

УДК 657.1

# ПРОБЛЕМА УЗГОДЖЕННЯ СТАНДАРТІВ (ПРАВИЛ)

## БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І НОРМ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ У ЧАСТИНІ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

**АЛЛА ОЗЕРАН,**  
канд. екон. наук, доцент,  
докторант кафедри обліку  
підприємницької діяльності  
ДВНЗ «Київський національний  
економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»

У статті проаналізовано підходи до формування собівартості виробленої та реалізованої продукції відповідно до правил бухгалтерського обліку та вимог Податкового кодексу України, зокрема в частині загальновиробничих витрат, а також надані рекомендації щодо їх узгодження та відображення у фінансовій звітності.

**Ключові слова:** Податковий кодекс України, бухгалтерський облік, фінансова звітність, загальновиробничі витрати, собівартість виробленої та реалізованої продукції.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

З 1 квітня 2011 р. набуває чинності розділ III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України (далі – Кодекс) [1]. Згідно зі ст. 138 цього розділу витрати підприємства поділяють на витрати операційної діяльності та інші витрати. Передбачено до витрат операційної діяльності підприємства відносити лише собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка відповідно до п. 138.8 складається з прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів; вартості придбаних послуг, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інших прямих витрат, у тому числі з придбання електричної енергії.

Отже, до витрат операційної діяльності включені лише прямі витрати. Загальновиробничі витрати, які хоча й пов'язані з виробничим процесом, але мають непрямий характер, віднесені до інших витрат (п. 138.10 Кодексу) та визнаються витратами звітного періоду. Крім того, загальновиробничі витрати в кінці періоду підлягають списанню на фінансові результати.

Такий підхід до формування собівартості не відповідає методиці, передбаченій Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [2] та міжнародною практикою щодо визначення собівартості виробленої та реалізованої продукції з метою скла-

дання фінансової звітності, зокрема Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [3].

Тому постає проблема, як узгодити цю норму податкового законодавства із загальновизнаними правилами бухгалтерського обліку та поліпшити інформативність фінансової звітності, зважаючи на те, що вона стає об'єктом уваги з боку податкових органів.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

У вітчизняній і зарубіжній науковій літературі досить докладно висвітлено методику формування виробничої собівартості продукції та підходи до обліку й розподілу загальновиробничих витрат. Цими проблемами займалися такі науковці, як П. Безруких, Ф. Бутинець, Б. Валусь, С. Голов, В. Івашкевич, В. Ластовецький, В. Палій, М. Чумаченко, К. Друрі, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Р. Каплан та низка інших учених. Аналіз їх досліджень та публікацій свідчить про вагомі результати, досягнуті в цій сфері. Однак зміни у податковому законодавстві України потребують нових наукових пошуків і розробок.

**Мета дослідження** – обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з узгодження бухгалтерського обліку в частині формування й відображення у фінансовій звітності собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт і наданих послуг з відповідними нормами Податкового кодексу України.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Для розрахунку виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) та оцінки запасів у бухгалтерській науці та практиці використовують дві системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції:

- *метод повного розподілу витрат* – «абсорпшен-костинг»;

- *метод, в основу якого покладено включення до собівартості продукції лише змінних (прямих) витрат* – «директ-костинг».

Обидві системи повністю відповідають одна одній у підході до обліку невикористаних витрат, а саме: їх обліковують як витрати звітного періоду.

Основна відмінність між ними полягає в тому, що в першій – системі повного розподілу витрат – постійні загальновиробничі витрати після розподілу включають до собівартості продукції, що випускається, а в другій – системі змінних (прямих) витрат – їх вважають витратами звітного періоду.

Не зупиняючись на порівнянні цих систем, зазначимо, що система калькулювання з повним розподілом витрат визнається обов'язковою при складанні фінансової та податкової звітності регуляторними органами в сфері бухгалтерського обліку та звітності у багатьох країнах [2; 4, с. 210; 5, с. 369]. Втім, як зазначає К. Друрі, з цього правила є виняток: у Фінляндії бухгалтерські норми не зобов'язують компанії застосовувати при складанні звітності для зовнішніх користувачів системи калькуляції з повним розподілом витрат, а тому компанії цієї країни активно використовують системи калькулювання за змінними витратами [4, с. 210].

На перший погляд, аналізуючи п. 138.8 Кодексу, здається, що підприємствам України пропонується з метою оподаткування визначати собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт та наданих послуг за системою калькулювання змінних витрат. Однак це не зовсім так, про що свідчить інформація, наведена в табл. 1.

Таблиця 1

СКЛАД СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ЗА СИСТЕМОЮ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗМІННИХ ВИТРАТ ТА ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ УКРАЇНИ

Склад витрат, що включаються у собівартість	Система калькулювання змінних (прямих) витрат	Кодекс
Прямі матеріальні витрати	+	+
Прямі витрати на оплату праці	+	+
Інші прямі витрати	+	+
Змінні загальновиробничі витрати	+	-
Амортизація виробничих основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	Амортизація виробничих основних засобів за умови застосування виробничого методу	+
Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	-	+

Отже, методику формування собівартості вироблених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг згідно з Кодексом не слід ототожнювати із системою калькулювання за змінними витратами. Тим більше, що при калькулюванні за змінними витратами до виробничої собівартості не завжди включаються всі прямі витрати, а тільки прямі змінні. Будь-які прямі постійні виробничі витрати та будь-які прямі постійні невикористані витрати не включаються до виробничої собівартості продукції.

Як уже зазначалося, п. 138.8 Кодексу передбачено участь лише прямих витрат у формуванні собівартості, тобто тих, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Причому такі елементи, як амортизація, вартість придбаних послуг, безпосередньо пов'язаних із виробництвом товарів, виконанням робіт і

наданням послуг, відповідно до п. 14 П(С)БО 16 «Витрати» необхідно відносити до інших прямих витрат [2]. Виходячи з цього можна дійти висновку, що всі зазначені у Кодексі витрати, які формують собівартість, в бухгалтерському обліку потрібно відображувати на рахунку 23 «Виробництво». Тут все-таки доцільно зазначити, що на багатьох підприємствах існує практика відображення витрат на амортизацію як виробничого, так і загальновиробничого призначення на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Тому з метою мінімізації у кінці звітного періоду податкових різниць рекомендуємо підприємствам дотримуватися вимог П(С)БО 16 «Витрати» та відображувати в обліку витрати на амортизацію необоротних активів, безпосередньо пов'язаних із виробництвом об'єктів витрат, у складі інших прямих витрат. Це деякою мірою нівелює відмінності у методиці формування собівартості.

тості виробленої та реалізованої продукції (товарів), виконаних робіт і наданих послуг згідно з Кодексом та П(С)БО 16 «Витрати» і МСБО 2 «Запаси».

З погляду оподаткування методика, визначена Кодексом, цілком логічна, адже найбільшою вадою системи з повним розподілом витрат є неможливість достовірного розподілу непрямих виробничих (загально-виробничих) витрат: по-перше, між собівартістю реалізованої продукції та собівартістю запасів, по-друге, між самими об'єктами обліку. Маніпулювання величиною прибутку, розрахованою за методом повного розподілу витрат, з боку керівництва підприємства є більш ймовірною, якщо величина запасів істотно коливається, оскільки зміни запасів суттєво впливають на величину постійних загально-виробничих витрат, віднесених на звітний період. Один із недоліків системи змінних витрат – це проблема поділу загально-виробничих витрат на змінні та постійні, для чого потрібні додаткові розрахунки, які не завжди забезпечують точний результат. Норми Кодексу запобігають впливу цих чинників.

Відомо, що відповідно до П(С)БО 16 загально-виробничі витрати у частині змінних і постійних розподілених щомісяця включають до собівартості виробленої продукції (робіт, послуг) і списують на рахунок 23 «Виробництво», а постійні нерозподілені загально-виробничі витрати відносять на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) і списують їх на дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Отже, за умов, коли виробництво і реалізація збігаються, або на підприємствах, що надають послуги, тобто на виробництвах, де відсутні запаси (незавершене виробництво та готова продукція) або їх величина незначна, всю суму загально-виробничих витрат так чи інакше відображують за дебетом рахунку 90, який закривають списанням у дебет рахунку 79 «Фінансові результати». Тобто немає принципового зна-

чення, будуть чи ні розподілені загально-виробничі витрати – фінансовий результат від реалізації не зміниться.

Водночас розподіл загально-виробничих витрат є досить трудомістким. Вважаємо, таким підприємствам і платникам податку на прибуток, щодо яких застосовують норми п. 154.6 ст. 154 Кодексу, доцільно використовувати порядок визначення собівартості виготовленої та реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), передбачений п. 138.8 Кодексу, тобто тільки за прямими витратами. Загально-виробничі витрати поряд з адміністративними та збутовими треба визнавати витратами звітного періоду і списувати на фінансовий результат від операційної діяльності. Запаси, якщо вони є, слід оцінювати в балансі також за прямими витратами.

Ця пропозиція відповідає Рекомендаціям з бухгалтерського обліку та фінансової звітності відносно малих та середніх підприємств, прийнятим UNCTAD [6, с. 7], та п. 2.1 Концепції методики спрощеного обліку доходів і витрат, схваленої рішенням Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України від 29.09.2010 р. № 161 [7].

Для впровадження у практику застосування викладеного вище підходу до формування собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) Міністерству фінансів України доцільно внести зміни у п.19 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» та додаток до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». При цьому слід передбачити:

1) можливість застосування альтернативного порядку формування собівартості виробленої та реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

2) відображення загально-виробничих витрат у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) в однойменному рядку 045:

**ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ**  
за \_\_\_\_\_ 2011 рік

*(фрагмент)*

Форма № 2

код за ДКУД

1801003

**I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	2 400	
Податок на додану вартість	015	400	
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	2 000	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	760	
Загально-виробничі витрати	045	840	
<b>Валовий:</b>			
Прибуток	050	400	
Збиток	055		

Введення додаткового рядка 045 «Загальновиробничі витрати» забезпечить збереження порядку розрахунку показника валового прибутку (збитку), що має відображатись у рядку 050 (055) форми № 2, а також покращить інформативність та прозорість цієї форми звітності для різних користувачів, у тому числі податкових органів.

Підприємства, які оберуть метод розрахунку собівартості відповідно до п. 138.8 Кодексу, мають зазначити це у своїй обліковій політиці.

Підприємствам-емітентам, цінні папери яких перебувають у лістингу в організаторів торгівлі на фондовому ринку та які складатимуть фінансову звітність згідно з міжнародними стандартами, для розрахунку собівартості виробленої та реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) доцільно використовувати методику, передбачену п. 11 П(С)БО 16 та МСБО 2. При цьому слід зазначити, що розбіжності у методиці формування собівартості з метою складання фінансової звітності та для цілей оподаткування певно спричинять появу тимчасових податкових різниць.

**Приклад.** Підприємством за місяць вироблено 10 000 од. продукції, з якої реалізовано 7 000 од. Витрати за місяць характеризуються такими даними: прямі витрати – 62 000 грн; загальновиробничі – 50 000 грн, у тому числі змінні – 10 000 грн, постійні – 40 000 грн. Після розподілу постійних виробничих витрат 28 000 грн підлягають включенню до виробничої собівартості, 12 000 грн списуються на собівартість реалізації.

Розрахована собівартість одиниці виробленої продукції згідно з п. 11 П(С)БО 16 становитиме:

Прямі витрати	62 000 : 10 000 = 6,2 грн
Змінні загальновиробничі витрати	10 000 : 10 000 = 1 грн
Постійні розподілені загальновиробничі витрати	28 000 : 10 000 = 2,8 грн
Разом виробнича собівартість	10 грн.

Розрахуємо та порівняємо порядок формування собівартості реалізованої продукції відповідно до П(С)БО 16 та п.138 Кодексу (табл. 2).

Таблиця 2

**ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ (ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ)  
ЗГІДНО З П(С)БО 16 «ВИТРАТИ» ТА КОДЕКСОМ**

грн

Показник	П(С)БО 16	Кодекс
Прямі витрати	$6,2 \cdot 7\,000 = 43\,400$	$6,2 \cdot 7\,000 = 43\,400$
Загальновиробничі витрати:		
– змінні	$1 \cdot 7\,000 = 7\,000$	×
– постійні	$2,8 \cdot 7\,000 + 12\,000 = 31\,600$	×
Разом собівартість реалізації	82 000	43 400
Інші витрати (загальновиробничі)	×	50 000
Усього витрат, що підлягають списанню на фінансовий результат	82 000	93 400
Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню	11 400	

Отже, відмінності у методиках спричинили виникнення тимчасової податкової різниці у сумі 11 400 грн, яку слід урахувати при визначенні податку на прибуток і відображувати у фінансовій звітності (Баланс, ф. № 1) відстрочені податкові зобов'язання ( $11\,400 \cdot 23\% = 2\,622$  грн).

Чи доцільно запропонований нами рядок 045 «Загальновиробничі витрати» застосовувати підприємствам, які працюють на зовнішньому ринку та складають чи у перспективі планують складати звітність за міжнарод-

ними стандартами? Вважаємо, що недоцільно, оскільки це хоча й не призведе до суттєвого викривлення фінансових результатів, зокрема валового прибутку/збитку, але принципово вплине на зміст статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» і додасть роботи обліковим працівникам.

Можливість формування собівартості виробленої та реалізованої продукції й оцінки готової продукції за прямими витратами такими підприємствами потребує додаткових досліджень.

## ВИСНОВКИ

Проведений аналіз методики формування собівартості вироблених і реалізованих товарів, виконаних робіт і наданих послуг, що визначена п. 138.8 ст. 138 розділу III Податкового кодексу України, свідчить про її невідповідність національним та міжнародним правилам бухгалтерського обліку. Згідно з цією методикою до собівартості включають лише прямі виробничі витрати, чим усунуто вплив неточності розподілу загальновиробничих витрат. Відмінності у методиках призводять до появи тимчасових податкових різниць.

З метою спрощення ведення обліку та мінімізації податкових різниць запропоновано підприємствам, що працюють на внутрішньому ринку, мають незначні запаси незавершеного виробництва та не складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, застосовувати у бухгалтерському обліку порядок визначення собівартості виготовленої та реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за нормами податкового законодавства. При цьому суму загальновиробничих витрат у повному обсязі доцільно відображувати окремим рядком у Звіті про фінансові результати. Для того щоб підприємства могли використовувати викладений вище підхід, Міністерству фінансів України доцільно внести відповідні зміни до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» та П(С)БО 16 «Витрати».

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?user=a&find=1&typ=21>
2. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 та зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21.06.99 р. за № 27/4248 / <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
3. **Міжнародний** стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» / [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408)
4. **Друри К.** Управленческий и производственный учет / К. Друри; пер. с англ. [учеб.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
5. **Хорнгрен Ч.** Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – 10-е изд; пер. с англ. – СПб: Питер, 2007. – 1008 с.: ил. – (Серия «Бизнес-класс»).
6. **Голов С.** Бухгалтерський облік та фінансова звітність малих та середніх підприємств / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 3–15.
7. **Концепція** методики спрощеного обліку доходів та витрат, схвалена рішенням Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України від 29.09.2010 р. № 161 / [www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main)

В статье проанализированы подходы к формированию себестоимости произведенной и реализованной продукции согласно правилам бухгалтерского учета и требований Налогового кодекса Украины, в частности к общепроизводственным расходам, а также даны рекомендации по их согласованию и отражению в финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** Налоговый кодекс Украины, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, общепроизводственные расходы, себестоимость произведенной и реализованной продукции.

The article analyzed the cost of manufactured and sold products in accordance with accounting rules and requirements of the Tax Code of Ukraine, particularly in the part of manufacturing overhead, and provided recommendations for their approval and reflected in financial report.