

УДК 657

Тлучкевич Н. В., к.е.н., доцент,

Нужна О. А., к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет

## **МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ: ФІНАНСОВИЙ, ПОДАТКОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ**

У публікації розглянуто поняття витрат та особливості методики обліку витрат і розрахунку собівартості у фінансовому, подаковому та управлінському обліку. Визначено відмінності при формуванні виробничої собівартості продукції за рахунок включення виробничих прямих і непрямих витрат у фінансовому,

подаковому та управлінському обліку. Охарактеризовано взаємозв'язок фінансового, податкового та управлінського обліку щодо відображення виробничих витрат у звітності.

Ключові слова: бухгалтерський облік, витрати, звітність, податковий облік, собівартість, управлінський облік, фінансовий облік.

Тлущкевич Н., Нужна О.

## **METHOD OF ACCOUNT EXPENSES: FINANCIAL, TAX AND ADMINISTRATIVE ASPECT**

Costs play a significant role in the enterprise. They are used to achieve the objectives and achieve a clear goal and have a significant impact on the final results of the activity.

On the basis of the study it was established that costs are reflected in accounting (financial) accounting at the same time as a decrease in assets or an increase in liabilities. Expenses of the reporting period are recognized either decrease of assets, or increase of liabilities, which leads to a decrease in the equity of the enterprise (with the exception of the reduction of capital due to its withdrawal or distribution by owners), provided that these costs can be reliably estimated.

By 2015, the concept of costs in tax accounting was somewhat similar to the definition of costs in the financial accounting, but it is more expanded by reflecting the measurement of costs. Today, the Tax Code of Ukraine applies the definition of costs in accordance with the national provisions of accounting standards.

In management accounting, the cost is a set of resources used to achieve any purpose of the enterprise.

The essence and classification of costs in financial, tax and management accounting, albeit similar, but also has differences due to different purposes, purpose, the range of users of information and the role in the management of the enterprise.

In management accounting, for the purpose of compiling internal reports and making current decisions, commonly used calculation of direct (variable) costs. Unlike financial accounting, in managerial accounting, unallocated generating costs and over-regulatory costs are included in the production and full cost of production (works, services), whereas in the financial and tax accounting they are included in the cost of sold products (works, services).

There is no link between financial reporting and tax reporting and management reporting precisely in terms of the formation of the cost price of the manufactured product. It is necessary in financial and tax accounting to determine the cost of production (not for financial and tax reporting) to determine the cost of direct costs (if necessary, the financial result) and the full cost, which will promote the coherence of indicators of financial, tax and management accounting, the possibility of using data in analytical management objectives and enhancement of the usefulness of management accounting information in the management system. It is worth the production cost of financial accounting to include total production costs (distributed and undistributed), which will create a real cost, which will affect the establishment of the appropriate price for products (work, services).

Key words: accounting, expenses, tax accounting, prime cost, management accounting, financial accounting.

Тлущкевич Н. В., Нужная А. А.

## **МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ: ФИНАНСОВЫЙ, НАЛОГОВЫЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АСПЕКТ**

В публикации рассмотрены понятия затрат и особенности методики учета затрат и расчета себестоимости в финансовом, налоговом и управленческом учете. Определены различия при формировании производственной себестоимости продукции за счет включения производственных прямых и косвенных затрат в финансовом, налоговом и управленческом учете. Охарактеризованы взаимосвязь финансового, налогового и управленческого учета по отражению производственных затрат в отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, расходы, отчетность, налоговый учет, себестоимость, управленческий учет, финансовый учет.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями.** Головною метою діяльності підприємства є отримання максимального прибутку, який є основним показником ефективності господарської діяльності та основою подальшого розвитку підприємства. Ефективність роботи підприємства прямо пропорційно залежить від правильного використання всіх видів ресурсів.

Витрати відіграють провідну роль при виробництві продукції (р., п.) та суттєво впливають на кінцеві результати діяльності. Тому, економічні суб'єкти-виробники зацікавлені в економічно обґрунтованому зменшенні витрат.

На сьогодні перед підприємствами України гостро постають питання достовірного формування, розрахунку та відображення в обліку витрат виробництва. Саме правильний розрахунок собівартості продукції (р., п.) сприяє більш ефективному управлінню процесами її формування, покращенню якісних показників роботи підприємства, усуненню причин нереальної собівартості продукції (р., п.) і, відповідно, недостовірної рентабельності її виробництва, що в кінцевому підсумку може бути причиною викривлення фінансових результатів суб'єктів господарювання та застосування невідповідної цінової політики з боку держави.

Фінансовий та управлінський, облік є видами одного бухгалтерського обліку, податковий облік використовує інформацію бухгалтерського обліку, проте кожен з них має властиві йому мету, призначення, коло користувачів облікової інформації та відіграє свою специфічну роль в управлінні підприємством. Проте, визначення витрат і їх класифікація та методика формування різних видів собівартості в кожному з цих видів обліку є дещо відмінними.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Дослідженням проблематики обліку витрат і собівартості продукції (р.,п.) займалися такі науковці: І. О. Бланк, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, М. Г. Грещак, В. А. Дерій, Р. Ентоні, З. В. Задорожний, В. Г. Козак, А. М. Кузьмінський, В. О. Ластовецький, В. Г. Линник, Є. В. Мних, О. А. Мошковська, М. І. Скрипник, А. М. Турило, А. А. Турило, Дж. Фостер, Ю. С. Цал-Цалко, А. В. Череп, С. І. Шкарабан, Ю. О. Шумило, та інші.

**Цілі статті.** Метою написання статті є визначення спільних і відмінних особливостей методики обліку витрат і собівартості продукції (р., п.) у фінансовому, податковому та управлінському обліку для ефективного її застосування на практиці.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати». У відповідності до П(С)БО 16 [4] та НП(С)БО 1 [2], витрати відображаються в бухгалтерському (фінансовому) обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

До 2015 року поняття витрат в податковому обліку було дещо схоже до визначення витрат у фінансовому обліку, проте воно більш розширене за рахунок відображення виміру витрат. Відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [3] витрати – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для про-

вадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником). З 01.01.2015 року в ПКУ застосовується визначення витрат згідно національних П(С)БО.

В управлінському обліку витрати – це сукупність ресурсів, використаних для досягнення будь-якої мети підприємства.

Разом з тим, у кожного з видів обліку використовується своя класифікація витрат для формування собівартості продукції (р.п.) та відображення у звітності.

Так, склад витрат та методика визначення собівартості продукції (р.п.) у фінансовому обліку визначені П(С)БО 16 «Витрати». Витрати поділяють на прямі і непрямі, змінні і постійні, витрати на продукцію та витрати періоду, виробничі і невиробничі, витрати за елементами і статтями калькуляції, витрати за видами діяльності.

До виробничої собівартості продукції (р.п.) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [4].

Прямі витрати – витрати, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом [4].

Собівартість реалізованої продукції згідно П(С)БО 16 «Витрати» складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (р.п.) установлюються підприємством.

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати [п. 21, 4].

До 01.01.2015 року у ПКУ для визначення собівартості реалізованої продукції застосовувалася класифікація витрат на

прямі і непрямі витрати [3, ст. 138]. Витрати, що враховувалися при визначенні об'єкта оподаткування, поділялися на: витрати операційної діяльності (прямі витрати); інші витрати (непрямі): загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати; інші витрати звичайної діяльності.

Собівартість продукції (р.п.) складалася з витрат, прямо пов'язаних із виробництвом такої продукції (р.п.), а саме із: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних із виробництвом продукції (р.п.); вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних із їх виробництвом (наданням); інших прямих витрат.

Так, до собівартості реалізованої продукції включалися лише прямі витрати і відносилися до інших витрат загальновиробничі витрати, тому, тоді можливе було застосування методу обліку змінних (прямих) витрат, який є ефективним як для управлінського обліку, так і для цілей податкового обліку.

Починаючи з 2015 року основою для податкового обліку підприємств, став бухгалтерський облік.

З 01.01.15 р. оподатковуваний прибуток визначають на підставі бухгалтерського прибутку. При цьому: 1) платники податків, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн грн, можуть визначати об'єкт оподаткування без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років); 2) усі інші коригують бухгалтерський прибуток на різниці, що виникають відповідно до положень розд. III ПКУ [3].

Згідно ПКУ об'єкт оподаткування податком на прибуток визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або

міжнародних стандартів фінансової звітності на різниці, які виникають згідно з положеннями розділу III ПКУ [3].

Отже, в податковому обліку і класифікація витрат для визначення собівартості продукції (р.п.) та методика її формування на сьогодні здійснюється як у фінансовому обліку. Різниця полягає лише у врахуванні різниць, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (амортизаційні витрати). Це знову призвело до так званого віддалення фінансового і податкового обліку від управлінського обліку саме в частині обліку витрат та методики розрахунку собівартості продукції.

Управлінський облік першочергово спрямований на проблему методики визначення собівартості продукції для інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, яка набуває актуальності в умовах застосування в обліку міжнародних стандартів. При класифікації витрат в управлінському обліку застосовують принцип «різні витрати для різних цілей». При цьому виділяють три ознаки класифікації витрат: 1) для калькулювання собівартості продукції та визначення фінансового результату: вичерпні і не вичерпні; витрати на продукцію і витрати періоду; прямі і не прямі; основні і накладні; 2) для прийняття управлінських рішень: релевантні і не релевантні; змінні і постійні; маржинальні і середні; дійсні і альтернативні; 3) для контролю за виконанням управлінських рішень і регулювання діяльністю підприємства: контрольовані і не контрольовані; регульовані і не регульовані.

Взаємозв'язок усіх видів обліку в частині відображення виробничих витрат подано на рис. 1.

Разом з тим, різноманіття сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дозволяє застосовувати в практиці управлінського обліку такі методи, які відповідають інформаційним запитам менеджменту і дозволяють приймати ефективні управлінські рішення щодо удосконалення технології виробничих процесів, ціноутворення тощо.

При складанні зовнішньої фінансової звітності традиційно застосовують калькулювання повних витрат, що передбачає включення до собівартості всіх (змінних і постійних) виробничих вит-

рат. При використанні даного методу тільки невиробничі витрати розглядаються як витрати періоду.

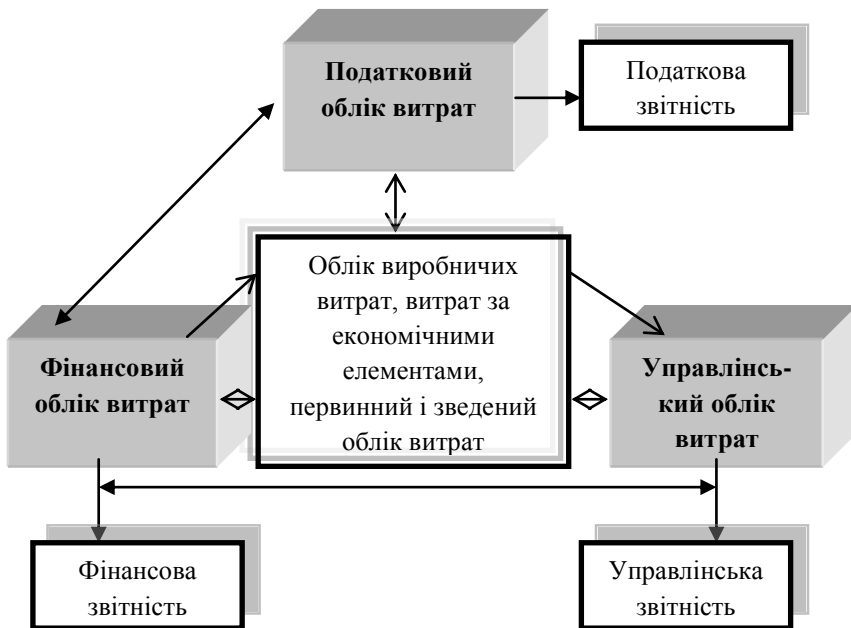


Рис. 1. Взаємозв'язок фінансового, податкового та управлінського обліку щодо відображення виробничих витрат

Проте в управлінському обліку з метою складання внутрішніх звітів і прийняття поточних рішень зазвичай застосовують калькулювання прямих (змінних) витрат. Крім того, на відміну від фінансового обліку в управлінському обліку нерозподілені загально-виробничі витрати і наднормативні витрати включаються у виробничу і повну собівартість продукції (р., п.), тоді як у фінансовому і податковому обліку вони згідно з п. 11 П(С)БО 16 включаються до собівартості реалізованої продукції (р.,п.). Причому згідно із зазначеною нормою собівартість реалізованої продукції (р., п.) складається з: виробничої собівартості продукції (р., п.), що була реалізована протягом звітного періоду; нерозподілених постійних загально-виробничих витрат; наднормативних виробничих витрат. Тобто наднормативні виробничі витрати є окремою стат-



тею, не належать до загальновиробничих витрат і одразу списуються на субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

**Висновки.** Отже, відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» у фінансовому і податковому обліку, залежно від ступеня готовності продукції та її реалізації передбачено визначення таких видів собівартості, як виробнича собівартість та собівартість реалізованої продукції, які використовуються для оцінки запасів та визначення фінансового результату від операційної діяльності під час складання фінансової звітності.

Однак, з метою надання інформації для управління собівартістю, важливо враховувати вимоги, які висуваються до інформації управлінського обліку: для різних цілей використовується різна собівартість. Тому, в управлінському обліку окрім собівартості, що формується в фінансовому обліку визначають ще й такі види собівартості як пряма (неповна), повна, собівартість центру відповідальності тощо.

Разом з тим, не існує зв'язку між фінансовою звітністю (звіт про фінансові результати) і податковою звітністю та управлінською звітністю саме в частині формування собівартості виготовленої продукції (р., п.). Тому, необхідно в фінансовому і податковому обліку до моменту визначення виробничої собівартості (не для фінансової і податкової звітності) визначати собівартість за прямими витратами (при необхідності і фінансовий результат) та повну собівартість, що сприятиме взаємоузгодженості показників фінансового, податкового та управлінського обліку, можливості застосування даних в аналітичних цілях управління і підвищенню корисності інформації управлінського обліку в системі управління. Крім того, варто до виробничої собівартості у фінансовому обліку включати загальновиробничі витрати (розподілені і нерозподілені), що дозволить формувати реальну собівартість, яка впливатиме на встановлення відповідної ціни на продукцію (р., п.).

Чітка та реальна інформація про різні види собівартості продукції дасть можливість аналітикам вчасно аналізувати і прогнозувати економічні показники діяльності підприємства, реагувати, впливати і змінювати їх величину, а для керівництва приймати і планувати ефективні управлінські рішення.

1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://byhgalter.com/vitrati-ne-povyazani-z-gospodarskoju-diyalnistyu-podatkovij-i-buxgalterskij-oblik/>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 (зі змін. і доп.) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
3. Податковий Кодекс України від 02 грудня 2010 р. №2755-VI (зі змін. і доп.) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змін. і доп.) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
5. Садовська І. Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика : монографія / І. Б. Садовська, Н. В. Тлущкевич. – Луцьк : ЛНТУ, 2008. – 352 с.