

## Розділ 4

# ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

---

DOI: 13.33310/2521-120X-2019-12-1-81-85

УДК 657

**Тетяна БУРОВА**

*доктор економічних наук, професор,*

*завідувач кафедри обліку та оподаткування*

*Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського,*

*м. Миколаїв, Україна*

e-mail: burovatiana2018@gmail.com

### ОБЛІК І АУДИТ СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ): ТЕОРІЯ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ

*У статті проведений аналіз методологічних засад формування собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг згідно з діючими нормативними документами, розроблені шляхи вдосконалення обліку і змісту наднормативних виробничих витрат у вигляді калькуляційних різниць (економія, перевитрата) нерозподілених витрат, частку яких пропонується включати в склад собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг згідно бази розподілу виходячи з організаційно-технологічних особливостей підприємства, рекомендовані етапи перевірки собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг, розроблені робочі документи аудитора по тестуванню змісту собівартості реалізованої продукції, повноти оформлення документів і облікових регістрів.*

*Ключові слова: собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг; аудит; облік; виробничі витрати; етапи перевірки; робочі документи.*

Європейський вектор інтеграції та розвиток міжнародних економічних зв'язків в умовах динамічності змін навколишнього середовища потребують створення адекватної системи обліку і контролю витрат, спроможною коригувати негативні тенденції та зменшувати ризик можливого банкрутства підприємства.

Проблемам обліку і аудиту витрат присвятили дослідження такі українські вчені Ф. Ф. Бутинець, Н. І. Дорош, М. В. Крапівко, О. А. Петрик, В. Я. Савченко, О. І. Малишкін, Н. Ткаченко, М. М. Коцупатрий та інші. У їх роботах описано зміст виробничих і нерозподілених витрат, особливості їх перевірки, шляхи удосконалення класифікацій витрат, організації і методики аудиту.

Метою статті є дослідження обліку і аудиту собівартості реалізованої продукції (робіт і послуг) та розробка шляхів удосконалення її змісту, етапів перевірки на підприємстві.

Методологічні засади формування собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг обумовлені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318, де наводиться визначення окремих термінів: елемент витрат, об'єкт обліку витрат, виробнича собівартість продукції та інші [4].

Облік і аудит собівартості реалізованої продукції, товарів здійснюється в розрізі трьох груп:

- а) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- б) нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- в) наднормативні виробничі витрати (рис. 1).

Облік виробничої продукції (рахунок 23) ведеться в складі прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, інших прямих витрат (послуги, знос необоротних активів, МБП та інші) та загальновиробничих (постійні і змінні) витрат. В склад нерозподілених постійних загальновиробничих витрат (рахунок 91) включаються витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються майже незмінними по відношенню до обсягу діяльності підприємства.

В діючих нормативних документах відсутня інформація по обліку та змісту наднормативних виробничих витрат, які на наш погляд, в умовах ринкової економіки доцільно назвати «надплановими, або надоптимальними» [3]. Ми пропонуємо в їх склад включати калькуляційні різниці між плановою і фактичною собівартістю продукції, робіт, послуг (економія – червоне сторно, перевитрати – додаткові записи). При цьому їх облік ведеться в розрізі каналів списання готової продукції, робіт, послуг, тобто Дт 90, 26, 94, 23/2 Кт 26 або 23/1 на суми калькуляційних різниць.

Згідно П(с)БО 16 «Витрати» облік витрат, пов'язані з операційною діяльністю підприємства, які не входять до собівартості реалізованої продукції розподіляються по рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної

діяльності», а потім списуються на фінансові результати поточного року (рахунок 79).

Однак для прийняття оперативних управлінських рішень по підвищенню ефективності виробництва продукції, зниженню витрат необхідна інформація про повний їх зміст. Ми пропонуємо частку нерозподілених витрат (рах. 92, 93, 94) включати в склад собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг пропорційно, наприклад, прямих витратам або реалізаційним цінам та іншими показниками. Це посилить контроль за реальною і оптимальною величиною адміністративних, інших нерозподілених витрат та дозволить скласти об'єктивну думку менеджерів щодо інформації про витрати суб'єкта господарювання в порівнянні з обсягом готової продукції, робіт і їх собівартістю.

Метою аудиту собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг є дослідження господарської діяльності підприємства, її упорядкованість, виявлення резервів збільшення випуску продукції, поліпшення її якості, зниження собівартості продукції, а також підтвердження відображених в обліку витрат за звітний період [1, 3].

Можна рекомендувати наступні етапи перевірки собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг):

- 1) вивчення організаційно-технологічних особливостей підприємства та їх вплив на формування витрат в собівартості продукції (робіт, послуг);
- 2) аналіз даних облікової політики клієнта;

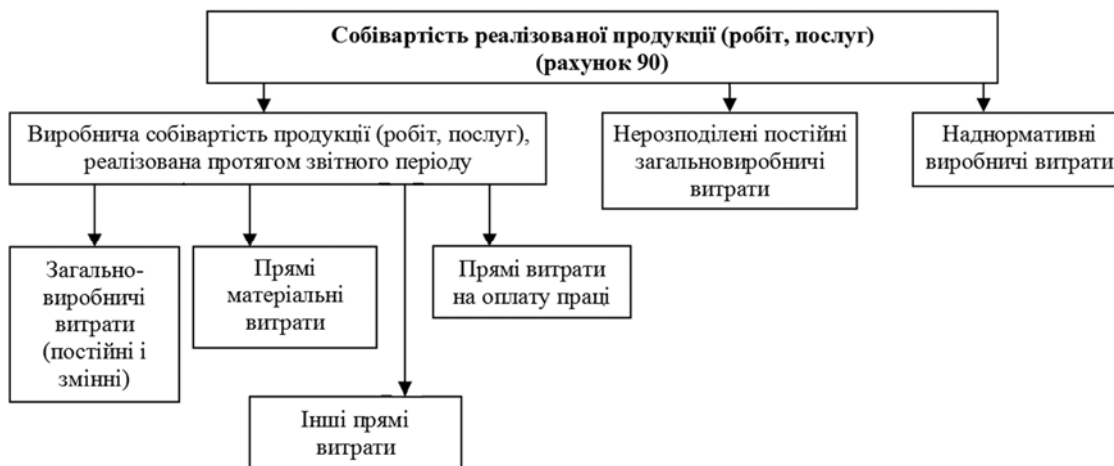


Рисунок 1 – Модель обліку собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг

3) перевірка змісту собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг (табл. 1);

4) проведення тестування системи внутрішнього контролю собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг);

5) розробка плану і програму аудиту;

6) перевірка первинних і зведених документів, облікових регістрів синтетичного та аналітичного обліку (табл. 2):

а) тестування проведення інвентаризації незавершеного виробництва, перевірка відповідності їх залишків в облікових регістрах;

б) перевірка первинних і зведених документів по обліку витрат в розрізі їх статей, оцінка матеріалів, послуги, знос необоротних активів та інші;

в) перевірка відповідності регістрів аналітичного, синтетичного обліку з даними фінансової і статистичної звітності;

7) тестування зворотних відходів на підприємстві;

8) перевірка складу загальновиробничих витрат та раціональної методики їх списання згідно технологічних особливостей підприємства;

9) аудит достовірності обліку випуску і руху готової продукції;

10) перевірка калькуляції собівартості готової продукції (робіт, послуг) і повноти списання калькуляційних різниць;

11) аналіз динаміки економічних показників рентабельності продукції (робіт, послуг);

Таблиця 1

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство \_\_\_\_\_  
 Термін перевірки \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_

**РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА****Тест змісту собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)**

Місяць	Елемент вибірки (витрати, відображені в обліку, або первинний документ)	Виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (Так, Ні)	Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати (Так, Ні)	Надоптимальні виробничі витрати (Так, Ні)
1	Загальновиробничі витрати (постійні і змінні)			
2	Прямі матеріальні витрати			
3	Прямі витрати на оплату праці			
4	Інші прямі витрати			
і т.д.				

Виконав \_\_\_\_\_  
 Перевірив \_\_\_\_\_

Таблиця 2

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
 Підприємство \_\_\_\_\_  
 Термін перевірки \_\_\_\_\_  
 Період перевірки \_\_\_\_\_

**Тест повноти оформлення документів і облікових регістрів**

Назва документу або облікового регістру	Дата	Сума, грн			Основні відхилення, причина
			Повне	Неповне	

Виконав \_\_\_\_\_  
 Перевірив \_\_\_\_\_

12) визначити обґрунтованість обраного на підприємстві методу обліку витрат;

13) аудит достовірності відображених в обліку і звітності витрат за елементами та статтями витрат;

14) перевірка обліку відвантаження і реалізації готової продукції (робіт, послуг);

15) аналіз помилок і порушень обліку собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), а також звітів аудитора за попередній період.

У статті проведений аналіз методологічних засад формування собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг згідно з діючими нормативними документами, роз-

роблені шляхи вдосконалення обліку і змісту наднормативних виробничих витрат у вигляді калькуляційних різниць (економія, переви-трат) нерозподілених витрат, частку яких пропонується включати в склад собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг згідно бази розподілу виходячи з організаційно-технологічних особливостей підприємства, рекомендовані етапи перевірки собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг, розроблені робочі документи аудитора по тестуванню змісту собівартості реалізованої продукції, повноти оформлення документів і облікових регістрів.

### Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016–2017 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О. Л., Селезньов О. В. Київ: МФБ і АПУ, 2018. 1250 с.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ), виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010).
3. Податковий кодекс України зі змінами і доповненнями: Закон України №2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

### References

1. International Standards on Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services, Ed. 2016-2017, Part 1, translation Olkhovikova O., Seleznev O. Kyiv: IFSE and APU.
2. International Financial Reporting Standards (IFRS, IFRS for SMEs, including IAS and IFRIC, IFR) issued by the International Accounting Standards Board, as amended on January 1, 2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010).
3. Tax Code of Ukraine with amendments and supplements: Law of Ukraine №2755-VI of 02.12.2010. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Regulation (standard) of accounting 16 "Expenses": Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated December 31, 1999 No. 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

### **Бурова Т. А. Учет и аудит себестоимости реализованной продукции (работ, услуг): теория и совершенствования**

*В статье проведен анализ методологических основ формирования себестоимости реализованной продукции, товаров, работ и услуг в соответствии с действующими нормативными документами, разработаны пути совершенствования учета и состава сверхнормативных производственных расходов в виде калькуляционных разниц (экономия, перерасход) нераспределенных расходов, долю которых предлагается включать в состав себестоимости реализованной продукции, товаров, работ и услуг согласно базы распределения исходя из организационно-технологических особенностей предприятия, рекомендованы этапы проверки себестоимости реализованной продукции, товаров, работ и услуг, разработаны рабочие документы аудитора по тестированию состава себестоимости реализованной продукции, полноты оформления документов и учетных регистров.*

*Ключевые слова: себестоимость реализованной продукции, товаров, работ и услуг; аудит; учет; производственные расходы; этапы проверки; рабочие документы.*

### **Burova T. Accounting and audit of the cost of goods sold (works, services): theory and improvement**

*The methodological principles for the formation of the cost price of sold products, goods, works and services are stipulated by the Regulation (standard) of accounting 16 "Expenses", approved by the Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 31 December 1999, No. 318, which specifies individual terms: element of expenditure, object cost accounting, production cost of production and others. Accounting and auditing of the cost price of sold products, goods carried out in the context of three groups: a) production cost of products (works, services); b) unallocated permanent production costs; c) excess production costs. The purpose of the article is the study of accounting and auditing the cost of sales of products (works and services) and*

*the development of ways to improve its content, stages of verification at the enterprise. The article analyzes the methodological foundations of the formation of the cost of goods sold, goods, works and services in accordance with current regulatory documents, developed ways to improve the accounting and maintenance of above-standard production costs in the form of calculation differences (savings, overruns) unallocated costs, for which the composition of the cost of goods sold, goods, works and services according to the distribution base on the basis of organizational and technological features of the enterprise, recommended stages of checking the cost of goods sold, goods, works and services, developed working papers of the auditor to test the cost of the cost of goods sold, completing the paperwork and accounting registers. It is possible to recommend the following stages of verification of the cost price of sold products (works, services): the study of organizational and technological features of the enterprise and their impact on the formation of costs in the cost of products (works, services); analysis of the accounting policy of the client; verification of the content of the cost of sold products, works, services.*

*Key words: the cost of sold products, goods, works and services; audit accounting; production costs; stages of verification; working papers.*

Стаття надійшла до редколегії 19.04.2019