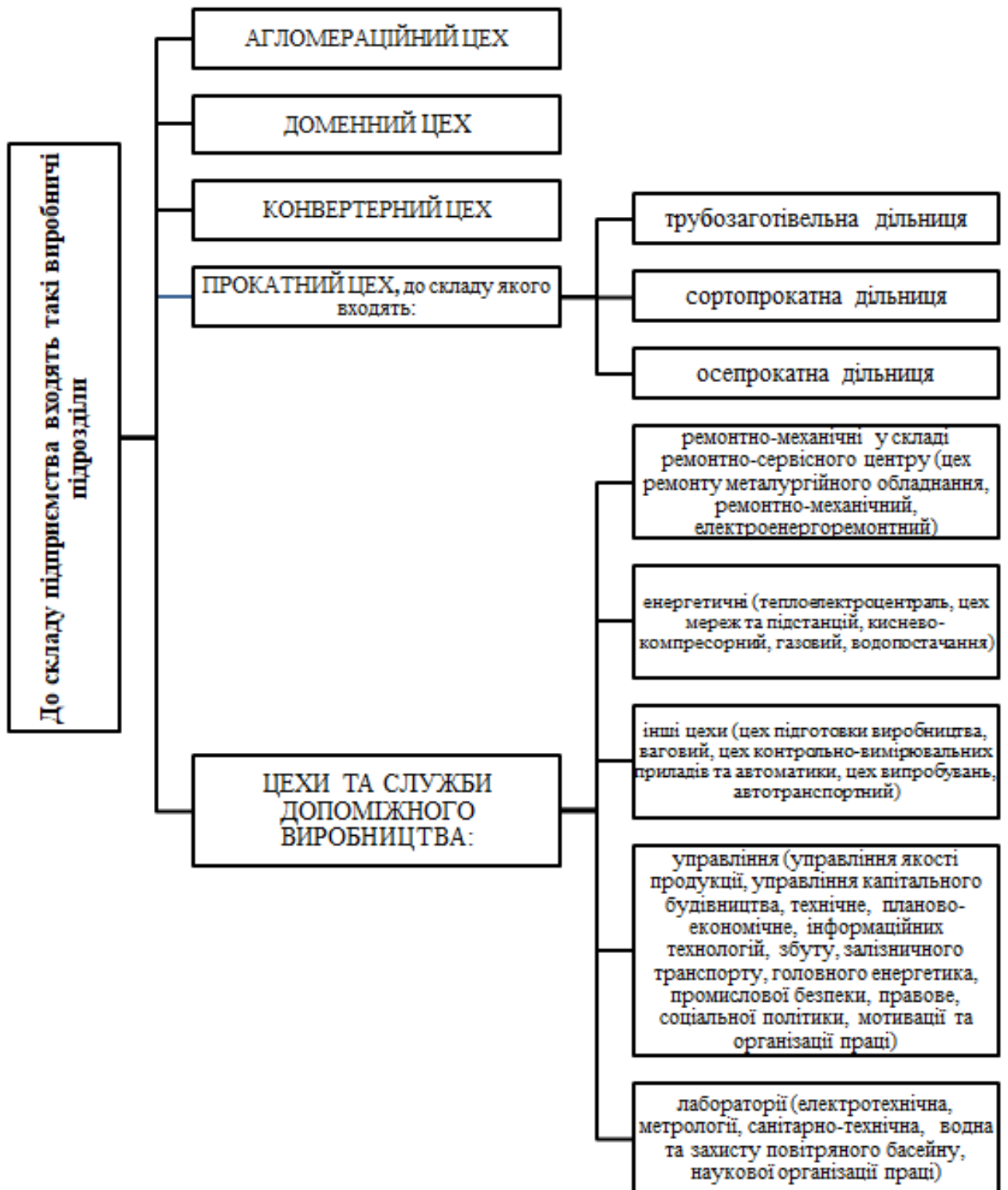


Рисунок 2.2 – Виробничі підрозділи, що входять до складу ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»

Усі, вище перелічені, фактори будуть мати вплив на порядок організації бухгалтерського обліку ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

В Додатку Б наведено Наказ про організацію бухгалтерського обліку, відповідно до якого ведення бухгалтерського обліку на підприємстві покладено на бухгалтерську службу підприємства на чолі з головним бухгалтером. Обрана, ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», форма організації бухгалтерського обліку є найбільш доцільною. На цей вибір вплинув такий фактор, як розмір підприємства. Інші форми, наприклад, такі як самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства або ведення на договірних основах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою є недоцільними. ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», відповідно до даних, що зазначені в табл. 2.1, відповідає критеріям великого підприємства.

Таблиця 2.1 – Критерії визнання ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» великим підприємством

Найменування показника	2019	2020
Балансова вартість активів, тис. грн.	25627150	28889619
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	25862321	27515250
Середня кількість працівників, чол.	9024	9045

*Джерело: узагальнено автором [43]*

У Положенні про облікову політику такого великого підприємства, як ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», повинні бути чітко та детально прописані всі основні положення щодо обліку витрат [41]. На рис. 2.3 наведено перелік об'єктів облікової політики ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» щодо витрат операційної діяльності.

Найбільший інтерес, в даному пункті, зосередимо на первинних документах з обліку витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції, а також на графіку документообігу ПАТ «Дніпровський металургійний

комбінат». Інші об'єкти облікової політики щодо обліку витрат діяльності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» будемо розглядати опосередковано в цьому пункті та деякі - більш детально в наступних пунктах Розділу 2.

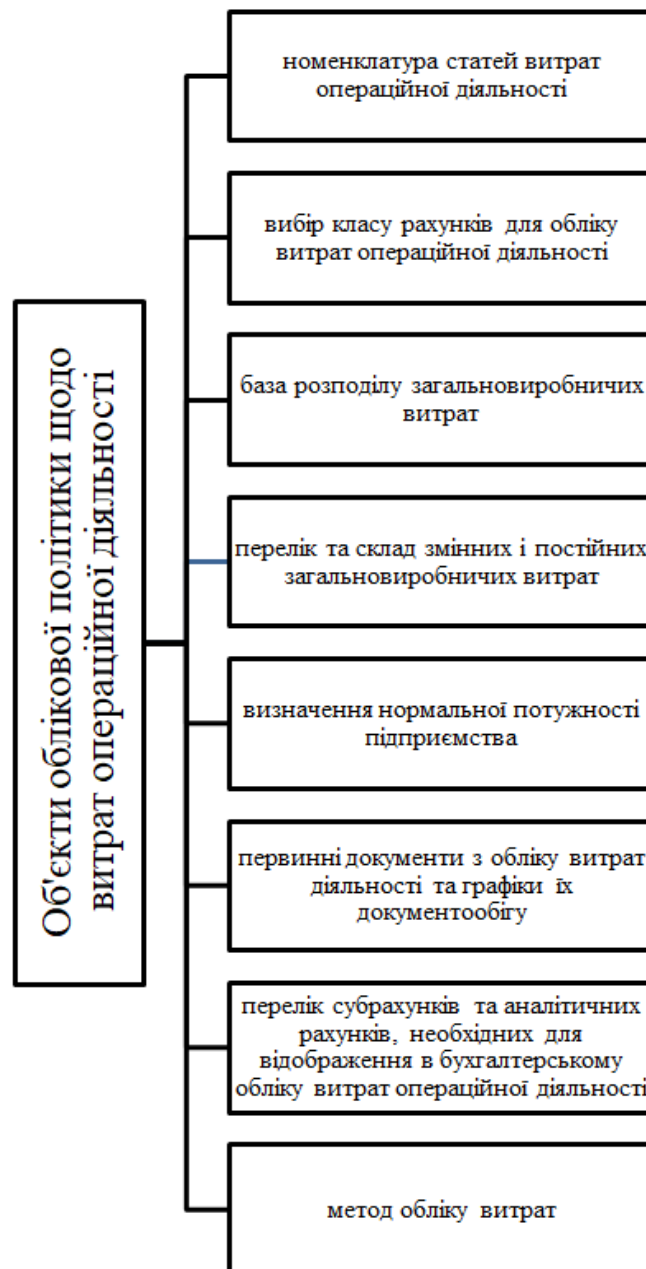


Рисунок 2.3 - Об'єкти облікової політики щодо витрат операційної діяльності

Вибір класу рахунків для обліку витрат операційної діяльності залежить від розміру підприємства. Малі підприємства для обліку витрат можуть використовувати 8 клас рахунків «Витрати за елементами» або 9 клас

рахунків «Витрати діяльності». Можливим є одночасне використання рахунків 8 і 9 класів. Підприємства, що не належать до суб'єктів малого підприємництва використовують рахунки 9 класу, але в умовах автоматизації обліку, великі підприємства також часто використовують для обліку витрат одночасно рахунки 8 і 9 класів [70]. ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» також обрали для обліку витрат операційної діяльності одночасне використання 8 і 9 класів, завдяки чому ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» системно отримує інформацію для заповнення фінансової звітності, а саме Звіту про фінансові результати. В подальшому можливе перегрупування витрат за видами діяльності .

Наявність основних та допоміжних підрозділів, впливає на перелік аналітичних рахунків, необхідних для відображення в бухгалтерському обліку витрат. На перелік аналітичних рахунків також впливає асортимент продукції, що виробляється ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» [21].

Основним питанням даного пункту все ж таки є документальне забезпечення обліку витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» забезпечило роздільний облік витрат за елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів та ін. [48]. Витрати, на рахунках бухгалтерського обліку, відображаються шляхом безперервного та суцільного документування всіх господарських операцій, які відбуваються на підприємстві.

Відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку на підприємствах досягається суцільним і безперервним документуванням господарських операцій, яке може здійснюватися як вручну, так і з використанням різноманітних засобів автоматизації. Зараз, на нашу думку залишилися одиниці підприємств, які не задіяли в процесі бухгалтерського обліку хоча б якісь простенькі бухгалтерські програми. Враховуючи обсяги діяльності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», документальний

облік витрат в ручну є недоцільним, тому підприємство застосовує програму «1С:Підприємство 8.3» та програму «М.Е.Дос» для подачі звітності. Програми, що використовуються для ведення бухгалтерського обліку, також, зазвичай вказуються в Наказі про організацію бухгалтерського обліку [68, с. 224].

Порядок документального відображення господарських операцій підприємства будь-якого виду діяльності, на сьогоднішній день, регламентовано законодавством України. Так, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV [55] визначено основні вимоги до складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, а також вимоги щодо оформлення документів регламентується «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» № 88 від 24.05.1995 р. відповідно до якого, усі первинні документи складаються на бланках типової форми, затверджених Державною службою статистики, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами й відомствами [53].

ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» в складі бухгалтерії має декілька відділів, а саме: відділ обліку основних засобів, відділ обліку заробітної плати та відділ обліку матеріальних цінностей. Також є окремо бухгалтер з обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. В Додатку В наведено посадову інструкцію бухгалтера з обліку витрат на калькулювання собівартості продукції, що виробляється ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». Головний бухгалтер на основі даних всіх відділ складає фінансову звітність. В Додатку Г наведено посадову інструкцію головного бухгалтера ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Перш за все розглянемо документальне оформлення матеріальних витрат. Відпуск матеріалів зі складів ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» у виробництво здійснюється на основі попередньо встановлених лімітів.

Документальне оформлення матеріальних витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» здійснюється за допомогою таких первинних документів:

– лімітно-забірна картка, яку наведено у Додатку Д (типові форми № М-8 і № М-9), використовується ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» для документального оформлення відпуску у виробництво матеріалів, які постійно витрачаються на виготовлення продукції. Також, застосовуючи даний первинний документ, відділ обліку матеріальних цінностей ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» здійснює поточний контроль за дотриманням установлених, для відпуску на потреби виробництва, лімітів. Виписується така картка в двох екземплярах відділом обліку матеріальних цінностей ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». Перший екземпляр надається представнику одержувача, другий – завідувачому складу. В картці може бути зазначено як один, так і декілька матеріалів. Термін дії такої картки становить один місяць. Після закінчення терміну дії картки або після того, як ліміт на отримання матеріалів, що зазначено в лімітно-забірній картці, вичерпано, видача матеріалів суворо заборонена.

– акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10) використовується відділом обліку матеріальних цінностей ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» у випадках відпуску матеріалів понад установлені на підприємстві ліміти відпуску матеріалів. Причиною також може бути заміна матеріалів. Для відпуску матеріалів понад установлені ліміт або заміни одних матеріалів іншими в ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» необхідно обов'язково мати дозвіл керівника підприємства, а також вказати в документах причину, через яку необхідно відпустити матеріали понад встановлені ліміти або замінити на інші. Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів також складається в двох екземплярах, але на один вид матеріалу.

– накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, яку наведено у Додатку Е (типова форма № М-11), використовується для обліку

руху матеріалів всередині ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», тобто між його цехами. Виписується даний первинний документ в двох екземплярах та повинен бути обов'язково підписаний головним бухгалтером. Наприклад, при передачі матеріалів з конвертерного цеху в прокатний, матеріально-відповідальна особа конвертерного цеху складає накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів в двох екземплярах. Для конвертерного цеху накладна буде підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, а для прокатного цеху – для оприбуткування товарно-матеріальних цінностей.

– картка складського обліку матеріалів, яку наведено у Додатку Ж (типова форма № М-12) використовується для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом і розміром. Заповнюється даний первинний документ матеріально-відповідальною особою на кожен номенклатурний номер матеріалу. Записи в картці складського обліку матеріалів здійснюються на дату прибуткових та видаткових документів [18].

Наступним розглянемо документальне забезпечення обліку витрат на оплату праці. В ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» встановлено тарифну систему оплати праці, яка дає можливість розподілити працівників в залежності від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Відповідно, такий розподіл дає можливість більш правильно розподілити роботи між працівниками з точки зору складності її виконання. Для працівників ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» встановлено почасово-преміальну форму оплати праці, яка передбачає видачу, крім посадового окладу, видачу премії або надбавки, при досягненні певних кількісних та якісних показників виробництва.

Для обліку використання робочого часу, контролю за дотриманням працівниками встановленого режиму роботи та розрахунку, на основі отриманих даних, заробітної плати при почасовій формі оплати праці відділ обліку заробітної плати ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» використовує типову форму П-5 «Табель обліку використання робочого часу»,

яку наведено у Додатку И. Табель обліку робочого часу складається окремо по кожному підрозділу.

Для документального оформлення витрат на оплату праці відділ обліку заробітної плати ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» використовує типову форму П-6 ««Розрахунково-платіжна відомість працівника» та типову форму П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)», яку наведено у Додатку Ж.

Для документального оформлення витрат на амортизацію відділ обліку основних засобів ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» використовує типову форму ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів», яку наведено у Додатку К.

Витрати на відрахування на соціальні заходи документально оформлюються складеними у довільній формі первинними обліковими документами підприємства. Наприклад, Відомість нарахування на фонд оплати праці. Також подається звіт з ЄСВ, який включає Додаток 4 та Додаток 5, які подаються відповідно щомісячно та щорічно. Подається щоквартальний звіт 1-ДФ, в якому відображається інформація про суми доходу, що нарахований (сплачений) на користь фізичних осіб, і сум утримань з них податку.

Для документального оформлення інших операційних витрат бухгалтери ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» використовуються такі первинні документи, як Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт та Видатковий касовий ордер.

Дуже важливо також не просто скласти первинні документи, а забезпечити належним чином їх рух, починаючи від моменту їх складання, відповідальними за дану ділянку обліку особами, до моменту їх обробки та використання отриманої інформації за призначенням.

Процес документообіг повинен бути чітким та налагодженим, працювати максимально швидко та без перебоїв. ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» - велике підприємство, тому від швидкості та

правильності роботи системи документообігу залежить ефективність його діяльності та своєчасність отримання користувачами, необхідної для прийняття рішень, інформації [67]. З цією метою, на підприємствах встановлюють графіки документообігу. В Додатку Л наведено графік документообігу документів з обліку витрат операційної діяльності. В графіку документообігу зазначається інформація про строки складання документа, відповідальна за його складання особа, терміни та відповідальна за перевірку й обробку документа особа, терміни та відповідальна за передачу в архів особа. Графік документообігу склав головний бухгалтер ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» та затвердив наказом керівник. Дуже важливо, щоб з графіком документообігу були ознайомлені не тільки облікові працівники, а й інші працівники, що пов'язані з веденням обліку .

Отже, для управління підприємством будь-якого виду діяльності, в сучасних умовах господарювання, необхідна достовірна, своєчасна інформація про витрати виробництва. Тому необхідно приділяти значну увагу первинним документам, адже саме вони є основним джерелом такої інформації. Для ведення первинного обліку, крім затверджених форм первинних облікових документів, підприємства можуть застосовувати самостійно розроблені форми первинних облікових документів.

## **2.2. Організація та методика обліку витрат, що пов'язані з виробництвом продукції**

Методика обліку витрат включає як процес відображення господарських фактів в первинних документах та на рахунках бухгалтерського обліку з метою групування даних для подальшого контролю. Перелік документів, що використовуються для обліку витрат, було наведено у попередньому пункті. Наразі необхідно розглянути питання відображення витрат, що пов'язані з виробництвом продукції, на рахунках бухгалтерського.

До виробничих витрат підприємства належать:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [48].

В табл. 2.2 наведено характеристику кожної складової виробничих витрат.

Конкретний перелік і склад постійних та змінних загальновиробничих витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» встановило самостійно.

Для обліку витрат на виробництво призначений рахунок 23 «Виробництво». За дебетом рахунку відображають формування витрат на виробництво. При чому прямі витрати на виробництво безпосередньо відображають за дебетом рахунку 23, а непрямі (загальновиробничі) витрати спочатку збирають на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і після розподілу списують в дебет рахунку 23. За кредитом рахунку 23 відображають собівартість випущеної готової продукції [82, с. 840]. В табл. 2.3 наведено типові проведення з обліку виробничих витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Таблиця 2.3 – Типові кореспонденції рахунків з обліку витрат виробництва ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»

№	Зміст операції	Д	К
1.	Нараховано амортизацію основних засобів виробничого призначення	83	13
		23	83
2.	Віднесено виробничі запаси на виробничі витрати	80	20
		23	80
3.	Нараховано заробітну плату працівникам виробництва	81	66
		23	81
4.	Нараховано ЄСВ на заробітну плату виробничого персоналу	82	65
		23	82

*Джерело: створено автором [22]*

Враховуючи те, що підприємство веде облік за допомогою 8 та 9 класів рахунків, то спочатку всі витрати відносяться на рахунки 8 класу, а потім

списуються на рахунки класу 9 для обліку витрат за функціональними ознаками або на рахунок 23 «Виробництво».

Таблиця 2.2 – Характеристика виробничих витрат

Вид витрат	Характеристика витрат
Прямі матеріальні витрати	До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.
Прямі витрати на оплату праці	До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.
Інші прямі витрати	До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.
Загальновиробничі витрати	До складу загальновиробничих витрат включаються: <ul style="list-style-type: none"> <li>– витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);</li> <li>– амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;</li> <li>– амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;</li> <li>– витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;</li> <li>– витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);</li> <li>– витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;</li> <li>– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);</li> <li>– витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;</li> <li>– інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).</li> </ul>

Джерело: узагальнено автором [48]

Варто зауважити, що специфіка та структура виробництва ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», істотно вплинула на План рахунків. Підприємства повинні користуватися Планом рахунків, що затверджений Міністерством фінансів України, але виходячи з потреб управління, аналізу звітності підприємства мають право самостійно вводити субрахунки до синтетичних рахунків. План рахунків ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» побудовано з урахуванням його специфіки та структури виробництва. Так, наприклад, рахунок 91, який називається «Загальновиробничі витрати», в ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», має такі субрахунки: 91010, 91020, 91030, 91040, 91050, 91060, 91110, 91120 [75].

Розглянемо також облік загальновиробничих витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», який має певну специфіку. В табл. 2.4 наведено порядок обліку на рахунках бухгалтерського обліку та розподілу загальновиробничих витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Таблиця 2.4 - Порядок обліку на рахунках бухгалтерського обліку та розподілу загальновиробничих витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Віднесено витрати допоміжного виробництва ремонтно-сервісного центру до складу загальновиробничих витрат:		
- охорона праці	91030	23201
- транспортні витрати	91040	23201
- обслуговування основного виробництва	91050	23201
- технічне обслуговування необоротних активів	91070	23201
Віднесено витрати з надання робіт та послуг між цехами до складу загальновиробничих витрат:		
- поточний ремонт	91110	23501
- капітальний ремонт	91120	23501
- охорону праці	91130	23501
- транспортні витрати	91140	23501
- технічне обслуговування необоротних активів	91170	23501
Віднесено витрати на поточний ремонт загальновиробничого призначення до складу витрат основного виробництва	23101	91010
Віднесено витрати з охорони праці загальновиробничого призначення до складу витрат основного виробництва	23101	91030

## Продовження табл. 2.4

1	2	3
Відображено загальновиробничі витрати з транспортування у складі витрат виробництва	23101	91040
Віднесено витрати з обслуговування процесу виробництва загальновиробничого призначення до складу витрат основного виробництва	23101	91050
Віднесено загальновиробничі витрати з страхування громадянської відповідальності до складу витрат основного виробництва	23101	91060
Віднесено витрати з технічного обслуговування необоротних активів загальновиробничого призначення до складу витрат основного виробництва	23101	91070
Віднесено витрати поточного ремонту загальновиробничого призначення до складу витрат основного виробництва	23101	91110
Віднесено витрати капітального ремонту загальновиробничого призначення до складу витрат основного виробництва	23101	91120
Віднесено витрати поточного ремонту загальновиробничого призначення до складу витрат допоміжного виробництва	23201	91110
Віднесено витрати капітального ремонту загальновиробничого призначення до складу витрат допоміжного виробництва	23202	91120
Віднесено на собівартість реалізованої продукції нерозподілені постійні ЗВВ:		
- поточний ремонт	90601	91010
- охорону праці	90601	91030
- транспортні витрати	90601	91040
- обслуговування процесу виробництва	90601	91050
- з страхування громадянської відповідальності	90601	91060
- основної діяльності підрозділів	90150	91050
- зі страхування громадянської відповідальності	90150	91060
- з технічного обслуговування необоротних активів	90150	91070
- капітального ремонту	90150	91120

*Джерело: узагальнено автором [75, с. 110]*

В процесі господарської діяльності підприємства виникають витрати, що не включаються ні до виробничої собівартості, ні до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Такі витрати підлягають відображенню у складі того звітного періоду, у якому вони відбулися. До таких операційних витрат належать:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати [48].

Наведені вище витрати є складовою повної собівартості продукції. За своєю суттю повна собівартість представляє собою суму виробничої собівартості продукції та поза виробничих витрат. Тому, на нашу думку, є доречним розглянути порядок відображення на рахунках обліку адміністративних витрат та витрат на збут. В табл. 2.5 наведено перелік витрат, що включаються до адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Таблиця 2.5 – Витрати, що включаються до адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат

Витрати 1	Склад витрат 2
Адміністративні витрати	<p>До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);</li> <li>– витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;</li> <li>– витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);</li> <li>– винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);</li> <li>– витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);</li> <li>– амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;</li> <li>– витрати на врегулювання спорів у судових органах;</li> <li>– податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);</li> <li>– плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти; інші витрати загальногосподарського призначення.</li> </ul>
Витрати на збут	<p>До витрат на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;</li> <li>– витрати на ремонт тари;</li> <li>– оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;</li> <li>– витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);</li> <li>– витрати на передпродажну підготовку товарів;</li> <li>– витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;</li> </ul>

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);</li> <li>- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;</li> <li>- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;</li> <li>- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;</li> <li>- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;</li> <li>- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.</li> </ul>
Інші витрати операційної діяльності	<p>До інших операційних витрат включаються:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- витрати на дослідження та розробки;</li> <li>- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;</li> <li>- ума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;</li> <li>- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);</li> <li>- втрати від знецінення запасів;</li> <li>- нестачі й втрати від псування цінностей;</li> <li>- визнані штрафи, пеня, неустойка;</li> <li>- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;</li> <li>- інші витрати операційної діяльності.</li> </ul>

*Джерело: узагальнено автором [48]*

Адміністративні витрати обліковують на рахунку 92 «Адміністративні витрати» і відображають окремою статтею в Звіті про фінансові результати. За дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, списання на рахунок 79 «Фінансові результати» - за кредитом [22; 35]. Аналітичний облік адміністративних витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» ведеться в розрізі елементів витрат. В табл. 2.6 наведено типові проведення з обліку адміністративних витрат.

Таблиця 2.6 – Типові кореспонденції рахунків з обліку адміністративних витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»

№	Зміст операції	Д	К
1.	Нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення	83	13
		92	83
2.	Віднесено виробничі запаси на адміністративні витрати	80	20
		92	80
3.	Оплачені адміністративні витрати із каси підприємства	84	30
		92	84
4.	Оплачені адміністративні витрати із розрахункового рахунку підприємства	84	31
		92	84
5.	Списано витрати по відрядженню на адміністративні витрати	84	372
		92	84
6.	Нараховано заробітну плату працівникам адміністративного персоналу	81	66
		92	81
7.	Нараховано ЄСВ на заробітну плату адміністративного персоналу	82	65
		92	82
8.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів на адміністративні витрати	84	39
		92	39
9.	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	79	92

*Джерело: створено автором [35; 22]*

Витрати на збут обліковують на рахунку 93 «Витрати на збут» і відображають окремою статтею в Звіті про фінансові результати. За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат, списання на рахунок 79 «Фінансові результати» - за кредитом. Аналітичний облік витрат на збут ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» ведеться в розрізі елементів витрат. В табл. 2.7 наведено типові кореспонденції рахунків з обліку витрат на збут.

Отже, запорукою ефективної діяльності підприємства є правильне відображення даних про витрати на рахунках бухгалтерського обліку. Відображення витрат неналежним чином може призвести до спотворення даних щодо одного з найголовніших показників діяльності виробничого підприємства – собівартості. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати хоч і не включаються до виробничих витрат, але теж впливають на фінансовий результат підприємства, тому їх обліку необхідно також приділяти значну увагу.

Таблиця 2.7 – Типові кореспонденції рахунків з обліку витрат на збут ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»

№	Зміст операції	Д	К
1.	Нараховано амортизацію по основних засобах торгівельного призначення	83	13
		93	83
2.	Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів	80	20
		93	80
3.	Витрати по відрядженню віднесено до витрат на збут	84	372
		93	84
4.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів до витрат на збут (оренда торгівельного приміщення)	84	39
		93	84
5.	Нараховано заробітну плату працівникам збуту	81	66
		93	81
6.	Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників збуту	82	65
		93	82
7.	Віднесено витрати по рекламі до витрат на збут	84	685
		93	84
8.	Списано витрати на збут на фінансові результати	79	93

*Джерело: створено автором [3; 22]*

### 2.3. Методика калькуляції собівартості продукції

Процес обліку витрат не обмежується їх документуванням та відображенням на рахунках бухгалтерського обліку. Завершальним етапом обліку витрат є їх узагальнення та калькулювання собівартості [4].

Технологічний процес виробництва ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» має певні особливості, тому для калькулювання собівартості продукції використовується попередільний метод [20, с. 16].

Попередільний метод обліку витрат використовується у виробництвах, технологічний цикл яких складається з декількох послідовних переділів, результат кожного з яких може бути готовою продукцією [80, с. 1438].

Виробничий цикл ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» складається з чотирьох стадій:

- підготовка руди;
- перероблення руди на чавун;
- перероблення чавуну на сталь;

— перероблення сталі на прокат.

Варто зауважити, що іноді чавун та сталь можуть бути не напівфабрикатами, а готовою продукцією, тобто також можуть бути реалізовані. Попередільний метод, як раз таки і передбачає можливість того, що результат роботи кожного з переділів може бути готовою продукцією. В нашому випадку, готова продукція може бути вироблена не тільки прокатним цехом, а й доменним та конвертерним.

На кожній стадії виробничого циклу є напівфабрикати. Напівфабрикатами для доменного цеху є руда, для конвертерного - чавун, а для прокатного цеху напівфабрикатом є сталь. В ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» встановлені норми напівфабрикатів, відповідно до кожної стадії виробничого циклу. Наказом по підприємству чітко встановлено норми витрат напівфабрикатів, що наведено на рис. 2.4.

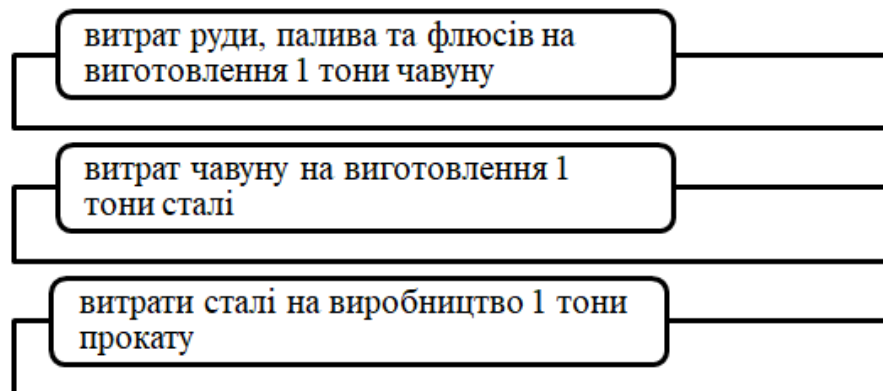


Рисунок 2.4 – Перелік напівфабрикатів, щодо яких встановлено норми списання

Для виробництва напівфабрикатів ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» використовується певне обладнання. В доменному цеху використовуються доменні печі, в конвертерному цеху – конвертори та мартенівські печі. Для виробництва готової продукції прокатним цехом ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» використовуються різноманітні прокатні стани.

Відповідно, об'єктами обліку витрат виробництва ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» є:

- доменні печі;
- конверторні печі;
- мартенівські печі;
- прокатні стани.

Витрати на виробництво ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» об'єднує у три розділи, що наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8 – Розділи витрат на виробництво ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»

Розділ	Статті витрат
Передано у виробництво	Витрати сировини і матеріалів, напівфабрикатів, відходи (віднімають), брак.
Витрати переділу	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Паливо на технологічні цілі.</li> <li>2. Енергія на технологічні цілі.</li> <li>3. Основна заробітна плата виробничих робітників.</li> <li>4. Додаткова заробітна плата.</li> <li>5. Змінне обладнання, інструмент і малоцінний інвентар.</li> <li>6. Поточний ремонт і утримання основних засобів (у витрати включаються щомісячно в нормалізованому порядку або по мірі закінчення за фактичними витратами).</li> <li>7. Витрати транспортного цеху.</li> <li>8. Амортизація основних засобів.</li> <li>9. Інші виробничі витрати (утримання цехового персоналу, витрати на випробування, оплату праці працівників, зайнятих дослідями, експериментами, впровадженням винаходів і раціоналізаторських пропозицій, винагороди за вислугу років).</li> </ol>
Втрати від браку	Втрати від браку, виявленого споживачами.

*Джерело: узагальнено автором [24]*

Виробничі витрати за статтями калькуляції, відображаються в Відомості аналітичного обліку витрат, на основі яких, бухгалтер з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», щомісячно складає звітні калькуляції.

Розглянемо особливості методики калькулювання собівартості продукції доменного, конвертерного та прокатного цехів ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». Також необхідно коротко описати, що представляє собою процес, який відбувається в агломераційному цеху ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». Якщо простими словами, то в агломераційному

цеху відбувається підготовка залізорудної сировини для виробництва чавуну. Агломерація представляє собою надання руді, рудним концентратам, відходам під дією високих температур певної форми та властивостей, для того, щоб в подальшому її можна було використовувати на наступних стадіях виробничого циклу [24].

Головною особливістю доменного цеху є відсутність незавершеного виробництва. Тобто, на собівартість виробленої продукції відносяться безпосередньо всі місячні витрати. Виробничі витрати доменного цеху ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» групуються в розрізі печей з подальшим розподілом на окремі види продукції. Звітні калькуляції доменного цеху ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» складаються на всі види чавуну за кожною піччю окремо.

ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» має декілька видів чавуну, який виплавляють у декількох доменних печах. В такому випадку складають не тільки щомісячні звітні калькуляції, а й зведену калькуляцію на всю вироблену доменним цехом продукцію.

Калькуляційною одиницею доменного цеху ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» є 1 тонна чавуну. В цеху виплавляються феросплави та два види чавуну, а саме переробний та ливарний.

Облік феросплавів та чавуну, що виплавляються, ведеться у двох одинцях виміру. Перша одиниця виміру – це фізична тони, які визначаються за допомогою зважування чавуну та феросплавів. Друга одиниці виміру – умовні тони. Для того, щоб розрахувати вагу чавуну та феросплавів в умовних тонах, необхідно за допомогою коефіцієнтів перерахувати весь виплавлений чавун та феросплави у переробний чавун. В табл. 2.9 наведено коефіцієнти, що використовуються ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» для розрахунку ваги чавуну та феросплавів в умовних тонах [24].

Процес виплавки чавуну супроводжується різного роду відходами, а саме скрап, пил. Перші розподіляються за видами продукції пропорційно вазі виробленого чавуну, другі розподіляються за прямою ознакою.

Таблиця 2.9 – Коефіцієнти, що використовуються ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» для перерахунку у всього виплавленого чавуну і феросплавів у переробний чавун

Види чавуну	Коефіцієнт
Переробний чавун	1,00
Ливарний чавун	1,15
Феросплави	1,50

*Джерело: створено автором [24]*

Особливістю виробництва доменного цеху ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» є наявність побічної продукції, такої як шлаки та доменний газ. Шлак та домени газ включають в калькуляції пропорційно витраченому вапняку та коксу, відповідно. Вартість переліченої вище побічної продукції виключається із загальних витрат на виробництво при калькулюванні виробничої собівартості ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Наступними розглянемо особливості методики калькулювання собівартості продукції конвертерного цеху. Сталь виготовляється шляхом видалення з чавуну надлишку кремнію, сірки, фосфору за допомогою процесу окислення.

Сталь в конвертерному цеху ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» виробляється киснево-конвертерним способом. Калькулювання собівартості здійснюється в цілому по переділу, в розрізі марок виплавленої сталі.

З доменного цеху ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» чавун може приходити твердим та розплавленим. Розпавлений чавун відносять на витрати виробництва за фактичною собівартістю, твердий – за середньозваженою собівартістю.

Об'єктами калькулювання прокатного цеху ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» виступають окремі види прокату. ПАТ

«Дніпровський металургійний комбінат» має великий асортимент прокату [24].

Калькуляційною одиницею є 1 тонна прокату або теоретична його вага. Теоретичну вагу в ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» використовують при калькулюванні собівартості продукції, яка реалізується покупцям у погонних метрах або штуках.

Прокат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» виготовляється зі злитків, які надходять з конвертерного цеху комбінату. Були періоди, коли ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» виробляло прокат з напівфабрикатів як власного виробництва, так і напівфабрикатів, що надійшли від інших підприємств. Напівфабрикати в такому випадку оцінюються по-різному. Ті, що надійшли від інших підприємств оцінюються за цінами придбання, а напівфабрикати власного виробництва – за їх виробничою собівартістю. Вартість напівфабрикатів прямо включається у собівартість прокату окремих видів прокату. Підставою для їх включення у собівартість прокату в ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» є Технічний звіт прокатного стану.

В процесі виробництва прокату в ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» з'являються різного роду відходи, а саме: обрізки, стружка, угар. Такі відходи підлягають обов'язковому відображенню у звітній калькуляції. В ситуації, коли на одному прокатному стані виробляється декілька видів прокату, відходи розподіляються пропорційно вазі сталі, що були відпущено на виробництво кожного виду прокату. Угар же не визначається за кожним окремим прокатом, він відображається за фактичною вагою за всіма видами прокату [24].

Як на будь-якому підприємстві, в ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» буває брак, облік якого має певні особливості. Прокатний цех ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» розрізняє два види браку: брак металу та брак прокату. Причин виникнення браку є дві. Перша причина – це приховані дефекти сталі, а друга причина – неправильна обробка сталі в

процесі виробництва. Отже, винуватцями браку можуть бути працівники конвертерного цеху, у випадку, якщо причина браку криється в якісних властивостях сталі. У випадку неправильної обробки якісної сталі в процесі виробництва прокату, відповідальність за брак покладається на працівників прокатного цеху.

ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» за кожним прокатним станом в розрізі статей калькуляції обліковує та розподіляє витрати переділу. Розподіл відбувається пропорційно тоннажу, виготовленого прокатним станом, прокату.

ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» має окрему статтю в калькуляції собівартості прокату, в якій відображаються витрати, що пов'язані з термічною і кислотною обробкою прокату, розподіляються дані витрати пропорційно тоннажу прокату, що ними оброблено.

На завершальному етапі всі витрати в розрізі статей калькуляції групують за видами прокату, що виробляється ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», та складають. Отримана сума витрат – виробнича собівартість прокату. Для того, що визначити собівартість 1 т прокату необхідно розділити загальну суму витрат на вагу прокату, що було вироблено прокатним цехом [24].

В табл. 2.10 наведено калькулювання собівартості прокату прокатним цехом ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»

Таблиця 2.10 – Калькулювання собівартості прокату прокатним цехом ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»

Статті витрат	Всього		На 1 т		Змінні витрати		Постійні витрати	
	кількість, т	сума, грн.	кількість	сума, грн.	сума, грн.	на 1 т	сума, грн.	на 1 т
Напівфабрикати	2102,799	10110131	1,020	4903,72	7685255	3727,51	2425058	1176,21
Відходи	41,034	70914	0,020	34,39	70914	34,39	X	X
Всього витрат з вирахуванням відходів	2061,765	10039399	1,000	4869,33	7614341	3693,12	2425058	1176,21
Витрати по переділу	X	2758830	X	1338,08	1354500	656,96	1404330	681,12
Загальновиробничі витрати	2061,765	146939	X	71,27	X	X	146939	71,27
Всього витрат	2061,765	12798229	1	6207,41	8968841	4350,58	3829388	1857,33
Випуск прокату	2061,765	12798229	X	X	8968841	4350,08	3829388	1857,33

Джерело: узагальнено автором [75, с. 109]

Отже, витрати складовою дуже важливого для будь-якого підприємства показника. Забезпечити належний облік та ефективно управління витратами на такому великому підприємстві, як ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», можливо лише за допомогою повної автоматизації облікового процесу.

#### **2.4. Автоматизація обліку витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції на підприємстві**

В сучасних умовах господарювання всі підприємства перешли на автоматизовану форму бухгалтерського обліку, адже вона дозволяє уникнути негативних явищ утрати сировини і матеріалів підприємства, звести вірогідність виникнення непродуктивних витрат до мінімуму [65, с.234].

Обліковий процес ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» повністю автоматизовано. Всі працівники підприємства є досвідченими користувачами програм, що використовуються, пройшли курси. Програми «1С:Підприємство 8.3» та «М.Е.Дос» відповідають трьом основним вимогам:

- забезпечення якісного ведення обліку;
- надійність;
- зручність в експлуатації [28, с. 217].

Інформаційний відділ ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» регулярно робить копії бази даних, з метою швидкого її відновлення.

Облік операційних витрат є зведеною ділянкою облікового процесу по відношенню до інших ділянок, так як він базується майже на всіх документах первинного і зведеного обліку діяльності підприємства. Вхідна інформація обліку операційних витрат на виробництво являє собою сформовану на машинних носіях інформацію, що є результатом вирішення задач з обліку:

- основних засобів;
- запасів;
- заробітної плати;

- розрахункових операцій;
- обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації [85, с. 119].

Вхідна інформація автоматизованого обліку витрат включає:

- первинні документи;
- оперативну інформацію;
- нормативно-довідкову інформацію.

Первинні документи, що використовуються для обліку витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», було описано раніше.

До оперативної інформації відносяться бухгалтерські документи, що не є первинними, але є підставою для формування проведень. Зазвичай вони мають форму розрахункової відомості і за походженням належать до внутрішніх документів.

Нормативно-довідкова інформації автоматизованого обліку витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» включає:

- довідник нормативних витрат руди, чавуну, сталі та ін.;
- довідник припустимої кореспонденції рахунків;
- довідник типових господарських операцій;
- довідник структурних підрозділів тощо.

На рис. 2.5 зображено Панель функцій «1С:Підприємство 8.3».

Враховуючи тему дипломної роботи, найбільший інтерес представляють розділи:

- виробництво;
- ОЗ;
- зарплата;
- підприємство;
- звіти.

На рис 2.6 наведено розділ «Підприємство». З точки зору тематики дипломної роботи, цікавими є розділи:

- облікова політика;

- план рахунків;
- статті витрат.

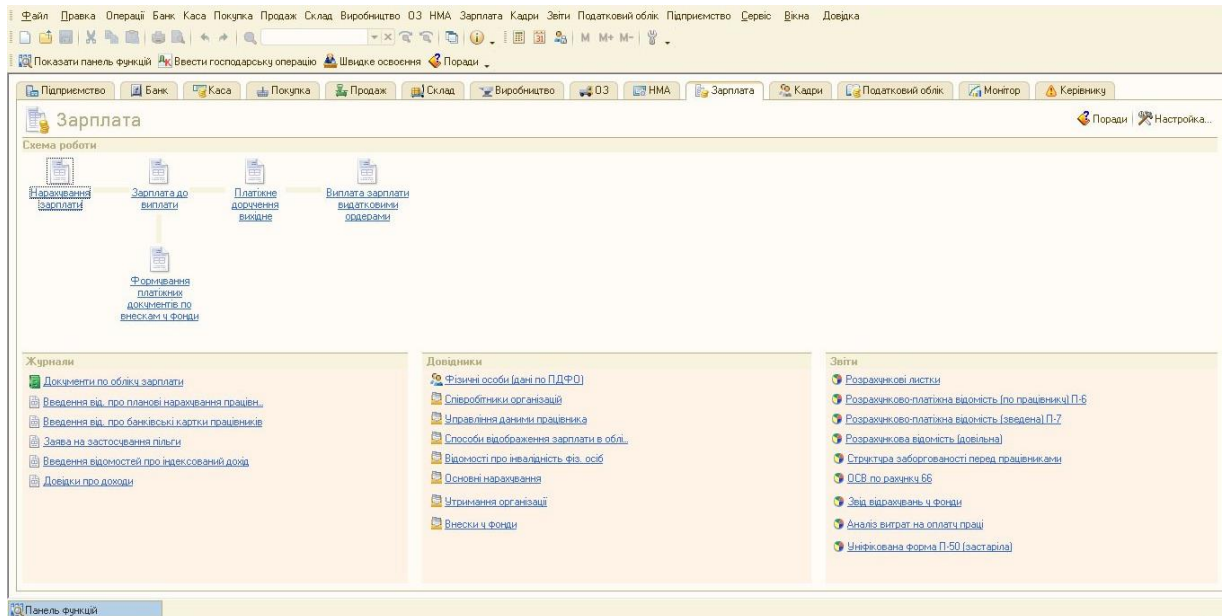


Рисунок 2.5 - Панель функцій «1С:Підприємство 8.3»

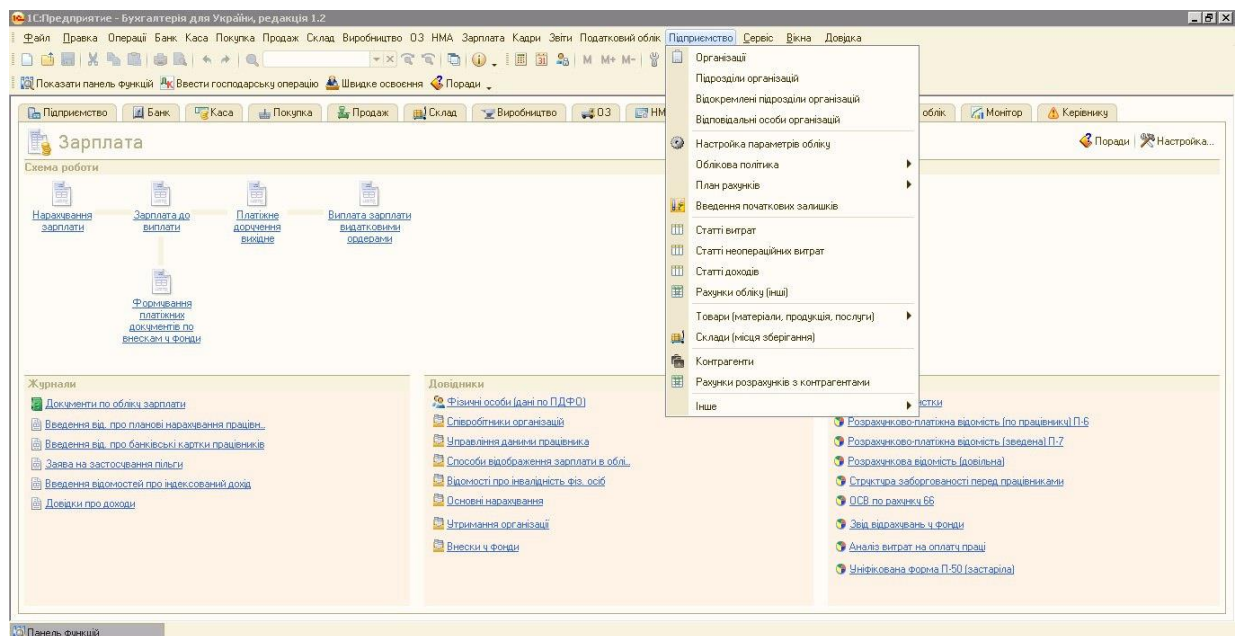


Рисунок 2.6 – Розділ «Підприємство» в програмі «1С:Підприємство 8.3».

Якщо зайти на вкладку «Облікова політика», то відкриється вікно, що наведено на рис. 2.7. Дані, що внесено в базу даних ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» повністю відповідає тому, що зазначено в Обліковій політиці, а саме:

1. При вибутті запасів з матеріального складу для їх оцінки використовувати метод FIFO. При вибутті запасів з цеху для їх оцінки використовувати метод середньозваженої собівартості.
2. У виробництві використовувати попередільний метод обліку витрат на виробництво та калькулювання фактичної виробничої собівартості послуг.
3. Облік витрат підприємства вести на рахунках класу 9 «Витрати діяльності» з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

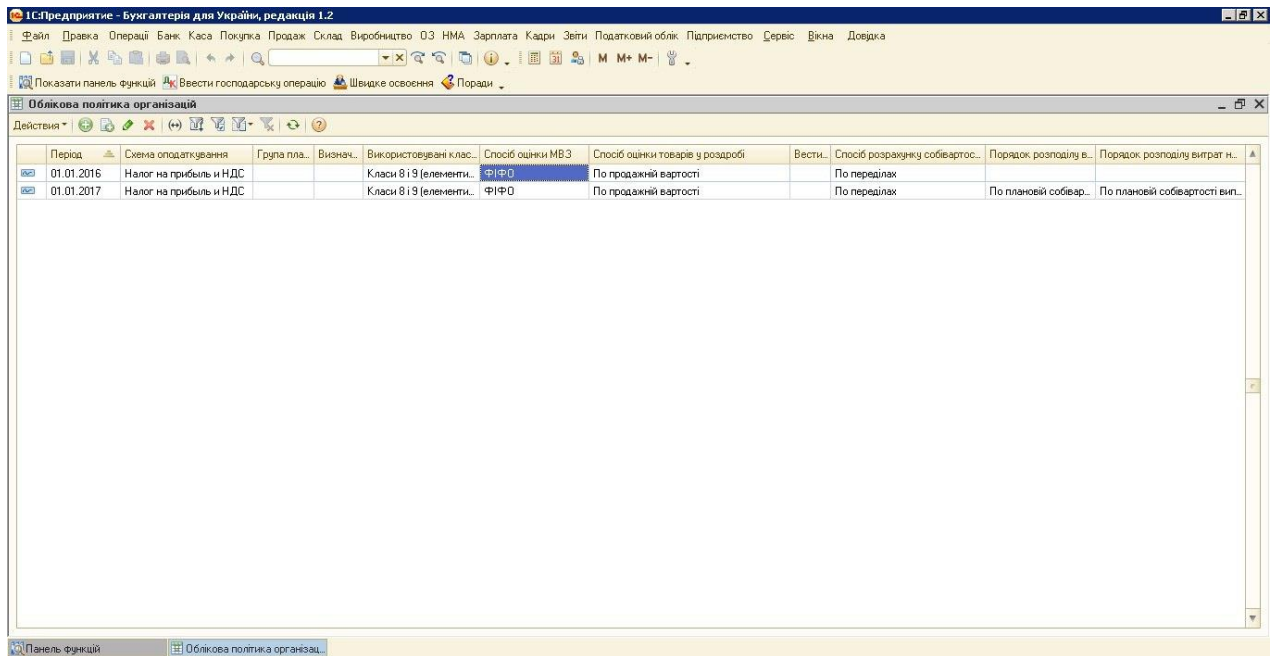


Рисунок 2.7 – Вкладка «Облікова політика» в програмі «1С:Підприємство 8.3».

На рис. 2.8 наведено розділ «Основні засоби». Враховуючи масштаби виробництва ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» має багато основних засобів. В даному розділі можна знайти всю інформацію про кожен об'єкт основних засобів, що є на підприємстві. На рис. 2.9 наведено відкриту вкладку «Документи по основним засобам». В ній відображаються всі документи зі списання, введення в експлуатацію, модернізації, інвентаризації основних засобів ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Перейшовши на вкладку «Відомість амортизації ОЗ за період (бухгалтерський облік)» відкриється вікно, що наведено на рис. 2.10.

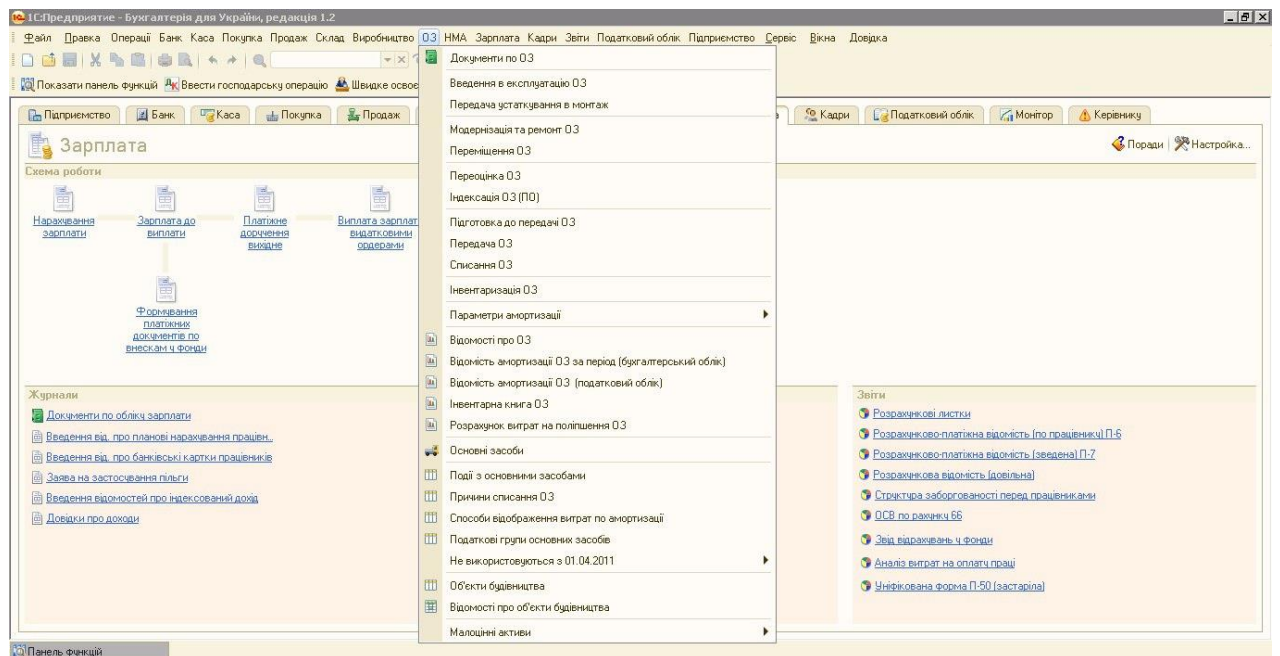


Рисунок 2.8 – Розділ «Основні засоби» в програмі «1С:Підприємство 8.3»

Дата	Вид документа	Вид операції	Подія	Контентар
07.02.2020 12:00:10	Введення в експлуатацію ОЗ	Устаткування	Ввод в експлуатацію	
27.03.2020 12:00:06	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
04.05.2020 10:34:47	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
01.06.2020 12:00:01	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
30.06.2020 9:00:01	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
27.07.2020 14:11:53	Введення в експлуатацію ОЗ	Устаткування	Ввод в експлуатацію	
31.07.2020 0:20:00	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
20.08.2020 8:00:00	Введення в експлуатацію ОЗ	Об'єкти будівництва	Ввод в експлуатацію	
28.08.2020 16:31:29	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
30.09.2020 16:20:05	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
30.10.2020 9:00:00	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
30.11.2020 9:00:00	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
31.12.2020 9:00:00	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
29.03.2021 12:00:10	Введення в експлуатацію ОЗ	Устаткування	Ввод в експлуатацію	
31.03.2021 15:00:08	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
30.04.2021 15:30:46	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
24.05.2021 12:00:00	Введення в експлуатацію ОЗ	Устаткування	Ввод в експлуатацію	
31.05.2021 17:39:31	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
30.06.2021 10:00:00	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
29.07.2021 16:40:02	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
30.08.2021 15:00:01	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
28.09.2021 18:00:05	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
29.10.2021 17:00:00	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
26.11.2021 12:00:00	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	
30.03.2022 12:00:01	Модернізація та ремонт ОЗ		Модернізація и ремонт	

Рисунок 2.9 - Вкладка «Документи по ОЗ» в програмі «1С:Підприємство 8.3»

Амортизація переважної кількості основних засобів розраховується прямолінійним способом.

Організація											
Основний засіб	Інв. номер	Рахунок	Рахунок нар. амортизації	Спосіб нарахування амортизації	МВО	Підрозділ	Дата введення в експлуатацію	Док. введення в експлуатацію	Дата зняття з обліку	Док. зняття з обліку	ОЗ знято з обліку
Автоматичний зарядно-живлючий пристрій УЗПС-48-20	0001	104	131	Прямолінійний		Основна діяльність	22.09.2011 0:00:00	Введення початкових залишків _ -00000168 от 31.12.2016 0:00:00			Нет
Мініелектростанція PE-6500-E	0014	104	131	Прямолінійний		Основна діяльність	23.12.2013 0:00:00	Введення початкових залишків _ -00000168 от 31.12.2016 0:00:00			Нет
Монітор Acer eMachines EZ1600-XD1Z Intel Atom N27	0003	104	131	Прямолінійний		Основна діяльність	28.11.2011 0:00:00	Введення початкових залишків _ -00000168 от 31.12.2016 0:00:00			Нет
Монітор Acer eMachines EZ1601-XDZ Intel Atom N270	0003/1	104	131	Прямолінійний		Основна діяльність	10.10.2011 0:00:00	Введення початкових залишків _ -00000168 от 31.12.2016 0:00:00			Нет
Насос	0032	104	131	Прямолінійний		Основна діяльність	23.05.2015 0:00:00	Введення початкових залишків _ -00000168 от 31.12.2016 0:00:00			Нет
Ноутбук Dell Precision Mobile	0033	104	131	Прямолінійний		Основна діяльність	14.08.2014 0:00:00	Введення початкових залишків			Нет

Рисунок 2.10 - Вкладка «Відомість амортизації ОЗ за період (бухгалтерський облік)» в програмі «1С:Підприємство 8.3»

На рис. 2.11 наведено розділ «Зарплата». Перейшовши на вкладку «Документи по обліку зарплати» відкриється вікно, що наведено на рис. 2.12. В даній вкладці відображаються всі документи з нарахування та сплати заробітної плати ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». Якщо ж перейти на вкладку «Розрахунково-платіжна відомість (зведена) П-7» відкриється вікно, що наведено на рис. 2.13.

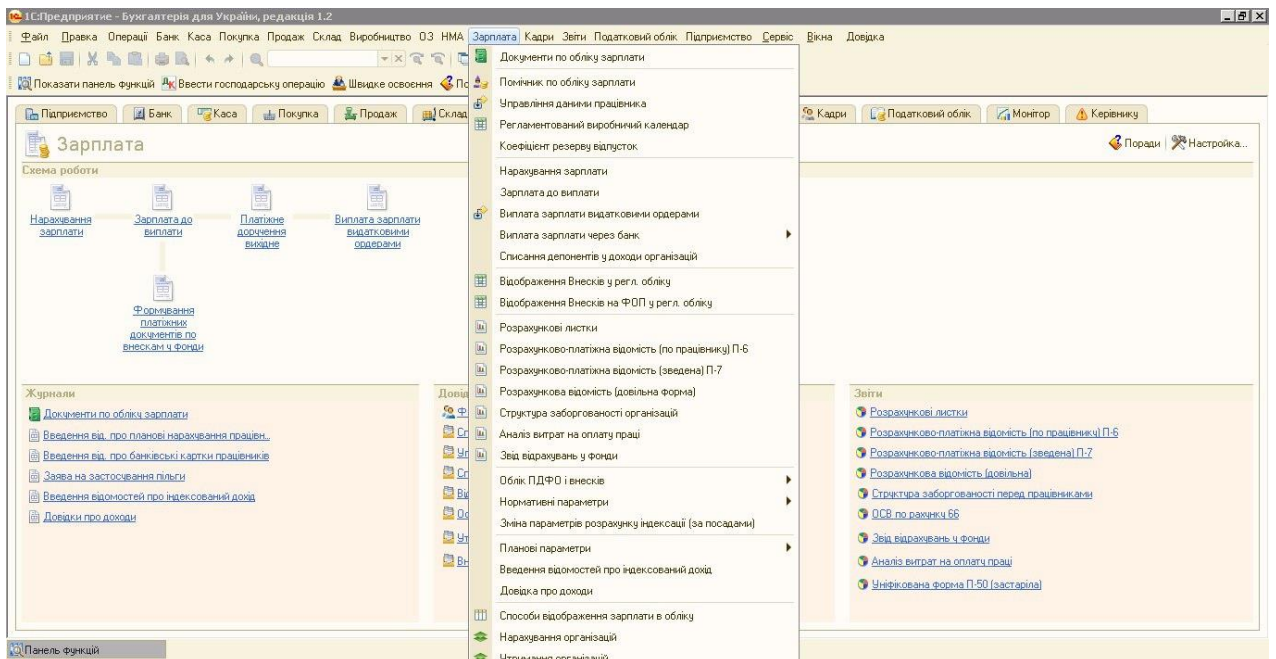


Рисунок 2.11 – Розділ «Зарплата» в програмі «1С:Підприємство 8.3»

Дата	Вид документа	Місяць	Працівники	Відповідальний	Коментар
07.04.2022 0:00:00	Зарплата до виплати організації	01.03.2022	Танасевин М.О.	Бухгалтер	
15.04.2022 0:00:00	Нарахування зарплати працівникам організації	01.04.2022	Танасевин М.О.	Бухгалтер	
22.04.2022 12:00:00	Зарплата до виплати організації	01.04.2022	Танасевин М.О.	Бухгалтер	перенесено
30.04.2022 12:00:00	Нарахування зарплати працівникам організації	01.04.2022	Танасевин М.О., Грицаченко Г.Г., Беля...	Бухгалтер	
08.05.2022 0:00:00	Зарплата до виплати організації	01.04.2022	Танасевин М.О.	Бухгалтер	
15.05.2022 12:00:00	Нарахування зарплати працівникам організації	01.05.2022	Танасевин М.О.	Бухгалтер	
20.05.2022 12:00:00	Зарплата до виплати організації	01.05.2022	Танасевин М.О.	Бухгалтер	перенесено
30.05.2022 0:00:00	Зарплата до виплати організації	01.05.2022	Якимов Р.Г., Стельмах А.О.	Бухгалтер	звільнення
30.05.2022 11:10:56	Нарахування зарплати працівникам організації	01.05.2022	Якимов Р.Г., Стельмах А.О.	Бухгалтер	повний розрахунок при звільненні комп Якимов...
31.05.2022 20:33:46	Нарахування зарплати працівникам організації	01.05.2022	Грицаченко Г.Г., Танасевин М.О., Забру...	Бухгалтер	
07.06.2022 0:00:00	Зарплата до виплати організації	01.05.2022	Танасевин М.О.	Бухгалтер	
15.06.2022 12:00:03	Нарахування зарплати працівникам організації	01.06.2022	Грицаченко Г.Г., Танасевин М.О., Бенб...	Бухгалтер	
20.06.2022 0:00:00	Зарплата до виплати організації	01.06.2022	Бенбесев Р.В., Грицаченко Г.Г., Знов'єв...	Бухгалтер	перенесено
30.06.2022 14:36:02	Нарахування зарплати працівникам організації	01.06.2022	Грицаченко Г.Г., Танасевин М.О., Забру...	Бухгалтер	
07.07.2022 0:00:00	Зарплата до виплати організації	01.06.2022	Грицаченко Г.Г., Танасевин М.О., Бенб...	Бухгалтер	
15.07.2022 12:35:37	Нарахування зарплати працівникам організації	01.07.2022	Грицаченко Г.Г., Танасевин М.О., Бенб...	Бухгалтер	
22.07.2022 0:00:00	Зарплата до виплати організації	01.07.2022	Бенбесев Р.В., Грицаченко Г.Г., Знов'єв...	Бухгалтер	
31.07.2022 9:46:50	Нарахування зарплати працівникам організації	01.07.2022	Грицаченко Г.Г., Забрудська Ю.В., Бен...	Бухгалтер	
10.08.2022 0:00:00	Зарплата до виплати організації	01.07.2022	Грицаченко Г.Г., Танасевин М.О., Бенб...	Бухгалтер	
15.08.2022 12:00:00	Нарахування зарплати працівникам організації	01.08.2022	Грицаченко Г.Г., Танасевин М.О., Бенб...	Бухгалтер	
22.08.2022 0:00:00	Зарплата до виплати організації	01.08.2022	Аніськін Д.В., Бенбесев Р.В., Грицаченк...	Бухгалтер	перенесено 0.24
31.08.2022 12:00:03	Нарахування зарплати працівникам організації	01.08.2022	Грицаченко Г.Г., Танасевин М.О., Забру...	Бухгалтер	
07.09.2022 0:00:00	Зарплата до виплати організації	01.08.2022	Грицаченко Г.Г., Танасевин М.О., Бенб...	Бухгалтер	
15.09.2022 12:00:00	Нарахування зарплати працівникам організації	01.09.2022	Грицаченко Г.Г., Танасевин М.О., Забру...	Бухгалтер	
22.09.2022 0:00:00	Зарплата до виплати організації	01.09.2022	Бенбесев Р.В., Грицаченко Г.Г., Забрудс...	Бухгалтер	перенесено 0.22 серпень + 0.09 січень

Рисунок 2.12 - Вкладка «Документи по обліку зарплати» в програмі «1С:Підприємство 8.3»

№ п/п	№ п/п		Утримано	
	вид оплати	нараховано, грн.	вид утримання	утримано, грн.
<b>Фонд основної заробітної плати:</b>				
1	Тарифна ставка, посадовий оклад		1	Видано за I-у половину місяця (аванс)
2	Комісійні від реалізації продукції		2	<b>Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування:</b>
3	Гонорар, авторська винагорода штатним працівникам			до Пенсійного фонду
4	Оплата праці за час перебування у відпустці		3	до Фонду зайнятості
5	Оплата за профнавчання інших працівників		4	до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності
6	Вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці		5	Податок на доходи фізичних осіб
7	Інші види нарахувань		6	Профспілкові внески
<b>Фонд додаткової заробітної плати:</b>				
8	Премія		7	Апівенти
9	Відсоткові або комісійні винагороди		8	Аванс в банк
10	Оплата роботи в надурочний час, святкові та неробочі дні		9	Каса (належить до видачі)
11	Оплата днів відпочинку			
12	Індексація заробітної плати			

Рисунок 2.13 - Вкладка «Розрахунково-платіжна відомість (зведена) П-7» в програмі «1С:Підприємство 8.3»

Калькулювання собівартості відображається в розділі «Виробництво», який наведено на рис. 2.14. Якщо перейти на вкладку «Виробничі документи» відкриються всі документи з обліку виробництва ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». Здебільшого там відображаються Вимоги-накладні,

вони слугують підставою для списання напівфабрикатів у виробництво ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Для того, щоб отримати інформацію про всі витрати за статтями калькуляції, необхідно перейти в розділ «Звіти» на вкладку «Оборотно-сальдова відомість за рахунком»; обрати звітний період та рахунок за яким хочете сформувані відомість.

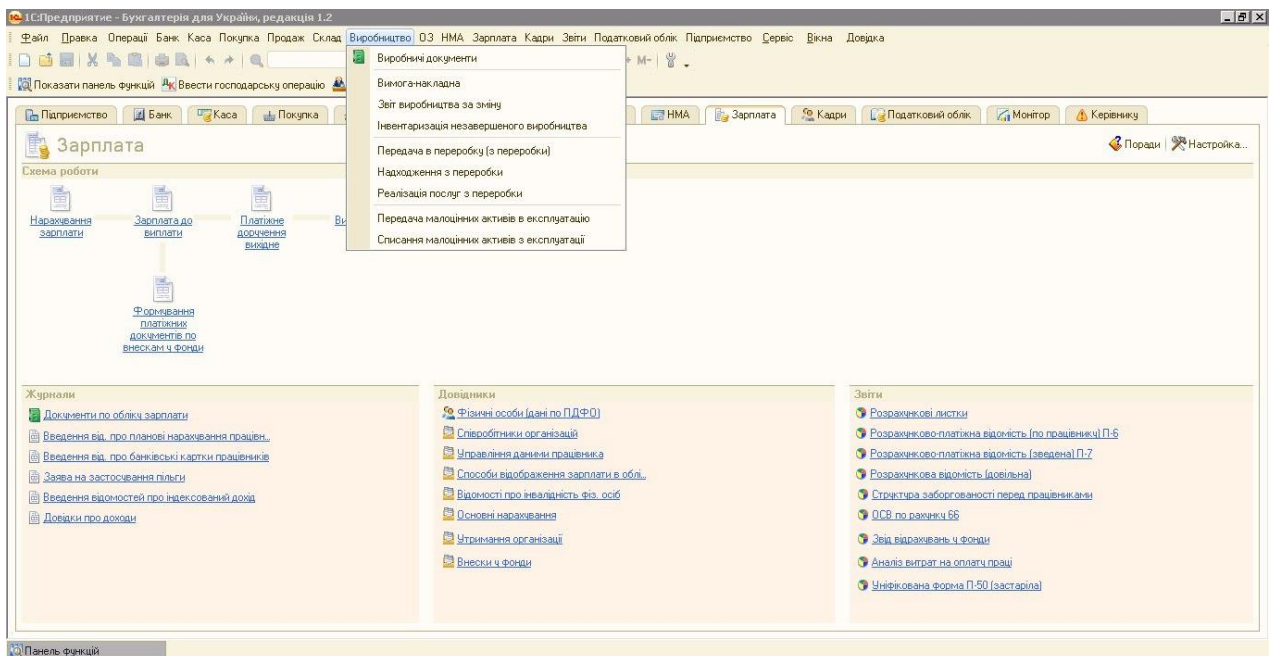


Рисунок 2.14 – Розділ «Виробництво» в програмі «1С:Підприємство 8.3»

Отже, автоматизація облікового процесу на підприємстві має безліч переваг, основною з яких є підвищення якості та швидкості обробки облікової інформації [64, с. 17]. Єдиним недоліком автоматизації є додаткові витрати на її впровадження. Даний недолік є вагомим тільки для малих підприємств.

## Висновки за розділом 2

Бухгалтерський облік витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» організовано належним чином, з урахуванням специфіки його діяльності, особливостей технології та організації виробництва. Враховано також його організаційну структуру та розмір.

Порядок організації бухгалтерського обліку ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» регламентовано Наказом про облікову політику, в якому прописано: вибір класу рахунків для обліку витрат операційної діяльності; номенклатура статей витрат операційної діяльності; перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; первинні документи з обліку витрат діяльності та графіки їх документообігу та ін.

Для документального забезпечення обліку витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» всіма відділами бухгалтерії використовуються типові форми первинної документації. Для калькулювання собівартості продукції, що виробляється, використовуються форми, що розроблені підприємством. Всі документи, що потрапляють в бухгалтерію ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» перевіряються та обробляються в найкоротші терміни.

Стосовно відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку, то суттєвих особливостей нема. План рахунків повністю адаптовано під організаційну та виробничу структуру підприємства, асортимент продукції, що виробляється. Облік витрат ведеться за допомогою рахунків 8 та 9 класів.

Калькулювання собівартості має певні особливості. Адже виробничий процес складається з чотирьох переділів, на кожному з яких відбувається калькулювання собівартості продукції, що виробляється. Використання ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» програми «1С:Підприємство 8.3» значно спрощує процес обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

## РОЗДІЛ 3

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ТА СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПАТ «ДНІПРОВСЬКИЙ МЕТАЛУРГІЙНИЙ КОМБІНАТ»

#### 3.1. Організація та методика аналізу витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції

Враховуючи тематику дипломної роботи, хотілося б повною мірою провести аналіз використання трудових ресурсів, основних засобів, матеріальних ресурсів ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». Але даних для такого поглибленого та детального аналізу в нас немає. Тому в даному розділі зосередимо увагу на аналізі забезпеченості та ефективності використання матеріальних ресурсів. Також проведемо аналіз забезпеченості ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» основними засобами.

Для того, щоб ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» було забезпечено напівфабрикатами потрібно налагодити їх безперебійне постачання. ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» може виробляти прокат не тільки з напівфабрикатів власного виробництва, а й з напівфабрикатів придбаних у постачальників. Дуже важливо постійно відстежувати норми витрат напівфабрикатів на виробництво продукції. При зміні норм витрат напівфабрикатів, необхідно коригувати план їх постачання, з метою запобігання простою виробництва.

Для аналізу ефективності використання матеріальних ресурсів на основі даних фінансової звітності розрахуємо показники матеріаломісткості за формулою 3.1. Матеріаломісткість продукції — частка витрат матеріальних ресурсів на виготовлення одиниці продукції у загальних витратах, розраховується як відношення суми всіх матеріальних витрат до вартості

продукції. В табл. 3.1 наведено дані, що отримані за результатами розрахунків.

$$\text{Матеріаломісткість} = \frac{\text{Матеріальні затрати}}{\text{Собівартість виробленої продукції}} \quad (3.1)$$

З табл. 3.1 видно, що скоріш за все на підприємстві проводились якісь заходи з метою зниження матеріаломісткості. Зниження матеріаломісткості дозволяє підвищити ефективність виробництва. Враховуючи те, що в 2020 році ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» не вдалося досягнути зниження матеріаломісткості, необхідно змінювати план підвищення ефективності виробництва.

Таблиця 3.1 – Розрахунок матеріаломісткості ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» за 2016-2020 рр.

Рік	Матеріальні затрат, тис. грн.	Собівартість виробленої продукції, тис. грн.	Матеріаломісткість
2016	13 803 535	13 192 677	1,04630
2017	16 104 298	16 247 711	0,99117
2018	30 530 768	31 748 171	0,96165
2019	26 350 794	29 237 099	0,90128
2020	25 891 335	28 448 843	0,91010

*Джерело: створено автором [43]*

Розрахуємо також декілька показників, що стосуються ефективності використання основних засобів. Фондоємність характеризує скільки основних засобів припадає на 1 грн. виробленої продукції, розраховується за формулою 3.2. Якщо іншими словами, то цей показник показує скільки продукції отримано з кожної гривні, що вкладено в основні засоби.

$$\text{Фондоємність} = \frac{\text{Середньорічна вартість основних засобів}}{\text{Собівартість виробленої продукції}} \quad (3.2)$$

В табл. 3.2 наведено розрахунок фондоємності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», з якої видно, що в період з 2016 по 2018 рік

фондоємність ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» знижувалась, що є явищем позитивним. Зниження фондоємності засобів ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» свідчить про підвищення ефективності використання основних. В 2019 році фондоємність знов почала зростати. До рівня 2016 та 2017 років вона не досягла, але це негативним чином впливає на підприємство. Збільшення фондоємності свідчить про зниження ефективності використання основних засобів.

Таблиця 3.2 – Розрахунок фондоємності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» за 2016-2020 рр.

Рік	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	Собівартість виробленої продукції, тис. грн.	Фондоємність
2016	3 813 561	13 192 677	0,28907
2017	3 695 159	16 247 711	0,22743
2018	3 640 037	31 748 171	0,11465
2019	3 998 130	29 237 099	0,13675
2020	4 313 242	28 448 843	0,15161

*Джерело: створено автором [43]*

Розрахуємо також показник фондоозброєності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» за формулою 3.3.

$$\text{Фондоозброєність} = \frac{\text{Середньорічна вартість основних засобів}}{\text{Середньоспискова чисельність працівників}} \quad (3.3)$$

Розрахунки наведено в табл. 3.3. Фондоозброєність характеризує ступінь оснащення труда працівників. Дані про середньооблікову кількість працівників ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» є тільки за 2018-2020 рр., то розрахуємо показник за зазначений період.

Збільшення фондоозброєності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» є безумовно явищем позитивним, але не у випадку коли воно досягається шляхом зменшення чисельності працівників. Зменшення чисельності працівників свідчить про плинність кадрів ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Таблиця 3.3 – Розрахунок фондоозброєності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» за 2018-2020 рр.

Рік	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	Середньоспискова чисельність працівників, чол.	Фондоозброєність
2018	3 640 037	9 119	399,171
2019	3 998 130	9 004	444,039
2020	4 313 242	8 861	486,767

*Джерело: створено автором [43]*

Отже, існують серйозні питання щодо подальшої діяльності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». Підприємство є збитковим протягом всього досліджуваного періоду, джерелами формування майна є залучений капітал, погасити свою короткострокову заборгованість за рахунок реалізації всіх оборотних активів ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» не зможе, як і відновити свою платоспроможність протягом наступних трьох років. Дуже часто також спостерігається перевищення темпів зростання собівартості реалізованої продукції над темпами зростання чистого доходу від реалізації продукції. Можливо треба шукати шляхи вирішення проблеми неефективності діяльності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» в системі калькулювання собівартості продукції. Чи допоможе це – сказати важко. Ставиться під сумнів один з принципів на яких ґрунтується бухгалтерський облік, а саме принцип безперервності діяльності.

### **3.2. Організація аудиту витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції**

Аудит витрат підприємства є найскладнішою ділянкою аудиторської перевірки. Враховуючи те, що становище ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» останні роки є вкрай скрутним, з метою підвищення ефективності діяльності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» створило службу внутрішнього аудиту, структуру якої наведено на рис. 3.1.

У Додатку М наведено Положення про службу внутрішнього аудиту ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» розроблено План та Програму внутрішнього аудиту собівартості готової продукції, які наведено в табл. 3.4 та 3.5, відповідно.

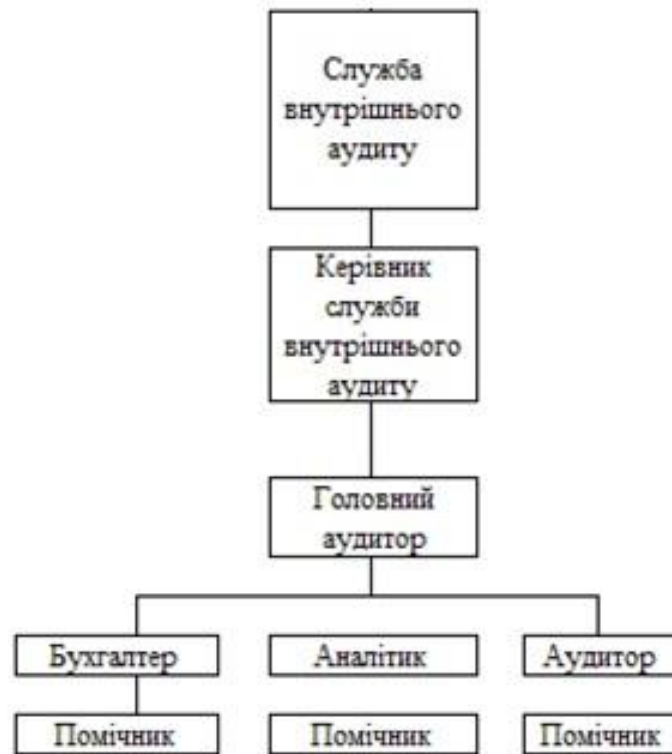


Рисунок 3.1 – Структура служби внутрішнього аудиту ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»

Відповідно, до п. 3 ст.14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з відповідними аудиторськими звітами, звітом про управління, консолідованим звітом про управління, звітом про платежі на користь держави, консолідованим звітом про платежі на

користь держави на своїй веб-сторінці або своєму веб-сайті (у повному обсязі) [55].

Таблиця 3.4 – План внутрішнього аудиту собівартості готової продукції ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»

Етапи аудиту	Перелік робіт	Терміни виконання	Тривалість, днів
Підготовчий етап	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ознайомлення з Наказом про облікову політику підприємства</li> <li>• Визначення основних показників, що стосуються витрат собівартості готової продукції на основі даних фінансової звітності</li> </ul>	01.02-03.02.2021	3
Проведення аудиторської перевірки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Перевірка залишків незавершеного виробництва на початок періоду</li> <li>• Перевірка правильності документального оформлення операцій з обліку витрат на виробництво</li> <li>• Перевірка правильності відображення інформації про витрати, що складають собівартість продукції</li> <li>• Перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат</li> <li>• Перевірка правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції</li> <li>• Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості продукції</li> <li>• Оцінка правильності формування собівартості продукції за об'єктами калькулювання</li> <li>• Підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання</li> <li>• Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво</li> <li>• Перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку даним облікових регістрів та звітності</li> </ul>	04.02-22.02.2021	13
Заключний етап	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Узагальнення результатів аудиту</li> <li>• Оформлення аудиторського звіту</li> <li>• Контроль за усуненням виявлених в результаті внутрішнього аудиту порушень</li> </ul>	23.02-26.02.2021	3

*Джерело: створено автором [7; 30; 34; 66]*

У Додатку Н наведено Фінансову звітність ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» за 2016-2020 рр. В Додатку П наведено Аудиторський звіт ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» за 2020 рік. Вищеперелічену інформацію взято з офіційного сайту підприємства.

Отже, опишемо, як, на нашу думку, має організуватися та проводитися процес зовнішньої аудиторської перевірки ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Таблиця 3.5 – Програма внутрішнього аудиту собівартості готової продукції та послуг ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»

Перелік аудиторських процедур	Джерела інформації	Методи перевірки
Перевірка залишків незавершеного виробництва на початок періоду	Фінансова звітність, облікові регістри	Документальний, арифметичний, зіставлення
Перевірка правильності документального оформлення операцій з обліку витрат на виробництво	Накладні-вимоги на відпуск матеріалів, Лімітно-забірні картки, Розрахунково-платіжні відомості, Табелі обліку робочого часу, банківські виписки, розрахунок амортизації, Відомості розподілу загальновиробничих витрат	Документальний
Перевірка правильності і повноти формування матеріальних витрат	Накладні-вимоги на відпуск матеріалів, Лімітно-забірні картки	Арифметичний, зіставлення
Перевірка правильності і повноти формування витрат на оплату праці	Розрахунково-платіжні відомості, Табелі обліку робочого часу	
Перевірка правильності і повноти формування відрахувань на соціальні заходи	Розрахунково-платіжні відомості, банківські виписки	
Перевірка правильності розрахунку амортизаційних витрат	Наказ про облікову політику, розрахунок амортизації	
Перевірка правильності і повноти формування інших витрат	Акти виконаних робіт	
Перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат	Відомість розподілу загальновиробничих витрат	Документальний, арифметичний
Перевірка правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції	Калькуляція, Наказ про облікову політику	Арифметичний, документальний
Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості продукції	Калькуляція	Арифметичний
Оцінка правильності формування собівартості продукції за об'єктами калькулювання	Калькуляція	Арифметичний, зіставлення
Підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання	Наказ про облікову політику	Зіставлення, документальний, аналітичний
Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво	Рахунки обліку, облікові регістри	Документальний, зіставлення
Перевірка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку даним облікових регістрів та звітності	Облікові регістри, фінансова звітність	Документальний, арифметичний, зіставлення

Джерело: створено автором [7; 30; 34; 66]

Метою аудиторської перевірки витрат є висловлення думки щодо достовірності показників фінансової звітності підприємства про витрати та

відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку витрат чинному законодавству [73, с. 253].

Основними завданнями аудиту витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» є:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо обліку витрат та облікової політики підприємства;
- перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів з обліку витрат;
- перевірка правильності відображення витрат на рахунках аналітичного та синтетичного обліку;
- перевірка правильності відображення даних про витрати у фінансовій звітності підприємства [26].

Аудиторська перевірка витрат складається з чотирьох етапів:

I етап – підготовчий

- ознайомлення з підприємством

II етап – планування

- тестування системи внутрішнього контролю витрат
- оцінка аудиторського ризику і рівня суттєвості
- складання плану і програми аудиту

III етап – проведення аудиту

- проведення аудиторських процедур
- збір аудиторських доказів
- оформлення робочих документів аудитора
- проведення аналітичних процедур

IV етап – розробка рекомендацій та оформлення звіту

- узагальнення і оцінка результатів аудиту витрат
- розробка підсумкових документів за результатами аудиту витрат [12]

Для якісного проведення аудиторської перевірки витрат діяльності, на підготовчому етапі аудитор повинен зібрати якомога більше інформації про

ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». На підготовчому етапі аудиту збирає наступну інформацію:

- напрямки діяльності підприємства;
- тип виробництва;
- масштаби та структура виробництва;
- продукція, що виробляється;
- основні положення облікової політики підприємства щодо методів обліку витрат, розподілу загальновиробничих витрат;
- чи автоматизована система бухгалтерського обліку витрат;
- чи існують нормативи витрат;
- які рахунки використовуються для обліку витрат;
- чи встановлено на підприємстві власну класифікацію витрат ті ін. [12].

В табл. 3.6 наведено план аудиту витрат операційної діяльності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Таблиця 3.6 – План аудиту витрат операційної діяльності «Дніпровський металургійний комбінат»

Етапи аудиту	Перелік робіт	Терміни виконання	Тривалість, днів
1	2	3	4
Підготовчий етап	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Отримання загальної інформації про підприємство <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Визначення основних напрямків діяльності підприємства</li> <li>▪ Вивчення галузевих особливостей діяльності підприємства</li> <li>▪ Ознайомлення з засновницькими документами підприємства та Наказом про облікову політику підприємства</li> <li>▪ Оцінка стану системи бухгалтерського обліку підприємства</li> <li>▪ Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства</li> <li>▪ Визначення основних показників, що стосуються витрат операційної діяльності підприємства на основі даних фінансової звітності</li> <li>▪ Оцінка аудиторського ризику і рівня суттєвості</li> </ul> </li> </ul>	01.02-03.02.2021	3

1	2	3	4
Проведення аудиторської перевірки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Вивчення матеріалів попередніх аудиторських перевірок</li> <li>• Вивчення актів перевірок контролюючих органів</li> <li>• Аудит виробничих витрат</li> <li>• Аудит загальнопромислових витрат</li> <li>• Аудит адміністративних витрат</li> <li>• Аудит витрат на збут</li> <li>• Виявлення порушень</li> </ul>	04.02 - 22.02.2021	13
Заключний етап	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Складання звіту</li> <li>• Складання аудиторського висновку про достовірність показників фінансової звітності про витрати операційної діяльності</li> </ul>	23.02 - 26.02.2021	3

*Джерело: створено автором [30; 29]*

Аудитор в якості джерел отримання аудиторських доказів при проведенні аудиторської перевірки витрат операційної діяльності може використовувати наступні документи:

- лімітно-забірні картки (форма М-8, М-9; М-28; М-28а);
- акт-вимога на заміну матеріалів (форма М-10);
- накладна-вимога на відпуск матеріалів (форма М-11);
- картка складського обліку матеріалів (форма М-12);
- матеріальний звіт (форма М-19);
- інвентаризаційний опис (форма М-21);
- акт про витрату давальницьких матеріалів (форма М-23);
- акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма МШ-4);
- акт на списання інструментів та обмін їх на придатні (форма МШ-5);
- особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма МШ-7);
- відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма МШ-7);
- акт списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма МШ-8);

- розрахунок амортизації основних засобів (форма ОЗ-14, ОЗ-15);
- товарно-транспортна накладна;
- розрахунково-платіжна відомість працівника (форма П-6);
- розрахунково-платіжна відомість (зведена) (форма П-7);
- авансовий звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт;
- акт виконаних робіт;
- відомість розподілу загальновиробничих витрат;
- бухгалтерські довідки;
- дані рахунків 23 «Виробництво», 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»;
- баланс (форма №1) (рядок 1102 – незавершене виробництво);
- звіт про фінансові результати (форма №2), а саме рядки 2050 «Собівартість реалізованої продукції», 2130 «Адміністративні витрати», 2150 «Витрати на збут», 2500 «Матеріальні витрати», 2505 «Витрати на оплату праці», 2510 «Відрахування на соціальні заходи», 2515 «Амортизація», 2520 «Інші операційні витрати»;
- матеріали перевірок інших суб'єктів контролю;
- накази, розпорядження.

Під час планування аудиторської перевірки аудитор оцінює систему внутрішнього контролю ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», яка є складовою ризику контролю. Ризик контролю – це побоювання, що недостовірна інформація, яка може виникнути і бути суттєвою окремо або разом з іншою недостовірною інформацією не буде виявлена або своєчасно попереджена системою внутрішнього контролю. На ризик контролю аудитор

вплинути не може, але для того, щоб обрати найбільш ефективні аудиторські процедури, він повинен його правильно оцінити.

Основними елементами системи внутрішнього контролю є:

- наявність компетентного персоналу;
- наявність розподілу посадових обов'язків;
- своєчасне складання первинних документів.

Для оцінки системи внутрішнього контролю переважно використовують тест системи внутрішнього контролю витрат. В табл. 3.7 наведено тест для оцінки системи внутрішнього контролю витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Таблиця 3.7 – Тест системи внутрішнього контролю витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»

№	Зміст	Варіанти відповіді		
		Так	Ні	Інформація відсутня
1	2	3	4	5
1.	Чи є відділ внутрішнього контролю на підприємстві?	+		
2.	Чи проводиться аудиторська перевірка за останні два роки?	+		
3.	Чи були виявлені аудитором порушення?	+		
4.	Чи санкціонуються витрати відповідною особою?	+		
5.	Чи контролюється наявність необхідних документів, що підтверджують витрати?	+		
6.	Чи відповідає документація вимогам чинного законодавства?	+		
7.	Яка встановлена періодичність віднесення витрат на формування фінансових результатів: щомісячно, щоквартально, раз на рік?	щомісячно		
8.	Чи були у звітному періоді суттєві зміни технології виробництва продукції на підприємстві?		+	
9.	Чи були у звітному періоді суттєві зміни номенклатури виробленої продукції?		+	
10.	Чи були у звітному періоді зміни методу калькулювання собівартості продукції?		+	
11.	Чи були у звітному періоді зміни складу і змісту калькуляційних статей?		+	

1	2	3	4	5
12.	Чи були у звітному періоді зміни показника "нормальна потужність"?		+	
13.	Чи відповідає визнання витрат П(С)БО16?	+		
14.	Чи ведеться аналітичний облік виробничих витрат?	+		
15.	Чи ведеться аналітичний облік адміністративних витрат за відповідними статтями?	+		
16.	Чи ведеться аналітичний облік витрат на збут за центрами виникнення витрат?	+		

Джерело: створено автором [72; 30; 29]

Оцінивши систему внутрішнього контролю, аудитор складає програму аудиторської перевірки. Від оцінки системи внутрішнього контролю буде залежати обсяг аудиторських процедур.

В табл. 3.8 наведено програму аудиторської перевірки витрат операційної діяльності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Таблиця 3.8 – Програма аудиторської перевірки витрат операційної діяльності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»

№	Перелік аудиторських процедур	Методи перевірки
1	2	3
1.	Перевірка правильності документального оформлення операцій з обліку витрат на виробництво	Документальний
2.	Перевірка правильності та повноти формування витрат, що складають собівартість продукції.	Документальний, арифметичний, зіставлення
3.	Перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат	Документальний, арифметичний, зіставлення
4.	Перевірка правомірності включення витрат до собівартості продукції (робіт, послуг)	Документальний
5.	Перевірка правильності розрахунку виробничої собівартості продукції	Арифметичний
6.	Оцінка правильності формування собівартості продукції по об'єктам калькулювання продукції	Арифметичний, зіставлення
7.	Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво продукції	Документальний, зіставлення
8.	Перевірка правильності визначення залишку готової продукції на кінець періоду	Документальний, арифметичний
9.	Перевірка відповідності записів по рахунку 23 «Виробництво» записам в облікових регістрах, звітності	Документальний, зіставлення, арифметичний

1	2	3
10.	Перевірка правомірності включення витрат до складу адміністративних	Документальний
11.	Перевірка правильності документального оформлення операцій з обліку адміністративних витрат	Документальний
12.	Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку адміністративних витрат	Документальний, зіставлення
13.	Перевірка відповідності записів по рахунку 92 «Адміністративні витрати» записам в облікових регістрах, звітності	Документальний, зіставлення, арифметичний
14.	Перевірка правомірності включення витрат до складу витрат на збут	Документальний
15.	Перевірка правильності документального оформлення операцій з обліку витрат на збут	Документальний
4.	Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на збут	Документальний, зіставлення
16.	Перевірка відповідності записів по рахунку 93 «Витрати на збут» записам в облікових регістрах, звітності	Документальний, зіставлення, арифметичний

*Джерело: створено автором [35;34; 30; 29; 3]*

Отже, наступним етапом аудиторської перевірки є проведення аудиту. Даний етап передбачає проведення аудиторських процедур, збір аудиторських доказів та оформлення робочих документів аудитора.

### **3.3. Методика аудиту витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції**

Метою проведення аудиторської перевірки виробничих витрат є встановлення законності визнання витрат виробничими, правильності та повноти їх відображення в системі бухгалтерського обліку.

Аудитор не може розпочати процес проведення перевірки без детального ознайомлення з організаційними та технологічними особливостями виробничого процесу. Потрібно вивчити асортимент продукції, що виробляється підприємством, та які саме ресурси задіяні у його виробництві. Без знання усієї, наведеної вище інформації, провести перевірку якісно у аудитора не вдасться.

Говорячи про організаційними особливостями виробничого процесу мається на увазі сукупність усіх технологічних процесів виробництва. Починаючи з одержання матеріалів зі складу, закінчуючи здаванням готової продукції на склад. Якщо адаптувати цей процес під ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», то аудитор повинен чітко розуміти, що відбувається на кожній стадії виробництва. Починаючи з того, як руда надходить в агломераційний цех, закінчуючи здаванням готового прокату на склад.

Раніше зазначалося, що ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» має велику кількість різноманітного обладнання, тому аудитор повинен чітко визначити його потужності. Також дуже важливо встановити, чи дійсно все обладнання, що відображене в бухгалтерському обліку, є на підприємстві. Шляхом безпосереднього спостереження за обладнанням та показниками лічильників аудитор може дуже легко виявити випуск так званої «лівої» продукції.

Аудитору перевіряє правильність оформлення первинних документів з обліку витрат на виробництво ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». В табл. 3.9 наведено робочий документ, що може використовуватися ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» для перевірки правильності оформлення первинних документів з обліку витрат.

Таблиця 3.9 – Робочий документ з перевірки правильності оформлення первинних документів з обліку витрат на виробництво

Первинний документ							Примітки
назва	№	дата	сума, грн.	підпис	печатка		
Накладна вимога на відпуск матеріалів	72	15.02.21	3500,00	є	відсутня	-	
Акт списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	54	02.01.21	8000,00	є	відсутня	-	

*Джерело: створено автором [30; 34]*

Особливу увагу аудитор приділяє перевірці правильності та повноти формування витрат, що включаються до виробничої собівартості ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». В табл. 3.10 наведено робочий

документ, який може використовуватися ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» для перевірки правильності віднесення напівфабрикатів до витрат на виробництво.

Таблиця 3.10 – Робочий документ з перевірки правильності віднесення напівфабрикатів до витрат на виробництво

Вид продукції	За даними підприємства	За даними аудиту				Відхилення
		назва матеріалу	кількість	ціна	сума, грн.	
Дріт сталевий	2550,00	сталь	1 кг	2550,00	2550,00	-

*Джерело: створено автором [30; 34]*

При перевірці матеріальних витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» необхідно звернути увагу на:

- наявність фактів включення до собівартості продукції вартості напівфабрикатів, переданих в цехи, але фактично не використаних у виробництві;
- правильність встановлення норм витрат напівфабрикатів відповідно до технології виробництва продукції;
- відповідність нормам списання напівфабрикатів на вироблення продукції.

Аудитор перевіряє правильність віднесення до витрат виробництва витрат на заробітну плату та ЄСВ ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». В табл. 3.11 наведено робочий документ, який може використовуватися ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» для перевірки правильності віднесення до витрат виробництва витрат на заробітну плату та ЄСВ.

Аудитор перевіряє правильність розрахунку амортизації та відповідність методу, зазначеному в обліковій політиці ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Значну увагу аудиторю треба зосередити на перевірці загальновиробничих витрат. Дуже важливо перевірити правильність їх

накопичення на рахунках бухгалтерського обліку, правильність розподілу між об'єктами витрат та списання. Але перш за все необхідно встановити чи правомірно дані витрати віднесено до загальновиробничих витрат. Така перевірка здійснюється шляхом зіставлення витрат, що відображені на рахунках бухгалтерського обліку як загальновиробничі витрати, з переліком, що наведено в Наказі про облікову політику ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». Аудитор також повинен встановити чи дотримується підприємство П(С)БО 16 щодо порядку розподілу загальновиробничих витрат. Аудитор повинен встановити чи обґрунтовано обрано базу розподілу загальновиробничих витрат та чи відповідає вона тому, що зазначено в Наказі про облікову політику ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Таблиця 3.11 – Робочий документ з перевірки правильності віднесення до витрат виробництва витрат на заробітну плату та ЄСВ

Вид продукції	За даними підприємства		За даними аудиту			Відхилення
	Нарахована заробітна плата, грн.	Сума ЄСВ, грн.	Нарахована заробітна плата, грн.	Ставка ЄСВ, %	Сума ЄСВ, грн.	
Дріт сталевий	12000	2640	12000	22	2640	-

*Джерело: створено автором [30; 34]*

В перевірці правильності формування собівартості продукції дуже важливо визначити чи доцільним є використання, прописаного в обліковій політиці підприємства, методу облік витрат і калькулювання собівартості продукції, а також чи відповідає взагалі метод, що використовується підприємством для облік витрат і калькулювання собівартості продукції тому, що прописано в Наказі про облікову політику. Особливу увагу необхідно приділити перевірці відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку по рахунках витрат записам в облікових регістрах та звітності.

В табл. 3.12 наведено робочий документ, який може використовуватися ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» для перевірки правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво продукції.

Таблиця 3.12 - Робочий документ з перевірки правильності кореспонденції рахунків з обліку витрат на виробництво продукції

Зміст операції	За даними підприємства		За даними аудиту		Відхилення
	Д	К	Д	К	
Нараховано заробітну плату працівникам виробництва	23	66	23	66	-
Нарахована заробітна загальновиробничому персоналу	91	66	91	66	-
Списані змінні і розподілені постійні загальновиробничі витрати	23	91	23	91	-
Нараховано амортизацію основних засобів виробничого призначення	23	13	23	13	-

*Джерело: створено автором [30; 34]*

Адміністративні витрати не пов'язані з виробництвом продукції, але так само потребують своєчасного та повного відображення в системі бухгалтерського обліку. Аудиторська перевірка адміністративних витрат підприємства має важливе значення, адже вона дозволяє оптимізувати процес управління господарською діяльністю підприємства та покращити фінансові результати його діяльності.

Метою проведення аудиторської перевірки адміністративних витрат є встановлення законності визнання витрат адміністративними, правильності та повноти їх відображення в системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності підприємства.

Отже, розглянемо порядок проведення аудиту адміністративних витрат, у відповідності до програми аудиторської перевірки.

Перш за все необхідно перевірити достовірності визнання витрат адміністративними відповідно до нормативних документів та Наказу про облікову політику ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» [46]. В табл. 3.13 наведено робочий документ, що може використовуватися ПАТ

«Дніпровський металургійний комбінат» для встановлення правомірності включення витрат до складу адміністративних.

Таблиця 3.13 – Робочий документ з встановлення правомірності включення витрат до складу адміністративних

Склад адміністративних витрат за статтями витрат	Відповідність складу адміністративних витрат, визначених підприємством, П(С)БО 16 «Витрати»		Відхилення
	Наказу про облікову політику	П(С)БО 16 «Витрати»	
загальні корпоративні витрати	загальні корпоративні	загальні корпоративні	-
витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством	витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством	витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством	-
винагороди за професійні послуги	винагороди за професійні послуги	винагороди за професійні послуги	-
витрати на зв'язок	витрати на зв'язок	витрати на зв'язок	-
плата за розрахунково-касове обслуговування	плата за розрахунково-касове обслуговування	плата за розрахунково-касове обслуговування	-

*Джерело: створено автором [30; 34; 46]*

Аудитор повинен перевірити правильність документального оформлення операцій з обліку адміністративних витрат. В табл. 3.14 наведено робочий документ, що може використовуватися ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» для перевірки правильності документального оформлення операцій з обліку адміністративних витрат.

Таблиця 3.14 - Робочий документ з перевірки правильності документального оформлення операцій з обліку адміністративних витрат

Первинний документ						Примітки
назва	№	дата	сума, грн.	підпис	печатка	
Авансовий звіт	15	15.02.21	7000,00	є	відсутня	-
Акт приймання виконаних робіт	19	02.01.21	5000,00	є	відсутня	-

*Джерело: створено автором [30; 34; 46]*

Перевірці аудитором підлягає кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат. В табл. 3.15 наведено робочий документ, що

використовуватися ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» для перевірки кореспонденції рахунків з обліку адміністративних витрат.

Таблиця 3.15 – Робочий документи з перевірки кореспонденції рахунків з обліку адміністративних витрат

Зміст операції	За даними підприємства		За даними аудиту		Відхилення
	Д	К	Д	К	
Нараховано заробітну плату працівникам адміністративного персоналу	92	66	92	66	-
Нараховано ЄСВ на заробітну плату адміністративного персоналу	92	65	92	65	-
Списано адміністративні витрати на фінансові результати	79	92	79	92	-

*Джерело: створено автором [30; 34; 46]*

Завершальним етапом аудиторської перевірки адміністративних витрат є встановлення відповідності даних про адміністративні витрати в облікових регістрах даним фінансової звітності. В табл. 3.16 наведено робочий документ, що може використовуватися ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» для перевірки відповідності даних про адміністративні витрати в облікових регістрах даним фінансової звітності.

Таблиця 3.16 – Робочий документ з встановлення відповідності даних про адміністративні витрати даним фінансової звітності

Показник	Облікові регістри		Фінансова звітність рядок 2130		Відхилення
	За даними обліку	За даними аудиту	За даними обліку	За даними аудиту	
Адміністративні витрати	115900	115900	115900	115900	-

*Джерело: створено автором [30; 34; 46]*

Отже, в даному пункті було розглянуто порядок проведення аудиторської перевірки адміністративних витрат, розглянуто робочі документи, які використовуються аудитором при перевірці адміністративних витрат.

Аудиторська перевірка витрат на збут підприємства має таке ж важливе значення, як і аудиторська перевірка адміністративних витрат, адже вона теж дозволяє покращити фінансові результати діяльності підприємства.

Метою проведення аудиторської перевірки витрат на збут є встановлення законності визнання витрат збутовими, правильності та повноти їх відображення в системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності підприємства [3].

Порядок проведення аудиторської перевірки витрат на збут, в даному випадку, буде аналогічний аудиту адміністративних витрат, адже ми використовуємо ті ж самі процедури.

Перш за все необхідно перевірити достовірності визнання витрат витратами на збут відповідно до нормативних документів та Наказу про облікову політику ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» [37, с. 970]. В табл. 3.17 наведено робочий документ, що використовуватися ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» для встановлення правомірності включення витрат до складу витрат на збут.

Таблиця 3.17 – Робочий документ з встановлення правомірності включення витрат до складу витрат на збут

Склад витрат на збут за статтями витрат	Відповідність складу витрат на збут, визначених підприємством, П(С)БО 16 «Витрати»		Відхилення
	Наказу про облікову політику	П(С)БО 16 «Витрати»	
оплата праці та комісійні винагороди продавцям	оплата праці та комісійні винагороди продавцям	оплата праці та комісійні винагороди продавцям	-
витрати на рекламу та дослідження ринку	витрати на рекламу та дослідження ринку	витрати на рекламу та дослідження ринку	-
витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом	витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом	витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом	-
витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування	витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування	витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування	-
витрати на транспортування готової продукції	витрати на транспортування готової продукції	витрати на транспортування готової продукції	-

Джерело: створено автором [30; 34; 46 37]

Аудитор повинен перевірити правильність документального оформлення операцій з обліку витрат на збут. В табл. 3.18 наведено робочий документ, що може використовуватися ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» для перевірки правильності документального оформлення операцій з обліку витрат на збут.

Таблиця 3.18 - Робочий документ з перевірки правильності документального оформлення операцій з обліку витрат на збут

Первинний документ						Примітки
назва	№	дата	сума, грн.	підпис	печатка	
Товарно-транспортна накладна	85	4.03.21	3500,00	є	відсутня	-
Податкова накладна	97	15.03.21	30000,00	є	є	-

*Джерело: створено автором [30; 34; 46 37]*

Перевірці аудитором підлягає кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут. В табл. 3.19 наведено робочий документу, що може використовуватися ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» для перевірки кореспонденції рахунків з обліку витрат на збут.

Таблиця 3.19 – Робочий документи з перевірки кореспонденції рахунків з обліку витрат на збут

Зміст операції	За даними підприємства		За даними аудиту		Відхилення
	Д	К	Д	К	
Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів	93	20	93	20	-
Витрати по відрядженню віднесено до витрат на збут	93	372	93	372	-
Віднесено витрати по рекламі до витрат на збут	93	685	93	685	-

*Джерело: створено автором [30; 34; 46 37]*

Завершальним етапом аудиторської перевірки витрат на збут є встановлення відповідності даних про збутові витрати в облікових регістрах даним фінансової звітності. В табл. 3.20 наведено робочий документ, що може використовуватися ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» для

перевірки відповідності даних про витрати на збут в облікових регістрах даним фінансової звітності.

Таблиця 3.20 – Робочий документ з встановлення відповідності даних про адміністративні витрати даним фінансової звітності

Показник	Облікові регістри		Фінансова звітність рядок 2150		Відхилення
	За даними обліку	За даними аудиту	За даними обліку	За даними аудиту	
Витрати на збут	98700	98700	98700	98700	-

*Джерело: створено автором [30; 34; 46 37]*

Отже, в даному пункті було розглянуто порядок проведення аудиторської перевірки витрат на збут, розглянуто робочі документи, які використовуються аудитором при перевірці збутових витрат.

Аудиторська перевірка витрат операційної діяльності є процесом дуже трудомістким та потребує багато часу. Звісно, в організації обліку витрат та собівартості реалізованої продукції ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» є певні недоліки. Проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту як раз таки дозволяє виявити їх та виправити. Досягти даної мети можна лише за умови правильно організованого процесу аудиторської перевірки.

#### **3.4. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції на підприємстві**

Для ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» питання вдосконалення обліку та аудиту витрат є доволі актуальним, враховуючи його фінансовий стан на 2020 рік. Саме в величині витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» криється головний резерв підвищення його прибутку. Документальний облік витрат та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку суттєвого вдосконалення не потребують. ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» дуже вдало розроблено план рахунків, при складанні якого було враховано наявність великого асортименту

продукції, що виробляється та його організаційну структуру виробництва. В ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» не має самостійно розроблених форм первинної облікової документації, використовуються виключно типові форми первинної облікової документації. На нашу думку, враховуючи розміри та специфіку діяльності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», можливим було б впровадження й самостійно розроблених форм первинної облікової документації, можливо, навіть, для кожного цеху окремо. Все ж таки, основну увагу необхідно зосередити на вдосконаленні обліку собівартості реалізованої продукції. На нашу думку проблема криється саме в калькуляційній системі. Одним зі шляхів вирішення проблеми неефективності діяльності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» є впровадження калькуляційної системи «кайзен-костинг» [16].

У сучасних умовах господарювання сучасні калькуляційні системи є більш доцільними. Калькуляційна система «Кайзен-костинг» ґрунтується на філософії «Кайзен». «Кайзен-костинг» - це інструмент зниження витрат, який забезпечує досягнення цільової собівартості підприємства, яка і буде слугувати чинником зростання прибутку підприємства [3177, с. 52-53].

На підприємстві встановлюється заздалегідь заданий рівень скорочення витрат, якого підприємство постійно намагається досягнути [57, с. 40]. Цільові показники зниження витрат встановлюються постійно. В кінці кожного періоду, на який було встановлено такий показник, порівнюють цільове скорочення витрат з фактичною вартістю. Деякі дослідження показують, що застосування на підприємстві калькуляційної системи «Кайзен-костинг» дозволяє знижувати витрати на виробництво продукції в межах 2-5% [56, с. 167].

Основними способами скорочення витрат на виробництво продукції в калькуляційній системі «Кайзен-констинг» є усунення наступних чинників:

– перевиробництво – не доцільним є виробництво більшої кількості товарів, аніж було замовлено у підприємства;

- інвентаризація – дозволяє відслідковувати наявність запасів та запобігає закупівлі запасів, які підприємство не потребує на даний момент;
- очікування – на підприємстві не повинно бути затримки виробництва, простоїв, система виробництва повинна бути чітко налагоджена;
- несправні блоки – усе устаткування, що використовується у виробництві певного виду продукції повинно бути справним, несправність обладнання може привести до повного браку продукції або необхідності усунення певних дефектів;
- переробка – даний процес є недоцільним, якщо він не впливає на собівартість продукції;
- транспортування – система планування підприємства повинна бути налаштована таким чином, щоб не було зайвого транспортування матеріалів у виробництво;
- рух – дії працівників та робота обладнання повинні бути максимально раціональними [16].

Особливістю є те, що дана калькуляційна система дає змогу оптимізувати витрати підприємства на виробництво продукції не вплинувши на її якість. Існує багато прикладів підприємств, які в погоні за мінімальними витратами та мінімальною ціною на дану продукцію серед своїх конкурентів, втрачали якість товару. Внаслідок чого підприємство ставало неконкурентоспроможними та уходило з ринку [38]. Об'єктами обліку та калькуляції витрат в системі «Кайзен-костинг» є безпосередньо виробничі процеси. Враховуючи те, що калькуляційна система «Кайзен-костинг» використовується в галузях економіки з довготривалим життєвим циклом продукції її часто порівнюють з вітчизняним попередільним методом обліку витрат. При використанні цього методу обліку витрат на виробництво, починаючи з обробки сировини і до випуску кінцевого продукту, витрати враховуються в кожному цеху. Включають собівартість напівфабрикатів, що були виготовлені в попередньому цеху [17].

Процес калькулювання собівартості продукції за допомогою калькуляційної системи «Кайзен-костинг» складається з п'яти основних етапів. Розглянемо більш детально кожен з цих етапів.

На першому етапі збирається інформація про всі витрати підприємства. На цьому ж етапі відбувається розподіл витрат на прямі та непрямі. Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом та можуть бути віднесені на конкретний виріб. До прямих витрат належать матеріли, заробітна плата працівників та інші витрати, які можна безпосередньо віднести на конкретний продукт. Дані про прямі витрати відображаються у первинних документах підприємства. Непрямі (накладні витрати) не можуть бути віднесені на конкретний виріб, такі витрати належать підприємству в цілому.

На другому етапі прямі витрати, які, як було зазначено вище, відображаються у первинних документах підприємства, включаються у собівартість об'єкту витрат. Третій етап характеризується розподілом накладних витрат. Необхідно визначити обсяг накладних витрат, що припадають на кожен вид продукції. Цей етап є дуже відповідальним. Необхідно правильно обрати базу розподілу, адже від цього залежить наскільки реальною буде обчислена собівартість. На четвертому етапі відбувається пропорційне перенесення вартості ресурсів у вартість робочих операцій.

На п'ятому, заключному етапі вартість основних робочих операцій переноситься на відповідні об'єкти витрат у відповідності з носіями операцій. При цьому в якості носіїв операцій можуть виступати показники, що характеризують кількісні аспекти об'єктів витрат, наприклад, обсяг виробництва виручка [81, с. 309].

Для реалізації калькуляційної системи «Кайзен-костинг» на підприємстві повинен бути створений комітет по кайзен-витратам. В обов'язки комітету входить:

- розробка програми скорочення витрат;
- визначати терміни в які необхідно досягнути поставленої мети;

— визначати перелік заходів, що будуть сприяти досягненню поставленої мети.

Комітетом по кайзен-витратам періодично проводяться зібрання. Метою проведення таких зборів є визначення суми кайзен-витрат або цільового зниження витрат для кожного структурного підрозділу окремо. При цьому необхідно враховувати специфіку роботи кожного такого структурного підрозділу, тому для кожного структурного підрозділу визначаються власні напрямки та способи зниження витрат.

Після закінчення терміну виконання програми скорочення витрат менеджерами надається інформація про скорочення витрат та у яких саме структурних підрозділах відбулося дане скорочення. Менеджери повинні прагнути до того, щоб досягнутий від зниження собівартості результат дорівнював або перевищував цільові показники, що були встановлені в кайзен - задачі. Вразі досягнення поставленої мети працівники отримують грошове заохочення [74, с. 97].

Питання вдосконалення аудиту витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції теж є актуальним, адже в складі ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» є служба внутрішнього аудиту. Враховуючи поточний стан справ ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» можна зробити висновки, що внутрішній аудит проводився неналежним чином. На підготовчому етапі перед службою внутрішнього аудиту стоїть задача вивчити основні показники, що стосуються витрат собівартості готової продукції на основі даних фінансової звітності. Невже, протягом декількох періодів не було помічено негативні зміни. Для вирішення цієї проблеми пропонуємо автоматизувати процес внутрішнього аудиту ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Найпоширенішими програмами, що використовуються аудитором при проведенні аудиторських перевірок є:

- «Асистент Аудитора»;
- «Помічник аудитора»;

– «IT Audit: Аудитор» [40, с. 7086, с. 35].

Всі перелічені вище програми працюють за однаковими принципами. За допомогою таких програм можна виконувати велику кількість різноманітних задач. Вони дозволяють проводити розрахунки, формувати та аналізувати вибірки, виявляти порушення та навіть автоматично формувати аудиторський висновок. [63, с. 373; 23].

Основними перевагами застосування спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення є:

- якісне планування аудиторської перевірки та скорочення кількості аудиторських процедур;
- зменшення трудомісткості робіт;
- підвищення якості проведення аудиту;
- скорочення термінів перевірки;
- здійснення поглибленого дослідження стану обліку суб'єкта господарювання та оцінки системи внутрішнього контролю;
- можливість оцінки рівня аудиторського ризику і суттєвості помилок та чіткої організації і методики проведення аудиту [63, с. 373-374].

Для проведення аудиту за допомогою аудиторських програм аудитор зобов'язаний мати додаткові знання в галузі систем обробки економічної інформації та мати практичний досвід роботи з різними системами бухгалтерського обліку та спеціальними інформаційними системами аудиту [59, с. 48].

### **Висновки за розділом 3**

Враховуючи поточний стан справ ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» регулярний аналіз його витрат є просто необхідним. Також дуже важливо не просто систематизувати дані, що отримано за результатами аналізу, та робити висновки, а й приймати на їх основі управлінські рішення, які допоможуть «оздоровити» підприємство.

Аналіз ефективності використання матеріальних ресурсів показав, що ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» має дуже високі показники матеріаломісткості. Для підвищення ефективності діяльності підприємства його необхідно знижувати, що власне й намагалося робити ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». Довгострокового покращення справ досягти не вдалося. Аналіз ефективності використання основних фондів показав, що фондоємність ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» зменшується. Але в 2020 році спостерігається зворотній процес. Зростання фондоозброєності взагалі зумовлено дією дуже суперечливих процесів. До зростання фондоозброєності призвело зменшення середньорічної кількості працівників, що свідчить про плинність кадрів.

Організувати аудит на такому великому підприємстві, як ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» є завданням не з легких, адже воно має свою специфіку. Дуже велику увагу необхідно приділити підготовчому етапу. Аудитор повинен зібрати якомога більше корисної інформації про підприємство, що перевіряється. Враховуючи розмір ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» основний етап перевірки повинен проводитися вибірковим методом.

ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» підпадає під категорію підприємств, які повинні оприлюднювати річну фінансову звітність разом з відповідними аудиторськими звітами, звітом про управління, що власне воно сумлінно виконує.

## ВИСНОВКИ

У вступі до кваліфікаційної роботи магістра обґрунтовано актуальність обраної теми дослідження, визначено мету та основні її завдання. Також визначено предмет, об'єкт та методи, що використовувалися під час проведення дослідження.

У першому розділі досліджено витрати, як економічну категорію; розкрито поняття витрат, як об'єкта бухгалтерського обліку; розглянуто нормативно-правову базу з питань обліку та аудиту витрат та собівартості реалізованої продукції; проведено макроекономічний аналіз витрат та собівартості реалізованої продукції підприємств України. Також було дано економічну характеристику суб'єкта дослідження.

У другому розділі розкрито особливості організації та методики обліку витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції на підприємстві ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

У третьому розділі досліджено особливості організації та методики аналізу та аудиту витрат діяльності та собівартості реалізованої продукції на підприємстві ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат».

Одним з важливих питань ефективного управління підприємства є система обліку й контролю витрат, адже діяльність будь-якого підприємства завжди пов'язана з певними витратами. На такому великому підприємстві, як ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» витратами супроводжується кожен виробничий процес. Тому для того, щоб підприємство могло максимізувати прибуток – процес обліку витрат повинен бути організований на вищому рівні.

Історичний аспект поняття «витрати» є дуже цікавим. Налічується 5 етапів еволюції знань про витрати. Поняття «витрати», в звичному для нас розумінні, ми отримали кін. ХХ.

Витрати класифікують за різними ознаками, зокрема за: видами діяльності; економічними елементами; порядком обчислення; способом перенесення на вартості на продукцію; місцем виникнення.

Відповідно до п. 21 П(С)БО 16, витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати. Цим же положення визначається і склад вище перелічених витрат.

Основним нормативно-правовим актом, що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Крім цього, є ще чотири рівні системи регулювання бухгалтерського обліку витрат. Особливістю є те, що крім державних правових норм ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» повинно дотримуватися ще й міжнародних. Аудиторська діяльність в Україні регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Міжнародними стандартами аудиту та Кодексом професійної етики професійних бухгалтерів міжнародної федерації бухгалтерів.

Було з'ясовано, що найбільш вагомими у структурі витрат підприємств України є матеріальні витрати та витрати на оплату праці. Їх частка у структурі витрат у 2020 році складає 69,7% та 16,4%, відповідно. Вагоме місце в структурі витрат займає амортизація, її частка становить 8,1%.

Було також проведено аналіз витрат за видами економічної діяльності. При виборі видів діяльності ми керувалися кількістю підприємств певного виду діяльності, що знаходяться в Дніпровській області. В Дніпровській області розташована велика кількість підприємств, що займаються: переробленням молока, виробництвом масла та сиру; виробництвом електроенергії; будівництвом житлових і нежитлових будівель; виробництвом чавуну, сталі та феросплавів. Найбільші матеріальні витрати мають підприємства, що займаються виробництвом чавуну, сталі та феросплавів. Найбільші витрат на

амортизацію, оплату праці, відрахування на соціальні заходи у підприємств, діяльність яких пов'язана з виробництвом електроенергії, а також чавуну, сталі та феросплавів.

Об'єкт дослідження - ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». Підприємство має повний металургійний цикл. Має чотири основні цехи: агломераційний, доменний, конвертерний та прокатний. Підприємство є не ліквідним, працює ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» виключно за рахунок позикового капіталу, що дуже ризиковано. Також підприємство є збитковим та має високі темпи зростання собівартості реалізованої продукції.

На організацію бухгалтерського обліку витрат ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» істотно вплинули такі фактори, як специфіка діяльності, розмір підприємства та особливості організації виробництва.

Порядок організації бухгалтерського обліку ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» регламентується Наказом про облікову політику, в якому прописано організаційні аспекти стосовно кожного об'єкту облікової політики щодо витрат операційної діяльності. Наприклад, те, що облік витрат ведеться за допомогою 8 та 9 класів рахунків.

ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» забезпечило роздільний облік витрат за елементами. Обліковий процес цілком автоматизовано. Документальний облік витрат здійснюється за допомогою типових форм первинної документації, які оперативно складаються, перевіряються, обробляються та по, закінченню певного періоду часу, передаються до архіву.

Для обліку витрат операційної діяльності ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» використовуються рахунки 23 «Виробництво», 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати».

Виробничий цикл ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» складається з чотирьох переділів, калькулювання собівартості продукції кожного з яких має певні особливості.

Для отримання незалежної думки щодо якості ведення обліку витрат підприємства часто користуються послугами незалежного зовнішнього аудиту, за результатами якого можна отримати інформацію про достовірність фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах щодо витрат підприємства, про доцільність понесених витрат та інші питання. Враховуючи те, що ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» підпадає під категорію підприємств, що зобов'язані проходити аудит щорічно, в 2021 р. ТОВ «АУДИТОРСЬКА ФІРМА «КАПІТАЛ ГРАНД» затвердило, що фінансова звітність ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат» на 31 грудня 2020 року достовірною, але існує суттєва невизначеність стосовно безперервності діяльності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросенко О.О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств // *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2016. С. 122-123.
2. Багацька К. В., Говорушко Т. А.. Фінансовий аналіз: підручник. Київ : АртЕк, 2014. 320 с.
3. Башкін І.Е. Сучасні тенденції аудиту витрат на збут продукції // *Ефективне управління економікою: теорія і практика*. 2019. С. 47-50.
4. Бондаренко Н.М., Устименко А.К. Собівартість продукція: економічна сутність та її види // *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. № 11. С. 51-54.
5. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 1. С. 11-18.
6. Верига Ю. А. Облікова політика підприємства: навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2015. 315 с.
7. Гамова О.В., Головань В.А. Проведення аудиту витрат на виробництво: теоретичні аспекти // *Економічний вісник Донбасу*. 2014. С. 126-130.
8. Германенко Л.М. Витрати як економічна категорія та об'єкт обліку // *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2015. С. 1380-1384.
9. Горицька Н. Бухгалтерський облік і відображення у фінансовій звітності витрат відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" // *Український бухгалтерський тижневик «Д-т К-т»*. 2000. № 11. URL: <https://dtkt.com.ua/debet/ukr/2000/11/11stan1.html> (дата звернення 10.09.2022).
10. Грицай О.І. Організацію обліку витрат діяльності суб'єкта господарювання // *Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського*. 2014. С. 1224-1227.

11. Должанський А.М., Саракун І.М. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку виробничих витрат на поліграфічних підприємствах // *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. С. 238 – 247.
12. Єлісеєва О.К., Гільорме Т.В., Михайліченко В.А. Обґрунтування підходів щодо обліку та аудиту витрат операційної діяльності підприємства // *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. С. 759-764.
13. Єпіфанова І. Ю., Джеджула В. В.. Фінансовий аналіз та звітність: практикум. Вінниця: ВНТУ, 2017. 142 с.
14. Занора В.О. «Витрати», «видатки», «затрати»: проблеми використання термінів // *Економічні науки*. 2012. № 32. С. 140-144.
15. Зигрій О.В., Приймак Ю.І. Нормативно-правове регулювання обліку витрат виробництва відповідно до національних та міжнародних стандартів. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/25082> (дата звернення 10.09.2022).
16. Карась Е. Використання філософії «Кайзен» як сучасної практики в управлінні підприємством // *Львівський національний політехнічний університет*. 2010. С. 599-603.
17. Качалай В.В. Кайзен-костинг: досвід і перспективи впровадження на промислових підприємствах України // *Економіка*. 2013. №8. С. 274-282.
18. Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. К.: центр учбової літератури, 2014. 600 с.
19. Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу // *Причорноморські економічні студії*. 2016. С. 99-103.
20. Костякова А.А. Методи обліку витрат у рослинництві // *Облік та фінанси*. 2017. № 2(76). С. 13-20.
21. Кравченко О.В., Леоненко К.О. Проблеми організації обліку витрат виробництва // *Інфраструктура ринку*. 2018. № 25. С. 841-846.
22. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 451 с.

23. Кудирко О.М. Комп'ютеризація аудиту в Україні: актуальні проблеми та реальні перспективи // *Економіка та держава*. 2018. С. 34-38.
24. Кузів М.С., Михайлишин Н.П., Гудзь Н.В. Облік в галузях промисловості: навчальний посібник. Тернопіль: КРОК, 2013. 316 с.
25. Кузнецова О.С. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. Посіб. Х.: Видавництво «Лідер», 2016. 318 с.
26. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. URL: [https://westudents.com.ua/knigi/54-organzatsya-metodika-auditu\\_kulakovska-lp.html](https://westudents.com.ua/knigi/54-organzatsya-metodika-auditu_kulakovska-lp.html) (дата звернення 10.09.2022).
27. Кулік В., Любімов М. Організація обліку на підприємствах України: розробка внутрішніх регламентів // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. С. 12-18.
28. Лучик С.Д. Особливості автоматизації обліку витрат виробництва // *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит*. 2014. С. 209-218.
29. Макаренко А.П., Рамазанова С.А. Удосконалення методики аудиту виробничих витрат на промислових підприємствах // *Економіка та держава*. 2018. С. 20-26.
30. Макаренко А.П., Хайло Г.С. Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства // *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. С. 68-75.
31. Малюта Л.Я., Пастущін О.В. Кайзен-костинг як інноваційна концепція управління витратами промислового підприємства // *Актуальні задачі сучасних технологій*. 2017. С. 194-195.
32. Маркіна І.А., Вороніна В.Л., Рудич А.І. Теоретичні основи управління витратами підприємства // *Економіка та підприємництво*. 2020. №4 (115). С. 140-147.
33. Матюха М.М., Ткачова А.І. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства // *Ефективна економіка*. 2015. № 11.

34. Меліхова Т.О., Височина В.В. Розробка програми аудиту витрат на виробництво для підвищення фінансової безпеки підприємства // *Економіка та держава*. 2018. С. 69-75.
35. Меліхова Т.О., Шишига М.П. Удосконалення обліку та аудиту адміністративних витрат підприємства // *Економіка та держава*. 2020. С. 28-34.
36. Мішеніна Н. В., Мішеніна Г. А., Ярова І. Є.. Економічний аналіз: навч. посіб. Суми: Сум. держ. ун-т, 2014. 305 с.
37. Мулик Т.О., Мулик Я.І. Організація обліку та аудиту витрат на збут підприємства: стан та напрями вдосконалення // *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. С. 965-971.
38. Мустафіна Л.З. Кайзен костинг як нова концепція управлінського обліку. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kaydzen-kosting-kak-novaya-kontseptsiya-upravlencheskogo-ucheta> (дата звернення 30.10.2022).
39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. (Редакція станом на 10.08.2021 р.) // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 30.09.2022).
40. Овчарик Р.Ю. Аудит на базі комп'ютерних програм: продуктивність, рентабельність та тенденції розвитку // *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2017. С. 68-72.
41. Островерха Р.Е. Організація обліку: навч. посіб. К.: центр учбової літератури, 2012. 568 с.
42. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 10.09.2022).
43. Офіційний сайт ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат». URL: <http://www.dmkd.dp.ua> (дата звернення 10.09.2022).
44. Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://rada.gov.ua> (дата звернення 10.09.2022).

45. Податковий кодекс України: Податковий кодекс від 02.12.2010 р. №2755 – VI. (Редакція станом на 28.10.2022р.) // Верховна Рада України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 10.09.2022).
46. Подмешальська Ю.В., Феофанов Л.К., Осетрова Г.Ю. Облік та аудит адміністративних витрат // *Агросвіт*. 2018. С. 38-44.
47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.08.2000 р. № 181. (Редакція станом на 10.08.201 р.) // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00> (дата звернення 10.09.2022).
48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. (Редакція станом на 03.11.2020 р.) // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення 10.09.2022).
49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353. (Редакція станом на 03.11.2020 р.) // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01> (дата звернення 10.09.2022).
50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415. (Редакція станом на 03.11.2020 р.) // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06> (дата звернення 10.09.2022).
51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.06.2008 р. № 1090. (Редакція станом на 03.11.2020 р.) // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08> (дата звернення 10.09.2022).
52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. (Редакція станом на 03.11.2020 р.) // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення 10.09.2022).

53. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88. (Редакція станом на 10.08.2021 р.) // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення 10.09.2022).
54. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. (Редакція станом на 01.08.2022 р.) // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення 10.09.2022).
55. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. (Редакція станом на 10.09.2022 р.) // Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 30.09.2022).
56. Проданчук М.А. Таргет-костинг та кайзен-костинг як інструменти оптимізації витрат у системі стратегічного управління // *Збірник наукових праць ВНАУ*. 2012. № 3(69). С. 165-170.
57. Пустова І.В. Методи управління витратами в сучасних умовах: ефективність застосування, переваги та недоліки // *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. №11. С. 39-42.
58. Пушкар М. С. Аудит : навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 275 с.
59. Пчелянська Г.Б., Марков Т.Д., Дойчева К.С. Особливості аудиту у комп'ютерному середовищі // *Економіка харчової промисловості*. 2016. С. 46-51.
60. Радіонова І.Ф., Усик В.І. Макроекономічний аналіз національної економіки: електронний конспект лекцій на основі навчального посібника: КНЕУ, 2015. 272 с.
61. Родіна О.В. Історичний розвиток категорії «витрати» // *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. С. 420-424.
62. Родіна О.В. Сучасні підходи до визначення сутності категорії «витрати» // *Економіка і суспільство*. 2017. №9. С. 1181-1185.

63. Русіна Н.В. Використання програмного забезпечення в аудиті // *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2011. С. 372-376.
64. Синяєва Л.В., Кондратюк О.В., Микульський В.С. Автоматизація обліку заробітної плати за допомогою програми «1С: Підприємство» конфігурації 2.0 // *Економіка і організація виробництва*. 2017. С. 15-26.
65. Сиротинська А.П., Позняковська Н.М., Міклуха О.Л. Практичні аспекти використання інформаційної системи для визначення собівартості продукції (робіт, послуг) // *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2018. С. 233-237.
66. Сиротюк Г.В. Методичні аспекти проведення аудиту витрат виробництва // *Таврійський державний агротехнологічний університет*. 2013. С. 521-259.
67. Скрипник М.І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності. URL: <http://magazine.faaaf.org.ua/organizaciya-obliku-vitrat-u-rozrizi-centriv-vitrat-ta-centriv-vidpovidalnosti.html> (дата звернення 10.09.2022).
68. Столяр Л.Г. Окремі аспекти первинного обліку витрат виробництва // *Економіка*. 2014.С. 223-231.
69. Ткаченко Н. М., Гуріна Н. В. Історичний генезис понять «витрати» і «затрати»: обліково-економічний аспект. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4278> (дата звернення 10.09.2022).
70. Товстоп'ят Ю., Чернишова Н. Організація обліку основних витрат виробництва // *Податковий кодекс*. 2014. № 22.
71. Тютюнник, Ю. М. Фінансовий аналіз: навч. посіб. К.: Знання, 2014. 358 с.
72. Утенкова К.О. Аудит: навч. посіб. URL: <https://westudents.com.ua/knigi/37-audit-utenkova-ko.html> (дата звернення 10.09.2022).
73. Фесенко В. В. Аудит: навчальний курс. Від теорії до практики. Дніпро: Акцент, 2017. 341 с.

74. Фетисова О.А. Методика калькулювання собівартості продукції сфери інформаційних послуг на основі систем таргет-костинг та кайзен-костинг // *Фінансовий журнал*. 2015. №6. С. 90-101.
75. Хмельюк А., Хвостов В. Організація обліку та розподіл загальноновиробничих витрат на металургійних підприємствах // *Економічний аналіз*. 2019. С. 106-112.
76. Хмельюк А.В. Організація обліку витрат на виробництво металургійної продукції // *Вісник Хмельницького національного університету*. 2016. С. 112-116.
77. Царук В. Вітчизняні та зарубіжні методи обліку витрат: порівняльна характеристика // *Міжнародний науковий журнал*. 2017. №1-2. С. 49-57.
78. Цуканов О.Ю., Гончар В.А. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту виробничих витрат // *X Всеукраїнська науково-практична конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України»*. 2016. С. 99-102.
79. Чирва А.А. Терміни «витрати» та «затрати»: проблеми визначення // *Львівський національний політехнічний університет*. 2012. С. 267-272.
80. Чичуліна К.В., Міщук Є.М., Арзуманян А.С. Сучасні методи обліку витрат // *Економіка і суспільство*. 2017. №13. С. 1435-1442.
81. Шеремет А.Д., Керімов В.Е. Унікальні методи управлінського обліку: модель «Кайзен-костинг» // *Аудит і фінансовий аналіз*. 2018. С. 303-310.
82. Шинкаренко Д.В., Осадча Г.Г. Особливості обліку та розподілу загальноновиробничих витрат // *Економіка і суспільство*. 2017. № 10. С. 838-843.
83. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку і аудиті: підруч. Львів: Вид-во Льв.політехніки, 2012. 400 с.
84. Шуляк О.М., Брадуліна Д.С. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудівної галузі // *Економіка і регіон*. 2013. № 2(39). С. 104-109.

85. Язлюк Б.О., Волошина В.В. Організацію обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації // *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2016. С. 118-121.
86. Яровенко Г.М. Автоматизація як перспективний напрям розвитку зовнішнього аудиту // *Інвестиції: практика та досвід*. 2012. С. 34-38.

## ДОДАТКИ