

УДК 657:330.313

БЕЗВЕРХИЙ Костянтин, к. е. н., головний бухгалтер
ТОВ "Нью-Паріс", м. Київ

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Розглянуто порядок організації обліку процесу виробництва в контексті складання податкової та фінансової звітності промислових підприємств. Висвітлено особливості законодавчого та нормативно-правового регулювання його обліку та порядку складання звітності як за національними, так і за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Ключові слова: організація обліку, податкова та фінансова звітність, податкові різниці, процес виробництва, витрати, виробнича собівартість, собівартість виготовленої продукції, собівартість реалізованої продукції, МСБО, МСФЗ.

Безверхий К. Организация учета процесса производства на промышленных предприятиях. Рассмотрен порядок организации учета процесса производства в контексте составления налоговой и финансовой отчетности промышленных предприятий. Освещены особенности законодательного и нормативно-правового регулирования его учета и порядка составления отчетности как по национальным, так и по международным стандартам бухгалтерского учета.

Ключевые слова: организация учета, налоговая и финансовая отчетность, налоговые разницы, процесс производства, расходы, производственная себестоимость, себестоимость произведенной продукции, себестоимость реализованной продукции, МСБУ, МСФО.

Постановка проблеми. Складність управління економікою підприємств в умовах нестабільного середовища, в якому вони функціонують, потребує створення адекватної системи інформаційного забезпечення управління витратами виробничо-господарської діяльності, а отже, пошуку нових підходів до вирішення проблеми належної організації обліку процесу виробництва в контексті складання податкової та фінансової звітності промислових підприємств. Особливої актуальності набуває питання щодо організації обліку процесу виробництва, яка є важливою економічною категорією, що генерує ресурси для потреб управління.

© Безверхий К., 2013

ISSN 1727-9313. ВІСНИК КНТЕУ. 2013. № 3 97

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації обліку процесу виробництва промислових підприємств в різні часи займалися провідні вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти, зокрема Ф. Бутинець, Е. Гейер, С. Голов, Н. Довгопол, М. Нестеренко, З. Задорожний, Д. Лозинський, О. Мазуренко, Ю. Миронова, В. Моссаковський, Л. Нападовська, А. Озеран, В. Палій, О. Свідерський та Є. Свідерський, М. Скрипник, Я. Соколов, В. Сопко, П. Хомин, І. Чалий [1–19] та ін. Проте нині в науково-практичній літературі питання організації обліку процесу виробництва в контексті складання податкової та фінансової звітності промислових підприємств мало досліджено, що обумовлює необхідність активізації науково-практичних дискусій.

Мета дослідження – вдосконалення організації обліку процесу виробництва в контексті складання податкової та фінансової звітності промислових підприємств.

Результати дослідження. Для цього доцільно спочатку розглянути економічну сутність витрат виробництва. Вітчизняний вчений-економіст Ю. Миронова розглядає категорію "витрати виробництва" як суму ресурсів, використаних у процесі виробництва з метою виготовлення продукції (робіт, послуг) [8, с. 6]. Проте наведене визначення не уточнює, що являє собою сума ресурсів – натуральний чи вартісний вимірник використаних у процесі виробництва ресурсів, або їх поєднання.

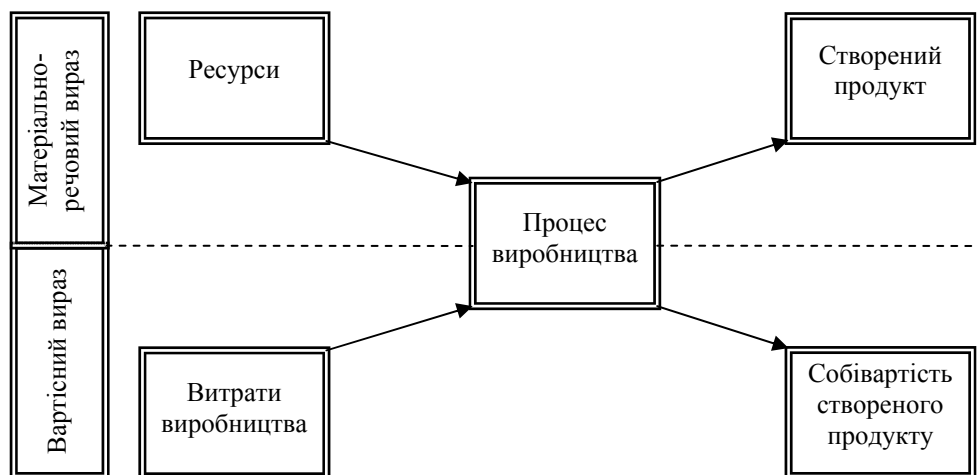
В. Палій розглядає "процес виробництва як кібернетичну систему виробничого споживання і як процес створення нового продукту в натурально-речовій формі та у вартісному виразі" на рівні підприємства [12, с. 76]. Розглядаючи процес виробництва в натурально-речовій формі, "на вході" він пропонує відображати в системі виробництва ресурси – робочу силу й засоби виробництва, а "на виході" – вироблений продукт. У процесі виробництва відбувається об'єднання засобів виробництва з робочою силою, і в результаті цього синтезу створюється продукт.

Розглядаючи процес виробництва у вартісному виразі, "на вході" в систему виробництва відображаються витрати виробництва, а "на виході" собівартість створеного продукту як вартісний вимір спожитих у процесі виробництва ресурсів. "На виході" – готовий продукт – це синтетичний результат взаємодії живої праці із засобами виробництва. Дослідити його можна лише після закінчення виробництва, тобто з меншою деталізацією і не так оперативно [12, с. 78].

Схематично дуалістичний характер виробництва у його натурально-речовому і вартісному виразах подано на *рисунку*.

У точній відповідності з натурально-речовою характеристикою процесу виробництва вартісні елементи витрат можна вивчати і відображати з будь-якою деталізацією в момент їх здійснення – за виробничого споживання.

"Собівартість продукту – це синтетичний показник, який одержують "на виході" з процесу виробництва, тобто як результат вартісної оцінки створеного продукту. Можливість деталізації показника собівартості досить відносна, вона обмежена процедурою обчислення собівартості – методикою калькуляції" [12, с. 78].



**Дуалістичний характер виробництва в натурально-речовому і вартісному виразі
(розроблено на основі досліджень В. Палія [12, с. 76–78])**

Розкриваючи сутність витрат виробництва, професор В. Сопко спирається на вчення К. Маркса, виходячи з відомого його положення про те, що "акт виробництва у всіх своїх моментах є актом споживання". Як розвиток цього положення В. Сопко пропонує: "процес виробництва необхідно одночасно вивчати в двох аспектах... як процес створення нового продукту... як процес виробничого споживання. Кожний аспект процесу виробництва виступає як самостійний об'єкт вивчення. У самостійності кожного проявляється їх протилежність і, як результат, індивідуальність" [16, с. 15].

Не зважаючи на те, що автори Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [20] декларували зближення правил ведення обліку за ПКУ та П(С)БО, донині повністю їм цього зробити не вдалося. На практиці виникає чимало розбіжностей між вимогами ПКУ та альтернативами, що надають національні П(С)БО та МСФЗ. Помилковою є думка, що для оподаткування прибутку підприємства достатньо інформації, яка міститься на рахунках бухгалтерського обліку для складання фінансової та податкової звітності. З цього приводу вітчизняний вчений-економіст Д. Лозинський зазначає, що "саме витрати (як показник цієї звітності) (Податкової декларації з податку на прибуток підприємства. – Прим. авт.) викликають найбільше запитань, на які немає однозначних відповідей (навіть незважаючи на прийняття Податкового кодексу та видання

офіційних коментарів до нього)" [6, с. 62]. Варто погодитися з думкою провідного вченого в галузі бухгалтерського обліку В. Моссаковського, який вважає, що найістотнішими відмінностями між бухгалтерським обліком і вимогами податкового законодавства є порядок формування витрат [9, с. 33].

Доцільно прислухатися до пропозиції З. Задорожнього, що використання на практиці субрахунків і аналітичних рахунків для узагальнення відповідно витрат, які зменшують об'єкт оподаткування податком на прибуток згідно з податковим законодавством та які не зменшують цього об'єкта, необхідно сприяти узгодженню вимог бухгалтерського обліку та податкового законодавства [5, с. 13]. Вітчизняні вчені-економісти Д. Свідерський та Є. Свідерський вважають доцільним "до рахунків обліку витрат (клас 9 і рахунок 23 Плану рахунків) відкрити окремі субрахунки для обліку таких витрат. Сума витрат за дебетом відповідного рахунку відноситься до відповідної статті форми № 2 "Звіт про фінансові результати" фінансової звітності, а сума відповідного субрахунку – до Декларації про податок на прибуток податкової звітності. Практика впровадження такого обліку на деяких підприємствах дала позитивний результат. Контроль витрат визначається за їх видами, які відображаються за кожним із субрахунків. Така методика особливо доцільна при автоматизації облікових робіт і досить ефективна при проведенні аудиту" [13, с. 18–19]. Варто зауважити, що такий підхід слід застосовувати при ручному способі ведення обліку для складання податкових декларацій з податку на прибуток підприємства та/або в автоматизованих системах, які призначені для ведення бухгалтерського обліку з інтегрованою побудовою плану рахунків, що використовуються для складання податкової і фінансової звітності. У програмних продуктах компанії 1С (далі – ПП 1С), які призначені для автоматизації облікових робіт на платформі 1С 7.7 і 1С 8.2, використовується модель автономної (паралельної) системи обліку для складання фінансової та податкової звітності. Це означає, що в межах ПП 1С для складання фінансової звітності використовується окремий план рахунків – "Фінансовий", а для цілей складання податкової звітності – "Податковий". Детально моделі взаємодії обліку та оподаткування прибутку розглянула у своїй праці Е. Гейер [2].

Приділяючи увагу необхідності гармонізації облікових систем, провідний вітчизняний вчений-економіст Л. Нападовська зазначає: "Оскільки всі ці системи обліку здійснюються на одному й тому самому підприємстві, то для них характерне відображення однакових операцій. Проте принципи та вимоги до формування окремих показників у різних облікових системах і складання форм звітності є різними. Тому виникає проблема гармонізації облікових систем з метою економії всіх видів ресурсів (трудових, основних і матеріальних) та якнайповнішого забезпечення всіх груп користувачів необхідною і корисною інформацією... Для цього треба розробити чіткі вимоги до організації обліку в різних

облікових системах, а первинний облік будувати за принципом оптимальних інформаційних потоків, які б сприяли уникненню дублювання однієї й тієї самої інформації. Поточний та зведений облік слід здійснювати за принципами, прийнятими для конкретних систем" [10, с. 6]. Проте, яким чином забезпечити уникнення дублювання однієї й тієї ж інформації, автор не наводить. І чи взагалі може бути дублювання інформації, якщо ці системи обліку є різними? Адже факти господарського життя підприємства реєструються у первинних документах і є єдиною інформаційною базою для зазначених вище видів обліку, а тому її дублювання виключається. Таку позицію розділяє В. Євдокимов, який вказує, що "ні управлінський, ні фінансовий, ні податковий облік не можуть самостійно існувати в системі господарського обліку. Таке право має тільки бухгалтерський облік, який є основною інформаційною системою відображення господарських операцій з використанням комп'ютерних технологій" [1, с. 247].

Вітчизняний вчений-економіст П. Хомин зауважує: "коли вже братися за інтеграцію податкового і фінансового обліку, то спочатку треба подбати про приведення у відповідність з реаліями ринкової економіки методології останнього, адже цього не можна зробити простим шляхом – повернення до моделі, яка існувала до реформування вітчизняної облікової системи, чи волонтаристськими рішеннями, як це недавно сталося щодо тимчасового "підлаштування" під вимоги податкового обліку П(С)БО 16 "Витрати". Зокрема, доповненнями від 18.03.2011 р. за наказом Міністерства фінансів України № 372 було запропоновано по суті нове визначення "собівартість за прямими витратами", де змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати не фігурували", і вказує, що "з позиції облікової практики це здавалося навіть певним полегшенням, адже й раніше не всі загальновиробничі витрати включалися до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Так, частина постійних загальновиробничих витрат у періоді їх виникнення списувалася на рахунок 90 "Собівартість реалізації". Враховуючи розпливчастість формулювання П(С)БО 16 "Витрати": "до постійних загально виробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності" та відсутність визначень, які з них слід вважати розподілюваними / нерозподілюваними, це таїть у собі джерело суперечок щодо об'єктивності такого поділу. Тобто списання за альтернативним варіантом, як було передбачено цим наказом, усіх без винятку загальновиробничих витрат на рахунок 79 "Фінансові результати" дійсно могло б полегшити роботу бухгалтерів. І тільки" [17, с. 23].

Собівартість виготовлених запасів (готової продукції та незавершеного виробництва), що вироблені власними силами промислового підприємства, визначається за правилами п. 10-16 П(С)БО 16 "Витрати" [21]. Відповідно до п. 4 П(С)БО 9 "Запаси" та п. 6 МСБО 2 "Запаси": "запаси –

активи, які: а) утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; б) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; в) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством" [22; 23]. Проте в контексті податкового законодавства вживається термін "товари" до п. 14.1.244 ст. 14 ПКУ: "товари – матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення" [20], який включає в себе всі види запасів, що зазначені у п. 6 П(С)БО 9 "Запаси" [22].

Такими запасами можуть бути: незавершене виробництво, брак у виробництві, напівфабрикати власного виробництва, готова продукція та продукція виробництва сільського господарства. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 (далі – Інструкції 291) [24] зазначені вище запаси обліковуються на рахунках 23 "Виробництво", 24 "Брак у виробництві", 25 "Напівфабрикати", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва". Оборот по дебету цих рахунків – виробнича собівартість виготовлених запасів. Згідно з п. 11 П(С)БО 16 "Витрати" до виробничої собівартості таких запасів включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [21].

Структура статей собівартості виготовлених та реалізованих запасів для цілей складання фінансової та податкової звітності не має істотних розбіжностей. У таблиці наведено відповідність статей витрат, що складають собівартість виготовлених запасів, для цілей підготовки фінансової та податкової звітності.

Відповідно до п. 138.4. ст. 138 ПКУ "витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, крім нерозподільних постійних загальновиробничих витрат, які включаються до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг" [20].

Незважаючи на повну аналогію переліку статей, собівартість виготовленої продукції та незавершеного виробництва для цілей складання податкової звітності може відрізнятися від цього показника для складання фінансової звітності через наявність деяких обмежень у податковому законодавстві. Зазначені розбіжності можуть виникати за всіма статтями витрат. Згідно з п. 14.1.188 ст. 14 ПКУ "податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III цього Кодексу" [20].

**Склад статей собівартості виготовлених запасів
(готової продукції та незавершеного виробництва)
для цілей фінансової та податкової звітності**

№ пор.	Найменування статей витрат	Норми для складання звітності:	
		фінансової (П(С)БО 16 "Витрати")	податкової (ПКУ)
1	Прямі матеріальні витрати	п. 12	пп. 138.8.1 п. 138.8 ст. 138
2	Прямі витрати на оплату праці	п. 13	пп. 138.8.2 п. 138.8 ст. 138
3	Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	п. 14	п. 138.8 ст. 138
4	Вартість придбаних послуг (а також робіт) прямо пов'язаних із виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	п. 14	пп. 138.8 ст. 138
5	Загальновиробничі витрати:	п. 15	пп. 138.8.5 п. 138.8 ст. 138
5.1	витрати на управління виробництвом	п. 15.1	пп. 138.8.5 "а" п. 138.8 ст. 138
5.2	амортизація основних засобів загально-виробничого призначення	п. 15.2	пп. 138.8.5 "б" п. 138.8 ст. 138
5.3	амортизація нематеріальних активів загально-виробничого призначення	п. 15.3	пп. 138.8.5 "в" п. 138.8 ст. 138
5.4	витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загально-виробничого призначення	п. 15.4	пп. 138.8.5 "г" п. 138.8 ст. 138
5.5	витрати на вдосконалення технології та організації виробництва	п. 15.5	пп. 138.8.5 "г" п. 138.8 ст. 138
5.6	витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень	п. 15.6	пп. 138.8.5 "д" п. 138.8 ст. 138
5.7	витрати на обслуговування виробничого процесу	п. 15.7	пп. 138.8.5 "е" п. 138.8 ст. 138
5.8	витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	п. 15.8	пп. 138.8.5 "є" п. 138.8 ст. 138
5.9	суми витрат, пов'язаних з підтвердженням відповідності продукції тощо	п. 15.9	пп. 138.8.5 "ж" п. 138.8 ст. 138
5.10	суми витрат, пов'язаних з розвідкою / дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ	п. 15.9	пп. 138.8.5 "з" п. 138.8 ст. 138
5.11	інші загальновиробничі витрати	п. 15.9	пп. 138.8.5 "и" п. 138.8 ст. 138
6	Інші прямі витрати	п. 14, п. 15.8	п. 138.9 ст. 138

Відповідно до п. 14.1.189 ст. 14 ПКУ "тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах" [20]. Згідно з п. 3

П(С)БО 17 "Податок на прибуток" та п. 5 МСБО 12 "Податок на прибуток" "тимчасова податкова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно" [25; 26]. Згідно з абз. 2 п. 46.2 ст. 46 ПКУ у складі фінансової звітності платник податків зазначає тимчасові та постійні податкові різниці за формою, встановленою Міністерством фінансів України [20]. Для цілей розкриття інформації у фінансовій звітності підприємства затверджено Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці" [27], де наведено аналогічне визначення податкових різниць. Варто зауважити, що Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці", прийняте в січні 2011 р., на сьогодні не набуло чинності. У першій редакції положення застосовувалося з 01.01.2012 р., проте з прийнятими змінами до цього положення, що затверджені наказом МФУ "Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку" № 1204 від 26.09.2011 р., воно вводиться в дію з 01.01.2013 р. [28]. Деякі проблемні питання відображення в обліку тимчасової податкової різниці було розглянуто у попередньому дослідженні [18, с. 29]. Тимчасові податкові різниці повністю компенсуються у майбутніх звітних періодах. Так, наприклад, прямі матеріальні витрати можуть відрізнятися за рахунок застосування різних методів оцінки запасів при їх вибутті. Сума амортизаційних відрахувань може бути різною за рахунок застосування різних методів і строків нарахування амортизації для цілей складання фінансової та податкової звітності. Для складання податкової звітності вартісна межа для визнання основних засобів становить від 2500.00 грн відповідно до п. 14.1.138 ст. 14 ПКУ [20]. Для складання фінансової звітності вартісні обмеження щодо визнання об'єкта основних засобів відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" та МСБО 16 "Основні засоби" відсутні [29; 30].

Крім тимчасових податкових різниць у підприємства можуть виникати ще й постійні податкові різниці. Відповідно до п. 14.1.192 ст. 14 ПКУ та п. 3 Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці": "постійна податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах" [20; 27]. Згідно з п. 139.1.12 ст. 139 ПКУ до прямих матеріальних витрат та до вартості придбаних послуг (робіт) з 1 квітня до 31 грудня 2011 р. не включалися товари, роботи та послуги, придбані у фізичної особи – підприємця, яка сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації) [20]. Зазначену вище різницю слід враховувати до моменту продажу продукції, яка перебуває у незавершеному виробництві на 01.01.2012 р., що вимагає відповідної організації аналітичного обліку, методика якого буде індивідуальною для кожного підприємства.

У разі оплати товарів (робіт, послуг) на користь нерезидентів, що мають офшорний статус, чи при здійсненні розрахунків через таких

нерезидентів або через їхні банківські рахунки до собівартості виготовленої продукції включається лише 85 % понесених витрат відповідно до п. 161.2 ст. 161 ПКУ [20] для складання податкової звітності. Для складання фінансової звітності зазначені вище витрати списуються на собівартість виготовленої продукції у повному обсязі.

Витрати на добровільне медичне страхування працівників (п. 140.1.6 ст. 140 ПКУ [20]), забезпечення їх безоплатним харчуванням та питною водою (п. 138.12.2 ст. 138 та п. 139.1.1 ст. 139 ПКУ [20]), виплати добових, що вищі за встановлені п. 140.1.7 ст. 140 ПКУ [20], і витрати на фінансування інших потреб фізичних осіб не включаються до собівартості виготовленої продукції для цілей складання податкової звітності, проте можуть бути враховані для цілей складання фінансової звітності. Відповідно це можуть бути витрати на обладнання пунктів відпочинку для виробничого персоналу, їдалень, буфетів або кімнат для приймання їжі, обладнання аптечок тощо.

Згідно з п. 139.1.9 ст. 139 ПКУ до складу витрат не відносяться витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами [20]. Про це слід пам'ятати, коли до собівартості продукції включаються витрати, сплачені підзвітними особами. Якщо підзвітна особа не може надати оригінали первинних документів, що підтверджують здійснені операції (оригінали потрібно було надати третій особі або вони були зіпсовані чи втрачені), а керівник прийняв рішення про компенсацію таких витрат та відповідно про включення їх до собівартості, то це можна зробити лише для цілей складання фінансової звітності.

Також необхідно звернути увагу про обмеження, встановлені пп. 139.1.13, 139.1.14, 139.1.15 ст. 139 ПКУ щодо послуг з консалтингу або інжинірингу. Якщо такі витрати включено до собівартості продукції для цілей складання фінансової звітності, то для цілей складання податкової звітності вони можуть включатися частково або взагалі не включатися [20].

Немає підстав для списування податкових різниць на субрахунок 949 "Інші операційні витрати", адже це спричинить викривлення показників у системі бухгалтерського обліку підприємства щодо вартості активів, собівартості, витрат звітного періоду та показника прибутку.

М. Скрипник наводить відмінності між методикою розрахунку собівартості в системі бухгалтерського обліку та податкових розрахунків: "а) собівартість реалізованих у звітному періоді товарів складатиметься із собівартості виготовленої, але не реалізованої у звітному періоді продукції та собівартості виготовленої продукції за мінусом нереалізованих залишків; б) для податкових розрахунків собівартість реалізованих товарів включає тільки прямі витрати, без загальновиробничих. Останні повністю списались на інші витрати; в) до податкової собівартості не входить вартість остаточно забракованої з технологічних причин продукції понад норми, уцінка / дооцінка активів згідно з правилами бухгалтерського обліку; г) обмеження в сумі витрат за окре-

ними операціями; г) заборона віднесення до витрат вартості товарів, робіт послуг, придбаних у платників єдиного податку" [14, с. 295].

За першим пунктом висновку М. Скрипника необхідно зазначити, що для цілей складання як фінансової, так і податкової звітності, момент визнання витрат, а отже – їх включення до показників Податкової декларації з податку на прибуток підприємства [31] (*далі* – податкова декларація) за рядком 05.1 "Собівартість придбаних (виготовлених) і реалізованих товарів (робіт, послуг)" цієї податкової декларації та до показників Звіту про фінансові результати у рядок 040 "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" [32], однаковий відповідно до п. 7 П(С)БО 16 "Витрати" та п. 138.4 ст. 138 ПКУ [20], а їх сума у фінансовій та податковій звітності відрізнятиметься на обмеження, що встановлені нормами ПКУ для окремих видів витрат.

За другим пунктом – для цілей складання податкової звітності загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визначаються відповідно до П(С)БО [1]. А отже – включаються до собівартості реалізованих товарів. Варто зауважити, що до 06.08.2011 р. до собівартості виготовлених та реалізованих товарів не включалися загальновиробничі витрати. І тільки з прийняттям Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України" від 07.07.2011 р. № 3609-V [33] зазначені вище витрати стало можливим включати до собівартості виготовлених та реалізованих товарів.

За третім пунктом, хоча до податкової собівартості й не входить вартість остаточно забракованої з технологічних причин продукції понад норми, необхідно врахувати абз. 2 п. 138.7 ПКУ, де зазначено, що "платник податку має право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку в наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру. Такі самостійно встановлені платником податку норми діють до встановлення таких норм центральними органами виконавчої влади у відповідній сфері" [20]. Саме тому на практиці допустимі норми технічно неминучого браку будуть завищені, і у підприємства не буде відхилень щодо неминучого браку для цілей складання як фінансової, так і податкової звітності.

Щодо четвертого пункту, то доцільно погодитися з автором. За п'ятим необхідно зауважити, що з прийняттям Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності" від 04.11.2011 р. № 4014-VI [34] заборона віднесення до витрат вартості товарів, робіт, послуг, придбаних у платників єдиного податку 1 січня 2012 р. знято, і п. 139.1.12 ст. 139 ПКУ виключено. Можна сказати, що за минулий рік більшість відмінностей, які наводить М. Скрипник, між методикою розрахунку собівартості для цілей складання фінансової та податкової звітності законодавцями було узгоджено.

Розглядаючи порядок організації обліку загальновиробничих витрат промислових підприємств для цілей складання фінансової та податкової звітності, слід зауважити, що відповідно до п. 16 П(С)БО 16 "Витрати" загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні [21]. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду [21].

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину [21].

Крім того, для цілей складання податкової звітності відповідно до абз. 4 п. 138.8 ст. 138 ПКУ загальновиробничі витрати відносяться на собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку [20]. Тобто можна дійти висновку, що нерозподілені загальновиробничі витрати теж слід включати до собівартості реалізованої продукції в тому періоді, у якому вони були понесені. Унаслідок цього вони мають включатися до рядка 05 "Витрати операційної діяльності, в тому числі: "податкової декларації, але при цьому не входять до значення рядка 05.1 "Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)" цієї податкової декларації, адже в цьому рядку наводиться собівартість виготовленої раніше та реалізованої у поточному звітному періоді продукції. Отже, значення рядка 05 "Витрати операційної діяльності, в тому числі:" податкової декларації може відрізнятись від значення рядка 05.1 "Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)" на суму нерозподілених загальновиробничих витрат, які були списані на витрати того періоду, в якому вони були понесені. Розподілені загальновиробничі витрати включаються до виробничих витрат, а відтак формують собівартість виробленої продукції та включаються до розрахунку оподаткованого прибутку в тому періоді, в якому буде продано вироблену продукцію.

Окремі вчені, зокрема Н. Довгопол та М. Нестеренко [4, с. 10], О. Мазуренко [8, с. 11], А. Озеран [11, с. 15] та М. Скрипник [14, с. 399] пропонують списувати нерозподілені постійні загальновиробничі витрати

у дебет рахунку 79 "Фінансові результати", також, Н. Довгопол, М. Нестеренко [4, с. 10] та М. Скрипник [14, с. 257] вважають можливим списувати зазначені вище витрати у рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності". Однак ця позиція авторів суперечить вітчизняним П(С)БО та МСБО (МСФЗ) для цілей складання фінансової звітності. Таку думку підтверджує І. Чалий: "в звіті про прибутки та збитки не може бути окремої статті для відображення загальновиробничих витрат" [19, с. 175]. Із цього приводу С. Голов зазначає, що "вимога П(С)БО 16 стосується лише фінансового обліку, а підприємства в разі потреби можуть застосовувати інші методи обліку з метою управління" [3, с. 320]. Адже, як писав Я. Соколов у парадоксі бухгалтерського обліку № 32, "обчислення прибутку носить дуже умовний характер, а аудиторський висновок зазвичай підтверджує правильність бухгалтерської процедури, але не її адекватність реальному стану справ. Підводячи підсумки, зробимо висновок: дані бухгалтерського обліку в усіх його інформаційних шарах мають дуже обмежене значення для прийняття дієвих управлінських рішень" [15, с. 182]. Саме тому зазначені вище пропозиції авторів можна використовувати у системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку для прийняття ефективних управлінських рішень окремими підприємствами.

Висновки. Враховуючи викладене вище, нерозподілені загально-виробничі витрати доцільно включати не до рядка 05.1 "Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)" податкової декларації з податку на прибуток підприємства, а до рядка 05 "Витрати операційної діяльності, в тому числі:". Отже, рядок 05 "Витрати операційної діяльності, в тому числі:" податкової декларації не обов'язково повинен дорівнювати рядку 05.1 "Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)", він може відрізнятися на суму нерозподілених загальновиробничих витрат. Головним аргументом на користь цього є те, що у назві рядка 05.1 фігурують слова "Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)", а нерозподілені загальновиробничі витрати до собівартості конкретних виготовлених товарів не включаються, але водночас це є витратами операційної діяльності, які потрібно відобразити у рядку 05 "Витрати операційної діяльності, в тому числі:". Відповідно до абз. 2 п. 46.4 ст. 46 ПКУ: "У разі необхідності платник податків може подати разом з такою податковою декларацією доповнення до такої декларації, які складені за довільною формою, що вважатиметься невід'ємною частиною податкової декларації. Таке доповнення подається з поясненням мотивів його подання" [20].

Таким чином, обережним платникам варто порадити разом з податковою декларацією подавати таке доповнення з поясненням щодо відображення нерозподілених загальновиробничих витрат у складі рядка 05 "Витрати операційної діяльності, в тому числі:".

Дослідження процесу виробництва промислових підприємств дало можливість визначити проблему організації обліку загальновироб-

ничих витрат для цілей складання фінансової та податкової звітності, оскільки це питання неврегульоване на рівні нормативних документів. Доцільно розробити рекомендації щодо розподілу загальновиробничих витрат і викласти їх у окремих галузевих інструкціях, що дало б змогу найбільш повно врахувати особливості кожної окремої галузі, для якої нормативно необхідно встановити найбільш оптимальні бази розподілу загальновиробничих витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры // Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы : монография / Ф. Ф. Бутынец и др. ; под. общ. ред. и с предисл. Ф. Ф. Бутынца. — Житомир : ЖГТУ, 2008. — 484 с.*
2. *Гейер Е. Моделі взаємодії бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку / Е. Гейер // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 11. — С.18—28.*
3. *Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. — К. : Центр навч. л-ри, 2007. — 522 с.*
4. *Довгопол Н. П(С)БО 16 "Витрати" між фінансовим та управлінським обліком / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 6. — С. 3—15.*
5. *Задорожний З. Гармонізація бухгалтерського обліку із вимогами податкового законодавства / З. Задорожний // Економічний аналіз : зб. наук. пр. — Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр ТНЕУ "Економічна думка", 2011. — Вип. 9. — Ч. 2. — С. 10—13.*
6. *Лозинський Д. Л. Відображення витрат в податковій звітності: світ штучних цифр / Д. Л. Лозинський // Зб. тез Десятої Всеукраїнської наукової Internet-конференції студентів і молодих вчених, присвяченої видатним вченим у галузі бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю д. е. н., проф. І. В. Малишеву, д. е. н., проф. П. П. Німчинову. — Житомир : ЖДТУ, 2012. — С. 62—63.*
7. *Мазуренко О. М. Бухгалтерський облік та аналіз загальновиробничих витрат: теорія, методика, організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / О. М. Мазуренко. — Житомир, 2010. — 21 с.*
8. *Миронова Ю. Ю. Облік і аналіз витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Ю. Ю. Миронова. — К., 2011. — 20 с.*
9. *Моссаковський В. Парадокси бухгалтерського обліку в Україні / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 9. — С. 30—35.*
10. *Нападовська Л. Удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 6. — С. 3—7.*
11. *Озеран А. Проблема узгодженості стандартів (правил) бухгалтерського обліку і норм податкового кодексу у частині загальновиробничих витрат та їх відображення у фінансовій звітності / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 3. — С. 13—17.*

12. Палий В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. — М. : Финансы и статистика, 1987. — 288 с.
13. Свідерський Є. Організація обліку податку на прибуток за Податковим кодексом у перехідний період / Є. Свідерський, Д. Свідерський // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 5. — С. 15—21.
14. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : монографія / М. І. Скрипник. — Житомир, 2011. — 732 с.
15. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : учеб. пособ. / Я. В. Соколов. — М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2010. — 224 с.
16. Сопко В. В. Проблемы учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции в промышленности: автореф. дис. на соискание науч. степени докт. экон. наук / В. В. Сопко. — Киев, 1980. — 45 с.
17. Хомин П. Податковий облік як результат амбівалентності облікової теорії / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. — 2012. — № 5. — С. 20—27.
18. Безверхий К. Непрямі витрати в контексті податкової та фінансової звітності: обліковий аспект узгодження показників / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 6. — С. 23—33.
19. Чалий І. БухXXXоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / І. Чалий. — Х. : Фактор, 2011. — 400 с.
20. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1302724046553028>.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджений наказом МФУ № 318 від 31.12.1999 р. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00&p=1302724046553028>.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджений наказом МФУ № 246 від 20.10.1999 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99/print1333350777382537>.
23. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 "Запаси". — Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/document/92420/МСБО_2.pdf.
24. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування" від 30 листоп. 1999 р. № 291. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327246549106958>.
25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток", затверджений наказом МФУ № 353 від 28.12.2000 р. — <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01/print1330027628382574>.
26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 "Податок на прибуток". — Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320288/file/IAS%2012.pdf>.
27. Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці", затверджено наказом МФУ № 27 от 25.01.2011 р. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0212-11&p=1304249794557724>.
28. Наказ МФУ "Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку" № 1204 від 26.09.2011 р. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1181-11/print1333350777382537>.

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджений наказом МФУ № 92 від 27.04.2000 р. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00/print1330027628382574>.
30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби". — Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS%2016.pdf>.
31. Наказ МФУ "Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства" № 1213 від 28.09.2011 р. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1215-11/print1333350777382537>.
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджений наказом МФУ № 87 від 31.03.1999 р. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99/print1342966521962518>.
33. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України" від 07.07.2011 р. № 3609-VI. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3609-17/print1342966521962518>.
34. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності" від 04.11.2011 № 4014-VI. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4014-17/print1342966521962518>.

Стаття надійшла до редакції 17.12.2012.

Bezverkhiy K. Organization of accounting of production process at industrial enterprises.

Background. Proposed research work is devoted to scantily explored and urgent questions of organization of accounting and reporting process of production at industrial enterprises. Procedure of organization of accounting of the production process within the context of preparation of tax and financial statements of industrial enterprises has been studied.

Review of scientific sources of chosen subjects proves the absence of the target research of questions of organization of accounting and reporting process of production of industrial enterprises. The bulk of the already existing of works is concentrated around narrow consideration on economic substance of the production process and its impact on the accounting structure. At the same time scientific definition of the above omissions is indisputably urgent and forms the foundation of purpose of research.

Results of research. By the central aspect of the analysis, which was carried out in the work, is to highlight organization of accounting and reporting process of production of industrial enterprises in terms of institutional reforms. Research of organization of accounting of the production process of industrial enterprises in the institutional transformations is carried out in indissoluble connection with the production and integration processes that are inherent to this period of historical development of society.

Supplement to the work is the thorough analysis of issues that allowed determining problem of organization of accounting of production overheads for the purposes of compilation of financial and tax reporting. Studies of scientific papers and the newest developments in the area of book keeping on organization of accounting and reporting process of production of industrial enterprises allowed revealing fundamental achievements of the leading scientific communities which have applied character for the subsequent development of information support of different user groups.

Conclusions. The conducted research, according to the author, can become part of more comprehensive understanding of issues of organization of accounting and reporting process of production of industrial enterprises, that will be useful when forming the accounting

science, analyzing and intracompany control in industrial enterprises. Questions raised in our article are not exhaustive and need additions, changes, corrections and specification.

Key words: accounting organization, tax and financial reporting, difference in tax, production process, costs, production prime cost, produced product prime cost, sold product prime cost.

REFERENCES

1. *Buhgalterskij uchet, kontrol' i analiz: social'nye orientiry // Rezul'taty nauchnyh issledovaniy problem buhgalterskogo ucheta i kontrolja Zhitomir'skoj nauchnoj buhgalterskoj shkoly : monografija / F. F. Butynec i dr. ; pod. obshh. red. i s predisl. F. F. Butynca. — Zhitomir : ZhGTU, 2008. — 484 s.*
2. *Gejjer E. Modeli vzajemodii' buhgalters'kogo obliku ta opodatkovannja pry-butku / E. Gejjer // Buhgalters'kyj oblik i audyt. — 2011. — № 11. — S.18—28.*
3. *Golov S. F. Buhgalters'kyj oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku : monografija / S. F. Golov. — K. : Centr navch. l-ry, 2007. — 522 s.*
4. *Dovgopol N. P(S)BO 16 "Vytraty" mizh finansovym ta upravlins'kym oblikom / N. Dovgopol, M. Nesterenko // Buhgalters'kyj oblik i audyt. — 2011. — № 6. — S. 3—15.*
5. *Zadorozhnyj Z. Garmonizacija buhgalters'kogo obliku iz vymogamy podatkovogo zakonodavstva / Z. Zadorozhnyj // Ekonomichnyj analiz : zb. nauk. pr. — Ternopil' : Vydavnycho-poligrafichnyj centr TNEU "Ekonomichna dumka", 2011. — Vyp. 9. — Ch. 2. — S. 10—13.*
6. *Lozyns'kyj D. L. Vidobrazhennja vytrat v podatkovij zvitnosti: svit shtuchnyh cyfr / D. L. Lozyns'kyj // Zb. tez Desjatoi' Vseukrai'ns'koi' naukovoï Internet-konferencii' studentiv i molodyh vchenyh, prysvjachenoï vydatnym vchenym u galuzi buhgalters'kogo obliku, finansovogo analizu ta kontrolju d. e. n., prof. I. V. Malyshevu, d. e. n., prof. P. P. Nimchynovu. — Zhytomyr : ZhDTU, 2012. — S. 62—63.*
7. *Mazurenko O. M. Buhgalters'kyj oblik ta analiz zagal'novyrobnych vytrat: teorija, metodyka, organizacija : avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09 "Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt" / O. M. Mazurenko. — Zhytomyr, 2010. — 21 s.*
8. *Myronova Ju. Ju. Oblik i analiz vytrat vyrobnyctva ta kal'kuljuvannja sobivartosti produkciï na pidprijemstvah mashynobuduvannja : avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09 "Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt" / Ju. Ju. Myronova. — K., 2011. — 20 s.*
9. *Mossakovs'kyj V. Paradoksy buhgalters'kogo obliku v Ukraini / V. Mossakovs'kyj // Buhgalters'kyj oblik i audyt. — 2011. — № 9. — S. 30—35.*
10. *Napadovs'ka L. Udoshkonalennja systemy buhgalters'kogo obliku v Ukraini / L. Napadovs'ka // Buhgalters'kyj oblik i audyt. — 2012. — № 6. — S. 3—7.*
11. *Ozeran A. Problema uzgodzhenosti standartiv (pravyl) buhgalters'kogo obliku i norm podatkovogo kodeksu u chastyni zagal'novyrobnych vytrat ta i'h vidobrazhennja u finansovij zvitnosti / A. Ozeran // Buhgalters'kyj oblik i audyt. — 2011. — № 3. — S. 13—17.*
12. *Palij V. F. Osnovy kal'kulirovanija / V. F. Palij. — M. : Finansy i statistika, 1987. — 288 s.*
13. *Sviders'kyj Je. Organizacija obliku podatku na prybutok za Podatkovym kodeksom u perehidnyj period / Je. Sviders'kyj, D. Sviders'kyj // Buhgalters'kyj oblik i audyt. — 2011. — № 5. — S. 15—21.*
14. *Skrypnyk M. I. Rozvytok buhgalters'kogo obliku i vnutrishn'ogo kontrolju vytrat ta kal'kuljuvannja sobivartosti produkciï : monografija / M. I. Skrypnyk. — Zhytomyr, 2011. — 732 s.*
15. *Sokolov Ja. V. Buhgalterskij uchet kak summa faktov hozhajstvennoj zhizni : ucheb. posob. / Ja. V. Sokolov. — M. : Magistr ; INFRA-M, 2010. — 224 s.*
16. *Sopko V. V. Problemy ucheta zatrat na proizvodstvo i kal'kuljacija sebestoimosti produkciï v promyshlennosti: avtoref. dis. ... d-ra jekon. nauk / V. V. Sopko. — Kiev, 1980. — 45 s.*

18. *Bezverhyj K.* Neprjami vytraty v konteksti podatkovoi' ta finansovoi' zvitnosti: oblikovyj aspekt uzgodzhennja pokaznykiv / K. Bezverhyj // Buhgalters'kyj oblik i audyt. — 2011. — № 6. — S. 23—33.
19. *Chalyj I.* BuhHHHoblik dlja doroslyh. MSFZ-transformacija. Upravlinnja prybutokom. Podatky / I. Chalyj. — H. : Faktor, 2011. — 400 s.
20. Podatkovyj kodeks Ukrai'ny vid 02.12.2010 № 2755-VI. — Rezhym dostupu : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17&p=1302724046553028>.
21. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 16 "Vytraty", zatverdzhennyj nakazom MFU № 318 vid 31.12.1999 r. — Rezhym dostupu : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00&p=1302724046553028>.
22. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 9 "Zapasy", zatverdzhennyj nakazom MFU № 246 vid 20.10.1999 r. [Elektronnyj resurs]. — Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99/print1333350777382537>.
23. Mizhnarodnyj standart buhgalters'kogo obliku 2 "Zapasy". — Rezhym dostupu : http://www.minfin.gov.ua/document/92420/MSBO_2.pdf.
24. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrai'ny "Pro zatverdzhennja Planu rahunkiv buhgalters'kogo obliku ta Instrukcii' pro jogo zastosuvannja" vid 30 lystopada 1999 r. № 291. — Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327246549106958>.
25. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 17 "Podatok na prybutok", zatverdzhennyj nakazom MFU № 353 vid 28.12.2000 r. — <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01/print1330027628382574>.
26. Mizhnarodnyj standart buhgalters'kogo obliku 12 "Podatok na prybutok". — Rezhym dostupu : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320288/file/IAS%2012.pdf>.
27. Polozhennja buhgalters'kogo obliku "Podatkovi riznyci", zatverdzheno nakazom MFU № 27 ot 25.01.2011 r. — Rezhym dostupu : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0212-11&p=1304249794557724>.
28. Nakaz MFU "Zminy do dejakyh normatyvno-pravovyh aktiv Ministerstva finansiv Ukrai'ny z buhgalters'kogo obliku" № 1204 vid 26.09.2011 r. — Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1181-11/print1333350777382537>.
29. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 7 "Osnovni zasoby", zatverdzhennyj nakazom MFU № 92 vid 27.04.2000 r. — Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00/print1330027628382574>.
30. Mizhnarodnyj standart buhgalters'kogo obliku 16 "Osnovni zasoby". — Rezhym dostupu : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS%2016.pdf>.
31. Nakaz MFU "Pro zatverdzhennja formy Podatkovoi' deklaracii' z podatku na prybutok pidpryjemstva" № 1213 vid 28.09.2011 r. — Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1215-11/print1333350777382537>.
32. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 3 "Zvit pro finansovi rezul'taty", zatverdzhennyj nakazom MFU № 87 vid 31.03.1999 r. — Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99/print1342966521962518>.
33. Zakon Ukrai'ny "Pro vnesennja zmin do Podatkovogo kodeksu Ukrai'ny ta dejakyh inshyh zakonodavchyh aktiv Ukrai'ny shhodo vdoskonalennja okremyh norm Podatkovogo kodeksu Ukrai'ny" vid 07.07.2011 r. № 3609-VI. — Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3609-17/print1342966521962518>.
34. Zakon Ukrai'ny "Pro vnesennja zmin do Podatkovogo kodeksu Ukrai'ny ta dejakyh inshyh zakonodavchyh aktiv Ukrai'ny shhodo sproshhenoi' systemy opodatkuvannja, obliku ta zvitnosti" vid 04.11.2011 № 4014-VI. — Rezhym dostupu : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4014-17/print1342966521962518>.