

джерело] // Постанова Кабінету Міністрів України № 1505 від 31.12. 1997 р. зі змінами та доп. – Режим доступу до сайту: <http://zakon.rada.gov.ua>

9. Скришевський В. А. Що таке сонячна енергетика і чи потрібна вона сьогодні Україні? [Електронний ресурс] / В. А. Скришевський. – Режим доступу до сайту : <http://ecoclub.kiev.ua>

10. Соловей О. І. Від виробництва до ефективного споживання енергії. Енергозбереження / [Соловей О. І., Праховник А. В., Іншеков Є. М. та ін.] – Кн. 2. – К. : Київська нотна фабрика, 1999. – 392 с.

11. Сонце – на все життя [Електронний ресурс] // Зелена енергетика. – 2001. – № 4. – Режим доступу до сайту : <http://www.sintsolar.com.ua>.

УДК 657.479.5

## **ФОРМУВАННЯ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ОБЛІКУ**

*Скиданенко А.Ю., аспірант,  
Полтавська державна аграрна академія*

*У статті проведено порівняльний аналіз визначення сутності економічної категорії «собівартість» відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.*

*In this paper is analyzed the essence of economic categories "cost" in accordance with national standards of accounting and international accounting standards.*

**Постановка проблеми.** Теоретично Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (далі МСБО) та Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку мають бути тотожними, однак до українського законодавства не були включені повні формулювання стандартів МСБО: воно не містить прямого перекладу відповідних стандартів, а також повне змін і доповнень, яких немає в МСБО, однак які, після їх ухвалення, стали частиною П(С)БО. Окремого міжнародного стандарту, який визначає методологію обліку витрат і собівартості, немає. Питання, що стосуються поняття, оцінки, визнання, класифікації витрат та собівартості, розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, МСБО (IAS) 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби».

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у дослідження проблем обліку собівартості зробили вітчизняні вчені, зокрема О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, В. І. Єфіменко, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, В. С. Ластовецький, Л. В. Нападовська, М. С. Пушкар та інші. У країнах ближнього зарубіжжя ці проблеми досліджено у наукових працях І. А. Басманова, П. С. Безруких, М. А. Вахру-

шиної, М. Д. Врублевського, К. М. Гаріфулліна, В. Б. Івашкевича, Т. П. Карпової, А. Н. Кашаєва, С. О. Ніколаєвої, П. П. Новіченка, В. Ф. Палія, С. О. Стукова, В. І. Ткача, А. Д. Трусова та інших; серед науковців дальнього зарубіжжя питання обліку собівартості розкрито у працях Х. Андерсена, К. Друрі, Б. Нідлза, Уорда Кіта, П. Фридмана, Ч. Хонгрена, Дж. Фостера, Шим Джей К., А. Яругової та інших.

**Постановка завдання.** Проведений аналіз різних точок зору вчених-економістів дав можливість зробити висновок, що наразі не існує чіткого визначення поняття собівартості, а тому метою статті є визначення сутності економічної категорії «собівартість» відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У бухгалтерському тлумаченні собівартість – це вартісна оцінка ресурсів, які використовуються чи споживаються для виробництва і реалізації продукції з метою отримання економічної вигоди.

Собівартість продукції – це виражені у грошовій формі витрати на її виробництво і реалізацію. Вона складається з витрат, пов'язаних із використанням у процесі виробництва продукції природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів, а також інших витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією.

Вихідною основою собівартості є витрати підприємства. Проте, на відміну від витрат, у категорії собівартості відображаються не тільки взаємозв'язки і залежності, які стосуються переважно процесу виробництва, а також обігу споживчих вартостей.

Виникає необхідність розробки загальних підходів, економічно обґрунтованих принципів формування собівартості. Суттєвим є і те, що перелік витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), повинно визначати саме підприємство відповідно до економічної сутності понесених витрат і загальних принципів бухгалтерського обліку.

В англійській економічній літературі з управлінського обліку не приділяється особливої уваги самому терміну «cost», під яким розуміють затрати, витрати, ціну, вартість, собівартість у залежності від конкретної виробничо-господарської ситуації. Показовим є те, що самого терміну «собівартість» в американській обліковій літературі немає. Певною мірою він замінюється поняттям «cost» (витрати) чи «unit cost» (витрати в розрахунку на одиницю виробу). Разом з тим у західноєвропейській літературі є спеціальний термін (німецьке «Selbstkosten» чи французьке «prix de revient»), що буквально перекладається українською мовою як «собівартість». Відсутність регламентованих варіантів вирішення управлінських задач пояснює відсутність концептуального поняття собівартості. Разом з тим авторські інтерпретації можуть стверджувати про протилежне. Так Р. Ентоні та Дж. Рис ототожнюють поняття «затрати» та «собівартість», визначаючи їх як «представлену в грошовому вигляді величину ресурсів, які використовуються у визначених цілях». Автори тим самим, підкреслюють, що в їх розумінні домінують в концеп-

ції собівартості і затрат є цілеспрямованість використання ресурсів підприємством [3].

Так відповідно до п. 10 МСБО 2 «Запаси», собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан [4].

Витрати на придбання запасів, у свою чергу, складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом повертаються суб'єктові господарювання податковими органами), а також витрат на транспортування, робіт з навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням будь-якого предмета. Торгівельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання.

Як зазначено у п. 12 цього стандарту, витрати на переробку запасів включають витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва (наприклад, оплата праці виробничого персоналу). Тут також знаходить своє відображення систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію.

Інші витрати включаються до собівартості запасів лише тією мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення до теперішнього стану. Наприклад, може бути доцільним включати в собівартість запасів невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів.

Прикладами витрат, які не включаються до собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, є такі:

а) наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці або інших виробничих витрат;

б) витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва;

в) адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;

г) витрати на продаж.

Щодо визначення собівартості згідно з МСБО 41 «Сільське господарство», аналогом якого є П(С)БО 30 «Біологічні активи», запаси, що включають сільськогосподарську продукцію, яку суб'єкт господарювання зібрав як урожай своїх біологічних активів, оцінюються після первісного визнання за їхньою справедливою вартістю мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу на час збирання врожаю. Ця величина є собівартістю запасів на таку дату для застосування цього стандарту [4].

До витрат на місці продажу не належать транспортні й інші види витрат, пов'язані з доставкою активів на місце продажу (п. 23 МСБО 41). Справедлива вартість біологічних активів, як і отриманої від них сільгосппродукції, повинна відображати кон'юнктуру ринку і не повинна залежати від відстані до місця продажу цих активів, яке у кожного сільгоспвиробника різне. Прос-

тіше кажучи: справедлива вартість визначається такою, якою вона повинна скластися після доставки активів туди, де їх передбачається продати.

Але МСБО 41 не деталізує механізму визнання витрат, понесених, наприклад, у зв'язку з вирощуванням урожаю або доглядом за молочним стадом та інших подібних витрат, які неодмінно виникають при керованій біотрансформації активів. Певно, тому, що такі механізми фінансовий облік не розглядає, – вони перебувають у сфері дії управлінського обліку. Тож звернемося до національних П(С)БО, де такі подробиці все-таки спостерігаються.

При уважному розгляді пункту 18 П(С)БО 30 і п. 35 – 38 МСБО 41 можна виразно побачити принципову різницю у первісній оцінці продукції сільського господарства і решти запасів, що не належать до сільськогосподарської діяльності. На відміну, наприклад, від готової продукції промислового виробництва, що оцінюється згідно з МСБО 2 (як і П(С)БО 9) за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою продажною ціною, – продукція сільського господарства спочатку оцінюється за справедливою вартістю мінус очікувані витрати на місці продажу [2].

Зокрема у МСБО 41 наголошується: собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості продажу запасів на відповідний відсоток валового прибутку. Застосовуваний відсоток ураховує запаси, які були оцінені нижче початкової ціни продажу. Для кожного відділу роздрібної торгівлі часто використовують середній відсоток.

Для порівняння звернемося до МСБО 16 «Основні засоби». Собівартість – це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення, або, якщо прийнятно, сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ.

Елементами собівартості об'єкта основних засобів є:

а) ціни його придбання, включаючи імпорتنі мита та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок;

б) будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення в стан, необхідний для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом;

в) первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований.

Собівартість активу, створеного власними силами, визначається з використанням тих самих принципів, як і для придбаного активу.

Відповідно до п. 23 – 24, собівартість об'єкта основних засобів – це грошовий еквівалент ціни на дату визнання. Якщо платіж відкладають на строк, довший від звичайного строку кредиту, різниця між грошовим еквівалентом ціни і загальними виплатами визнається як відсотки за період кредиту, якщо такі відсотки не визнають в балансовій вартості об'єкта згідно з дозволеним альтернативним підходом у МСБО 23 «Витрати на позики».

Один або кілька об'єктів основних засобів можна придбати в обмін на немонетарний актив чи активи або поєднання монетарних та немонетарних активів. Наступний розгляд просто стосується обміну одного немонетарного активу на інший, але він також застосовується до всіх обмінів, наведених у попередньому реченні. Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливу вартість отриманого активу або переданого активу можна достовірно оцінити.

Придбаний об'єкт оцінюють таким чином, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання переданого активу і якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю.

Варто зазначити, що поняття «первісна вартість» за П(С)БО і «собівартість» за МСБО – по суті те саме. В редакції П(С)БО – це історична (фактична) собівартість у сумі коштів або справедливої вартості інших активів. У МСБО термін історичної (фактичної) собівартості згадується при визначенні суми, що амортизується. При визначенні собівартості (первісної вартості) до оплачених коштів у порівнянні з П(С)БО додалися їхні еквіваленти, а замість інших активів зазначені інші форми компенсації: це значно більш широке поняття, ніж активи [5].

**Висновки.** Отже, виникає необхідність розробки загальних підходів та економічно обґрунтованих принципів формування собівартості відповідно до галузевих особливостей. У зв'язку з цим, пропонуємо зараховувати продукцію сільськогосподарського виробництва на баланс за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою продажною ціною.

#### **Література:**

1. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11.
2. Грачова Р. Вивчаємо МСФЗ: Біологічні активи в IAS 41 і П(С)БО 30 // Дебет-Кредит. – 2006. – № 47.
3. Каргузова. Т.В. Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – № 20(9). – С. 176 – 180.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. [Електронний ресурс] / режим доступу: [http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92](http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92).
5. Національні стандарти бухгалтерського обліку. Частина I. П(С)БО 1 – 25 // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 10. – С. 38 – 87.
6. Національні стандарти бухгалтерського обліку. Частина II. П(С)БО 25 – 34 // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 12. – С. 31 – 34.