



17.07.2025

СОБІВАРТІСТЬ: що перевіряють податківці Аналіз судової практики

Лектор:

Галина Морозовська



**Галина
Морозовська**

Експерт з питань бухгалтерського обліку та оподаткування



Автор і викладач курсів з податку на прибуток



Лектор

Більше 6 000 годин успішно проведених семінарів та вебінарів



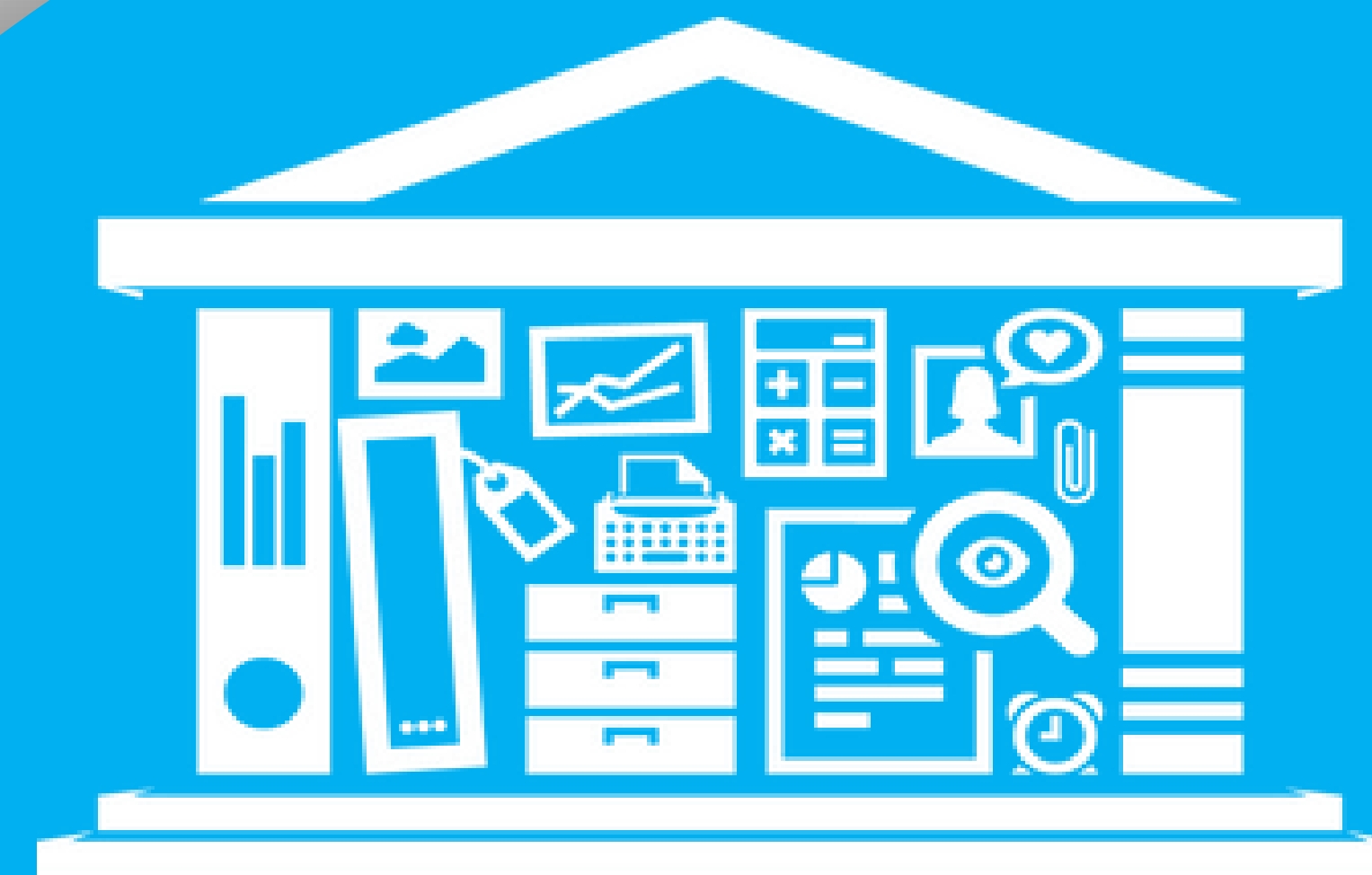
Бухгалтер-експерт з досвідом 20 років



Автор матеріалів у професійних періодичних виданнях за тематикою: податок на прибуток, ПДВ, ЗЕД, бухгалтерський облік

1 Собівартість товарів & помилки у первісній вартості

- втрати товарів у дорозі у межах норм – у собівартість?
- транспортно-заготівельні витрати та витрати на зберігання: судові спори. Як розмежувати витрати на транспортування, які йдуть у собівартість, а які – у витрати на збут?
- первісна вартість при імпорті. Непередоплачена контрактна вартість - за курсом на дату ВМД чи дату переходу ризиків і вигод? Позиція Мінфіну щодо дати оприбуткування.
- комплектування. Коли і в торгівлі може бути рахунок 23 «Виробництво»?
- передпродажна підготовка і доведення до стану, придатного для використання – коли первісна вартість, а коли витрати на збут?



uteka.ua



ВИТРАТИ: ДАТА ВИЗНАННЯ

Витрати визнаються витратами певного періоду **одночасно з визнанням доходу**, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, **які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду**, відображаються у складі витрат того звітного періоду, **в якому вони були здійснені**.

п. 7 НП(С)БО 16

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами

п. 8 НП(С)БО 16

ВИТРАТИ: ДАТА ВИЗНАННЯ



Собівартість продукції, послуг, робіт, товарів	Витрати відображають одночасно із визнанням доходу від їх продажу (п. 7 НП(С)БО 16).
Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, інші витрати, фінвитрати	Такі витрати визнають у звітному періоді, в якому вони здійснені (п. 7 НП(С)БО 16). Під здійсненими, як правило, розуміють факт нарахування . При цьому, якщо мова йде про витрати, нараховані за декілька періодів, то відображають їх частинами з розбивкою на періоди, на які вони припадають (наприклад, витрати на оренду, передоплату періодичних видань, витрати на страхування, проценти тощо).
Амортизація. Витрати, понесені на період, що охоплює декілька звітних періодів (витрати майбутніх періодів)	Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами (п. 8 НП(С)БО 16). Витрати майбутніх періодів відображаються на прямолінійній основі – щомісяця, щокварталу у періодах, до яких вони належать.



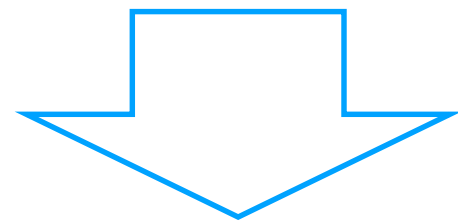
КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ



ВИТРАТИ: ДАТА ВИЗНАННЯ

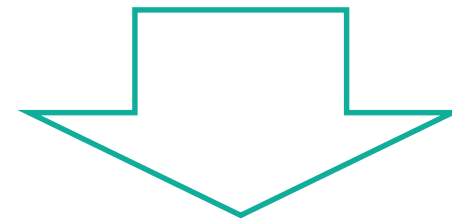


**Собівартість
товарів, робіт,
послуг**



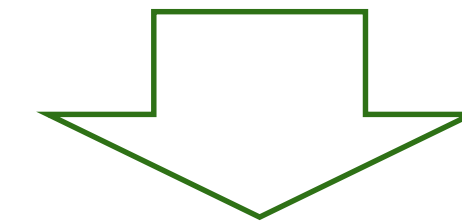
Одночасно з **ДОХОДОМ** від
реалізації

**Адмін, збутові, інші
операційні, інші
витрати, фінансові
(крім тих, що
капіталізуються)**



У періоді здійснення (нарахування)

**Амортизація,
витрати майбутніх
періодів**



Протягом строку користування
(протягом строку отримання
економвигод)



ВИТРАТИ: ДАТА ВИЗНАННЯ

Продаж **товарів**

Відображено дохід від реалізації

Дт 361 Кт 702

Одночасно списано собівартість реалізованих товарів

Дт 902 Кт 281

Продаж **готової продукції**

Відображено дохід від реалізації

Дт 361 Кт 701

Одночасно списано собівартість реалізованої продукції

Дт 901 Кт 26

Продаж **запасів**

Відображено дохід від реалізації

Дт 377 Кт 712

Одночасно списано собівартість реалізованих запасів

Дт 943 Кт 20



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ (ФАКТИЧНА СОБІВАРТІСТЬ)

Первісна вартість запасів – у витрати в момент списання (при реалізації, втраті, даруванні, іншому вибутті)

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Тобто собівартість товарів (послуг) одночасно з доходом від реалізації.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені

п. 7 НП(С)БО 16



ПКУ і СОБІВАРТІСТЬ

Для цілей податку на прибуток

Об'єкт оподаткування **фінрезультат** +/- різниці

пп. 134.1.1 ПКУ

А на бухфінрезультат прямий вплив мають бухгалтерські витрати (фінрезультат = бухдоходи – бухвитрати).

Для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

п. 44.2 ПКУ

Тобто головне — правильно та своєчасно відобразити доходи та витрати від проведеної операції у бухобліку, які і вплинуть на формування фінансового результату до оподаткування.



ПКУ і СОБІВАРТІСТЬ

Для цілей податку на прибуток

Для резидентів Дія Суті

Для майна (крім необоротних активів), робіт, послуг, вироблених (створених, наданих) платником податку, звичайна ціна визначається на рівні ціни договору, але **не нижче виробничої собівартості**, яка розрахована за правилами бухгалтерського обліку відповідно до принципів, методів і процедур, визначених в обліковій політиці платника податку. Якщо в обліковій політиці такі принципи, методи і процедури не визначені, контролюючий орган самостійно розраховує виробничу собівартість відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

пп. 14.1.71¹ ПКУ



ПКУ і СОБІВАРТІСТЬ

Для цілей податку на прибуток

Особливості оподаткування операцій з першого продажу за договорами купівлі-продажу неподільного житлового об'єкта незавершеного будівництва/майбутнього об'єкта житлової нерухомості – можливість застосування окремих різниць, фігурант серед яких і витрати, що формують **собівартість** неподільного житлового об'єкта незавершеного будівництва/майбутнього об'єкта житлової нерухомості

п. 141.12 ПКУ

Різниці за перехідними операціями у разі зміни системи оподаткування з єдиного податку на загальну. Для їх застосування важливою є **собівартість** товарів, робіт послуг

п. 4¹ підрозділу 4 р. ХХ ПКУ



ПКУ і СОБІВАРТІСТЬ

Для цілей ПДВ

<...>

база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче **ціни придбання** таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче **звичайних цін**, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітнього (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), за винятком:

<...>

п. 188.1 ПКУ



ПКУ і СОБІВАРТІСТЬ

Для цілей ПДВ

Собівартість не фігурує у питанні визначення мінбази за п. 188.1 ПКУ з 01.01.2016.

Але на практиці бувають запитання:

- база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів, послуг, робіт не може бути нижче від їх виробничої собівартості, визначеної відповідно до НП(С)БО 16 (лист ГУ ДФС у Київській обл. від 07.07.2016 р. № 1555/10/10-36-12-02). Цей висновок не відповідає нормам ПКУ!
- база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів, послуг, робіт не може бути нижче від звичайних цін. А звичайні ціни – ринкові ціни, податківці пропонують з'ясувати, за якими цінами продавалася продукція в порівнянних умовах (листи ДФСУ від 15.08.2016 р. № 27600/7/99-99-14-02-01-17, від 13.10.2016 р. № 22286/6/99-99-15-03-02-15).



ПКУ і СОБІВАРТІСТЬ

Для цілей ПДВ

Якщо договірна ціна, за якою платник податку постачає самостійно виготовлені товари/послуги, не є нижчою, ніж звичайна ціна на такі товари/послуги, то база оподаткування за операцією з їх постачання, відповідно до статті 188 Кодексу, визначається виходячи із такої договірної ціни.

<...>

При визначенні бази оподаткування ПДВ операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг враховується рівень звичайних цін на таку продукцію та **не враховується розмір собівартості такої продукції**. У разі, якщо собівартість продукції перевищує звичайну ціну такої продукції, то податкова накладна на суму перевищення такої собівартості над звичайною ціною не складається

ІПК ДПС 06.03.2020 р. № 965/6/99-00-07-03-02-06/ІПК



ПКУ і СОБІВАРТІСТЬ

Для цілей ПДВ

У разі продажу продукції, товарів, послуг, робіт нижче собівартості податківці ставлять = негоспдіяльність (без ділової мети).

Тому є ризик донарахування компенсуючих ПЗ з ПДВ за п. 198.5 ПКУ.

Судова практика

Застосування підпункту «г» пункту 198.5 ПКУ до операцій з продажу самостійно виготовленої продукції **за цінами, нижчими від собівартості**, суперечить правовому регулюванню і призначенню цієї норми. За цією нормою вилучають податковий кредит на всі суми ПДВ, сплачені під час придбання товару, попередньо включені до нього

Постанова ВС від 04.04.2023 у справі № 120/15979/21-а
(рішення на користь платника податків)



ПКУ і СОБІВАРТІСТЬ

Для цілей ПДВ

У разі постачання на території України імпортованих товарів база оподаткування визначається за загальним правилом – виходячи з їх договірної вартості, але не нижче ціни придбання, **без урахування величини митної вартості**

ІПК від 17.08.2020 р. №3382/ІПК/99-00-05-06-02-06



ПКУ і СОБІВАРТІСТЬ

Умова відображення – підтвердження первинними документами

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, **на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.**

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту.

п. 44.1 ПКУ



ЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ

Податкові ризики

1. Завищено витрати, бо списано не у тому періоді, що потрібно. Відповідно викривлено фінрезультат, як наслідок базу оподаткування податком на прибуток.
2. Не розподілялися ТЗВ – тоді вони не госпдіяльні!
3. Мінімальна база з ПДВ – за п. 188.1 ПКУ договірна, але не нижче ціни придбання якщо раніше купувалися товари. Щоправда, на практиці доволі часто виходять не з контрактної вартості придбання, а первісної. Бо не можуть ідентифікувати, які саме товари реалізуються (тобто коли за середньозваженою списують і ціну придбання на вході не визначити...).
4. Продаж нижче собівартості – операція без ділової мети. Витрати фіксувати не можна!? Позиція податківців у судових рішеннях фіскальна



ПРИНЦИП ІСТОРИЧНОЇ (ФАКТИЧНОЇ) СОБІВАРТОСТІ

Принцип **історичної (фактичної) собівартості**, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання

[п. 6 р. III НП\(С\)БО 1](#)

Первісна вартість - **фактична собівартість** запасів, визначена відповідно до цього Національного положення (стандарту)

п. 4 [НП\(С\)БО 9](#)



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ & СОБІВАРТІСТЬ

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є **собівартість запасів**, яка складається з таких фактичних витрат:

<...>

п. 9 НП(С)БО 9

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня **виробнича собівартість**, яка визначається за Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»

п. 10 НП(С)БО 9



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ЗАПАСІВ

Спосіб отримання запасів	Первісна вартість			
Придбання за плату	суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків та знижок , наданих постачальником (продавцем)	+	- суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; - транспортно-заготівельні витрати ; - інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях	
Отримані як внесок в статутний капітал	погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість <i>п. 11 НП(С)БО 9</i>		→	<i>п. 9 НП(С)БО 9</i>
Отримані безоплатно	справедлива вартість <i>п. 12 НП(С)БО 9</i> <i>+ додаток з НП(С)БО 19</i>			<i>п. 10 НП(С)БО 9</i>
Самостійно виготовлені	виробнича собівартість		визначається за НП(С)БО 16 <i>п. 10 НП(С)БО 9</i>	
Придбання у результаті обміну на подібні запаси (Подібними вважаються запаси, що мають подібне призначення або умови використання)	балансова вартість переданих запасів <i>п. 13 НП(С)БО 9</i>		Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих буде їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до витрат звітного періоду	
Придбання в обмін на неподібні запаси	справедлива вартість отриманих запасів <i>п. 13 НП(С)БО 9</i>			



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ЗАПАСІВ

Що **НЕ ВКЛЮЧАЄТЬСЯ** у первісну вартість запасів

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- **понаднормові** втрати і нестачі запасів;
- витрати на зберігання, **крім тих витрат, які необхідні у виробничому процесі перед наступним етапом виробництва**;
- **фінансові витрати** (за винятком фінвитрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31);
- витрати на продаж;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, **які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану**, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

п. 14 НП(С)БО 9

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються **до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)**, поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

п. 17 НП(С)БО 16



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ЗАПАСІВ

Що **НЕ ВКЛЮЧАЄТЬСЯ** у первісну вартість запасів

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання **готової продукції** на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- **витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;**
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування **готової продукції (товарів)** між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ (ФАКТИЧНА СОБІВАРТІСТЬ)

Постуги митного брокера включаються у первісну вартість запасів, якщо їх можна прямо віднести. Інакше – адміністративні витрати
лист Мініфіну від 29.11.2013 р. № 31-08410-07-27/34996

Нестачі та втрати запасів, **в межах встановлених норм природного убутку під час транспортування**, відносяться на збільшення первісної вартості оприбуткованих запасів такого найменування, групи, видів
п. 5.7 Методрекомеандацій від 10.01.2007 р. № 2



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ (ФАКТИЧНА СОБІВАРТІСТЬ)

**В межах норм природного убутку
при транспортуванні**



Включається в первісну вартість запасів, що
оприбутковуються.

**Наприклад, придбали 100 кг круп за 10000
грн, природні втрати (в межах норм)
склали 300 г.**

Оприбутковуються 99,7 грн, але за ціною
10000 грн

**Понаднормові втрати при транспортуванні
(якщо це ризики покупця і вартість
оплачується постачальнику)**



Якщо ризики знищення при транспортуванні
належать покупцю (за умовами договору
ризики передали, або перевізника замовляв
покупець і тоді, при отриманні перевізником
ризик втрати на покупцю (він може
витребувати компенсацію за втрату у
перевізника) – Дт 20, 28 Кт 631 на усю
вартість, у т. ч. і втрачених, і одночасно Дт
947 Кт 20, 28 – на суму втрати понад норми
природного убутку



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) включають:

- затрати на **заготівлю** запасів,
- оплата тарифів (фрахту) за **вантажно-розвантажувальні роботи** і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання;
- витрати зі страхування **ризиків транспортування** запасів.

п. 9 НП(С)БО 9

Штрафи за порушення умов договорів не є ТЗВ. **Дт 948** – визнані штрафи. Наприклад, якщо демередж - штраф

Витрати (будь-які) підприємства, пов'язані з транспортуванням запасів від постачальників (станцій, причалів) **до місця їх використання**, вважаються транспортно-заготівельними витратами

лист Мінфіну від 27.02.2003 № 053-2920



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Транспортно-заготівельними витратами вважаються лише ті витрати, які здійснені безпосередньо саме покупцем запасів під час самостійної доставки їх на підприємство або ж з залученням сторонньої організації.

Тобто незалежно від того, здійснювалася їх доставка сторонніми підприємствами або самим нашим підприємством (власними або орендованими транспортними засобами).

Якщо постачальник за умовами (базисом) поставки доставляє товар до покупця самостійно, то для покупця витрати на доставку «включено» у вартість самих товарів, тобто вони не є ТЗВ для покупця.



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

До ТЗВ, зокрема, потрапляють:

- витрати на утримання спеціальних приймальних пунктів, заготівельних контор і складів, створених у місцях заготівель;
- транспортні витрати з усіма додатковими зборами, якщо ціну на запаси встановлено з оплатою поставки франко-вагон станції відправлення;
- витрати на протипожежну та сторожову охорону при транспортуванні запасів;
- витрати зі страхування ризиків транспортування запасів;
- витрати на оплату тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи з доставки запасів на склади підприємства (**крім оплати постійних складських робітників, які відносяться на утримання заводських складів і включаються до адміністративних витрат**);
- витрати на відрядження, пов'язані з безпосередньою заготівлею запасів та доставкою їх на склади підприємства з місць заготівель (на відрядження водіїв та вантажників даного підприємства з доставки вантажів від постачальників)

Характерно для заготівлі вторсировини (металобрухт, макулатура тощо та для с/г)

п. 20 Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджених наказом Мінпромполітики від 09.07.1997 р. № 373



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Не можуть вважатися ТЗВ такі витрати:

- витрати, на перевезення товарів, запасів **вашому покупцю, тобто витрати на збут (а не придбання) запасів**. Наприклад, доставка товарів до покупців – це витрати на збут (п. 19 НП(С)БО 16). Так до витрат на збут потрапляють витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки; витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства; витрати на зберігання товарів (готової продукції на складах);
- витрати у виробництві на **внутрішньозаводське переміщення** матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади – **це загальновиробничі витрати** (пп. 15.9 НП(С)БО 16);



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Не можуть вважатися ТЗВ такі витрати:

- витрати на утримання відділів постачання чи інших відділів підприємства, які займаються забезпеченням запасами – бо це загальногосподарські (тобто адміністративні) витрати (п. 18 НП(С)БО 16). Тобто витрати на амортизацію, оренду приміщень для відділів постачання, комунальні послуги, зарплата працівників відділу постачання тощо – не є ТЗВ;
- витрати на відрядження пов'язані з укладенням (оформленням) договорів постачання, з погодженням технічних умов – це адміністративні витрати (п. 18 НП(С)БО 16, п. 20 Методрекомеандацій № 373);
- втрати товарів у дорозі. Втрати в межах норм дійсно формують первісну вартість (п. 2.2 та 2.2 Методрекомеандацій № 2, п. 14 НП(С)БО 9), але не є ТЗВ. А понаднормативні – потрапляють до інших операційних витрат;
- витрати на повернення раніше придбаних запасів (це загальногосподарські, тобто адміністративні витрати)



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

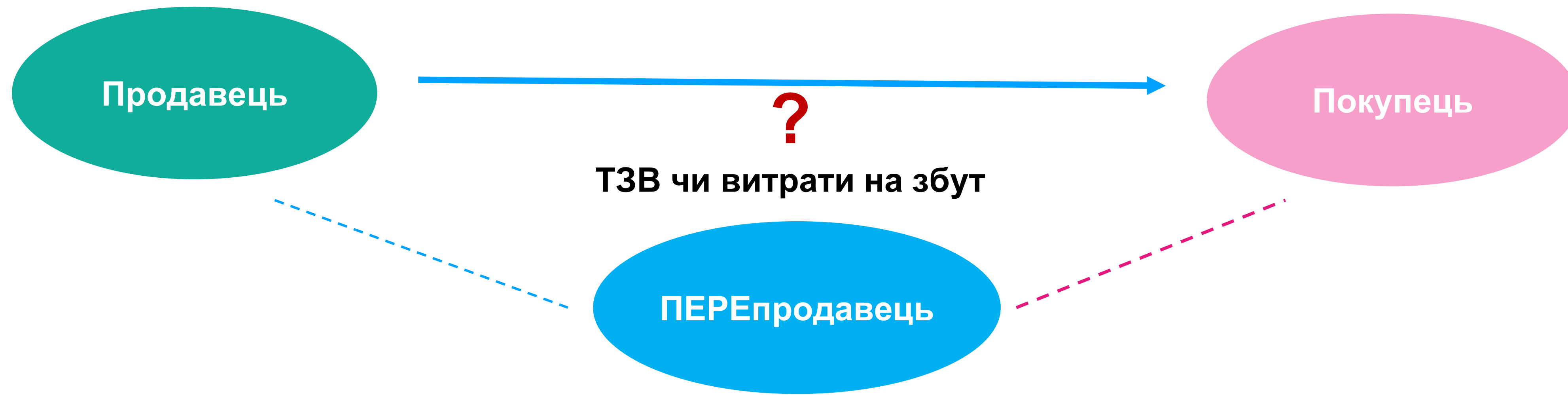
Транспортування **товарів** – розмежовуємо транспортно-заготівельні і витрати на збут





ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Торгівля «без складу» і витрати на транспортування – ТЗВ чи витрати на збут

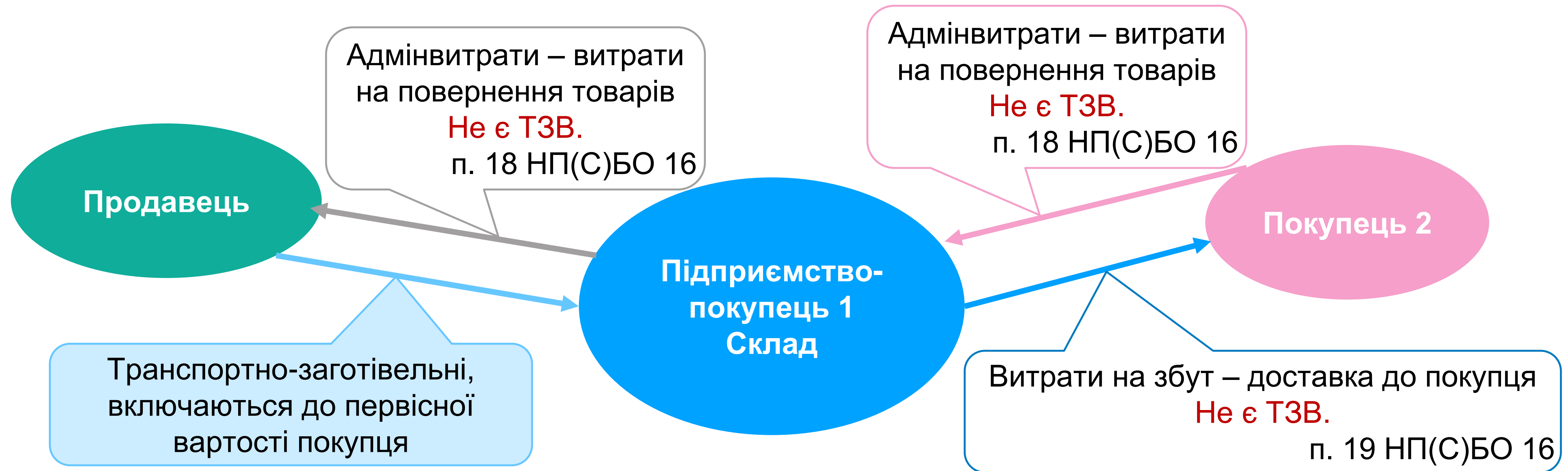


1. Якщо за умовами договору (базис поставки) продавець доставляє товар у місце, яке вкаже ПЕРЕпродавець (його покупець), – то це контрактна вартість цих товарів (первісна вартість).
2. Якщо винаймається перевізник: залежить, коли товар стає активом ПЕРЕпродавця, і відповідно «товари в дорозі» для продажу (витрати на збут) чи для придбання (ТЗВ).
3. Якщо ПЕРЕпродавець забирає і самостійно везе товар Покупцю – знову ж коли товар стає активом ПЕРЕпродавця, і відповідно «товари в дорозі» для продажу (витрати на збут) чи для придбання ним (ТЗВ)



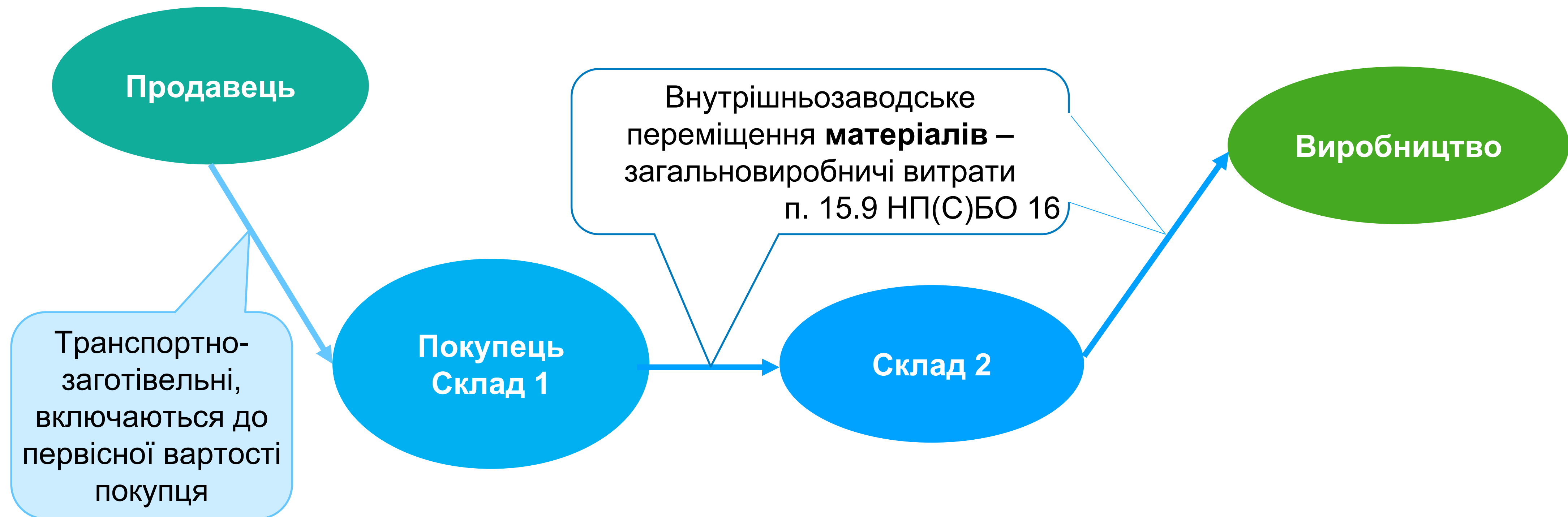
ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Транспортування **товарів** – розмежовуємо транспортно-заготівельні і адмінвитрати



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

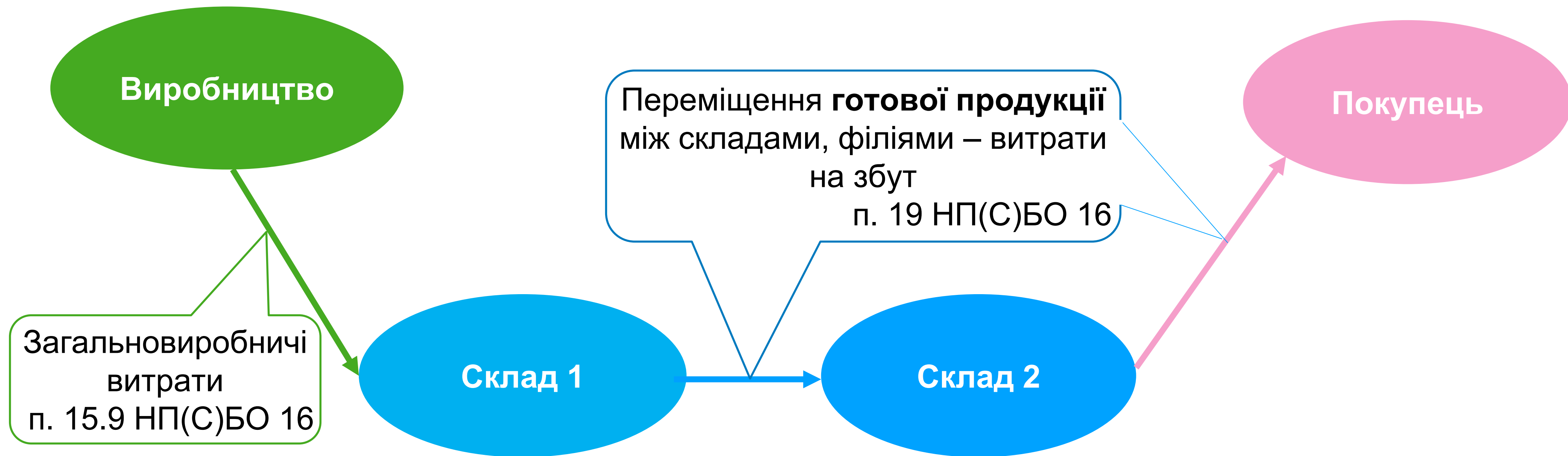
Транспортування **сировини (матеріалів)** – розмежовуємо транспортно-заготівельні і загальновиробничі





ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Транспортування **готової продукції** – розмежовуємо загальновиробничі витрати і витрати на збут





ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Метод обліку транспортно-заготівельних витрат

- віднесення до первісної вартості запасів (доцільно здійснювати у разі, якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів);

чи

- облік на окремих субрахунках (якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів).



Положення щодо запасів в обліковій політиці.

Не варто: *«До складу собівартості продукції включаються витрати на доставку продукції залізничним транспортом»*

*Рішення Запорізького
окружного адмінсуду від
27.11.2020 у справі №
816/1329/16
(суперечка щодо ТЗВ і
витрат на збут)*

У цьому випадку не зазначено, куди саме доставляється продукція: до складу компанії, до порту чи до покупця. Зазначене формулювання може призвести до того, що податкові органи можуть кваліфікувати такі витрати або як транспортно-заготівельні, або збутові витрати, що може вплинути на задекларований фінансовий результат до оподаткування у тому або іншому звітному періоді.



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Варіанти обліку ТЗВ

Ідентифіковано (прямо)	Загалом (за середнім відсотком)
Пряме віднесення до первісної вартості запасів	За середнім відсотком віднесення до первісної
Включення ТЗВ до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати у разі, якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів (п. 5.5 Методрекомедацій № 2)	Якщо ТЗВ пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку (наприклад, 200 «Транспортно-заготівельні витрати на запаси») або на окремому додатковому субрахунку (наприклад, 2011 «Транспортно-заготівельні витрати на сировину та матеріали») (п. 5.5 Методрекомедацій № 2)
Сума ТЗВ розподіляється між найменуваннями, групами, видами пропорційно їх вартості (вазі або кількості чи іншій базі розподілу). Найчастіше розподіляють пропорційно вартості отриманих запасів, а не їх кількості. Актуально, якщо в одному супровідному документі постачальника зазначено запаси різної номенклатури та з різним кількісним виміром	В кінці місяця визначається середній відсоток ТЗВ = (сума ТЗВ на початок звітного місяця + ТЗВ за звітний місяць) / (сума вартостей запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць). ТЗВ щодо запасів, які вибули = середній відсоток ТЗВ x вартості запасів, що вибули (у т. ч. використані, реалізовані, безоплатно передані тощо). Ці правила прописано у п. 5.3 Методрекомедацій № 2 та п. 9 НП(С)БО 9. Приклад розподілу – у додатку до НП(С)БО 9



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Пряме (ідентифіковане) включення

Приклад

Підприємство, платник ПДВ, придбало 10 000 кг какао за 3 600 000 грн (у т.ч. ПДВ – 600 000 грн) і 2000 кг шоколаду за 240 000 грн (у т.ч. ПДВ – 40 000 грн).

Вартість послуг перевезення цих товарів склала 120 000 грн (у т.ч. ПДВ – 20 000 грн).

Згідно з Наказом про облікову політику транспортно-заготівельні витрати прямо включають до первісної вартості товарів при їх оприбуткуванні. Базою розподілу транспортно-заготівельних витрат між різними найменуваннями оприбуткованих товарів є їх вартість.

1) Визначаємо суму транспортно-заготівельних витрат, що приходить на 1 грн вартості товару, тобто вартість транспортування 1 грн товару:

Транспортно-заготівельні витрати/вартість усіх товарів, на транспортування яких понесено витрати
 $= 100\,000 \div (3\,000\,000 + 200\,000) = 0,03125$ (грн)

Суми для обчислення беремо без ПДВ, адже у платника ПДВ його віднесено до податкового кредиту і відповідно до первісної вартості запасів не потрапляють (бо компенсовані – п. 9 НП(С)БО 9).

2) Визначаємо транспортно-заготівельні витрати, які припадають на какао:

$3\,000\,000 \times 0,03125 = 93\,750$ (грн);

3) Визначаємо транспортно-заготівельні витрати, які припадають на шоколад:

$200\,000 \times 0,03125 = 6\,250$ (грн).



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Пряме (ідентифіковане) включення ТЗВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Оприбутковано какао	281/1	631/1	3 000 000
2	Оприбутковано шоколад	281/2	631/2	200 000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ за придбаним какао та шоколадом (за податковою накладною, зареєстрованою в ЄРПН)	641/ПДВ 641/ПДВ	631/1 631/2	600 000 40 000
4	Віднесено до первісної вартості какао витрати на його доставку – транспортно-заготівельні витрати, які припадають на какао	281/1	685	93 750
5	Віднесено до первісної вартості шоколаду витрати на його доставку – транспортно-заготівельні витрати, які припадають на шоколад	281/2	685	6 250
6	Відображено податковий кредит з ПДВ за транспортні послуги (за податковою накладною, зареєстрованою в ЄРПН)	641/ПДВ	685	20 000
7	Проведено оплату за товари	631/1, 631/2	311	3 840 000
8	Проведено оплату за транспортні послуги	685	311	120 000



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Розподіл ТЗВ за середнім відсотком

Приклад

Підприємство оптової торгівлі має наступні дані щодо залишку товарів на початок місяця (сальдо 281) надходження та вибуття товарів за місяць:

2 000 000 грн залишок на початок. Транспортно-заготівельні на залишку 80 000 грн;

400 000 – надходження. Транспортно-заготівельні за місяць – 40 000 грн;

600 000 – реалізованих товарів;

1 800 000 – залишок на кінець.

Виходячи з цих даних обчислимо транспортно-заготівельні витрати, що припадають на вартість реалізованих товарів та їх залишок на кінець місяця



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Розподіл ТЗВ за середнім відсотком

№ з/п	Зміст	Вартість запасів (у даному випадку товарів), грн	Транспортно-заготівельні витрати (на окремому субрахунку 289), грн
1	Залишок товарів на початок місяця	2 000 000	80 000
2	Надійшло товарів протягом місяця	400 000	40 000
Середній відсоток ТЗВ = (сума ТЗВ на початок звітнього місяця + ТЗВ за звітний місяць) ÷ (сума вартостей запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць) = $(80\ 000 + 40\ 000) ÷ (2\ 000\ 000 + 400\ 000) = 0,05$ (тобто 5%)			
3	Реалізовано товари протягом місяця	600 000	30 000
ТЗВ, що припадають на реалізовані товари = вартість реалізованих товарів x середній відсоток ТЗВ $= 600\ 000 \times 0,05 = 30\ 000$ грн			
4	Залишок товарів на кінець місяця	1 800 000	90 000
ТЗВ, що припадають на залишок товарів = вартість залишку товарів x середній відсоток ТЗВ = $1\ 800\ 000$ грн $\times 0,05 = 90\ 000$ грн			



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Розподіл ТЗВ за середнім відсотком

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Оприбутковано придбані товари	281	631	400 000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ (за податковою накладною, зареєстрованою в ЄРПН)	641/ПДВ	631	80 000
3	Отримано послуги з перевезення товарів (облік транспортно-заготівельних витрат ведеться на окремому субрахунку)	289	685	40 000
4	Відображено податковий кредит з ПДВ за транспортними послугами (за податковою накладною, зареєстрованою в ЄРПН)	641/ПДВ	685	8 000
5	Проведено оплату за товари	631	311	480 000
6	Проведено оплату за транспортні послуги	685	311	48 000
7	Реалізовано товар – відображено дохід від реалізації	361	702	1 200 000
9	Нараховано зобов'язання з ПДВ	702	641/ПДВ	200 000
10	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	600 000
11	Списано суму ТЗВ, що припадає на реалізовані товари	902	289	30 000

Податківці при перевітках наполягають, що не включено у первісну, бо мала б бути проводка **Дт 281 Кт 289**, а тоді одна Дт 902 Кт 281 ...



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Якщо підприємство самостійно доставляє придбані запаси (т.з. «самовивіз»)

Якщо як допоміжне виробництво – собівартість власних послуг перевезення (яку визначили наприклад, на т/км чи км) потрапляє до первісної вартості запасів, знову ж за одним з обраних методів:

1) ідентифіковано – **Дт 281 (20) Кт 23**/транспортне господарство (звісно, в частині, яка стосується перевезення цих конкретних запасів – у км, т/км тощо),

чи

2) за методом середнього відсотка – **Дт 289 (2001) Кт 23**/транспортне господарство (лише щодо операцій з доставки запасів).

Якщо доставка запасів на підприємство здійснюється власними силами, але допоміжного виробництва (такого як транспортний підрозділ) не виділяли для окремого калькулювання, то витрати пов'язані з доставкою (а це ПММ, відрядження водія, витрати на навантаження-розвантаження тощо) є ТЗВ і далі один з методів описаних вище: 1) ідентифіковано – **Дт 281 (20) Кт 203, 66, 685** чи 2) на окремому субрахунку **Дт 289 (2001) Кт 203, 66, 685**



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

У разі використання автомобіля для різних цілей: і доставки придбаних товарів на власний склад, і для доставки товарів покупцю – як розмежовувати ПММ на доставку і на збут?

Якщо підприємство не калькулює собівартість послуг перевезення як допоміжного виробництва (транспортний підрозділ), то розмежувати використання ПММ за цілями можна на основі подорожніх листів, а саме ділянок маршруту для транспортування запасів до вас (ТЗВ) і ділянок маршруту для доставки вашому покупцю (витрати на збут). Звісно «пустий пробіг» також береться. Тобто ділянка маршруту не лише з товаром, ай порожнє авто, що їде під завантаження. У такому разі зручніше вести облік ТЗВ за окремим субрахунком, бо лише в кінці місяця доведеться їх розподіляти, а не при кожному оприбуткуванні запасів ідентифікувати які транспортні витрати пов'язані саме з ними.

Важливо: витрати на збут до ТЗВ не потрапляють. Тож ПММ використане для доставки товарів вашому покупцю спишеться на пряму на Дт 93 Кт 203, і ні у первісній вартості товарів, і тим паче у розподілі ТЗВ участі брати не буде.



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Судова практика – ТЗВ (первісна вартість запасів) чи витрати на збут?

На користь платника податків	Рішення Окружного адмінсуду м. Києва від 22.02.2022 у справі № 640/15284/19
Суть спору	<p>ГУ ДФС у м. Києві вважає, що ПОЗИВАЧЕМ завищено показник рядка 2150 «Витрати на збут», що призвело до заниження фінансового результату до оподаткування на загальну суму 898 311,00 грн., в тому числі за періоди: за 2018 рік на суму 898 311,00 грн.</p> <p>В акті перевірки вказано, що позивачем не надано документи, які підтверджують, що придбання послуг перевезення вантажів пов'язані з операціями збуту товару. В умовах вищенаведених договорів відсутня інформація про вантаж, кількість та маршрут перевезення.</p>
Аргументи	<p>Досліджуючи матеріали справи судом встановлено, що останні містять в собі договір (річний) № 18/0509/КР-16-тр на перевезення вантажів автомобільним транспортом у місцевому та міжміському сполучення від 05.09.2018, який укладений із ФОП ОСОБА_1 та згідно якого ФОП ОСОБА_1, як перевізник зобов'язується доставити автоцистерни довірені йому замовником (позивачем) світлі нафтопродукти (вантаж) до пункту призначення та видати його осіб, яка має право на їх одержання, у кількості та у терміни відповідно до умов даного договору та зазначених, погодженими перевізником та замовником заявками, що є невід'ємною частиною цього договору (т. 2, а.с. 20-23).</p> <p>На виконання вказаного договору сторонами складено та підписано заявку на перевезення вантажів автотранспортом; акти прийому-передачі виконаних робіт № 100 від 13.09.2018, № 101 від 18.09.2018, № 102 від 26.09.2018, № 105 від 03.10.2018, № 108 від 04.10.2018, № 107 від 17.10.2018, № 110 від 08.11.2018, № 109 від 08.11.2018, № 111 від 14.11.2018. Також, в матеріалах справи наявні товарно-транспортні накладні на відпуск нафтопродуктів, копія ліцензії від 19.07.2018 № 638, надана ФОП ОСОБА_1</p>
Висновок	<p>Суд констатує, що отримані позивачем транспортні послуги від фізичних осіб-підприємців є витратами на збут, тобто тими витрати, які необхідні для здійснення господарської діяльності ТОВ «...», а саме реалізації нафтопродуктів.</p> <p>Враховуючи вищевикладене суд вважає хибними висновки відповідача, що такі витрати є транспортно-заготівельними витратами</p>



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Судова практика - ТЗВ (первісна вартість запасів) чи витрати на збут?

На користь платника податків	Рішення Запорізького окружного адмінсуду від 27.11.2020 р. у справі № 816/1329/16
Суть спору	В бухгалтерському обліку операцію придбання послуг перевезення товарів до складу (місця зберігання) відображено проводкою Дт 93 «Витрати на збут» Кт 6851 «Розрахунки з іншими кредиторами»... Контролюючий орган обґрунтовує власну позицію тим, що витрати в розмірі 1 631 136 грн. мають відноситись до складу собівартості запасів, згідно з пунктом 9 П(С)БО 9 та у подальшому до вартості реалізованого товару
Аргументи	<p>Судом встановлено, що позивач протягом періоду, що перевіряється, займався реалізацією сільськогосподарської продукції, яку реалізовував на експорт через Бердянський морський торговельний порт. При цьому, у ході ведення звичайної господарської діяльності підприємство використовувало послуги ТОВ «Бердянськ Шиппінг» щодо надання послуг експедирування, ПП «Войніков і Ко» щодо надання послуг транспортування товару для завантаження на судна, ТОВ «Інспекторат Україна» щодо надання послуг інспектування вантажу при завантаженні товару на відправлення.</p> <p>Системний аналіз положень П(С)БО-9, П(С)БО-16 та Інструкції №291 вказує на те, що виходячи з поняття «запаси», визначеного у пункті 4 П(С)БО-9, такими є активи (товари) до моменту їх відпуску у торговельну мережу з метою реалізації. В силу приписів пункту 9 П(С)БО-9, витрати на транспортування відповідних активів є первісною вартістю запасів, що за своєю суттю означає віднесення до собівартості запасів транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних виключно з набуттям активу, а не його кінцевою реалізацією.</p> <p>Позивач у спірних відносинах сформував витрати у зв'язку з доставкою товарів (активів) з метою їх реалізації кінцевому споживачу. Отже, відповідні витрати пов'язані не з набуттям активів, а з їх вибуттям, оскільки стосувались збуту готової продукції.</p>
Висновок	<p>Суд зазначає, що витрати, понесені на транспортування активів, що придбаваються, та транспортні витрати, послуги експедирування, інспектування, тощо, понесені при реалізації продукції (товарів), мають абсолютно різний характер.</p> <p>А тому порядок відображення транспортних витрат в обліку замовника-покупця та в обліку замовника-продавця має відмінності в частині віднесення таких витрат на транспортування (експедирування, інспектування, тощо) на рахунки обліку витрат звітного періоду або на рахунки собівартості реалізації.</p>



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Судова практика – ТЗВ нерозподілені = негоспдіяльні?

На користь платника податків	Рішення Рівненського окружного адмінсуду від 25.02.2019 у справі № 1740/2506/18
Суть спору	Підприємство не використало у власній господарській діяльності транспортно-заготівельні витрати у вигляді списання ПММ на вантажні автомобілі (Дт 2801 Кт 281), послуги зберігання паливно-мастильних матеріалів (Дт 2801 Кт 631), транспортні послуги по доставці паливно-мастильних матеріалів (придбання) (Дт 2801 Кт 631), оскільки не проведено розподіл відповідних сум що обліковувались на рахунку 2801 , що, за висновком перевіряючих, не дає можливості визначити напрямок використання отриманих послуг та товарно-матеріальних цінностей, а також визначити, в якому періоді та до якого виду витрат або доходів підприємства необхідно включити вартість вказаних послуг та товарно-матеріальних цінностей
Аргументи	<p>Представник позивача надав пояснення, які підтверджуються актом перевірки, що облік транспортно-заготівельних витрат здійснюється позивачем у такі етапи: 1) накопичення сум транспортно-заготівельних витрат за місяць на окремому субрахунку рахунку обліку запасів; 2) визначення (розподіл) суми транспортно-заготівельних витрат, яка припадає на запаси, що вибули, і суми, що припадає на запаси, які залишилися на кінець місяця, з урахуванням залишку транспортно-заготівельних витрат на початок місяця; 3) списання суми транспортно-заготівельних витрат, що припадає на запаси, що вибули, на ті самі рахунки обліку, на які були списані відповідні запаси (за середнім відсотком транспортно-заготівельних витрат); 4) виведення залишку транспортно-заготівельних витрат на кінець звітного місяця.</p> <p>У кінці місяця до складу собівартості реалізованих товарів відноситься первісна вартість товарів, що вибули, та відображається наступним бухгалтерським проведенням: Дт 902 Кт 281. Одночасно відбувається списання транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з придбанням товарів у певній за розрахунком величині, яка раніше враховувалася на окремому субрахунку, що відображається наступним бухгалтерським проведенням: Дт 902 Кт 2801</p>



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Судова практика – ТЗВ нерозподілені = негоспдіяльні?

<...>	
Аргументи	<p>Аналіз змісту абзацу шостого пункту 9 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" дає підстави для висновку про прямий безпосередній зв'язок транспортно-заготівельних витрат і вартості придбаних товарів, визначаючи транспортно-заготівельні витрати як частину первісної вартості товарів. Зокрема, вказана норма пункту 9 П(С)БО 9 "Запаси" пов'язує вибуття запасів з їх використанням, реалізацією, безоплатним переданням тощо.</p> <p>Тобто, за правилами бухгалтерського обліку має бути дотримана пропорція між вартістю товару і вартістю транспортно-заготівельних витрат як складової частини первісної вартості цього товару.</p> <p>Позивачем долучено до матеріалів справи Висновок позасудового економічного експертного дослідження</p>
Висновок	<p>Суд дійшов висновку про необґрунтованість висновків відповідача щодо негосподарського використання позивачем транспортно-заготівельних витрат, позаяк помилкове заниження первісної вартості товару внаслідок неврахування транспортно-заготівельних витрат не має наслідком заниження податкового зобов'язання по податку на додану вартість</p>



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Судова практика – неправильний розподіл ТЗВ

На користь платника податків	Постанова Третього апеляційного адмінсуду від 05.10.2021 у справі № 340/1163/20
Суть спору	Безпідставно включив до складу транспортно-заготівельних витрат суму 348 960,64 грн, пояснював, що така сума є необґрунтованою, оскільки в ході здійснення перевірок податковий орган зобов'язаний здійснювати розрахунок дійсного фінансового результату платника податків, в той час як відповідач замість прийняття до уваги наданого Товариством розрахунку, з урахуванням виявлених помилок, замість встановлення дійсного фінансового результату, повністю виключив усі транспортно-заготівельні витрати із переліку витрат позивача
Аргументи	Суд зазначив про обґрунтованість посилання позивача на відсутність в його діях порушення щодо завищення показника рядка 2150 Витрати на збут на загальну суму 384 960,64 грн, а також завищення показника рядка 2150 Витрати на збут (в зв'язку зі зміною форми звіту № 2 відображено по рядку 2180 "Інші операційні витрати") на загальну суму 10953,86 грн, оскільки Товариством було проведено відповідний розрахунок, після проведення якого було встановлено, що всього підлягали включенню до складу витрат транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням сировини та матеріалів у сумі 384 960,64 грн (т. 1 а.с. 243-244), а також транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням основних засобів у сумі 10 953,86 грн (т. 1 а.с. 245). При цьому, відповідачем не враховано вказані розрахунки позивача, не здійснено перерозподіл транспортно-заготівельних витрат у відповідності до вимог Правил бухгалтерського обліку для встановлення дійсного фінансового результату, а зменшено витрати позивача на всю суму транспортно-заготівельних витрат
Висновок	Суд дійшов висновку, що податкове повідомлення-рішення від 03.01.2020 року № 00000020511 в частині завищення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток в сумі 359 914,50 грн, а також податкове повідомлення-рішення від 03.01.2020 р. № 00000010511 в частині збільшення суми грошового зобов'язання з податку на прибуток у розмірі 712,50 грн, у тому числі за податковими зобов'язаннями у сумі 570 грн та за штрафними (фінансовими) санкціями 142,50 грн, є протиправним та підлягає скасуванню



ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ

Судова практика – неправильний розподіл ТЗВ

Перша інстанція – на користь податківців	Рішення Вінницького окружного адмінсуду від 11.08.2022 у справі № 120/1369/22-а
Апеляція – на користь платника податків	Постанова Сьомого апеляційного адмінсуду від 15.11.2022 у справі права № 120/1369/22-а бо податківці не довели що саме не розподілено і як мало розподілятися
Суть спору	Перевіркою встановлено, що зерно яке було власністю Товариства та реалізовувалося на експорт, обліковувалося підприємством на рахунку 28 «Товари», а усі транспортно заготівельні витрати, які пов`язані з його придбанням, перевезенням, зберіганням на складах, елеваторах та заготівлею обліковувалися позивачем окремо лише на рахунку 93 «Витрати на збут». Проаналізувавши первинні документи, оборотно-сальдові відомості по рахунку 28 «Товари», 93 «Витрати на збут» за 2017 2020 роки, контролюючий орган встановив, що внаслідок не розподілу транспортно заготівельних витрат позивачем завищено суму витрат на 3 052 530 грн., в тому числі за 2018 рік на суму 1 513321 грн та за 2019 рік на суму 1 539 209 грн та занижено витрати задекларовані у 2020 році на суму 308 778 грн
Аргументи	Придбаний та облікований на рахунку 28 товар - це зерно, за яким змінено власника на власному складі ТОВ «Зерногрупа ЛТД» та на інших місцях без понесення додаткових транспортно-заготівельних витрат , тому відсутні підстави для розподілу
Висновок	Колегія суддів зазначає, що ні з акту перевірки, ні з наявних матеріалів справи не можливо встановити які саме на думку відповідача транспортно-заготівельні витрати не розподілені позивачем. В акті перевірки відповідач прийшов до висновку по завищенню витрат на загальну суму 3 052 530 грн. ..., однак, деталізації вказаних витрат та обґрунтування їх віднесення саме до транспортно-заготівельних витрат матеріали справи не містять. враховуючи положення ст. 308 КАС України, а також відсутність доказів щодо розмежування транспортно-заготівельних витрат (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів) та витрат на збут (витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів); витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства), у зв`язку з чим неможливо встановити, які саме витрати понесені підприємством, у зв`язку з чим колегія суддів приходить до висновку про недотримання відповідачем вимог ст. 77 КАС України. Також, судом враховано , що у статті 4 ПК України сформульовано принцип презумпції правомірності рішень платника податку



ВИТРАТИ НА ЗБЕРІГАННЯ

ЗБЕРІГАННЯ – не є транспортно-заготівельними витратами

Що зберігається	Вид витрат
Сировина, матеріали для виробництва, напівфабрикати	Загальновиробничі витрати (п. 15.9 НП(С)БО 16)
Готова продукція	Витрати на збут (п. 19 НП(С)БО 16)
Товари	Витрати на збут (п. 19 НП(С)БО 16)

У НП(С)БО 9 прямо зазначено, що витрати на зберігання запасів не включаються до первісної вартості запасів, а включаються до витрат звітного періоду. **Крім витрат на зберігання під час використання запасів у виробничому процесі.** По суті, це витрати на зберігання запасів у виробничих цехах, цехових складах тощо. Подібні витрати згідно з п. 15 НП(С)БО 16 включаються до загальновиробничих витрат



ВИТРАТИ НА ЗБЕРІГАННЯ

Судова практика – ТЗВ (первісна вартість запасів) і витрати на зберігання

На користь платника податків	Постанова ВС від 12.07.2022 у справі № 820/2417/17 Постанова Харківського апеляційного адміністративного суду від 27.03.2018 у справі № 820/2417/17
Суть спору	<p>Завищено інші операційні витрати (рядок 2180 «Інші операційні витрати» форми № 2 «Звіт про фінансові результати») у сумі 25837 грн та занижено фінансовий результат до оподаткування у сумі 25837 грн», контролюючим органом зазначено включення до складу інших операційних витрат транспортно-заготівельних витрат у повному обсязі на суму 2218638,52 грн.</p> <p>Вартість транспортно-заготівельних витрат за 2015 рік становить 2218638,52 грн, при цьому до складу таких витрат включено послуги зберігання товарів на загальну суму 414720,89 грн за договорами з ТОВ «Нафта-Україна», МПП «Техсервіс», ТОВ «ХАДО-Технологія»</p>
Аргументи	<p>Висновок контролюючого органу не знайшов свого підтвердження під час судового розгляду справи, оскільки відповідно до положення ПСБУ 9 «Запаси» до складу транспортно-заготівельних витрат при формуванні первісної вартості запасів, що придбані за плату включаються затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Витрат на зберігання, як складової частини транспортно-заготівельних витрат ПСБУ 9 «Запаси» не містить.</p> <p>Відповідно до наказу про облікову політику ТОВ «...» передбачено застосування на підприємстві методу калькулювання собівартості продукції – «прямим счетом» і при застосуванні цього методу, застосування коригуючого коефіцієнту визначеного ПСБУ 9 «Запаси» таким платником податків не здійснюється, у зв'язку з чим, висновок відповідача про завищення ТОВ «АГРО-ГСМ» інших операційних витрат у сумі 25837,00 грн є помилковим</p>
Висновок	За таких обставин, висновок контролюючого органу про завищення позивачем інших операційних витрат у сумі 25837,00 грн є необґрунтованим



ВИТРАТИ НА ЗБЕРІГАННЯ

Судова практика – первісна вартість запасів і витрати на зберігання

На користь податківців	Постанова Восьмого апеляційного адмінсуду від 26.10.2022 у справі № 1740/2067/18
Суть спору	Щодо необхідності включення витрат на зберігання запасів до собівартості (первісної вартості) запасів
Аргументи	<p>Первісна (балансова вартість) запасів у вказаній сумі була сформована у бухгалтерському обліку позивача до моменту передачі таких запасів на відповідальне зберігання і залишилася незмінною, як на момент повернення запасів із зберігання, так і на момент їх відчуження.</p> <p>Витрати, понесені позивачем на оплату Представництву «...» послуг із зберігання запасів, не включалися Товариством до первісної вартості запасів.</p> <p>Вказані витрати, відносилися позивачем до витрат того звітного періоду, в якому їх було понесено, зокрема вартість послуг по зберіганню у розмірі 16 666 666,67 грн віднесена до витрат 2017 року, позаяк оплата за актом здачі-приймання робіт (надання послуг) мала місце 27.09.2017. При цьому, позивач визнав, що зазначені витрати помилково обліковані у складі адміністративних витрат, хоча мали б обліковуватись у складі витрат за збут, що не вплинуло на фінансовий облік, позаяк і ті, і інші витрати є витратами одного класу і мають однаковий підхід до правил їх обчислення</p>
Висновок	<p>Акумуляування позивачем витрат зі зберігання матеріально-виробничих запасів на рахунку 92 «Адміністративні витрати» суперечить приписам п. 18 ПСБО 16 та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, тобто порушує ведення бухгалтерського обліку в частині ведення обліку запасів.</p> <p>Натомість, за змістом вказаних нормативних актів витрати у виді витрат на зберігання ТМЦ підлягають включенню до собівартості продукції (робіт, послуг) та визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені</p>



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ПРИ ІМПОРТІ

Який курс НБУ використовувати для визначення контрактної вартості придбаного?

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня, **дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат)**. Підприємство може операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті відобразити у валюті звітності у сумі, визначеній у документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції, у разі якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу.

п. 5 НП(С)БО 21

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, **при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу**. У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

п. 6 НП(С)БО 21



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ПРИ ІМПОРТІ

Формування первісної вартості



п. 5, п. 6 [НП\(С\)БО 21](#)

Курсові різниці не змінюють первісну вартість придбаних запасів



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ПРИ ІМПОРТІ

Придбання за інвалюту

Приклад

Підприємство придбало у нерезидента товар за ціною 1000 \$.

10.04.2025 - передплата 200 \$ – курс НБУ 40 грн/\$ (тут і далі курси умовні).

14.04.2025 – оприбуткування – курс НБУ 41 грн/\$.

15.04.2025 – перераховано оплату за товар 800 \$ – курс НБУ 43 грн/\$.

Контрактна вартість цих товарів, яка включиться у первісну вартість складає

$$200 \text{ євро} \times 40 \text{ грн}/\$ + 800 \text{ євро} \times 41 \text{ грн}/\$ = 8\,000 \text{ грн} + 32\,800 = 40\,800 \text{ грн}$$

В частині авансу – за курсом НБУ на дату авансу

В частині не покритій авансом – за курсом НБУ на дату оприбуткування

Зміна курсу на дату постоплати – курсові різниці (у даному випадку – витрати Дт 945 Кт 632), але вони на первісну вартість самих запасів уже не впливають



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ПРИ ІМПОРТІ

Дата оприбуткування

Мінфін датою визнання активів при імпорті товарів називає саме дату, на яку підприємству **переходять ризики і вигоди**, пов'язані з правом власності на цей товар

[лист Мінфіну від 18.11.2016 р. № 31-11410-07-27/32754](#)

лист Мінфіну від 21.04.2009 р. № 31-34000-20-27/11292

Контроль над активом, як правило, супроводжується отриманням права власності на нього

[лист Мінфіну від 03.03.2007 р. № 31-34000-20-10/4345](#)



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ПРИ ІМПОРТІ

Оприбуткування

Дт 20, 22, 281 Кт 631, 632, 377, 685 тощо

Всі витрати, які включаються у первісну вартість товарів мають бути підтверджені первинними документами: Інвойс від іноземного постачальника, ВМД для підтвердження суми мита, ТТН, коносамент інший документ для підтвердження витрат на перевезення, акт наданих послуг – від митного брокера тощо



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ПРИ ІМПОРТІ

Судові рішення – щодо курсових різниць (за заборгованістю за товар, який на митному складі)

На користь платника податків	Рішення Окружного адмінсуду м. Києва від 10.06.2021 р. у справі № 640/8476/21 https://reyestr.court.gov.ua/Review/98143870
Суть спору	Щодо нарахування курсових різниць за товаром (на думку податківців право власності ще не перейшло, бо товар не розмитнено і курсових різниць відповідно бути ще не може)
Аргументи	<p>Базис (умови) поставки Інкотермс 2010 DAP (Delivered At Point (... named point of destination) постачання в пункті (... назва пункту) трактується так, що продавець виконав свої зобов'язання щодо поставки товару в той момент, коли він надав покупцеві товар, готовий до розвантаження з транспортного засобу, що прибув в узгоджене місце призначення. Продавець несе всі ризики, пов'язані з доставкою товару в узгоджене місце призначення. Продавець не зобов'язаний виконувати митні формальності або сплачувати імпорتنі мита при ввезенні товару. Цей термін може застосовуватися при поставках будь-яким видом транспорту.</p> <p>Таким чином, право власності на обладнання перейшло до позивача відповідно до умов контракту № 10 від 26.02.2014 (пункт 1.3. контракту) одночасно з переходом ризиків, відповідно до умов поставки (базис поставки) DAP Іллічівськ, Україна (Інкотермс 2010).</p> <p>Суд акцентує увагу на тому, що умови контракту не пов'язують перехід права власності на обладнання з монтажем та налагодкою останнього в місці його подальшого використання.</p> <p>За визначенням статті 1 Закону N 996-XIV активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.</p> <p>Згідно з пунктом 3 НП(С)БО 1 у бухгалтерському обліку активи відображаються на дату їх визнання ресурсами, контрольованими підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.</p> <p>Відповідно до листів Міністерства фінансів України № 31-34000-20-27/11292 від 21.04.2009 та № 31-11410-07-27/32754 від 18.11.2016 датою зарахування активів на баланс при імпорті товарів є дата, на яку підприємству переходять ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на цей товар.</p> <p>Таким чином, обладнання, яке було поміщено у режим митного складу, цілком відповідає визначенню активу. Крім того, відповідно до правил бухгалтерського обліку датою зарахування на баланс активу, є саме перехід ризиків та вигод, пов'язаних з правом власності на обладнання.</p>
<...>	



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ПРИ ІМПОРТІ

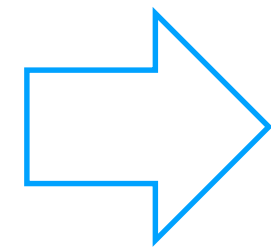
Судові рішення – щодо курсових різниць (за заборгованістю за товар, який на митному складі)

<...>	
Висновок	<p>Суд звертає увагу, що ситуація щодо розміщення обладнання у митний режим митного складу вже була предметом позапланової виїзної перевірки позивача з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства за період з 01.04.2013 по 31.03.2016, за результатами якої ГУ ДФС у Одеській області було складено акт позапланової виїзної перевірки від 04.07.2016 року №187/15-32-14-05-11/38240111, яким серед іншого було встановлено факти переходу права власності на обладнання та виникнення зобов'язання (заборгованості) за здійсненою поставкою. Водночас вказаним актом перевірки було встановлено необхідність нарахування курсових різниць за кредиторською заборгованістю по оприбуткованому обладнанню на митному складі (том 1 а.с. 184-227).</p> <p>За наведених обставин та враховуючи те, що право власності на обладнання перейшло до позивача з моменту прибуття останнього в узгоджене місце призначення, суд вважає, що висновок відповідача про безпідставне проведення відображення нарахування курсової різниці за кредиторською заборгованістю по оприбуткованому обладнанню на митному складі є необґрунтованим.</p>

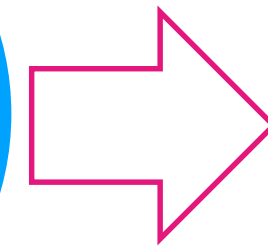


СУПУТНІ ПОСЛУГИ ДО ТОВАРІВ

Придбання
- доставка, навантаження
розвантаження,
страхування



28



**Продаж: доставка, передпродажна
підготовка, фасування**

До первісної вартості запасів (у т. ч. товарів) включаються зокрема, ТЗВ, **інші витрати, які безпосередньо пов'язані з** придбанням запасів і **доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.** До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів

п. 9 НП(С)БО 9

Витрати на збут – не включаються у первісну вартість запасів. А витрати на збут, це зокрема і витрати на передпродажну підготовку товарів п. 19 ПН(С)БО 16
Передпродажна підготовка – це роздрібнення партії, формування відправлень, сортування, перепакування (ст. 40 МКУ)



СУПУТНІ ПОСЛУГИ

Ситуація: підприємство купує господарський інвентар, заточує його і реалізує.
Витрати на заточування як обліковувати?

Первісна вартість (Дт 28) як витрати на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик за п. 9 ПН(С)БО 9



Витрати на збут (Дт 93) як передпродажну підготовку товарів за п. 19 ПН(С)БО 16



ПЕРЕДПРОДАЖНА ПІДГОТОВКА

Передпродажна підготовка ДТЗ - комплекс операцій із підготовки ДТЗ до експлуатації, а також із виявлення та усунення недоліків, що виникли у процесі його транспортування й зберігання.

Обсяг і перелік операцій передпродажної підготовки ДТЗ встановлюється Виробником.

Порядок гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни дорожніх транспортних засобів, затверджений [наказом Мінпромполітики від 29.12.2004 № 721](#)



ПЕРЕДПРОДАЖНА ПІДГОТОВКА

Якщо під час цих операцій **підвищуються якісні або технічні характеристики** товару (наприклад, здійснюється заточування, вони комплектуються додатковими пристроями, проводиться спеціальна обробка або фарбування), то такі витрати слід віднести до доопрацювання та включити **до первісної вартості**;

Якщо ж товар **готуються до експлуатації шляхом усунення недоліків**, які виникли у процесі транспортування або зберігання (по суті, відновлюються їх споживчі якості, втрачені під час транспортування або зберігання), то такі витрати слід розглядати як передпродажну підготовку і включати **до витрат періоду**.



ПЕРЕДПРОДАЖНА ПІДГОТОВКА

Повернемося до ситуації: підприємство купує господарський інвентар, заточує його і реалізує.

Витрати на заточування як обліковувати?

Первісна вартість (Дт 28) як витрати на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик за п. 9 ПН(С)БО 9

Наприклад, заточування для доопрацювання – продовження строку служби, покращення якості



Витрати на збут (Дт 93) як передпродажну підготовку товарів за п. 19 ПН(С)БО 16

Наприклад, заточування для усунення слідів корозії та пакування



Ціль варто фіксувати у наказі чи іншому документі



ФАСУВАННЯ ТОВАРУ

Фасування: включати у первісну вартість чи до витрат на збут?

Витрати на збут (Дт 93) зокрема:

<...>

- витрати пакувальних матеріалів **для затарювання готової продукції на складах готової продукції;**
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг

п. 19 НП(С)БО 16



ФАСУВАННЯ ТОВАРУ

Включати у первісну вартість чи до витрат на збут?

Витрати на зберігання, підсортування, оброблення, пакування і передпродажну підготовку товарів (продукції):

- 1) вартість матеріалів (пакувального та обгорткового паперу, пергаменту, плівки, пакетів, коробок, футлярів, клею, дроту, шпагату, цвяхів, дощок, фанери, стружки, тирси, соломи, вати, бісульфату, парафіну тощо), які використовують для зберігання, підсортування, оброблення, пакування і фасування товарів (продукції);
- 2) **плату за послуги сторонніх підприємств, пов'язані з пакуванням і фасуванням товарів (продукції);**
- 3) **витрати на передпродажну підготовку товарів (продукції);**
- 4) витрати на утримання холодильного обладнання і вартість електроенергії, води, холодоносіїв, інгібіторів, мастильних і інших матеріалів, на оплату послуг сторонніх підприємств з технічного обслуговування холодильного обладнання;
- 5) фактична собівартість льоду, який використовують для охолодження товарів. До фактичної собівартості льоду входять витрати на закупівлю, перевезення, вантажно-розвантажувальні роботи, наповнення льодом льодосховищ;
- 6) витрати на утримання льодосховищ;
- 7) оплату за тимчасове зберігання товарів на складах сторонніх підприємств;
- 8) витрати на дезінсекцію (знищення шкідливих комах) і дератизацію (знищення мишей, пацюків та інших гризунів);
- 9) витрати на утримання тварин і рослин, якщо вони є товаром (ветеринарні та інші послуги, корми, добрива);
- 10) витрати на створення спеціальних умов для зберігання товарів (продукції), у тому числі штучне охолодження, газове середовище, активна вентиляція, різні види випромінювання, утримання акваріумів та рибних садків тощо;
- 11) оплату послуг сторонніх підприємств і власні витрати на спеціальне маркування і нанесення кодів на товари;
- 12) інші витрати, пов'язані із зберіганням, підсортуванням, обробленням, пакуванням і передпродажною підготовкою товарів (продукції).

п. 3.6 [Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджених наказом Міністерства економіки від 22.05.2002 р. № 145](#)



ФАСУВАННЯ ТОВАРУ

Включати у первісну вартість чи до витрат на збут?

3.7. Вартість матеріалів, використаних для зберігання, оброблення, пакування товарів (продукції)	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів	20
3.8. Витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, пов'язаних з пакуванням і фасуванням товарів продукції	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів	63, 685
3.9. Витрати на оплату праці працівників підприємства, пов'язаних з передпродажною підготовкою товарів (продукції) - пакуванням, фасуванням товарів, інше.	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів	661
3.10. Відрахування на соціальні заходи з заробітної плати працівників за передпродажну підготовку товарів (продукції)	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів	65 (відповідні субрахунки)

[Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджені наказом Міністерства економіки від 22.05.2002 р. № 145](#)



ВИТРАТИ НА ЗАТАРЮВАННЯ

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 18.12.2008 р. № 31-34000-10-16/44972

Міністерство фінансів України щодо включення вартості засобів упаковки до собівартості продукції повідомляє.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2, вартість тари, використаної для затарювання готової продукції безпосередньо в процесі виробництва, включається до виробничої собівартості готової продукції, а вартість тари, використаної для затарювання готової продукції на складах, включається до витрат на збут.

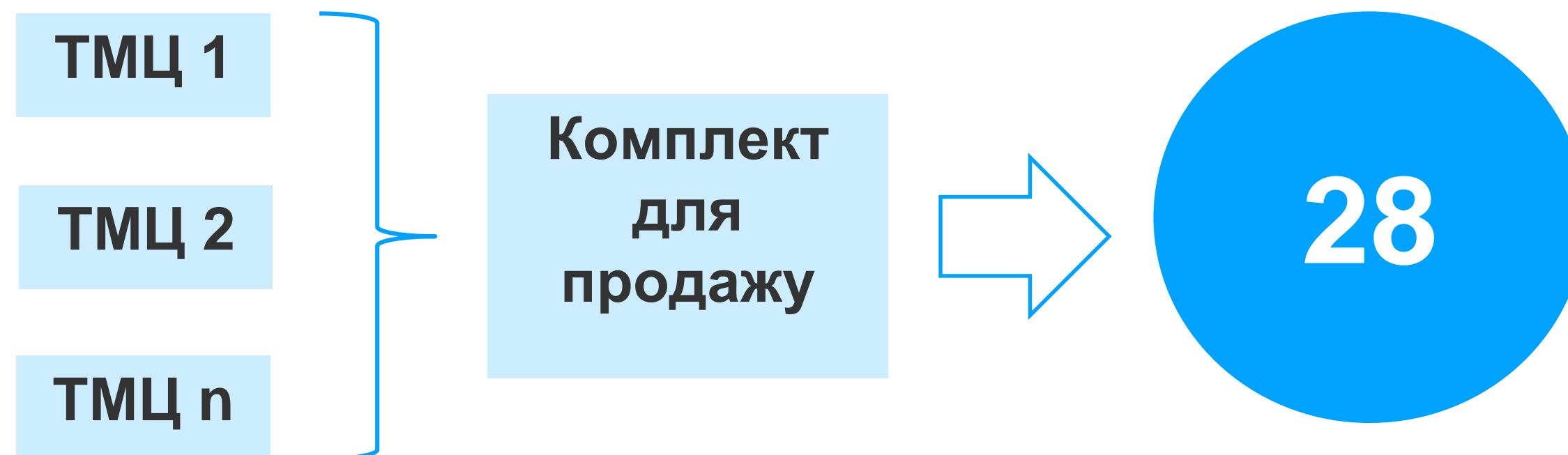
Заступник Міністра

Д. Фудашкін



КОМПЛЕКТАЦІЯ ТОВАРІВ

Відображення через рахунок 28?



!!! Важливо: щоб зрозуміти, де виробництво, а де ні, можна звертатися до критеріїв достатньої переробки

«На вході» у нас кілька товарів, а на «виході» тільки один. Оформляють Актом комплектації. Багато бухпрограм передбачають документ «Комплектація номенклатури». Дт 281/комплект Кт 281/1, 281/2, 281/3...



ВИРОБНИЧИЙ ПРОЦЕС

Що таке достатня переробка?

Раніше (до 11.08.2023 - Закон № 3261-IX від 14.07.2023)

Критеріями достатньої переробки є:

- 1) виконання виробничих або технологічних операцій, за результатами яких змінюється класифікаційний код товару згідно з [УКТ ЗЕД](#) на рівні будь-якого з перших чотирьох знаків;
- 2) зміна вартості товару в результаті його переробки, коли відсоткова частка вартості використаних матеріалів або доданої вартості досягає фіксованої частки у вартості кінцевого товару (правило адвалорної частки);
- 3) виконання виробничих та/або технологічних операцій, які в результаті переробки товару не ведуть до зміни його класифікаційного коду згідно з [УКТ ЗЕД](#) або вартості згідно з правилом адвалорної частки, але з дотриманням певних умов вважаються достатніми для визнання товару походженням із тієї країни, де такі операції мали місце.

ст. 40 [Митного кодексу України](#)



ВИРОБНИЧИЙ ПРОЦЕС

Що таке достатня переробка?

Зараз (з 11.08.2023 – Закон № 3261-IX від 14.07.2023)

<...>

товар був підданий останнім економічно обґрунтованим **виробничим та технологічним операціям з переробки, що призвели до виробництва нового товару** або є важливою стадією виробництва, за умови виконання в цій країні критеріїв достатньої переробки, перелік яких встановлюється Кабінетом Міністрів України

п. 2 ч. 2 ст. 36 МКУ

У бухобліку суть превалює над формою



ВИРОБНИЧИЙ ПРОЦЕС

Що не є достатньою переробкою?

Не відповідають критерію достатньої переробки:

- 1) операції, пов'язані із забезпеченням збереження товарів у належному стані під час транспортування або зберігання (вентиляція, розділення, сушіння, видалення пошкоджених частин та подібні операції), або операції, що спрощують процедуру постачання або транспортування;
- 2) прості операції з видалення пилу, просіювання, відбору або очищення, сортування, класифікації, упорядкування, підбору, прасування, різання;
- 3) зміна упаковки, **роздрібнення та формування партій**, прості операції з поміщення у пляшки, консервні банки, фляги, мішки (пакети), коробки, ящики, фіксація на листах картону або на дошках і всі інші прості пакувальні операції;
- 4) формування товарів у **набори або комплекти** чи операції щодо підготовки товарів до продажу;
- 5) нанесення знаків, написів або інших подібних розпізнавальних знаків на товари або їх упаковку;
- 6) просте **складання компонентів (складових частин)** продукту для отримання цілого продукту;
- 7) розбирання або зміна цільового використання продукту;
- 8) поєднання двох або більше операцій, зазначених у цій частині.

ч. 2 ст. 38 [Митного кодексу України](#)



КОМПЛЕКТАЦІЯ ТОВАРІВ

Альтернативний варіант – через рах. 23 як виробництво



Причина: у бухпрограмах операція комплектації (розкомплектації) розуміє зміна кількісно - номенклатурного складу ТМЦ за умови збереження сумової оцінки, тобто вартість комплекту рівна вартості його складових. Додаткові витрати, послуги із збірки комплекту і інше у вартість комплекту не включаються.

Так відобразити можна, оскільки не заборонено.
Серед типової кореспонденції рахунка 23 є
Дт 28 Кт 23



ВИРОБНИЧИЙ ПРОЦЕС

Коли використовується рахунок 23?

Незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів.

Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують **роботи та надають послуги**, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу

п. 6 НП(С)БО 9



СУПУТНІ ПОСЛУГИ ЧИ ОКРЕМІ РОБОТИ

Договірні особливості впливають на облік

Облік у підприємства - продавця

Договір постачання + оремо виділено вартість супутніх послуг (наприклад, з монтажу, встановлення, транспортування тощо)	Договір постачання + надаються супутні послуги (але без виділення окремо вартості цих послуг – входить у базис поставки)	Договір підряду з використанням матеріалів виконавця
Реалізація готової продукції чи товарів Дт 361 Кт 701, 702 та Дт 901, 902 Кт 26, 28	Реалізація готової продукції чи товарів Дт 361 Кт 701, 702 та Дт 901, 902 Кт 26, 28	Передаються результати робіт (не товар, готова продукція) Дт 361 Кт 703 і Дт 903 Кт 23. А матеріали підрядника (тобто виконавця) калькуюють собівартість цих робіт – Дт 23, Кт 20, 22 тощо)
Реалізація послуг (робіт) Дт 361 Кт 703 та Дт 903 Кт 23	- Супутня послуга не вважається наданою безоплатно (можна обґрунтувати ст. 673 ЦКУ)	



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ І ЗНИЖКИ ВІД ПОСТАЧАЛЬНИКА

Чи змінюється первісна вартість запасів?

Первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, *крім* випадків, передбачених цим Національним положенням (стандартом).

п. 15 НП(С)БО 9

1. У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

п. 9 НП(С)БО 9

2. На дату балансу запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

п. 24 НП(С)БО 9



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ І ЗНИЖКИ ВІД ПОСТАЧАЛЬНИКА

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) **за вирахуванням** непрямих податків та **знижок, наданих постачальником (продавцем)**;

<...>

п. 9 НП(С)БО 9



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ І ЗНИЖКИ ВІД ПОСТАЧАЛЬНИКА

Знижка від постачальника впливає на первісну вартість товарів, якщо вона отримана до моменту реалізації цих товарів. У такому разі, первісна вартість зменшується на суму знижки.

Тобто коли на момент оприбуткування ще не відомо, чи матиме підприємство право на знижку (чи виконає умови), то оприбутковує за первісною вартістю за п. 9 НП(С)БО 9. А коли буде відомо про факт знижки (акт про знижку, чи перегляд ціни), покупець може змінити вартість товарів разом із зменшенням заборгованості перед постачальником. Порядок відображення залежатиме, чи товари ще на складі, чи реалізовані, (якщо реалізовані - то у якому періоді: у цьому чи у минулих)



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ І ЗНИЖКИ ВІД ПОСТАЧАЛЬНИКА

Лист Мінфіну від 13.01.2015 р. № 31-11410-08-10/699

Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю **з наступним коригуванням до первісної вартості**.

У разі зміни ціни на товари, якщо умови договору на поставку товарів передбачають зміну ціни за домовленістю сторін, за встановленою договором процедурою сторони мають узгодити нову ціну. При цьому зміна ціни товару є окремою подією, яка потребує оформлення відповідним первинним документом.

Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. N 88, первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Таким чином, зміна ціни оприбуткованих активів може бути оформлена окремим первинним документом за формою, розробленою підприємством, із додержанням вимог законодавства, зокрема щодо наявності обов'язкових реквізитів. Таким первинним документом може бути акт про встановлення нової ціни, що на підставі змін до договору (або інших підстав зміни ціни) складається комісією підприємства і затверджується його керівником. Також **підставою для відображення зміни ціни активів у регістрах бухгалтерського обліку** може бути розпорядчий акт керівника підприємства, виданий у межах компетенції та відповідно до законодавства.



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ І ЗНИЖКИ ВІД ПОСТАЧАЛЬНИКА

Товар ще на складі

Тоді на момент отримання знижки на цей товар зменшується первісна вартість та кредиторська заборгованість перед постачальником. **Методом «сторно»** (чи з мінусовою сумою) **Дт 281 Кт 631**.

Товар реалізовано у поточному періоді

Якщо отримання знижки від постачальника відбулося у періоді реалізації, то відкоригувати первісну вартість (виходячи з суті операції) можна записом:

Дт 902 Кт 631 (з мінусовою сумою). Або **сторно** в сумі знижки за двома проводками **Дт 281 Кт 631 та Дт 902 Кт 281**.

Якщо використано товари на інші потреби, відповідно «сторнування» цих витрат. Наприклад, якщо на збутові – **Дт 93 Кт 631** на суму знижки за використаними товарами (або розгорнуто, **Дт 93 Кт 281, Дт 281 Кт 631** – сторнування на суму знижки)



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ І ЗНИЖКИ ВІД ПОСТАЧАЛЬНИКА

Товар реалізовано у минулому році

Якщо отримано знижку від постачальника в поточному році, а реалізовано вами ці товари ще в минулому році, то знижку варто відобразити через визнання доходу (як зменшення зобов'язання перед постачальником, а не через коригування вартості).

Дт 631 Кт 719



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ І ЗНИЖКИ ВІД ПОСТАЧАЛЬНИКА

Як відобразити в бухобліку кредит-ноту на товар від нерезидента як знижку?

Варіант 1

На дату отримання кредит-ноти від нерезидента зменшити зобов'язання з одночасним визнанням доходу – **Дт 632 Кт 719**.

Нагадаємо, що дохід визнають зокрема зі зменшенням зобов'язань (п. 5 НП(С)БО 15 «Дохід»). При цьому фіксують операцію за курсом НБУ на дату надання кредит-ноти (прийняття рішення про знижку). І оскільки заборгованість в даному випадку перед нерезидентом (за субрахунком 632) – монетарна стаття, то на дату отримання кредит-ноти розраховують курсові різниці.

При такому варіанті коригувати первісну вартість уже реалізованих товарів не відбуватиметься

Варіант 2

На дату отримання кредит-ноти сторнувати заборгованість:

- якщо товар ще не реалізовано **Дт 28 Кт 632** – мінусувати суму знижки за кредит-нотою (методом сторно);
- якщо товар уже реалізовано та були відображені витрати в поточному році, що формували собівартістьі товарів покупну ціну яких (первісну вартість) переглянуто: **Дт 28 Кт 632** та відповідно **Дт 902 Кт 28** – методом сторно

При цьому зменшення показуємо за курсом НБУ за яким визначали первісну вартість, адже саме її ми сторнуємо. Але оскільки заборгованість перед нерезидентом – монетарна стаття, відповідно на дату операції необхідно відобразити курсові різниці за нею – тобто на дату нарахування кредит-ноти розрахувати курсові різниці на суму знижки.



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ І ЗНИЖКИ ВІД ПОСТАЧАЛЬНИКА

Бухоблік кредит-ноти на товар від нерезидента як знижки

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
1	Перераховано аванс 50% за умовами договору, курс НБУ 41,6 грн/\$ (курс умовний)	371	312	<u>500 \$</u> 20 800 грн
2	Перераховано митні платежі: ПДВ — 9 000 грн, мито — 450 грн	377	311	9 450,00 грн
3	Оприбутковано імпортований товар (за курсом НБУ на дату передоплати 50% вартості, решта – за курсом НБУ на дату оприбуткування) Курс НБУ на дату оприбуткування – 41,8 грн/\$ (500\$ x 41,6 грн/\$ + 500\$ x 41,8 грн/\$) = 41 700 грн	281	632	<u>1 000 \$</u> 41 700,00 грн
4	Зарахування заборгованостей за раніше перерахованим авансом	632	371	<u>5 000 \$</u> 20 800,00 грн



ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ І ЗНИЖКИ ВІД ПОСТАЧАЛЬНИКА

Бухоблік кредит-ноти на товар від нерезидента як знижки

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
5	До первісної вартості включено ввізне мито	281	377	450,00 грн
6	Відображення ПК з ПДВ	641	377	9 000,00 грн
7	Отримано кредит-ноту на суму 100 \$, курс НБУ на дату отримання — 42,4 грн/\$	632	719	<u>100 \$</u> 4240,00 грн
8	Відображено курсову різницю $100 \$ \times (42,4 \text{ грн}/\$ - 41,8 \text{ грн}/\$) = 60 \text{ грн}$	945	632	60,00 грн
9	Перераховано решту оплати нерезиденту в сумі 400 \$, курс НБУ на дату оплати – 42,5 грн/\$ $(400 \$ \times 42,5 \text{ грн}/\$) = 17 000 \text{ грн}$	632	312	17 000,00 грн
10	Відображено курсову різницю $400 \$ \times (42,5 \text{ грн}/\$ - 41,8 \text{ грн}/\$) = 280 \text{ грн}$	945	632	280,00 грн



УЦІНКА ТОВАРІВ

Запаси на дату балансу оцінюються за найменшою з двох оцінок:

первісна вартість



чиста вартість реалізації

Чиста вартість реалізації — це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію

п. 4 НП(С)БО 9



УЦІНКА ТОВАРІВ

Оцінка запасів на дату балансу

Запаси відображаються за **чистою вартістю реалізації**, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду

Перегляд первісної вартості матеріалів та інших допоміжних матеріалів, що призначені для виробництва продукції, і її коригування до рівня чистої вартості реалізації не проводиться, якщо очікується, що готову продукцію, виготовлену з них, буде реалізовано не нижче собівартості.

Матеріали відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо зниження ринкових цін на них призведе до того, що собівартість готової продукції перевищить чисту вартість реалізації.



УЦІНКА ТОВАРІВ

Запаси відображають за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу;

- їх ціна знизилась;

або

- вони зіпсовані, застаріли;

або

- вони іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду

п. 25 НП(С)БО 9



УЦІНКА ТОВАРІВ

Уцінка запасів є не правом, а обов'язком. Тобто якщо чиста вартість реалізації менша за собівартість (первісну вартість), то уцінку провести потрібно.

Важливо: уцінку проводять на дату балансу!

Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва та збут

п. 26 НП(С)БО 9

Серед таких очікуваних витрат можуть бути витрати на завершення виробничого циклу, пакування, зберігання, доставку покупцеві тощо.

Приклади розрахунку чистої вартості реалізації за видами запасів наведено в додатку 2 до [Методрекомедацій № 2](#)



УЦІНКА ТОВАРІВ

Для своєчасного проведення уцінки запасів, а також для контролю за відхиленням фактичного залишку запасів від установлених норм та виявлення запасів, що тривалий час не використовуються, **Мінфін рекомендує застосовувати сигнальну довідку** (форма № М-18, затверджена наказом Мінстату від 21.06.1996 р. № 193, форму уже скасовано, але можна на її основі розробити власну)

п. 4.12 Методрекомедацій № 2

Для проведення уцінки запасів немає необхідності залучати сертифікованих експертів

[лист Мінекономіки від 26.02.2008 р. № 91-22/65](#)

Комісія по підприємству приймає рішення про уцінку і визначає чисту вартість реалізації для відображення в обліку. Сума уцінки списується на витрати:

Дт 946 Кт 28, 26, 20



УЦІНКА ТОВАРІВ

Документування уцінки запасів

- ✓ наказ про створення комісії для проведення уцінки запасів. До комісії типово входять працівники підприємства, компетентні в питаннях обліку запасів та їх якості, властивостей, ціни;
- ✓ наказ про проведення оцінки запасів, строк та перелік запасів, які будуть оцінюватися для подальшого прийняття рішення щодо їх уцінки;
- ✓ акт уцінки запасів (оформлюється в довільній формі — головне, щоб були всі реквізити первинного документа зі ст. 9 Закону про бухгалтерський облік) (п. 3.15 Методрекомеандацій № 2). За бажання можна взяти за основу форму опису-акта уцінки з додатка до Положення № 120/190 (хоч воно і втратило чинність, форму можна використати для власного акта)



УЦІНКА ТОВАРІВ

Бухоблік уцінки запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Проведено уцінку товарів	946	281	8 000,00
2	Дооцінено раніше уцінені товари (не більше суми раніше відображеної уцінки цього товару)	281	719	500,00



УЦІНКА ЗАПАСІВ

Податок на прибуток

Уцінка не утворює різниць з податку на прибуток

[листи ГУ ДФС у Тернопільській обл. від 30.12.2015 р.](#)

[№ 2017/10/19-00-15-02-22/12026](#)

[ГУ ДФС у м. Києві від 17.02.2017 р. № 3559/10/26-15-14-05-04-22](#)



Важливо: податківці звертають увагу, чи належним чином оформлено уцінку (тобто чи є первинні документи на таку операцію, як уцінка), адже за нею виникають витрати (постанова Київського окружного адміністративного суду від 08.08.2017 р. у справі № 810/1166/17).



УЦІНКА ЗАПАСІВ

Податок на прибуток

Чи виникають різниці за резервом під уцінку запасів?

Якщо створюєте **резерв через 479** «Резерв знецінення запасів», то відстояти відсутність різниць буде вкрай складно (звісно, якщо ваше підприємство використовує різниці з податку на прибуток).

[ІПК ДФСУ від 08.11.2018 р. № 4730/6/99-99-15-02-02-15/ІПК](#)

Тому оптимальніше вибрати варіант списання уцінки на витрати за Дт 946, без створення резерву.



УЦІНКА ЗАПАСІВ

ПДВ

Операції з уцінки товарів не є об'єктом обкладення ПДВ, оскільки її здійснення не є постачанням товарів

[ІПК ДПСУ від 10.09.2019 р. № 99/6/99-00-07-15-03-02-15/ІПК](#)

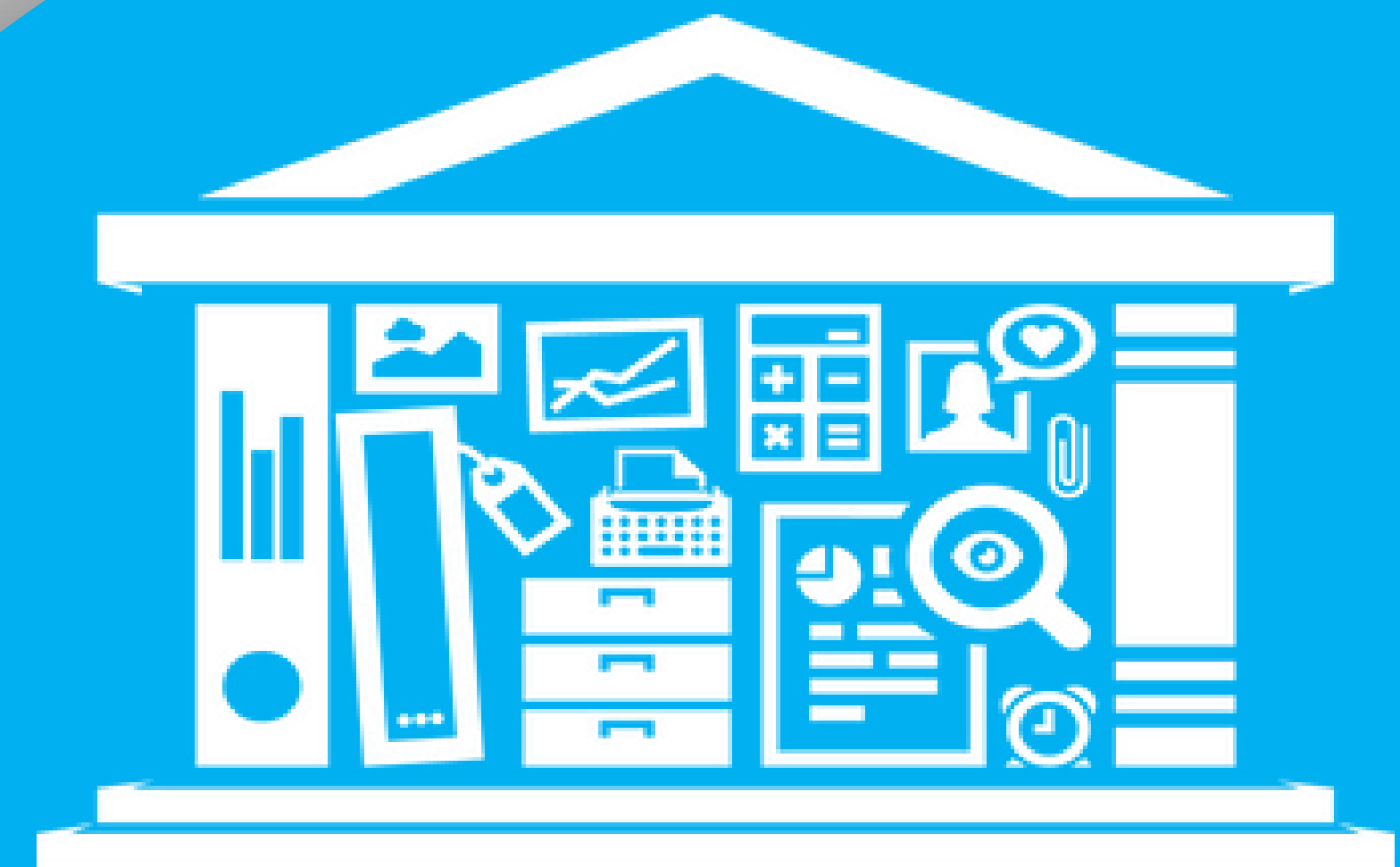
[ІПК ДПСУ від 17.01.2020 р. № 167/6/99-00-07-02-02-06/ІПК](#)

Тож уцінка саме на момент її проведення жодних ПДВ-наслідків не спричинить.

Але коли реалізуватимете уцінені товари, не забувайте про мінімальну базу оподаткування ПДВ за п. 188.1 ПКУ (а саме не нижче ціни придбання – для раніше придбаних товарів, чи не нижче звичайних цін – для самостійно виготовлених).

2 Собівартість у виробництві & судові рішення

- калькуляція та її відсутність: ризики донарахування ПДВ та блокування ПН, відмова у бюджетному відшкодуванні;
- нормальна потужність та вплив на розподіл загальновиробничих витрат;
- помилки у розподілі загальновиробничих витрат;
- витрати при простої: які претензії податківців;
- витрати майбутніх періодів і собівартість, сезонні «перерви»;
- нормування витрат та брак;
- витрати на податки – коли у складі виробничої собівартості?
- витрати на затарювання: як податківці «притягують» негоспдіяльність таких витрат



uteka.ua



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Собівартість **реалізованих** товарів визначається за Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»
п. 10 НП(С)БО 16

Собівартість **реалізованої** продукції (робіт, послуг) складається з **виробничої собівартості** продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, **нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат**
п. 11 НП(С)БО 16



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ





СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) рахунок 23	
прямі матеріальні витрати	вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва
прямі витрати на оплату праці	заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат
інші прямі витрати	інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку
змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати	Змінні ЗВВ витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Розподіляють виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Постійні ЗВВ відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні розподіляють виходячи нормальної потужності.



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Що не входить у виробничу собівартість

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг):

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

п. 17 НП(С)БО 16



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Що **не входить** у виробничу собівартість

Фінансові витрати

Обліковують фінвитрати на рахунку 95. За ним відкрито два субрахунки:

- відсотки за кредит – субрахунок 951;
- інші фінансові витрати – субрахунок 952.

Фінвитрати визнають витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями), крім фінансових витрат, які капіталізуються.

п. 4 НП(С)БО 31

Не капіталізують:

- мікропідприємства, малі підприємства,
- непідприємницькі товариства,
- представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Капіталізація фінансових витрат – включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу.

п. 3 НП(С)БО 31

Кваліфікаційний актив – актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Перелік статей

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством.

п. 11 НП(С)БО 16



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Відсутність (не надання) Наказу про облікову політику

В акті міститься зауваження про те, що до перевірки не надано наказ про облікову політику підприємства, в якому повинно бути зазначено **метод калькуляції** транспортно - експедиційних послуг, **перелік статей калькуляції та їх склад, у тому числі склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, база розподілу прямих витрат між декількома об'єктами витрат, відомості нарахування заробітної плати, в розрізі місяців, розподіл функціональних обов'язків штатних працівників.**

<...>

Варто відзначити, що прямої вимоги щодо затвердження на підприємстві наказу про облікову політику в законодавстві немає. Дійсно, існує пропозиція для підприємств, з урахуванням специфіки діяльності під час ведення бухобліку та складання фінзвітності, обрати з декількох той метод, який йому найбільше підходить.

У матеріалах справи містяться накази «Про облікову політику ТОВ «...» за 2013 - 2015 роки, однак докази того, що дані накази були в полі зору посадових осіб відповідача відсутні. За таких підстав, **колегія суддів погоджується із зауваженнями скаржника про ненадання позивачем для дослідження в процесі перевірки наказу про облікову політику підприємства.**

<...>



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Відсутність (не надання) Наказу про облікову політику

<...>

Однак, **на думку суду апеляційної інстанції, ненадання наказу про облікову політику підприємства не може бути підставою для висновку про заниження ТОВ «...» податку на прибуток та завищення від`ємного значення об`єкту оподаткування.**

До того ж, слушно зауважити, що **судовий експерт** при наданні відповідей на запитання суду, зокрема, щодо правильності формування витрат, що враховуються для визначення об`єкта оподаткування, обмежився дослідженням оборотно - сальдових відомостей та картки по рахунку 92, наказів про призначення на адміністративні посади, Декларацій з податку на прибуток та Звіту про фінансові результати.

[Постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 04.02.2021 р. у справі № 815/4492/16 https://reyestr.court.gov.ua/Review/94733082](https://reyestr.court.gov.ua/Review/94733082)

(на користь платника податків)



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги, вид діяльності, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат п. 294, п. 302 Методрекомедацій № 373

Сукупність витрат

Об'єкт калькулювання — різного ступеня готовності окремі види й одиниці продукції (робіт, послуг) основного і допоміжних підрозділів, технологічних фаз, стадій, переділів виробництва п. 302 Методрекомедацій № 373

Певний вид продукції

Об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання на практиці як правило різні, хоча й можуть співпадати.



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Ступінь деталізації виробничого обліку залежить від завдань, які ставить підприємство у сфері калькулювання

п. 301 Методрекомеандацій № 373

Організація виробничого обліку передбачає певне групування витрат підприємства. Виробничі витрати слід:

- 1) акумулювати за місцями їх виникнення;
- 2) відносити на конкретну продукцію.

Дослівно:

«Об'єкти обліку витрат – це вироби, їх окремі частини, вузли, деталі, групи однорідних виробів, виробництва, процеси, фази, стадії, переділи технологічних процесів, окремі операції, замовлення, види діяльності тощо.

Нерідко носії витрат – види продукції (робіт, послуг) ототожнюють з об'єктами калькулювання. При цьому об'єктами калькулювання собівартості є різного ступеню готовності окремі види й одиниці продукції (робіт, послуг) основного і допоміжного підрозділів, технологічних фаз, стадій, переділів виробництва».



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Об'єкт калькуляції — продукт виробництва (деталь, вузол, виріб, група однорідних виробів), технологічна фаза (переділ, виробництво), стадія тощо, тобто продукція різного ступеня готовності, види послуг, робіт.

Калькуляційна одиниця — вимірник об'єкту калькуляції (п. 491 Методрекомедацій № 373). Для готової продукції калькуляційна одиниця – це одиниця вимірювання для такої продукції. Наприклад кг, м тощо. Щоправда, може бути й інакше: одиниця виміру – кг, а калькуляційна одиниця – тонна. Для напівфабрикатів калькуляційна одиниця може бути укрупненою порівняно із одиницею виміру. Наприклад, калькуляційною одиницею може виступати 1000 пакетів, 100 спідниць тощо. **Перелік основних калькуляційних одиниць відносно об'єктів калькуляції приведено у додатку 6 до Методрекомедацій № 373, а для допоміжних виробництв – у додатку 7.**

Підприємству доцільно визначити об'єкти калькулювання та калькуляційні одиниці і затвердити їх відповідним наказом по підприємству.



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Калькуляція

Калькуляція складається **за статтями витрат**.

Підприємство самостійно визначає перелік калькуляційних статей залежно від галузі виробництва, технологічного процесу, методу організації виробництва та продукції, що випускається. Водночас основними типовими статтями калькуляції є такі статті:

- сировина і матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата виробничих працівників;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- супутня продукція (вираховується)



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Калькуляція

Калькуляція як документ – це представлений у табличній формі бухгалтерський розрахунок витрат у грошовому вираженні на виробництво одиниці виробу чи партії, на здійснення робіт, послуг

п. 597 Методрукомеандацій № 373

Можна використовувати форму калькуляції, що приведена у додатку 9
Методрекомеандацій № 373.

Калькуляція – не первинний документ.

Лист Мінфіну від 15.02.2013 р. № 31-08410-07/23-357/246
постанова Верховного Суду від 10.06.2019 р. у справі № 804/5840/16



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Калькуляція

Додаток 9
до Методичних рекомендацій
з формування собівартості
продукції (робіт, послуг)
у промисловості

Підприємство _____

КАЛЬКУЛЯЦІЯ
виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)
на (за) _____ 20__ рік
(період)

Шифр продукції (робіт, послуг) _____
таке найменування продукції _____

Діюча оптова ціна _____ грн. Валовий випуск _____
Договірна (відпускна) ціна _____ грн. Товарний випуск _____

Калькуляційна одиниця _____
(символ, дотвір та дата укладення)

Шифр рядка	Найменування статей калькуляції	Однінціця виміру	За звітом				За планом						
			На одиницю		На випуск		На одиницю		На випуск				
			Кількість	Ціна (грн./коп.)	Сума (грн./коп.)	Кількість	Сума (грн./коп.)	Кількість	Ціна (грн./коп.)	Сума (грн./коп.)	Кількість	Сума (грн./коп.)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
01	Сировина та матеріали												
02	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій												

03	Паливо й енергія на технологічні цілі												
04	Зворотні відходи (вираховується)												
05	Основна заробітна плата виробничих працівників												
06	Додаткова заробітна плата												
07	Відрахування на соціальне страхування												
08	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування												
09	Загальновиробничі витрати												
10	Втрати від браку												
11	Супутня продукція (вираховується)												
12	Виробнича собівартість Сума рядків [(01+02+03)-04] + +05+06+07+08+09+10]-11												

Головний бухгалтер _____ (підпис)

Керівник планово-економічного відділу _____ (підпис)



ВІДСУТНІСТЬ КАЛЬКУЛЯЦІЇ

Калькуляція собівартості не є первинним документом, бо не містить інформації про господарську операцію

Лист Мінфіну від 29.05.2009 № 31-34000-10-16/14618

Лист Мінфіну від 15.02.2013 № 31-08410-07/23-357/246

Постанова Верховного Суду від 10.06.2019 у справі № 804/5840/16

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/82294731>

Однак податківці не полишають спроб «карати» за відсутність калькуляції. Вони вважають, що якщо якісь статті витрат, які формують собівартість, не включено до калькуляції або така взагалі відсутня, то це негосподарські витрати. Отже, можливі наслідки з ПДВ як за використання не в господарській діяльності...



ВИТРАТИ НА ВИРОБНИЦТВО БЕЗ КАЛЬКУЛЯЦІЇ

Судова практика – немає калькуляції – витрати на виробництво негоспдіяльні
→ донарахування ПДВ

На користь податківців	Постанова Восьмого апеляційного адмінсуду від 25.05.2022 у справі № 300/1240/21, https://reyestr.court.gov.ua/Review/104735848
Суть спору	Немає калькуляції – витрати на виробництво негоспдіяльні → донарахування ПДВ
Аргументи	<p>У зв'язку з відсутністю калькуляції та/або специфікації, виробничого звіту перевіркою не підтверджено віднесення ТМЦ до складу прямих матеріальних витрат. Унаслідок цього визнано використання таких матеріалів в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку.</p> <p>Окрім того, матеріальні цінності придбано без мети настання реальних наслідків, а з метою безпідставного заниження бази обкладення ПДВ шляхом завищення податкового кредиту.</p> <p>Для перевірки не було подано в повному обсязі первинні документи, які б свідчили про реальність придбання матеріалів та сировини для виготовлення продукції (відсутність ланцюга руху)</p>
Висновок	Вина підтверджується тим, що платник податків мав можливість дотриматися норм чинного законодавства, зокрема в частині відображення в податковій звітності виключно тих операцій, які мали місце, однак не вжив достатніх заходів для цього через те, що діяв недобросовісно та без належної обачності, створивши видимість реальності здійснення операцій



ВИТРАТИ НА ВИРОБНИЦТВО БЕЗ КАЛЬКУЛЯЦІЇ

Судова практика – немає калькуляції – витрати на виробництво негоспдіяльні → немає права на ПК з ПДВ

На користь платника податків	Постанова Першого апеляційного адмінсуду від 01.02.2021 у справі № 200/1061/20-а https://reyestr.court.gov.ua/Review/94523032
Суть спору	Немає калькуляції – витрати на виробництво негоспдіяльні → немає права на ПК з ПДВ
Аргументи	<p>Податківці через відсутність низки необхідних документів (зокрема, калькуляції собівартості та загальновиробничих витрат) та дефектність первинних документів, наданих до перевірки, не змогли встановити фактичне здійснення господарських операцій з надання послуг із сервісного обслуговування.</p> <p>Окрім того, договором було передбачено прибуток у розмірі 40% (потім змінено до 45%) – вбачається завищення ціни, а отже, і витрат на придбання послуг. Права на податковий кредит немає</p>
Висновок	<p>Калькуляція не є обов'язковим документом бухгалтерського обліку і не може свідчити про недотримання та/або порушення позивачем вимог податкового законодавства при формуванні податкового кредиту.</p> <p>Для підтвердження господарських операцій підприємство подало суду первинні документи, які відповідають діловій меті та обсягу придбаного товару.</p> <p>Виходячи зі специфіки укладених між позивачем та його контрагентами договорів як предмета господарських операцій, надані позивачем документи є достатнім доказом для підтвердження фактичного виконання зазначених господарських операцій.</p> <p>Суд установив відсутність порушень при формуванні ціни контрагентом позивача (АТ «Укрзалізниця», підприємство державної форми власності)</p>



ВИТРАТИ НА ВИРОБНИЦТВО БЕЗ КАЛЬКУЛЯЦІЇ

Судова практика – немає калькуляції → проблеми з розблокуванням ПН

На користь платника податків	Рішення Дніпропетровського окружного адмінсуду від 19.01.2022 у справі № 160/21025/21 https://reyestr.court.gov.ua/Review/103671611
Суть спору	Щодо відсутності підстав для розблокування ПН
Аргументи	Комісією податківців було ухвалено рішення про відмову в реєстрації податкової накладної через відсутність калькуляції. Хоча платником податків калькуляція подавалася
Висновок	<p>Під час реєстрації податкової накладної фактично проводиться моніторинг операції чи платника податків лише за зовнішніми (формальними) критеріями.</p> <p>Позивач подав документи, що підтверджують здійснення операції, у т. ч. калькуляцію собівартості, а також надав докази зміни свого майнового стану внаслідок продажу товару – перерахування на його рахунок суми, що підтверджується випискою з банківського рахунку підприємства.</p> <p>Установлено, що контролюючий орган не надав суду доказів неможливості врахування поданих додатків та їх відкриття для перегляду</p>



ВИТРАТИ НА ВИРОБНИЦТВО БЕЗ КАЛЬКУЛЯЦІЇ

Судова практика – немає калькуляції → проблеми з бюджетним відшкодуванням

На користь платника податків	Постанова Верховного суду від 11.12.2024 р. у справі №320/37379/23 https://reyestr.court.gov.ua/Review/123733796
Суть спору	Щодо відшкодування ПДВ
Аргументи	До калькуляції собівартості виготовленої продукції за травень 2021 року включалися витрати на втрати від браку в сумі 5,15 млн грн. При цьому відбракування та списання відбракованої частини сировини внаслідок обробки м'яса є частиною єдиного виробничого процесу, а не окремою операцією. Податківці наполягають на нарахуванні компенсуючих ПЗ з ПДВ за п. 198.5 ПКУ на вартість сировини, яка використана не у госпдіяльноті (брак)
Висновок	З огляду на аналіз згаданих вище даних: рахунків бухобліку та оборотно-сальдової відомості; калькуляції собівартості виготовленої продукції; первинних документів, складених постачальниками, відбракована у процесі виробничої діяльності сировина входить до складу ТМЦ, який використовується ТОВ у госпдіяльності. Що свідчить про відсутність обов'язку з нарахування на її вартість ПЗ з ПДВ відповідно до положень п. 198.5 ПКУ.



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

На що звертають увагу при перевірках

Тривалість операційного циклу

п. 3 р. І НП(С)БО 1

Постанова П'ятого апеляційного адмінсуду від 22.09.2020 р. у справі № 400/3868/19
(спір щодо обліку браку – з щоденним, а не помісячним списанням)

Перелік статей калькулювання виробничої собівартості

п. 11 НП(С)БО 16

Рішення Запорізького окружного адмінсуду від 27.11.2020 у справі № 816/1329/16
(суперечка щодо ТЗВ і витрат на збут)

Метод вибуття запасів

Постанова Верховного Суду від 27.02.2018 р. у справі № 803/719/17
(податківці порахували за ФІФО, в обліковій політиці – середньозважений)



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Співсталення даних фінзвітності з даними бухобліку (регістрами, у т. ч. Головна книга)

Невідповідності показників бухгалтерського обліку показникам фінансової звітності в сумі 6395697 грн;

віднесення до складу собівартості витрат в сумі 5 481 524 грн без визнання доходів, для отримання яких вони здійснені.

Перевіркою встановлено, що у рядку 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати за 2016 рік позивачем задекларовано показник в сумі 21886000 грн.

[Рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 20.01.2021 р. у справі № 560/3679/20 https://reyestr.court.gov.ua/Review/94731297](https://reyestr.court.gov.ua/Review/94731297)

(на користь податківців)



СОБІВАРТІСТЬ У ВИРОБНИЦТВІ

Списання зіпсованих запасів – собівартість чи інші витрати?

Помилкове віднесення позивачем у 2017 - півріччі 2019 року витрат на списання зерна жита і пшениці та висівок, у зв'язку із псуванням, підтверджених відповідними актами списання, **до собівартості реалізованої продукції, замість включення їх до інших операційних витрат, не впливає та не змінює фінансовий результат до оподаткування податком на прибуток.**

[Рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 20.01.2021 р. у справі № 560/3679/20](#)

(на користь платника податків)



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ І НОРМАЛЬНА ПОТУЖНІСТЬ

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.

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.



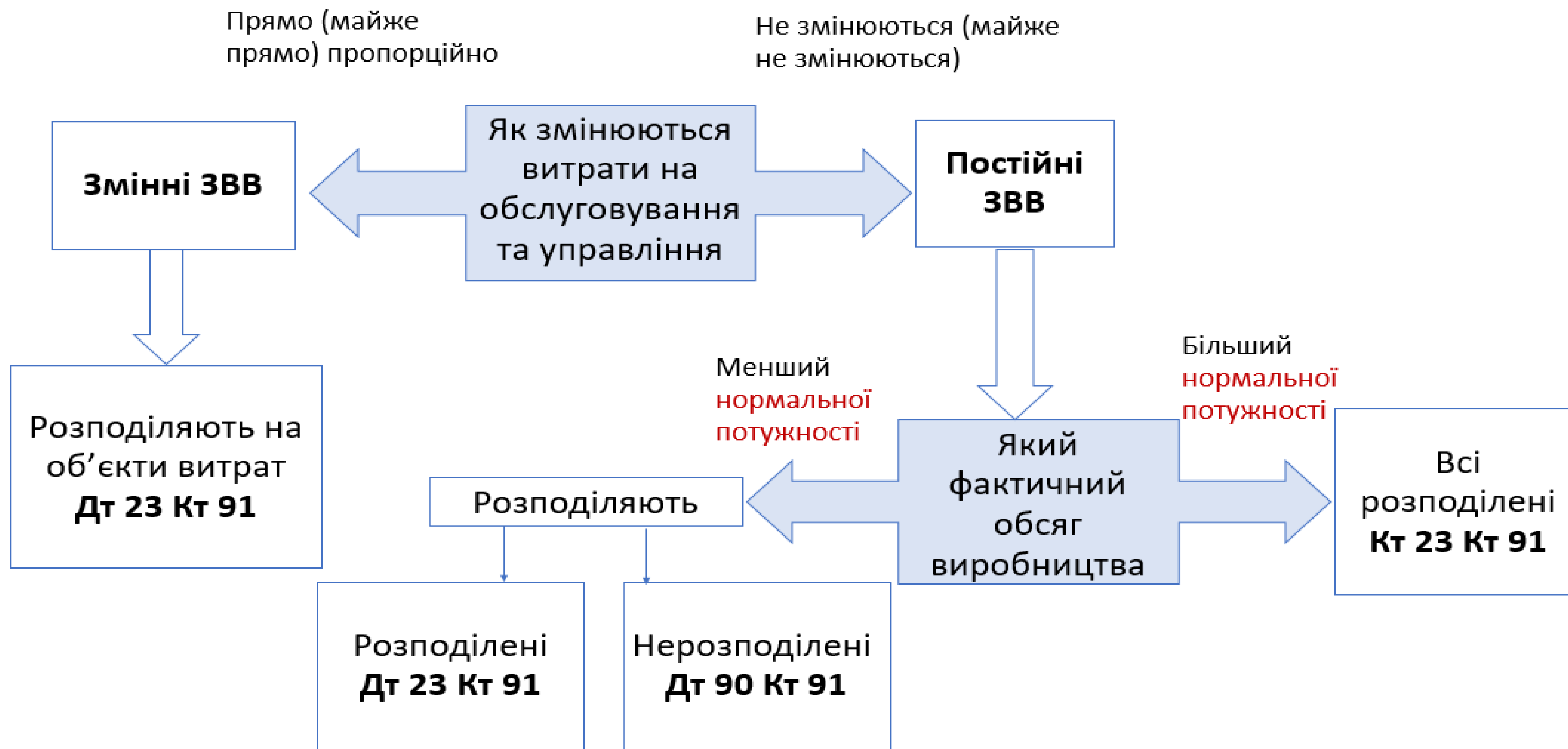
ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ І НОРМАЛЬНА ПОТУЖНІСТЬ

Нормальна потужність - очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

п. 4 НП(С)БО 16



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ І НОРМАЛЬНА ПОТУЖНІСТЬ





ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ І НОРМАЛЬНА ПОТУЖНІСТЬ

Судова практика щодо нормальної потужності (всі ЗВВ у виробничій собівартості)

... КОЛИ:

1) фактична потужність більше нормальної – **нерозподілені витрати не виникають і усі загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості продукції** (Дт 23). Разом з тим, сума постійних розподілених витрат не повинна перевищувати суму фактичних постійних загальновиробничих витрат;

2) фактична потужність менше нормальної – виникає необхідність розподілу постійних загальновиробничих витрат, частина з яких (розподілені постійні витрати) збільшить незавершене виробництво (**Дт 23 Кт 91**), друга частина (нерозподілені постійні витрати) - відносяться на собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Як вбачається з матеріалів справи, наказом ПАТ «...» від 20.01.2014 р. № 11 «Про внесення змін в облікову політику підприємства» **затверджено показники нормальної потужності підприємства та бази розподілу загальновиробничих витрат.**

[Ухвала Харківського апеляційного адмінсуду від 03.07.2017 р. у справі № 816/1827/16](#)

(на користь платника податків)



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ І НОРМАЛЬНА ПОТУЖНІСТЬ

Судова практика щодо нормальної потужності (щодо правильності розподілу ЗВВ)

Позивачем під час судового розгляду справи також не доведено належними та припустимими доказами, що здійснена за обраним ТОВ «...» для розрахунку **нормальної потужності діяльність була надзвичайною, а обсяг вироблених готової продукції (робіт, послуг) протягом кількох років чи операційних циклів не відповідала нормальній потужності.**

Суд зазначає, що з наданих позивачем для судового розгляду розрахунків, які також було використано при проведенні судово-економічної експертизи, неможливо встановити, за який період діяльності підприємства та яким чином обчислений (роками чи операційними циклами) було визначено нормальну потужність. Позивачем під час судового розгляду справи також не доведено належними та припустимими доказами, що здійснена за обраним ТОВ «...» для розрахунку нормальної потужності діяльність була надзвичайною, а обсяг вироблених готової продукції (робіт, послуг) протягом кількох років чи операційних циклів не відповідала нормальній потужності.

[Рішення Дніпропетровського окружного адмінсуду від 09.04.2019 р. у справі № 804/4065/17](#)

(на користь платника податків)



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ І НОРМАЛЬНА ПОТУЖНІСТЬ

Судова практика щодо нормальної потужності (щодо правильності розподілу ЗВВ)

У зв'язку зі специфікою виробничого процесу, а фактично сезонністю роботи, позивач **має неоднакову виробничу потужність протягом календарного року**, що впливає на розмір отриманого протягом року доходу. Зокрема, в травні, червні, липні 2015 року виробнича потужність підприємства була мінімальною, адже, зерно попереднього року врожаю поклажодавці вже майже все забрали зі зберігання, а зерно нового врожаю ще не зібрали на полях. Тому, в даному випадку, **за нормальну виробничу потужність у 2015 році слід вважати потужність в той місяць 2015 року, коли обсяги наданих послуг, починаючи з початку року, були найбільшими** (пункт 4 Додатку 12.6 до Положення підприємства про облікову політику).

[Рішення Чернівецького окружного адмінсуду від 27.03.2018 р. у справі № 825/1053/18](#)

+ постанова ВС від 18.08.2021 у цій же справі № 825/1053/18
<https://reyestr.court.gov.ua/Review/99062918>

(на користь платника податків)



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ І НОРМАЛЬНА ПОТУЖНІСТЬ

Судова практика щодо нормальної потужності (щодо правильності розподілу ЗВВ)

З акту перевірки встановлено, що ТОВ «...» надало до перевірки розрахунок коефіцієнтів загальновиробничих витрат за 2018 рік з урахуванням нормальної та фактичної потужності.

Однак, вказані коефіцієнти не були враховані податковим органом, оскільки у розрахунку позивача за 2017 рік не враховано загальний обсяг випущеної продукції та випуск продукції в штуках відповідно до росту чисельності працівників.

При цьому ані в акті перевірки, ані в обґрунтування апеляційної скарги податковий орган не обґрунтовує, **який показник нормальної потужності застосовував податковий орган** для визначення коефіцієнту загальновиробничих витрат за 2018 рік та обрахунку суми загальновиробничих витрат, що підлягають врахуванню у залишках готової продукції.

[Постанова Сьомого апеляційного адмінсуду від 29.07.2020 у справі № 560/3432/19](#)
(на користь платника податків)



ОБҐРУНТУВАННЯ НЕОБХІДНОСТІ ВИТРАТ ПІД ЧАС ПРОСТОЮ (ПРИЗУПИНЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ)

У справі, яка розглядається, судами встановлено, що відповідно до статей [1, 9 Закону України «Про об`єкти підвищеної небезпеки» від 18.01.2001 № 2245-III](#) Приватне акціонерне товариство «...» ідентифікується як об`єкт підвищеної небезпеки.

Безпечна експлуатація таких об`єктів, що обумовлено [статтею 8 Закону України «Про об`єкти підвищеної небезпеки» від 18.01.2001 № 2245-III](#), потребує постійних витрат на забезпечення захисту людей та довкілля, утримання засобів ліквідації аварій у постійній готовності та технічно належному стані.

Відтак заходи щодо охорони майна та підтримки в безпечному стані всього обладнання є встановленим законодавством обов`язком позивача у зв`язку його з вибухонебезпечністю.

Обов`язок щодо підтримання технологічного обладнання в безпечному для навколишнього середовища та населення стані зобов`язує товариство утримувати певну чисельність персоналу з виплатою заробітної плати, дотриманням державних стандартів щодо забезпечення персоналу питною водою, належних санітарних умов праці (тепло, електропостачання, санітарні приміщення для зберігання одягу, миття, прання спецодягу, видача молока за шкідливі умови праці тощо), а тому придбання таких послуг має відбуватись незалежно від того, чи виробляє підприємство нафтопродукти або тимчасово призупинило таке виробництво для проведення ремонтних робіт.

Зазначені обов`язки передбачені для Приватного акціонерного товариства «...» й Колективним договором, невиконання якого тягне для товариства адміністративну відповідальність та штрафні санкції.

[Постанова Верховного Суду від 17.03.2020 р. у справі №812/9439/13-а](#)

(на користь платника податків)



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ ПРИ ПРОСТОЇ

Якщо простій більше місяця

Виробництва не було (жодної одиниці не вироблено), а реалізація (хоча б одиниця) була



усі постійні нерозподілені загальновиробничі витрати списуються на собівартість реалізації **Дт 90 Кт 91**. Це відповідає як правилам обліку загальновиробничих витрат так і загальним правилам фіксації витрат (щодо ув'язки з доходом від реалізації)

Ні виробництва, ні реалізації



розподіляти нічого, усі постійні загальновиробничі витрати списуються на інші операційні витрати - **Дт 949 Кт 91**. Оскільки доходу від реалізації не було, то відповідно рахунок 90 не задіюється. А раз є витрати, які неможливо ув'язати з отриманням доходу - їх фіксують в періоді понесення

Виробництво було (хоча б пару одиниць), а ось реалізації не було



розподілені загальновиробничі витрати потрапляють у виробничу собівартість - **Дт 23 Кт 91**, а нерозподілені – до інших операційних витрат **Дт 949 Кт 91**. Бо реалізації не було (дохід не фіксувався від реалізації, і відповідно проводки за Дт 90 також не буде. Тож витрати, які неможливо ув'язати з доходом і потрапили до поточних витрат (інших операційних – за Дт 949).



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ ПРИ ПРОСТОЇ

Чим можна витрати на простій через відсутність замовлень обліковувати як витрати майбутніх періодів, так як немає доходів у поточному періоді?

Ні, витрати на простій не можна обліковувати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». За визначенням на цьому рахунку узагальнюється інформація щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах. Тобто ці сьогоднішні витрати «продукують» економічний ефект в майбутньому і тому-то потрапляють до майбутніх періодів.

До витрат, облік яких ведеться на рахунку 39, відносяться витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; оплата торгового патенту; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

Витрати ж під час простою не мають прямого зв'язку з екомвигодами у майбутньому. Тому і «заморожувати» їх на рахунку 39 не доцільно, та й не можна. Вони не мають відношення до майбутнього доходу, тож і чекати його отримання чи розподілятися протягом якогось періоду підстав немає.



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ ПРИ ПРОСТОЇ

Обслуговування виробництва у сезонних виробництвах

Виняток: у сезонних виробництвах витрати на обслуговування виробництва під час сезонної «перерви» відображають на рахунку 39 з подальшим віднесенням до відповідних витрат – до собівартості.

Список сезонних робіт і сезонних галузей затверджено постановою КМУ від 28.03.1997 р. № 278 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/278-97-%D0%BF#Text>.

Як правило собівартість продукції і витрати на обслуговування виробництва в сезонних виробництвах визначають виходячи із затвердженого кошторису цих витрат, обсягу продукції і планових норм витрат на одиницю продукції. Якщо змінюється обсяг до норм витрат вносять корективи, аби покрити «планові» витрати. А далі маючи дані про фактичні витрати, якщо вони перевищують кошторисі – допоказують витрати у собівартості в періоді в якому було перевищення.



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ ПРИ ПРОСТОЇ

Обслуговування виробництва у сезонних виробництвах

404. У сезонних виробництвах для визначення планової, фактичної собівартості продукції витрати на обслуговування виробництва обчислюються виходячи із затвердженого річного кошторису цих витрат, обсягів продукції і норм витрат на одиницю продукції.

У разі зміни обсягу продукції до норм витрат вносяться необхідні корективи з тим, щоб забезпечити погашення витрат. Якщо фактичні витрати перевищують суму, затверджену за кошторисом, ці відхилення списуються на собівартість продукції того періоду, в якому мало місце перевищення.

На період сезонних перерв у роботі всі витрати на обслуговування виробництва відносяться до витрат майбутніх періодів.

Якщо сума витрат на обслуговування виробництва за встановленими нормами перевищує фактичні витрати, то до собівартості продукції включаються фактичні витрати.



ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ (РАХУНОК 39)

Правила відображення витрат

Витрати відображають:

- *якщо їх можна ув'язати з доходом, в отриманні якого вони задіяні, - у періоді відображення такого доходу;*
- *якщо їх неможливо прямо пов'язати з отриманням доходу – у періоді здійснення;*
- *якщо приносять економвигоди впродовж декількох звітних періодів - систематично розподіляють і відображають у відповідних періодах*

п.п. 5, 7, 8 НП(С)БО 16 «Витрати»



ЩО ТАКЕ ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

Витрати майбутніх періодів – це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

п. 2.36 Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених [наказом Мінфіну від 28.03.2013 р. № 433](#)

Обліковують за **рахунком 39**

Витрати майбутніх періодів – здійснені (мається на увазі понесені) витрати у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах.

До таких витрат потрапляють:

- витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості;
- витрати, пов'язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів;
- сплачені авансом орендні платежі;
- оплата страхового поліса;
- оплата торгового патенту;
- передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

Пояснення до рахунка 39 Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої [наказом Мінфіну від 30.11.1999 р. № 291](#)



ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

Помилка. Фіксація у витратах майбутніх періодів витрат на простій

Однозначно не можна відносити до витрат майбутніх періодів витрати на простій виробництва, адже вони не пов'язані з майбутніми періодами, а стосуються саме поточного.

Виняток: у сезонних виробництвах витрати на обслуговування виробництва під час сезонної «перерви» відображають на рахунку **39** з подальшим віднесенням до відповідних витрат – до собівартості.

Список сезонних робіт і сезонних галузей затверджено постановою КМУ від 28.03.1997 р. № 278 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/278-97-%D0%BF#Text>



ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

Судова практика

Рішення Хмельницького окружного адмінсуду від 30.05.2023 у справі № 560/2028/23

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/111440287>

(на користь платника податків)

Підприємство виконує будівельні роботи (**сезонне** – залежить від погодних умов), аби не завищувати витрати I кв. та півріччя амортизацію обладнання віднесло на субрахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» та списало у собівартість робі Дт 903 Кт 39 у третьому кварталі. Податківці вважають, що цим підприємство завищило собівартість та відповідно занизило фінрезультат, що призвело до заниження податку на прибуток

Оскільки підприємство здає звітність за I квартал, півріччя, 9 місяців та відповідно - за рік, то включення витрат накопичених на 39 рахунку, у звітності за 9 місяців 2019 року не суперечить вимогам бухгалтерського обліку, ці витрати є прямими і фактично понесеними підприємством, а тому включені до витрат звітного періоду «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 9 місяців 2019 року». Отже, собівартість реалізованих робіт, послуг не є завищеною внаслідок віднесення до її складу витрат майбутніх періодів без визнання у такому періоді доходу, для отримання якого вони здійснені

Якби виробництво не було сезонним, висновок про використання рахунка 39 в цій ситуації міг би бути іншим



ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

Помилка. «Заморожувати» на рахунку 39 витрати для відображення їх тоді, коли не вистачає витрат, тобто «перекидання між періодами».

Часто, щоб не фіксувати збитки у певному періоді, «зайві» витрати відображають на рахунку 39, щоб «витягти» їх тоді, коли потрібно.

Однак це є порушенням НП(С)БО 16, оскільки він дає чіткі вказівки, коли які витрати визнаються.

Та, якщо економічний ефект очікується протягом певного періоду, і це можна обґрунтувати, відображення на **39** може бути виправдано



ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

Судова практика

Окружний адмінсуд м. Києва від 17.01.2022 № 640/20409/21

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/105921091>

(на користь платника податків)

Через зміну параметрів налаштування обладнання (підбір режимів сушіння протягом періоду січня-березня 2019 року) з обґрунтуванням головного технолога, службової записки головного бухгалтера та наказу керівника вирішено додаткові витрати електроенергії (30% від загальної кількості), які виникли через випробування і налаштування **віднести на рахунок 39 зі щомісячним списанням на витрати виробництва** починаючи з 01 травня по 31 жовтня 2019 року. **Пропорційне списання відбулось згідно з технологічним процесом виробництва.** Податківці вважають, що собівартість цим завищено і відповідно занижено фінрезультат та податок на прибуток

З наданих до матеріалів справи документів вбачається, що **експериментальне виробниче випробуванням сушки було пов'язане з її налаштуванням з огляду на збільшення в первісних межах об'ємів виробництва через заміну первинної сировини на іншу, іншої якості, та не передбачало в рамках випробування приріст виходу готової продукції (що підтверджується змістом службової записки головного технолога, зміст якої процитовано вище по тексту цього рішення суду).** Наведене дає суду підстави для висновку про хибність позиції контролюючого органу щодо невірної класифікації та обліку позивачем витрат теплової та електроенергії у перевіряємий період.



БРАК У ВИРОБНИЦТВІ

Брак у виробництві — продукція, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, що не відповідають за якістю встановленим стандартам (технічним умовам), через що їх не можна використовувати за прямим призначенням, або ж можна використовувати, але тільки після додаткових витрат на виправлення.

Не вважають браком продукти, вироби, напівфабрикати, виготовлені за особливо підвищеними технічними вимогами, коли вони не відповідають цим вимогам, але відповідають технічним умовам на аналогічні продукти.

Не є браком і втрати від сортності — переведення продукції в нижчий сорт за якістю

п. п. 407 та 408 Методрекомеандацій № 373, Інструкція № 291



БРАК У ВИРОБНИЦТВІ

Види браку

Критерій	Вид браку
За місцем виявлення (п. 409 Методрекоме нд ацій № 373)	<ul style="list-style-type: none">• внутрішній — брак продукції, виявлений на виробництві до її направлення споживачеві:<ul style="list-style-type: none">- технічно неминучий у межах норм - передбачений технічною або технологічною документацією і вписується в межі встановлених такою документацією норм (норми підприємство розробляє і затверджує самостійно) (п. 412 Методрекоме нд ацій № 373);- понаднормовий через провину робочих, неточну роботу обладнання з вичерпаним гарантійним терміном експлуатації (і при цьому підприємство не переглянуло у зв'язку з цим норми браку). Такий брак не відносять на виробничу собівартість, оскільки він не є технічно неминучим
	<ul style="list-style-type: none">• зовнішній — брак, виявлений споживачем у процесі складання, монтажу або при експлуатації виробу і пред'явлений для відшкодування збитків. Його на собівартість не відносять
За характером дефектів (п. 410 Методрекоме нд ацій № 373)	<ul style="list-style-type: none">• виправний — це вироби, напівфабрикати, вузли, деталі, які після усунення недоліків можна використовувати за прямим призначенням, і їх виправлення технічно можливо і економічно доцільно
	<ul style="list-style-type: none">• остаточний — матеріальні цінності не можна використовувати за прямим призначенням і їх виправлення відповідно технічно неможливе й економічно недоцільне



БРАК У ВИРОБНИЦТВІ

Нормативний брак

Невиправний технічно неминучий (нормативний) брак.

За Дт 24 списують вартість остаточно забракованої продукції - за виробничою собівартістю остаточно забракованої продукції, що включає:

- прямі витрати на виготовлення продукції, визнаної остаточно браком (у тому числі вартість сировини, матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих, палива, енергії, заробітна плата і ЄСВ на заробітну плату працівників, зайнятих виготовленням забракованої продукції);
- частину витрат на утримання та експлуатацію обладнання, а також загальновиробничих витрат.

Такі витрати беруть **в нормативних (планових) розмірах**

п. 414 Методрекомедацій № 373



БРАК У ВИРОБНИЦТВІ

Нормативний брак

Вартість відходів, отриманих від забракованих виробів, зараховується до складу інших матеріалів з одночасним зменшенням втрат від браку - **Дт 209 Кт 24**. Суму втрат від остаточного технічно неминучого браку, що залишилася, щомісяця списують:

- до виробничої собівартості продукції - **Дт 23 Кт 24** - якщо підприємство може віднести втрати безпосередньо до конкретного виду продукції;
- загальновиробничих витрат - **Дт 91 Кт 24** - якщо у складі собівартості не виділено окрему статтю калькуляції для обліку втрат від браку або ж неможливо прямо віднести до конкретного виду продукції.



БРАК У ВИРОБНИЦТВІ

Нормативний брак

Облік технічно неминучого (**нормативного**) ОСТАТОЧНОГО браку

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Списано фактичну собівартість технічно неминучого невиправного браку	24	23	1000
2	Оприбутковано за чистою вартістю реалізації відходи від остаточно забракованої продукції	209	24	250
3	Віднесено до виробничої собівартості продукції втрати від технічно неминучого невиправного браку	23 (або 91)*	24	750

* Вибір рахунка залежить від того чи виділено окрему статтю у собівартості «Втрати від браку» та чи можна прив'язати брак до конкретного виду продукції.

Податок на прибуток. Усе як в бухобліку. Окремих різниць немає.

ПДВ. Оскільки мова йде про нормативний брак (у межах норм), то ПДВ-наслідків не виникає (як для остаточно так і для виправного).



БРАК У ВИРОБНИЦТВІ

Наднормативний брак

Наднормативний **виправний** брак.

За Дт 24 обліковують витрати на виправлення браку

п. 413 Методрекомедацій № 373

При цьому загальна сума втрат від браку зменшується на:

- суми, що відшкодовуються винними особами - Дт 375 Кт 24;
- суми, які відшкодовують постачальники неякісних матеріалів, через які виник брак продукції - Дт 374 Кт 24.

Втрати від виправного непередбаченого браку, що залишилися невідшкодованими, відносять до:

- собівартості реалізованої продукції - **Дт 901 Кт 24** — якщо винна особа не встановлена;
- інших витрат операційної діяльності - **Дт 947 Кт 24** — якщо винна особа встановлена, але сума не підлягає відшкодуванню.



БРАК У ВИРОБНИЦТВІ

Наднормативний брак

Важливо: вартість наднормативного браку **до виробничої собівартості продукції не включається**, а відноситься на витрати місяця, в якому було виявлено брак

п. 11 НП(С)БО 16
лист Мінфіну від 15.04.2005 р. № 31-04220-20-17/6687

Наднормативні виробничі витрати йдуть на собівартість реалізації (Дт 90), якщо вони не пов'язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням і порушенням правил зберігання. Останні витрати відносять узагалі на інші витрати операційної діяльності – Дт 947, 949.



БРАК У ВИРОБНИЦТВІ

Наднормативний брак

Облік **виправного** наднормативного браку

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
Відображено витрати на виправлення непередбаченого браку:				
1	передано матеріали для виправлення бракованої продукції	24	201	1000
2	нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим виправленням браку	24	661	400
3	нараховано ЄСВ на зарплату працівників, зайнятих виправленням браку	24	651	88
4	віднесено частину загальновиробничих витрат до складу втрат від браку	24	91	50
5	Віднесено витрати на виправлення браку до собівартості реалізованої продукції	901	24	1538

* Якщо нараховуєте технічні податкові зобов'язання на вартість матеріалів, використаних для виправлення браку – проводка Дт 24 Кт 641.



БРАК У ВИРОБНИЦТВІ

Наднормативний брак

Облік **виправного** наднормативного браку

Податок на прибуток. Усе як в бухобліку. Окремих різниць немає.

ПДВ. Вважаємо, оскільки брак виправний і буде використано в господарстві, то жодних коригувань не повинно виникати. Однак обережні платники вважають, що матеріали, які використані для виправлення такого браку є негосподарським їх використанням (адже якби не брак їх можна було б не витратити, тобто це «наднормативне» витрачання), а тому якщо за ними був вхідний ПДВ слід «перекрити» нарахуванням податкових зобов'язань з ПДВ за пп. «г» п. 198.5 ПКУ. Однак, ми з таким підходом не погоджуємося, адже виправлена продукція може бути використана в господарстві, а раз так, то і витрати, які пов'язані з виправленням – господарстві.



БРАК У ВИРОБНИЦТВІ

Наднормативний брак

Наднормативний **невиправний** брак

Такий брак списують проводкою Дт 24 Кт 23. Суму втрат від браку зменшують на:

- вартість відходів від забракованих виробів - Дт 209 Кт 24;
- суми компенсацій, отриманих від працівників та/або постачальників Дт 375, 374 Кт 24.

Суму втрат від непередбаченого невивправного браку, що залишилася списують:

- на собівартість реалізованої продукції - **Дт 901 Кт 24**
- до інших витрат операційної діяльності - **Дт 947 Кт 24**



БРАК У ВИРОБНИЦТВІ

Наднормативний брак

Облік **остаточного** наднормативного браку

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Списано собівартість наднормативного невиправного браку	24	23	1000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ за матеріалами, вартість яких включено до собівартості забракованої продукції (за якими був вхідний податковий кредит)	24	643	200
		643	641	
3	Оприбутковано за ціною можливого використання відходи від остаточно забракованої продукції	209	24	100
4	Величину втрат від браку відображено в позабалансовому обліку до виявлення винного	072	-	1100
5	Зменшено втрати від браку на суму претензії, визнану постачальником за неякісні матеріали	374	24	500
6	Списано решту втрат від браку на витрати періоду	947	24	600
7	Списано вартість бракованої продукції з позабалансового обліку	-	072	1100
8	Отримано компенсацію від постачальника за неякісні матеріали	311	374	500



БРАК У ВИРОБНИЦТВІ

Наднормативний брак

Облік **остаточного** наднормативного браку

Податок на прибуток. Усе як у бухобліку, різниць не виникає.

ПДВ. Остаточо забракована продукція вже жодним чином не може бути використана в господарській діяльності підприємства. Це означає, що матеріали на такий брак використані не в господарстві і «технологічно» не обумовлені. Тож якщо на вході за такими матеріалами був вхідний ПДВ, доведеться нарахувати технічні податкові зобов'язання за пп. «г» п. 198.5 ПКУ.



ЛІКАРНЯНІ ВИРОБНИЧОМУ ПЕРСОНАЛУ

До складу **загальновиробничих** витрат включаються:

<...>

15.7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; **відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників** та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

15.8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

15.9. **Інші витрати** (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; **оплата простоїв тощо**).

п. 15 НП(С)БО 16

Витрати на оплату перших п'яти днів непрацездатності виробничих працівників потрапляють **до загальновиробничих витрат** та після розподілу поповнюють виробничу собівартість (постійні розподілені, змінні загальновиробничі) та до собівартості реалізації (постійні нерозподілені)

п. 394 Методрекомедацій № 373



РЕЗЕРВ ВІДПУСТОК ДЛЯ ВИРОБНИЧОГО ПЕРСОНАЛУ

Витрати, пов'язані з оплатою відпусток та забезпеченням виплат відпусток, відображають у складі **витрат операційної діяльності залежно від того, якій групі працівників їх нараховують**

лист МФУ від 24.05.2007 р. № 31-34000-10-10/10654

Забезпечення формують для виплат відпусток, які підлягають накопиченню, – на щорічні відпустки (основні й додаткові), додаткові відпустки на дітей. На навчальні, творчі, соціальні відпустки резерв не створюють.

Дт 23, 91, 92, 93, 949 Кт 471 – створення резерву відпусток

Дт 471 Кт 661, Дт 471 Кт 651 – використання під час нарахування відпускних, та на суму ЄСВ, що припадає на таку відпустку



РЕЗЕРВ ВІДПУСТОК

$$\text{Резерв} = \text{ЗП}_{\text{міс}} \times \text{К}_{\text{ЄСВ}} \times \text{К}_{\text{резерв}}$$

$\text{ЗП}_{\text{міс}}$ – фактично нарахована зарплата за поточний місяць;

$\text{К}_{\text{ЄСВ}}$ – коефіцієнт нарахування ЄСВ (1 + ставка ЄСВ ÷ 100%);

$\text{К}_{\text{резерв}}$ – коефіцієнт резервування.

$$\text{К}_{\text{резерв}} = \text{ОВ}_{\text{план}} \div \text{ФОП}_{\text{план}}$$

$\text{ОВ}_{\text{план}}$ – річна планова сума на оплату відпусток (визначають на підставі графіка відпусток);

$\text{ФОП}_{\text{план}}$ – загальний річний плановий фонд оплати праці - визначають, виходячи з фактичної кількості працівників та їх зарплати згідно зі штатним розписом, норми виробітку тощо. Слід визначитися – з відпускними чи без них рахувати $\text{ФОП}_{\text{план}}$



ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ РЕЗЕРВУ ВІДПУСТОК

Пункт 8.2 Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затверджене наказом Мінфіну від 02.09.2014 р. № 879.

Залишок забезпечення на виплату відпусток, у тому числі відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування з цих сум, **станом на кінець звітнього року** визначається за розрахунком, який базується на **кількості днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки** та **середньоденній оплаті праці працівників**.

п. 2 листа Мінфіну від 15.02.2013 р. № 31-08410-07/23-357/246

Тож такий залишок невикористаних відпусток переноситься у наступний рік (як кредитове сальдо по субрахунку **471** на початок року)



ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ РЕЗЕРВУ ВІДПУСТОК

Розрахунок залишку резерву відпусток за кожним працівником на кінець звітного періоду.

$$\text{Резерв} = \text{ЗП}_{\text{серден}} \times \text{Відпус}_{\text{невик}} \times \text{K}_{\text{ЄСВ}},$$

де:

$$\text{ЗП}_{\text{серден}} - \text{середньоденна зарплата} \quad \text{ЗП}_{\text{серден}} = \text{ЗП} \div (\text{K} - \text{C} - \text{B})$$

ЗП – фактично нарахована заробітна плата за попередні 12 календарних місяців або за фактично відпрацьований період (з 1-го по 1-ше число), якщо працівник відпрацював менше року;

К – кількість календарних днів у звітному періоді;

С – кількість святкових і неробочих днів (ст. 73 КЗпП);

В – кількість днів, протягом яких працівник відповідно до чинного законодавства або з інших поважних причин не працював і за ним не зберігався заробіток;

Відпус_{невик} – кількість невикористаних днів відпустки;

K_{ЄСВ} – коефіцієнт, що збільшує резерв відпусток на суму нарахованого ЄСВ (на зарплату працівників – осіб з інвалідністю – 8,41%, на зарплату решти працівників – 22,0%)



ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ РЕЗЕРВУ ВІДПУСТОК

Донарахування резерву:

Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 471

Зменшення резерву:

Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 471 (метод сторно)

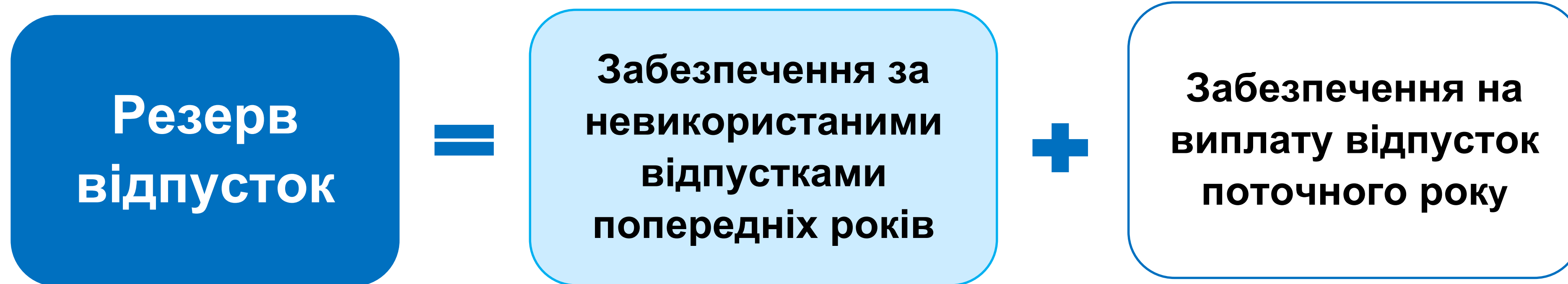
або включаємо його до складу доходу звітнього періоду

Дт 471 Кт 719



«БУДОВА» РЕЗЕРВУ ВІДПУСТОК

Резерв відпусток умовно можна поділити на дві складові:
перехідна (за невикористаними відпустками попередніх років) і поточна





ЯКЩО РЕЗЕРВ ВІДПУСТОК НЕ СТВОРЮВАВСЯ ПОМИЛКОВО

Якщо підприємство помилково не створювало резерв відпусток (а мало це робити, бо скажімо не належить до винятків – до мікропідприємств), то виправити помилку аби ще й був резерв невикористаних відпусток попередніх років треба через рахунок 44 (за ним мала б пройти сума кредитового сальдо субрахунку 471 на початок року виправлення помилки – **Дт 44 Кт 471**). Адже такі суми – це витрати попередніх років, а не поточного.

роз'яснення на сайті ГУ ДФС у Львівській області
<http://lv.sfs.gov.ua/baner/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/67251.html>



ВИТРАТИ НА ПОДАТКИ І СОБІВАРТІСТЬ

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

<...>

податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (*крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг*)

п. 18 НП(С)БО 16

Витрати, пов'язані зі сплатою податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відображаються на відповідних рахунках витрат

лист Мінфіну від 18.08.2015 р № 31-11410-08-16/26592

Тобто в бухобліку витрати по сплаті податку на нерухомість потрібно відображати, виходячи з мети використання того чи іншого об'єкта нерухомості.

Важливо: якщо податок нараховано за декілька періодів, наприклад, податок на нерухомість за рік, доречніше спочатку зафіксований **Дт 39 Кт 641/податок на нежитлову нерухомість**, а далі періодично (помісячно або поквартально) частину податку, що належить до звітного періоду, треба списувати з **Кт 39**: Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 39



ВИТРАТИ НА ПОДАТКИ І СОБІВАРТІСТЬ

Витрати на земподаток: адмін чи собівартість?

До адмінвитрат потрапляють податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (**крім** податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг)

п. 18 НП(С)БО 16

Одночасно з правом найму будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини) наймачеві надається право користування земельною ділянкою, на якій вони знаходяться, а також право користування земельною ділянкою, яка прилягає до будівлі або споруди, у розмірі, необхідному для досягнення мети найму

ст. 796 ЦКУ

Плата, яка справляється з наймача будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини), складається з плати за користування нею і плати за користування земельною ділянкою

ст. 797 ЦКУ



ВИТРАТИ НА ПОДАТКИ І СОБІВАРТІСТЬ

Витрати на земподаток у разі надання послуг оренди (основний вид діяльності): адмін чи собівартість?

1. Якщо сума земподатку є частиною фіксованої орендної плати (тобто є статтею витрат, яка калькулює собівартість оренди), то відображаємо Дт 23 Кт 641. Якщо нараховано за декілька періодів Дт 39 Кт 641 і Дт 23 Кт 39 щомісячно.

Важливо: у такому разі серед статей калькулювання собівартості послуг слід згадати і земподаток - п. 11 НП(С)БО 16.

2. Якщо земподаток компенсується окремо і у орендну плату не включається, то Дт 949 (або Дт 92) Кт 641 (якщо за декілька періодів - Дт 39 Кт 641 зі списанням на прямолінійній основі).

Відшкодування від орендаря відображаємо Дт 377 Кт 719. Отримання компенсації Дт 311 Кт 377.



ЗАТАРЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ

Витрати на збут (Дт 93) зокрема:

<...>

- витрати пакувальних матеріалів для **затарювання готової продукції на складах готової продукції;**
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

п. 19 НП(С)БО 16



ЗАТАРЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 18.12.2008 р. № 31-34000-10-16/44972

Міністерство фінансів України щодо включення вартості засобів упаковки до собівартості продукції повідомляє.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2, вартість тари, використаної для затарювання готової продукції безпосередньо в процесі виробництва, включається до виробничої собівартості готової продукції, а вартість тари, використаної для затарювання готової продукції на складах, включається до витрат на збут.

Заступник Міністра

Д. Фудашкін



ЗАТАРЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ

Судова практика

Рішення Київського окружного адмінсуду від 30.04.2025 р. у справі № 320/6790/25

<https://youcontrol.com.ua/catalog/court-document/127023475/>

Поадтківці намагалися донарахувати ПДВ на картонні коробки (пакування товару).

Підприємство використовувало гофротару для пакування алкогольних напоїв у процесі виробництва та включав її вартість до виробничої собівартості готової продукції.

Відповідно, позивач не мав ані обов`язку, ані підстав зазначати гофротару як окрему позицію у супровідних документах чи вимагати окремої оплати від покупця.

«...позивач не здійснював безоплатного постачання товару, а саме гофрованої продукції у кількості 68 441 223 штук, покупцю алкогольних напоїв ТОВ «....». Вартість гофротари, у яку пакувалися алкогольні напої, компенсувалась цим покупцем у складі вартості самих алкогольних напоїв. База оподаткування при **постачанні алкогольних напоїв, упакованих у гофротару**, ТОВ «....» не перевищує фактичну ціну реалізації таких товарів. Відтак, у позивача не виникало обов`язку складати та реєструвати зведені податкові накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних у кількості 25 штук на загальну суму ПДВ 27 052 450 грн відповідно до абзацу десятого пункту 201.4 статті 201 Податкового кодексу України. Таким чином, відсутні правові підстави для застосування до позивача фінансової відповідальності у вигляді штрафних (фінансових) санкцій».



ЗАТАРЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ

Судова практика

Постанову Сьомого апеляційного адмінсуду від 30.06.2021 у справі № 240/17391/20
<https://reyestr.court.gov.ua/Review/98010036>

В ситуації з послугами переробки давальницької сировини, підприємство, здавалося б, передбачило усе, в т. ч. і витрати на пакування як складову собівартості послуг (Дт 23 Кт 201). Однак, податківці не побачили в акті переробки такої статті у відшкодуванні замовником, і вирішили, що такі матеріали, використані переробником, дісталися «безоплатно» замовнику (бо ж не компенсуються ним).

Лише аргумент, що ці пакувальні матеріали були використані переробником для внутрішнього переміщення та зберігання ТМЦ (тобто, для внутрішніх господарських потреб, а не безпосередньо у технологічній схемі давальницької переробки за контрактом, допомогли відстояти госпдіяльність цих витрат...



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ

НП(С)БО 16	До складу загальновиrobничих витрат включаються (рахунок 91):
п. 15.1	Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо)
п. 15.2	Амортизація основних засобів загальновиrobничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення
п. 15.3	Амортизація нематеріальних активів загальновиrobничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення
п. 15.4	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиrobничого призначення
п. 15.5	Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо)
п. 15.6	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень
п. 15.7	Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиrobничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг)
п. 15.8	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища
п. 15.9	Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо)



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ

Детальніший перелік загальновиробничих витрат приведено у п. 394 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затверджених наказом Мінпромполітики від 09.07.2007 № 373 та у додатку 2 до цих Методичних рекомендацій № 373, зокрема згадано в про резерви на гарантійне обслуговування, на створення резерву відпусток для загальновиробничих працівників, придбання спеціальної (для виробничого процесу) літератури, оплата тощо.

З ось цих переліків треба розмежувати витрати, які виходячи з особливостей саме вашої діяльності є змінними (змінюються залежно від обсягу виробництва) і постійними (не змінюються від обсягу виробництва, іншими словами є, навіть якщо виробництва узагалі немає). Наприклад, якщо амортизація загальновиробничого обладнання ведеться за виробничим методом – однозначно, що витрати будуть змінні. А якщо за прямолінійним методом – постійні. Зарплата загальновиробничих працівників – постійні витрати, а скажімо премії, які залежать від результатів виробництва – змінні тощо. Тобто саме під кутом зору особливостей вашого виробничого процесу і залежності зміни витрат від обсягів виробництва



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ

Загальновиробничі витрати

**змінні витрати –
змінюються прямо (або
майже прямо)
пропорційно до зміни
обсягу діяльності**

**постійні витрати – залишаються
незмінними (або майже
незмінними) при зміні обсягу
діяльності**

**постійні
розподілені**

**постійні
нерозподілені**



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.
п. 16 НП(С)БО 16

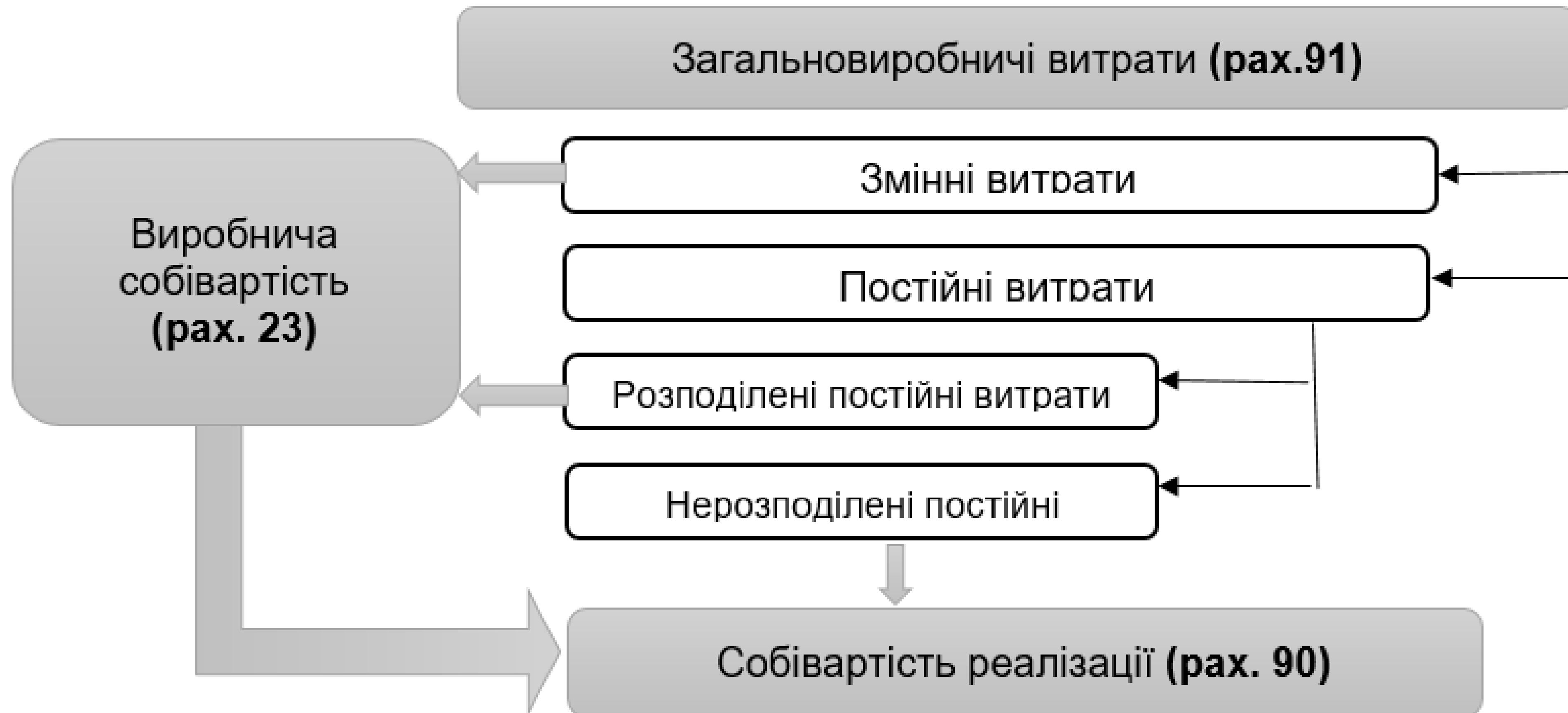
Та при цьому у НП(С)БО 16 дано і визначення для змінних та постійних загальновиробничих витрат.

Змінні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності	розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (<i>годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо</i>)	виходячи з фактичної потужності звітного періоду
Постійні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності	розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (<i>годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо</i>)	при нормальній потужності



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ

Собівартість реалізації





ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ

Судова практика щодо обліку ЗВВ

Суть спору полягає у неврахуванні постійних нерозподілених виробничих витрат, які згруповані на субрахунку 909 «Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати», у собівартості реалізованої продукції. Натомість всі постійні виробничі витрати підприємства враховані у складі собівартості реалізованої продукції. Суть спору із податковим органом у цій частині полягає у тому, на якому саме рахунку бухгалтерського обліку Дт.23 «Виробництво» або 90 «Собівартість реалізації» підлягають відображенню **нерозподілені загальновиробничі витрати**.

Колегія суддів приходять до висновку, що встановлені обставини справи, зокрема **ВИСНОВКИ експертного дослідження**, повністю спростовують висновки акту перевірки про те, що позивачем не здійснювалось розподілу загальновиробничих витрат на об`єкти витрат (готову продукцію, роботи та послуги), які виробляються (виготовлялись, виконувались або надавались) в періоді, що перевірявся, а обліковані на рахунку 909 витрати фактично не включені ні до складу виробничої собівартості готової продукції (робіт, послуг), ні у собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), облік яких здійснювався позивачем на бухгалтерських рахунках 901, 902 та 903, в періоді їх виникнення

[Рішення Дніпропетровського окружного адмінсуду від 09.04.2019 р. у справі № 804/4065/17](#)

[Постанова Третього апеляційного адмінсуду від 24.06.2020 у справі № 804/4065/17](#)

(на користь платника податків)



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ

Судова практика щодо обліку ЗВВ

Обґрунтовуючи вимоги, позивач зазначив про незгоду із висновками контролюючого органу в частині **не визнання відповідачем визначених в наказі підприємства про облікову політику на 2015 рік основних принципів розподілу загальновиборничих витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності** та самостійним проведенням контролюючим органом розрахунку бази оподаткування податку на додану вартість у період з січня по квітень 2015 року і грудень 2015 року, в результаті чого до бази для обчислення податку на додану вартість необґрунтовано включено витрати на підтримку установки Г-67-1/1 і нерозподілену частину загальновиборничих витрат, які за визначенням [П\(С\)БО 16](#) "Витрати" не можуть формувати виробничу собівартість продукції. Одночасно вказували на неправомірність податкового повідомлення - рішення про застосування до позивача штрафних санкцій за ненадання документів при здійсненні податкового контролю, оскільки всі документи були надані перевіряючому, запитів із вимогою про надання конкретного переліку копій документів, яких не вистачало б перевіряючому, не отримували.

[Постанова Верхового суду від 27.06.2023 р. у справі № 816/2310/16](#)

(на користь платника податків)



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ

Судова практика щодо обліку ЗВВ

Також в ході проведення перевірки встановлено, що за даними бухгалтерського обліку ТзОВ «...» відповідних звітних періодів відображено проведення по **Дт бух.рах.791** «Результат операційної діяльності» з **Кт бух.рах.91** «Загальновиробничі витрати» на суму витрат 56 802 225 грн. 02 коп. Водночас, Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів /МФ/ України № 291 від 30.11.1999р., **спірні бухгалтерські проведення не передбачені**, через що позивач завищив показники витрат на загальну суму 56 802 225 грн. 02 коп.

[Постанова Восьмого апеляційного адмінсуду від 06.05.2025 р. у справі № 140/8971/24](#)
(на користь платника податків)



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ

Чи можна загально виробничі витрати розподіляти в кінці року, а не помісячно?

За дебетом рахунку 91 «Загально виробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом - **щомісячне**, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації»

Пояснення до рахунка 91 «Загально виробничі витрати», який наведено у Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Мінфіну від [30.11.1999 № 291](#)

На розподіл загально виробничих витрат впливає період формування виробничої собівартості.



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ

Чи можна загально виробничі витрати розподіляти в кінці року, а не помісячно?

Загально виробничі витрати підлягають розподілу по об'єктах обліку витрат із застосуванням установлених у проектній організації способів їх розподілу та з урахуванням специфіки виконуваних робіт.

п. 10 Методичних рекомендацій з формування собівартості проектних робіт з урахуванням вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених наказом Держкомбуду від 29.03.2002 № 64

Нерозподілені постійні загально виробничі витрати враховуються у складі собівартості реалізованих робіт у періоді їх виникнення, тобто ці витрати списуються наприкінці звітнього періоду, наприклад місяця.

п. 13 Методрекомендацій № 64



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ

Чи можна загальновиробничі витрати розподіляти в кінці року, а не помісячно?

Фактична собівартість продукції (робіт та послуг) в сільськогосподарських підприємствах розраховується в цілому за **рік**, *крім* продукції (робіт, послуг) *допоміжних виробництв*, фактична собівартість яких визначається **щомісяця**.

п. 6.1 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Мінагрополітики від 18.05.2001 р.

№ 132



ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ

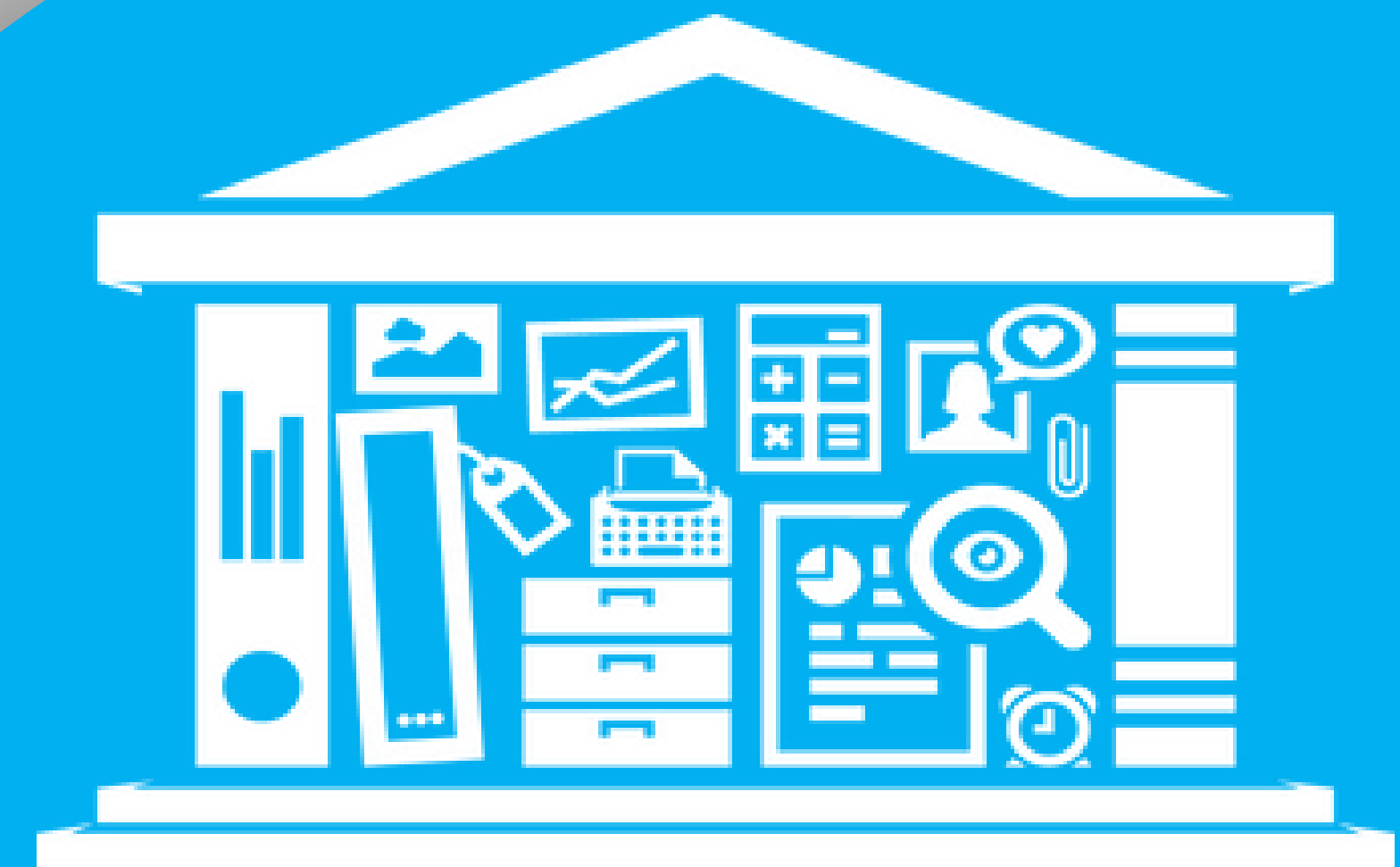
Судова практика

Щодо собівартості послуг зі складського зберігання зерна (а саме формування собівартості на момент завершення операційного циклу в один рік) розподілялися витрати **за підсумками року**

[Рішенні Одеського окружного адмінсуду від 08.11.2022 у справі № 815/6401/17](#)

3 Собівартість послуг

- без рахунка 23: чи можуть зняти витрати, донарахувати ПДВ?
- судові прецеденти зняття витрат через помилку у рахунки чи субрахунку



uteka.ua



СОБІВАРТІСТЬ ПОСЛУГ

Що таке послуга?

Послуги не мають матеріального результату, вони споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності

ст. 901 ЦКУ

На відміну від робіт, результатом яких є матеріальні об'єкти.

Однак у діловій практиці, і в бухгалтерській нормативці чіткої межі між послугами і роботами немає (роботи можуть назвати послугами і навпаки).

Правила обліку для робіт і послуг зазвичай загальні. Виняток – для специфічних видів діяльності, наприклад, для будівельних робіт.



СОБІВАРТІСТЬ ПОСЛУГ

Витрати, що формують собівартість, визнаються **одночасно** з доходом.

п. 7 НП(С)БО 16

Дохід від послуг визнається **виходячи зі ступеня завершеності операції** на дату балансу, якщо результат операції може бути достовірно оцінений.

п. 10 НП(С)БО 15

Якщо послуга надається в межах одного звітнього періоду – не виникає проблем з датою доходу та витрат.



ДОХІД ВІД ПОСЛУГ

Якщо результат операції з надання послуг можна достовірно оцінити, то на кінець звітнього періоду дохід визнається виходячи зі ступеня завершеності послуги.

Ступінь завершеності операції оцінюють:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

п. 11 П(С)БО 15

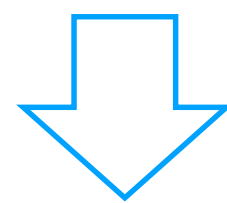
Якщо результат операції з надання послуг НЕ можна достовірно оцінити, то дохід = витрати за послугою

Якщо регулярно протягом певного проміжку часу – на лінійній основі визнається дохід від їх надання.



ДОХІД ВІД ПОСЛУГ

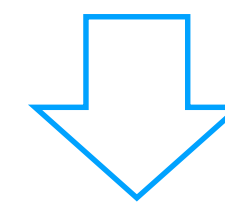
Дохід - на дату підписання акта наданих послуг в сумі передбаченій договором (актом)



Собівартість послуги в повному розмірі



Дохід на дату балансу - виходячи зі ступеня завершеності (якщо можна оцінити результат) чи в сумі витрат (якщо результат оцінити неможливо)



В частині, що відноситься до доходу, визнаного у звітному періоді за послугою



СОБІВАРТІСТЬ ПОСЛУГ

Чи треба формувати собівартість послуг?

Надаючи послуги необхідно калькулювати їхню собівартість.

Собівартість робіт, послуг — це вартісний вираз витрат підприємства, понесених для надання послуг: сировина, матеріали, паливо, енергія, амортизація основних засобів, інвентарю, зарплата працівників, що безпосередньо задіяні в наданні послуг, інші витрати на надання послуг.

Склад витрат, які включаються до собівартості визначають за НП(С)БО 16 та зважають на галузеві методрекоме́ндації з формування собівартості робіт, послуг.

Наприклад, при наданні послуг з перевезення зважають на Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Мінтрансу від 05.02.2001 р. № 65.



СОБІВАРТІСТЬ ПОСЛУГ

Методичні рекомендації

- Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Мінпромполітики від 09.07.2007 № 373
Рекомендації для різних галузей промисловості, у т. ч. й для робіт і послуг.
- Методичні рекомендації щодо формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Мінтрансу від 05.02.2001 № 65;
- Методика розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування, затверджена постановою КМУ від 07.12.2017 № 1075;
- Методика розрахунку тарифів на послуги пасажирського автомобільного транспорту, затверджена наказом Мінтрансу від 17.11.2009 № 1175;
- Порядок формування тарифів на послуги з поводження з побутовими відходами, затверджений постановою КМУ від 26.07.2006 № 1010.

Для прикладу – зразки розрахунку планової собівартості послуги перероблення 1 т роздільно зібраних харчових та садових відходів

https://city-adm.lviv.ua/public-information/utilities/lkp-zelene-misto/finansova-zvitnist/19175/download?cf_id=36



СОБІВАРТІСТЬ ПОСЛУГ

Процес калькулювання собівартості робіт і послуг не відрізняється від калькулювання собівартості продукції.

НП(С)БО 16 приводить однакові правила-вимоги для визначення виробничої собівартості продукції, послуг.



СОБІВАРТІСТЬ ПОСЛУГ

Чи обов'язково використовувати рахунок 23 для собівартості послуг?

Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

Пояснення до рахунка 23 Інструкції № 291

Виробництво (надання послуг) без рахунка 23 (у разі списання напряму на субрахунок 903) - ризиково.



СОБІВАРТІСТЬ ПОСЛУГ

Витрати на виробництво без рахунка 23 – чи можна?

Не використано рахунок 23 за послугами оренди, які є основним видом діяльності.

Постанов Другого апеляційного адмінсуду від 25.01.2022 у справі № 520/11158/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103182632>
(на користь платника податків)



СОБІВАРТІСТЬ ПОСЛУГ

Коли можливе надання послуг без використання рахунка 23?

Для разової послуги, яка не є основним видом діяльності, формування собівартості за рахунком 23 є недоцільним, а саме не виправданим щодо ефекту і трудозатрат.

Варто виходити із суттєвості та професійних суджень щодо таких ситуацій.

Доречно передбачити в Наказі про облікову політику особливості обліку операцій з надання послуг, які не є основним видом діяльності.



ПОМИЛКА У ВИБОРІ РАХУНКУ ОБЛІКУ ВИТРАТ

При перевірках бувають ризики, свідчення чому судова практика:

- Рішення Одеського окружного адмінсуду від 26.09.2022 у справі № 420/1271/22 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106667058> (Постанова П'ятого апеляційного адмінсуду від 30.11.2022 у цій же справі <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107626168>)
На субрахунок 903 віднесено витрати на транспортування своєї продукції (збутові) та **«транзитні» суми за транспортно-експедиторськими послугами стороннім організаціям.**
- Постанова Восьмого апеляційного адмінсуду від 25.10.2022 у справі № 380/14561/21 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107010085> (на користь податківців!).
Витрати на оренду віднесено до адмінвитрат (рах. 92), а мали опинитися у загальновиробничих (рах. 91)
- Постанова Другого апеляційного адмінсуду від 31.05.2023 у справі № 480/12135/21, <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111320602> (на користь податківців!)
Витрати на комунальні платежі (за воду, електроенергію), які припадають на ОЗ, передані в оренду, віднесено на субрахунок 902/2, а треба було на 949 (за підходом податківців). Отже, завищено витрати на суми, що пройшли за Дт 902/2, та занижено фінрезультат



ВИТРАТИ НА ВИРОБНИЦТВО І ПОСТІЙНІ НЕРОЗПОДІЛЕНІ ВИТРАТИ

23 чи 90 – на якому рахунку?

Суть спору полягає у неврахуванні постійних нерозподілених виробничих витрат, які згруповані на субрахунку 909 «Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати», у собівартості реалізованої продукції. Натомість всі постійні виробничі витрати підприємства враховані у складі собівартості реалізованої продукції. Суть спору із податковим органом у цій частині полягає у тому, на якому саме рахунку бухгалтерського обліку Дт.23 «Виробництво» або 90 «Собівартість реалізації» підлягають відображенню нерозподілені загальновиробничі витрати.

Колегія суддів приходить до висновку, що встановлені обставини справи, зокрема висновки експертного дослідження, повністю спростовують висновки акту перевірки про те, що позивачем не здійснювалось розподілу загальновиробничих витрат на об`єкти витрат (готову продукцію, роботи та послуги), які виробляються (виготовлялись, виконувались або надавались) в періоді, що перевірявся, а **обліковані на рахунку 909 витрати фактично не включені ні до складу виробничої собівартості готової продукції (робіт, послуг), ні у собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), облік яких здійснювався позивачем на бухгалтерських рахунках 901, 902 та 903, в періоді їх виникнення**

[Рішення Дніпропетровського окружного адмінсуду від 09.04.2019 р. у справі № 804/4065/17](#)
[Постанова Третього апеляційного адмінсуду від 24.06.2020 у справі № 804/4065/17](#)

(на користь платника податків)



ПОМИЛКА У ВИБОРІ РАХУНКУ ОБЛІКУ ВИТРАТ

Суд зважав, як це вплинуло на податкові наслідки. У деяких випадках потрібна була судово-бухгалтерська експертиза.

Тобто, лише той факт, що рахунок (субрахунок) не той, не «знімає» витрати! Треба аналізувати **вплив помилки на фінрезультат та на базу оподаткування** податком та прибуток, ПДВ тощо.

Можливий аргумент:

Права і обов'язки сторін, які виникають за результатами здійснення господарської операції, оформленої первинним документом відповідно до вимог цього Закону, **не залежать від факту відображення її в реєстрах та на рахунках бухгалтерського обліку**

ч. 3 ст. 9 Закону № 996



ОБЛІК РЕАЛІЗАЦІЇ

Реалізація товарів	Дт 361 Кт 702 – дохід Дт 902 Кт 28 – собівартість реалізованих
Реалізація готової продукції	Дт 361 Кт 701 – дохід Дт 901 Кт 26 – собівартість реалізованих
Реалізація послуг	Дт 361 Кт 703 – дохід Дт 903 Кт 23 – собівартість реалізованих
Реалізація запасів	Дт 377 Кт 712 – дохід Дт 943 Кт 20, 22, 286 – собівартість реалізованих
Оренда (не основана діяльність)	Дт 377 Кт 713 - дохід Дт 949 Кт 13, 20 тощо - витрати



СОБІВАРТІСТЬ ПОСЛУГ

Облік витрат, що формують собівартість послуг

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Використано матеріали для надання послуг	23	20	2 000
2	Використано послуги сторонніх організацій, для формування (надання) власної послуги (виконання робіт)	23	685, 631	3 000
3	Нараховано зарплату працівникам, які надають послуги	23	66	24 000
4	Нараховано премію працівникам, які надають послуги	23	66	10 000
5	Нараховано ЄСВ на зарплату працівників, які надають послуги	23	65	7 480
6	Нараховано резерв відпусток за працівниками, які надають послуги	23	471	4 200
7	Відображено витрати на оренду основних засобів прямо задіяних в наданні послуг	23	631, 685	6 000



СОБІВАРТІСТЬ ПОСЛУГ

Облік витрат, що формують собівартість послуг

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
8	Нараховано амортизацію на основні засоби, які задіяні в надані послуг	23	13	1 500
9	Віднесення до виробничої собівартості змінних загальновиробничих витрат	23	91	4 000
10	Віднесення до виробничої собівартості розподілених постійних загальновиробничих витрат	23	91	1 000
11	Віднесення до собівартості реалізації нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	903	91	600
12	Отримано передоплату за послуги	311	681	90 000
13	Надано послуги	361	703	90 000
14	Списано собівартість наданих послуг	903	23	63 180
15	Відображено залік зобов'язань	681	361	90 000



ОРЕНДА ЯК «ПОСЛУГА»

Оренда не є послугою в розумінні ЦКУ.

Бухоблік залежить від того, основний це вид діяльності чи ні.

Основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу

п. 3 НП(С)БО 1

Чи є оренда основним видом діяльності?

 **ТАК**

Дохід – за Кт 703: Дт 361 Кт 703
Собівартість – за Дт 903: Дт 903 Кт 23
лист Мінфіну від 22.09.2010 № 31-34020-20-27/25329

НІ 

Дохід – за Кт 713: Дт 377 Кт 713
Витрати – за Дт 949: Дт 949 Кт 13, 20 тощо
пояснення до цього субрахунку 713 в Інструкції № 291



ОРЕНДА ЯК ОСНОВНИЙ ВИД ДІЯЛЬНОСТІ

Як обліковувати комунальні платежі (електроенергія, водо-, газо-, теплопостачання)?

Умови щодо комунальних послуг прописуються безпосередньо в договорі оренди.

1. Якщо комунальні послуги включаються в суму орендної плати.

Тоді вартість комунальних послуг від постачальника включається в собівартість орендної плати (Дт 23 або через Дт 91). Відповідно далі на собівартість реалізації Дт 903 - Кт 23, 91. У такому разі в переліку витрат, що формують собівартість послуг оренди слід врахувати і цю статтю.

2. Якщо комунальні послуги виділяються і відшкодовуються окремо.

За такого варіанту сума комунальних витрат від постачальника відображається на субрахунку 949, а суму відшкодування від орендаря відносимо на субрахунок 719. (при виставленні рахунків орендарю на комунальні послуги типово вживається слово «Відшкодування...»).

3. Комунальні послуги оплачуються безпосередньо орендарем

Тоді в орендодавця ні витрат, ні доходів за ними.



ОРЕНДА ЯК ОСНОВНИЙ ВИД ДІЯЛЬНОСТІ

Судова практика

Ситуація: підприємство віднесло витрати на комунальні платежі (за воду, електроенергію), які припадають на ОЗ, передані в оренду, на субрахунок 902/2. Податківці стверджують, що такого субрахунку немає. Окрім того, ці витрати мають обліковуватися як інші операційні витрати (субрахунок 949). Отже, завищено витрати на суми, що пройшли за Дт 902/2, та занижено фінрезультат.

Постанова Другого апеляційного адмінсуду від 31.05.2023 у справі №
480/12135/21

<https://reyestr.court.gov.ua/Review/111320602>

Рішення на користь податківців



НЕМАЄ ДОХОДУ ВІД ПОСЛУГ, АЛЕ Є ВИТРАТИ

Відповідно до п. 7 НП(С)БО 16, витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Тому, якщо є постійні витрати (оренда, зарплата і т. д.), вважаємо, їх доречно віднести до інших операційних (Дт 949 Кт 91).

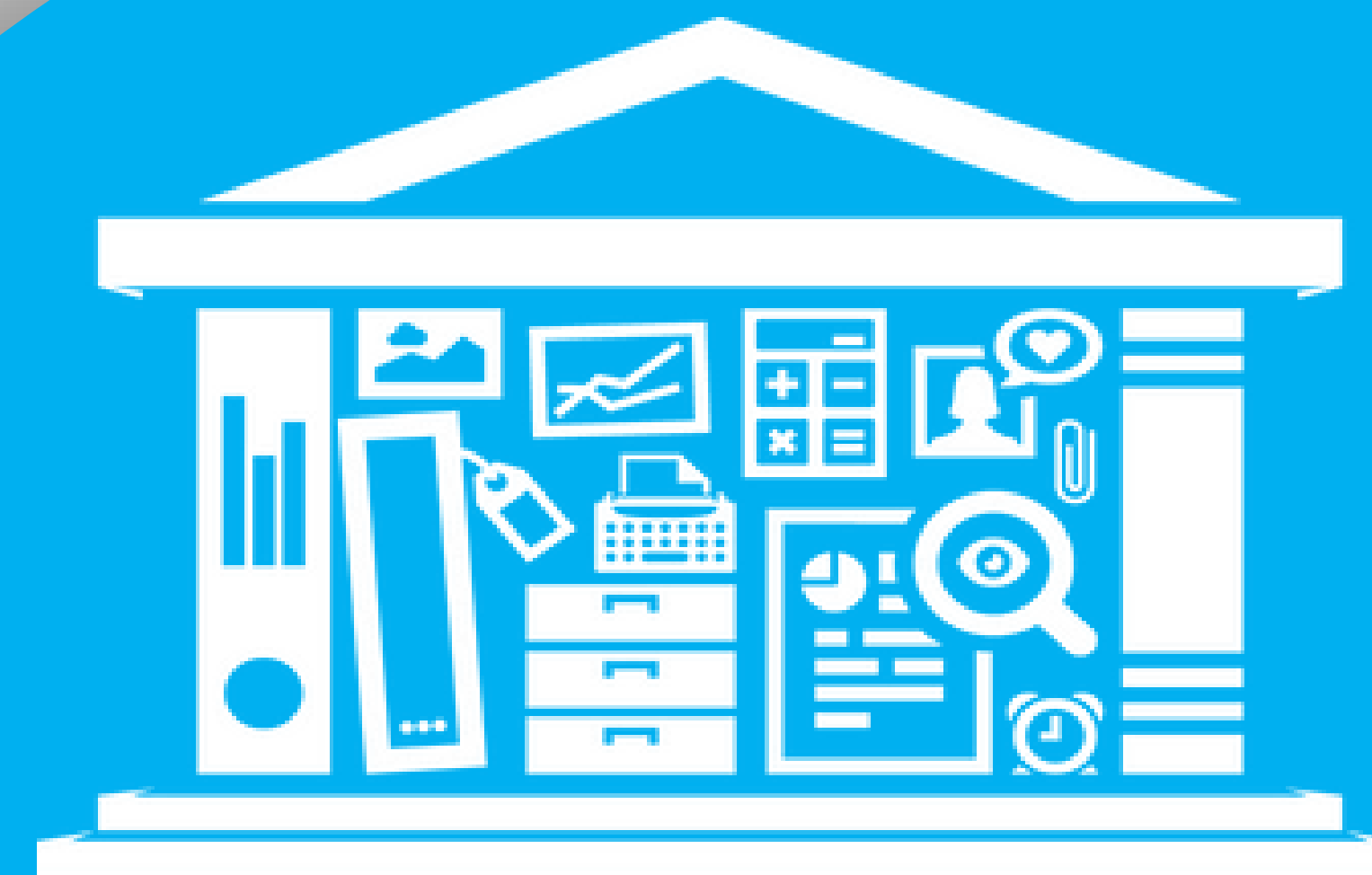
Є альтернативний підхід – Дт 39 з закріпелнням в обліковій політиці (не прихольники цього варіанту, окрім ситуацій коли це сезонне виробництво/галузь).

Податковий ризик:

- 1) витрати без ділової мети – зняття витрат....
- 2) вхідний ПДВ не використано в оподатковуваних ПДВ операціях – нарахування компенсучих ПДВ....

4 Продаж нижче собівартості

- як перевіряють: за операціями чи загалом за період рах. 70 < рах. 90, чи $70 < \text{рах. } 90+93$? Податкові ризики.
- як довести ділову мету: підказки з рішень суду



uteka.ua



ДІЛОВА МЕТА

Під час проведення перевірки достовірності формування показників Декларації з метою встановлення порушень щодо заниження платниками податків сум податку на прибуток або завищення розміру збитків рекомендовано провести аналіз складових таких показників.

Зокрема, аналіз можна провести шляхом порівняння даних Декларації із даними фінансової звітності платника податків, під час якого можна встановити такі можливі порушення:

- заниження доходів або фінансового результату до оподаткування в податковому обліку;
- **реалізація продукції за ціною нижче собівартості;**
- завищення адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних, фінансових та інших витрат;
- завищення амортизаційних відрахувань тощо.

п. 3.2 р. III [Методики проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати податку на прибуток, затвердженої наказом ДПСУ від 09.06.2023 р. № 445](#)



ДІЛОВА МЕТА

Для відпрацювання виявлених ризиків доцільним є:

- **дослідження взаємовідносин з контрагентами.** **Аналізуються економічні ризики діяльності на предмет ділової мети** та реальності таких операцій, їх відповідності ринковим умовам та виявляються ймовірні схеми мінімізації податкових зобов'язань. При цьому досліджуються обсяги доходів, податкове навантаження, кількість працівників, наявність основних засобів тощо;

<...>

- **вибіркова перевірка окремих господарських операцій платника.** Для встановлення достовірності й законності відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності та підтвердження ймовірного ризику, який виявлений під час перевірки господарської діяльності платника податків, може здійснюватися вибіркова перевірка ризикових господарських операцій платника;

п. 5.1 р. V [Методики № 445](#)



РИЗИК НЕВИЗНАННЯ ОПЕРАЦІЇ БЕЗ ДІЛОВОЇ МЕТИ

Законодавством не встановлено конкретного переліку первинних документів, складенням яких мають опосередковуватись господарські операції.

Однак критерієм можливості відображення операцій у податковому обліку є забезпечення підтвердження фактичного їх здійснення на підставі наявних доказів.

Умовою належного документального підтвердження операцій є можливість зробити обґрунтований висновок про те, що витрати фактично понесені, а поставка товарів (робіт, послуг) відбулася. З цією метою **первинні документи мають містити достатній обсяг інформації щодо змісту та суті спірних операцій, розкривати їх господарську доцільність.**

[Постанова ВС від 24.04.2024 р. у справі №804/5871/17](#)



РИЗИК НЕВИЗНАННЯ ОПЕРАЦІЇ БЕЗ ДІЛОВОЇ МЕТИ

Мета отримання доходу як кваліфікуюча ознака господарської діяльності кореспондує з вимогою щодо наявності розумної економічної причини (ділової мети) під час здійснення господарської діяльності.

Оскільки господарська діяльність складається із сукупності господарських операцій платника, які є формою здійснення господарської діяльності, то **розумна економічна причина** має бути наявною в кожній господарській операції.

Лише в такому разі та чи інша операція може вважатися вчиненою в межах господарської діяльності платника та **лише за таких умов платник має право на врахування в податковому обліку наслідків відповідних господарських операцій.**

[Постанова ВС від 22.04.2024 р. у справі №640/8953/21](#)



РИЗИК НЕВИЗНАННЯ ОПЕРАЦІЇ БЕЗ ДІЛОВОЇ МЕТИ

Здавалося б, є дохід (хоч копійка) – це господарська діяльність.

Але податківці проявляють винахідливість і вішають тавро негоспдіяльних та нереальних для деяких операцій, зокрема:

- **продаж нижче собівартості;**
- **коли сума за рахунком 90 за місяць сукупно перевищує суму за рахунком 70;**
- **коли сума за рахунками 90 + 93 перевищує суму з рахунку 70**
- **....**



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Чи можна встановити ціну, нижчу за собівартість

Так, можна. Це не заборонено нормативними документами.

Виняток передбачено для товарів, на які державою встановлено мінімальні ціни (скажімо, на окремі види алкогольних напоїв) – тобто не можна реалізувати за нижчими цінами.

ст. 10 [Закону України «Про ціни і ціноутворення» від 21.06.2012 р. № 5007-VI](#)

Ризик: якщо ціна явно є мінімальною (дуже низькою), то може виникнути питання, чи не «замаскували» таким дешевим договором продажу договір дарування. Бо якщо на меті було «приховати» дарування, то договір купівлі-продажу можуть визнати недійсним.



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Позиція податківців щодо збиткових продажів

Ланцюжок доводів контролерів стосовно цих операцій такий:

- продаж за ціною, нижчою від собівартості, не направлений на отримання прибутку,
- така операція має на меті лише податкову вигоду (мінімізацію податків чи відшкодування ПДВ),
- **немає економічного ефекту** (розумної економічної причини, ділової мети),
- операція не пов'язана з господарською діяльністю, «нереальна операція»,
- **немає права на врахування витрат, що формують собівартість.**



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Позиція податківців

Якщо завідомо не було наміру отримати економічний ефект, то наслідки операції, *«не зумовлені діловою метою, не підлягають відображенню в податковому обліку»*.

[лист ДФСУ від 21.11.2016 р. № 20011/5/99-99-10-01-16](#)

Для податківців підстава для зняття витрат – це неекономічність (фіктивність) операції (відсутня ділова мета).



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Позиція податківців

З загального розуміння характеру економічної діяльності можна дійти висновку, що економічний ефект - це приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому.

При цьому необов'язково, аби економічний ефект спостерігався негайно після вчинення операції. Не виключено, що такий ефект настане в майбутньому. Також не виключено, що в результаті об'єктивних причин економічний ефект може не настати взагалі. Зокрема, операція може виявитися збитковою, і це є один із варіантів нормального перебігу подій при здійсненні господарської діяльності.

Проте із визначеного Кодексом поняття ділової мети випливає, що **обов'язково повинен бути намір платника податків отримати відповідний економічний ефект**, тобто господарська операція **принаймні теоретично (за умови досягнення поставлених завдань) має передбачати можливість приросту або збереження активів чи їх вартості.**

[лист ДФСУ від 21.11.2016 р. № 20011/5/99-99-10-01-16](#)



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Ділова мета

Якщо ж та чи інша операція не зумовлена розумними економічними причинами (позбавлена ділової мети), то такі операції не є вчиненими в межах господарської діяльності, а відтак, їх наслідки не підлягають відображенню в податковому обліку.

При цьому варто виходити з того, якою в тій чи іншій ситуації має бути поведінка добросовісного суб`єкта господарювання, що за звичайних умов ведення господарської діяльності зацікавлений у найбільшому скороченні своїх витрат. Відтак позбавлена розумної економічної причини операція, що збільшує витрати платника податку за наявності об`єктивної можливості до їх скорочення.

Постанова Верховного суду від 07.07.2020 р. у справі №440/3633/19

<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/90264331>



ВІДСУТНІСТЬ ДІЛОВОЇ МЕТИ (ЕКОНОМІЧНОГО ЕФЕКТУ)

14. Якщо господарська операція фактично не відбулася, то первинні документи, складені платником податку та його контрагентом на підтвердження такої операції, не відповідають дійсності, та свідчать про відсутність у сторін волевиявлення щодо реального здійснення господарської операції.

15. Аналіз реальності господарської діяльності повинен здійснюватися на підставі даних податкового, бухгалтерського обліку платника податків та відповідності їх дійсному економічному змісту. При цьому в первинних документах, які є підставою для бухгалтерського обліку, фіксуються дані лише про фактично здійснені господарські операції.

При цьому, в першу чергу потрібно, щоб такі документи підтверджували і розкривали суть, внутрішню сторону господарських операцій, їх справжність, **економічну вигоду (виправданість, ризик) й ділову мету**. Щоб кваліфікувати природу господарських операцій, необхідно послатись на допустимі та належні докази, якими засвідчується стан (якість) таких операцій, адже за відсутності таких документів (ненадання їх до перевірки) неможливо перевірити реальність таких операцій, правильність обчислення та сплати сум податкових (грошових) зобов'язань.

Постанова Верховного суду від 16.04.2020 р. у справі № 826/7760/15



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Ділова мета

Якщо ж та чи інша операція не зумовлена розумними економічними причинами (позбавлена ділової мети), то такі операції не є вчиненими в межах господарської діяльності, а відтак, їх наслідки не підлягають відображенню в податковому обліку.

При цьому варто виходити з того, якою в тій чи іншій ситуації має бути поведінка добросовісного суб`єкта господарювання, що за звичайних умов ведення господарської діяльності зацікавлений у найбільшому скороченні своїх витрат. Відтак позбавлена розумної економічної причини операція, що збільшує витрати платника податку за наявності об`єктивної можливості до їх скорочення.

[Постанова Верховного суду від 07.07.2020 р. у справі № 440/3633/19](#)



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Ділова мета

Зміст поняття розумної економічної причини (ділової мети) передбачає обов'язкову спрямованість будь-якої операції платника на отримання позитивного економічного ефекту, тобто на приріст (збереження) активів платника (їх вартість), а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому.

В той же час, не обов'язково, аби економічний ефект спостерігався негайно після вчинення операції. Не виключено, що такий ефект настане в майбутньому, а також не виключено, що в результаті об'єктивних причин економічний ефект може не статися взагалі.

Утім, віднесення таких операцій до господарських можливе у випадках обґрунтування платником податку економічних причин чи ділової мети (зважаючи на ризики підприємницької діяльності) **укладення угод за ціною нижчою за ціну придбання товарно-матеріальних цінностей.**

Постанова Верховного Суду від 23.07.2019 р. у справі № 802/2386/14-а,
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83304347>



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Що таке господарська діяльність

Господарська діяльність - діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами

пп. 14.1.36 [ПКУ](#)



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Госпдіяльність – направлена на отримання доходу

**Дохід і прибуток – поняття різні.
При продажі нижче собівартості дохід є.**

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена п. 5 НП(С)БО 15

При реалізації продукції, послуг, товарів збільшується дебіторська заборгованість покупця (актив), оскільки передбачається отримання від покупця компенсацію. І хоча ця компенсація може бути нижчою від собівартості, це не виключає наявність доходу.



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Чи є госпдіяльністю продаж за ціною, нижчою від собівартості?

Суди попередніх інстанцій дійшли правильного висновку щодо неправомірності здійснення податковим органом **донарахування податкового зобов'язання з податку на прибуток з причин продажу позивачем продукції за ціною, нижчою ніж собівартість**, оскільки до факторів ціноутворення, крім рівня витрат, пов'язаних з виробництвом товару, належать рівень попиту на продукцію, кон'юнктура ринку, платоспроможність покупця, обсяги виробництва та складські запаси продавця та інші умови, які об'єктивно впливають на формування ціни.

При цьому, **прибутковість кожної окремої операції не є обов'язковою ознакою господарської діяльності, яка може включати і окремі збиткові операції, здійснення яких викликано об'єктивними причинами, а відтак продаж позивачем продукції за ціною, нижчою собівартості, не можна розглядати операцією поза межами господарської діяльності позивача**

Постанова Верховного суду від 21.08.2018 р. у справі № 0870/8352/12

<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76035481>



НЕОБГРУНТОВАНІ (НЕГОСПДІЯЛЬНІ) ВИТРАТИ

Мета отримання доходу як кваліфікуюча ознака господарської діяльності кореспондує з вимогою щодо наявності розумної економічної причини (ділової мети) під час здійснення господарської діяльності. Оскільки господарська діяльність складається із сукупності господарських операцій платника податку, які є формою здійснення господарської діяльності, то розумна економічна причина має бути наявною в кожній господарській операції. Лише в такому разі та чи інша операція може вважатись вчиненою в межах господарської діяльності платника податку та лише за таких умов платник має право на врахування в податковому обліку наслідків відповідних господарських операцій.

Отже, **лише господарські операції, здійснені за наявності розумних економічних причин (ділової мети), є такими, що вчинені в межах господарської діяльності.**

[Постанова Верховного Суду від 17.03.2020 р. у справі №812/9439/13-а](#)



НЕОБГРУНТОВАНІ (НЕГОСПДІЯЛЬНІ) ВИТРАТИ

В той же час, не обов'язково, аби економічний ефект спостерігався негайно після вчинення операції. Не виключено, що такий ефект настане в майбутньому, а також не виключено, що в результаті об'єктивних причин економічний ефект може не настати взагалі. Зокрема, операція може виявитись збитковою, і це є одним із варіантів нормального перебігу подій при здійсненні господарської діяльності. Проте із визначеного в [Податковому кодексі України](#) (в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин) поняття ділової мети впливає, що **обов'язково повинен бути намір платника податку отримати відповідний економічний ефект, тобто господарська операція **принаймні теоретично** (за умови досягнення поставлених завдань) має передбачати можливість приросту або збереження активів чи їх вартості.**

Якщо ж та чи інша операція не зумовлена розумними економічними причинами (позбавлена ділової мети), то такі операції не є вчиненими в межах господарської діяльності, а відтак, їх наслідки не підлягають відображенню в податковому обліку

[Постанова Верховного Суду від 17.03.2020 р. у справі №812/9439/13-а](#)



НЕОБГРУНТОВАНІ (НЕГОСПДІЯЛЬНІ) ВИТРАТИ

З`ясування наміру платника податку на отримання економічного ефекту від господарської операції передбачає аналіз умов та обставин її здійснення. При цьому економічний ефект не повинен полягати виключно в зменшенні податкового навантаження на хоча б одного з учасників операції.

Відповідно, економічний ефект відсутній в операціях, які призводять до збільшення задекларованих витрат платника та зменшують об`єкт його оподаткування без можливості отримання додаткового приросту активів чи збереження їх вартості.

При цьому варто виходити з того, якою в тій чи іншій ситуації має бути поведінка добросовісного суб`єкта господарювання, що за звичайних умов ведення господарської діяльності зацікавлений у найбільшому скороченні своїх витрат

[Постанова Верховного Суду від 17.03.2020 р. у справі №812/9439/13-а](#)



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

**Має значення не наслідок (прибуток чи збиток отримано від операції),
а наміри платника податків, при проведенні операції!**

Намір – скорочення витрат - це також ділова мета.



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Наслідки відсутності економічного ефекту

Надаючи оцінку представленим первинним документам **суд** апеляційної інстанції дійшов висновку про **відсутність необхідності укладення такої господарської угоди.**

За вказаним договором позивачем придбавались однотипні товари, що були об`єктом продажу від ТОВ «.....». Зміст та форма угоди повністю співпадає з угодою, стороною якої було товариство «.....», що ставить під сумнів сам факт її укладання. Перепродаж отриманого товару суб`єктам господарювання, у період їх отримання від товариства «.....», та їх територіальне розташування у м.Київ, на території Харківської, Закарпатської, Чернівецької областей заперечує реальність такої господарської операції.

Таким чином, **у взаємовідносинах** позивача з ТОВ «.....» та ТОВ «.....» **відсутній факт економічної доцільності, економії витрат щодо укладення таких угод.**

Доцільністю є лише формальне декларування складових податкового кредиту, що є підставою для застосування податковим органом податкових нарахувань

Постанова Верховного Суду від 15.10.2019 р. у справі № 813/1066/16



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Наслідки відсутності економічного ефекту (ділової мети)

Як встановили суди попередніх інстанцій, товариство здійснювало експорт продукції за межі митної території України, тобто операції, що оподатковуються за нульовою ставкою. Експорт відбувався за ціною нижчою, ніж собівартість.

Верховний Суд наполягає на тому, що правові наслідки реалізації товару на експорт за ціною нижчою, ніж собівартість, мають визначатись із урахуванням доктрини ділової мети. Вона реалізується у податкових правовідносинах на підставі положень підпунктів 14.1.36, 14.1.231 ст. 14, п. 198.3 ст. 198 ПКУ та передбачає обов'язкову наявність у платника прагнення отримати економічний ефект за рахунок приросту (збереження) активів при здійсненні господарських операцій.

У разі встановлення, що ділова мета господарської операції є недобросовісною (зокрема, у випадку збитковості експортної операції з причин реалізації товару нижче собівартості **без наявності об'єктивних економічних підстав для цього**), відповідна операція може бути кваліфікована як така, що вчинена поза межами господарської діяльності платника.

У такому випадку платник втрачає право на включення до податкового кредиту, який у подальшому бере участь у формуванні суми бюджетного відшкодування, ПДВ у складі собівартості тих товарів/послуг, які не використані в господарській діяльності. Утім така кваліфікація не збільшує базу оподаткування ПДВ за експортною операцією

[постанова ВС від 03.09.2020 р. у справі № 804/2107/16](#)



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Наслідки відсутності економічного ефекту

Віднесення таких операцій до господарських можливе лише в разі наявності економічних причин отримання збитків від продажу готової продукції за ціною, яка, зокрема, не покриває собівартість такої продукції.

...

Систематичний продаж алюмінієвої продукції за ціною, що формувалась без врахування витрат на придбання товарів і послуг для виробництва цієї продукції, та одержання внаслідок таких операцій збитків на значні суми не може бути визнано економічно виправданим. Розумні економічні причини можуть бути наявними лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті підприємницької або іншої економічної діяльності, а не виключно чи переважно за рахунок відшкодування з бюджету податку на додану вартість

[Постанова Верховного Суду від 21.01.2020 р. у справі №2а-0870/1161/11](#)



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Чи вправі податківці оцінювати ділову мету?

Податківці не мають права оцінювати витрати підприємства у світлі їх доцільності, раціональності, бо це не їхня компетенція. Фінансово-господарську діяльність підприємство здійснює на власний ризик.

Економічна ефективність витрат відображає лише ступінь умілості ведення господарської діяльності та є якісним показником, що не впливає на податковий облік платника.

Постанова Другого апеляційного адмінсуду від 09.12.2019 р.
у справі № 440/1590/19

У силу принципу свободи економічної діяльності платник має право самостійно визначати наявність економічної вигоди від конкретної господарської операції, а оцінка витрат з погляду їх ефективності, раціональності не охоплюється сферою податкового контролю.



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Чи вправі податківці оцінювати ділову мету?

Чинним законодавством передбачено право платника податків на формування у податковому обліку витрат за договорами страхування, тоді як оцінка доцільності економічних рішень платника в процесі провадження ним господарської діяльності, ефективність використання платником капіталу шляхом оцінювання витрат платника у світлі їх доцільності, раціональності **не належить до повноважень податкового органу**. Платник здійснює фінансово-господарську діяльність на власний ризик, а тому вправі самотійно оцінювати її ефективність та доцільність, вирішуючи, які саме господарські операції йому необхідно здійснити для забезпечення своєї діяльності. Економічна ефективність витрат відображає лише ступінь умілості ведення господарської діяльності та є якісним показником, що не впливає на податковий облік платника

[Постанова Верховного Суду від 21.07.2020 р. у справі № 816/191/17](#)



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Чи мають податківці довести відсутність ділової мети?

При вирішенні податкових спорів презюмується добросовісність платника податку, і, відповідно, обґрунтованість отриманої ним податкової вигоди (в даному випадку відшкодування ПДВ).

Однак податковий орган може довести, що отримана платником податку податкова вигода є необґрунтованою. Так, податкова вигода може бути необґрунтованою, зокрема, якщо для цілей оподаткування враховані операції не у відповідності з їх дійсною економічною метою чи враховані операції не обумовлені розумними економічними чи іншими причинами (метою ділового характеру). При цьому діловою метою діяльності платника податку може бути отримання економічного ефекту, однак податкова вигода не є самостійною діловою метою.

Суд зазначає, що **контролюючий орган не довів належними та допустимими доказами відсутність у ФГ «...» ділової мети** та отримання прибутку за наслідками постачання ВРХ на експорт, здійснення збиткової діяльності.

Враховуючи наведене вище, суд дійшов висновку про недоведеність порушення ФГ «...» в частині реалізації ВРХ на експорт за ціною нижче ціни придбання.

[Рішення Волинського окружного адмінсуду від 30.03.2021 р. у справі № 803/1443/16](#)



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Хто доводить наявність ділової мети

Позивач, стверджуючи про правомірність формування витрат за результатами відображення у податковому обліку господарських правовідносин з ТОВ «...», під час судового розгляду не надав належних доказів, що свідчили б про економічну доцільність та спрямованість вказаних правовідносин на отримання доходу. Як наслідок, платником податків не доведено правомірність віднесення до складу від`ємного значення об`єкта оподаткування податком на прибуток вказаних сум

[Постанова Верховного Суду від 21.07.2020 р. у справі № 816/191/17](#)



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Чи треба документувати наявність економічної мети?

Такої вимоги у нормативних документах немає.

Але, оскільки судді все ж таки зважають на ділову мету, документальне підтвердження зайвим не буде.

Наприклад, наказ, в якому зафіксовано ціль продажу товарів за цінами, нижчими від собівартості (приклади ділової мети наводили вище). А в разі продажу низьколіквідних, залежалих товарів також не завадять документи на проведення уцінки, які підтвердять, що ринкові ціни знизилися і як би підприємство не бажало продати дорожче, об'єктивно зробити це воно не може.



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Судова практика – сума за рах. 70 < за суму за рах. 90

На користь платника податків	Постанова Верховного Суду від 01.04.2021 у справі № 140/206/19
Суть спору	Щодо завищення витрат у разі коли загальна собівартість реалізованих за період послугвища за дохід від їх надання
Аргументи	Податківці вважають, що підприємство безпідставно включило витрати до наданих послуг із постачання тепла та гарячої води без отримання доходів від їх надання. Бо є перевищення собівартості реалізованих послуг (ряд. 2050 Звіту про фінансові результати) над доходами від реалізації послуг (ряд. 2000 Звіту про фінансові результати). Отже, витрати, які включено до собівартості, не підлягають відшкодуванню взагалі, не відповідають визначенню витрат, не обумовлені розумною економічною причиною. завищено від'ємне значення об'єкта обкладення податком на прибуток
Висновок	Перевищення собівартості наданих послуг над обсягом доходів є результатом отриманих збитків від провадження діяльності, які пояснюються об'єктивними чинниками, зокрема державним регулюванням тарифів на теплопостачання та гарячу воду. Податківцями не доведено ні відсутність економічної доцільності, ні порушення правил ПКУ та норм НП(С)БО 16.



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Судова практика – сума за рах. 70 < за суму за рах. 90

На користь платника податків	Постанова першого апеляційного адмінсуду від 29.06.2021 у справі № 200/7647/20-а
Суть спору	Щодо нарахування компенсуючих податкових зобов'язань з ПДВ за п. 198.5 ПКУ у ситуації коли собівартість послуг більша за дохід від реалізації
Аргументи	Згідно з оборотно-сальдовою відомістю за субрахунком 903 та карткою рахунку в січні 2020 року списано накопичені витрати на сторонні послуги з перевалки й транспортування масла та перевезення придбаної пшениці та ячменю. Водночас за даними оборотно-сальної відомості за субрахунком 703 не встановлено сформованих у січні 2020 року доходів від перевезення та перевалки масла, перевезення пшениці та ячменю. Оскільки такі послуги використано не в господарській діяльності (не отримано доходу), підприємство не нараховувало компенсуючі податкові зобов'язання з ПДВ за п. 198.5 ПК
Висновок	Підприємство придбало послуги з перевезення вантажів у січні 2020 року без ПДВ, тому в будь-якому разі підстави для нарахування податкових зобов'язань згідно з пп. «г» п. 198.5 ПК відсутні*

* У цій ситуації для доведення відсутності компенсуючих податкових зобов'язань із ПДВ йшли найпростішим шляхом: оскільки «на вході» не було права на податковий кредит із ПДВ (послуги придбано без ПДВ), то і компенсуючі зобов'язання за п. 198.5 ПК не нараховуються. Однак, якби була інша ситуація, аргументували б помилкою бухобліку (ці витрати або формують собівартість товарів, або є витратами на збут, а не реалізуються окремо, та все ж пов'язані з господарською діяльністю).

До речі, у ситуаціях, коли собівартість більша за дохід від реалізації, намагаються нарахувати компенсуючі податкові зобов'язання саме на суму перевищення (тобто на суму збитку). Про це свідчить [рішення Кіровоградського окружного адмінсуду від 11.06.2019 у справі № 340/760/19](#): *«Реалізація продукції за цінами нижче її собівартості не призводить до отримання доходу, а отже, суми ПДВ, нарахованого при придбанні сировини, матеріалів та послуг, які використані у виробництві, в частині, що відповідає отриманим збиткам, слід розглядати як такі, що використані в операціях, не пов'язаних із господарською діяльністю платника податків».*

Рішення суду ухвалено на користь платника податків: норми закону, на які посилається контролюючий орган, обґрунтовуючи порушення позивачем чинного законодавства, що стало підставою для донарахування підприємству ПДВ, а саме: пп. 14.1.71, 14.1.219, 14.1.228, п. 188.1, 189.1, 198.5 ПК, не зобов'язують платника нараховувати ПДВ на різницю між ціною продажу товару та його собівартістю, якщо собівартість товару є більшою, ніж ціна його продажу.



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Судова практика – сума за рах. 70 < за суму рах. 90 + рах. 93

На користь платника податків	Рішення Чернігівського окружного адмінсуду від 27.12.2022 у справі № 620/7830/22
Суть спору	Щодо відмови у бюджетному відшкодуванні
Аргументи	Податківці з наданих їм документів не змогли деталізувати складові собівартості, що призвели до формування податкового кредиту за операціями, які мали від'ємний фінансовий результат (загальний дохід від реалізації за рахунком 70 менший за суму на рахунку 90 та витрат на збут за рахунком 93)
Висновок	На думку суду, доводи податківців є поверхневими, не ґрунтуються на нормах чинного законодавства та не відповідають фактичним обставинам справи. Досліджуючи господарські операції, здійснені підприємством за період листопад 2021 року – січень 2022-го, контролюючий орган обмежився виключно операціями, які мали від'ємний фінрезультат , некоректним, на його думку, відображенням даних в інвентаризаційних описах, а також відмовив у відшкодуванні всієї суми ПДВ, яка формувалася також на підставі інших витрат, що підтверджує подана позивачем декларація



ПРОДАЖ НИЖЧЕ СОБІВАРТОСТІ

Як довести наявність ділової мети?

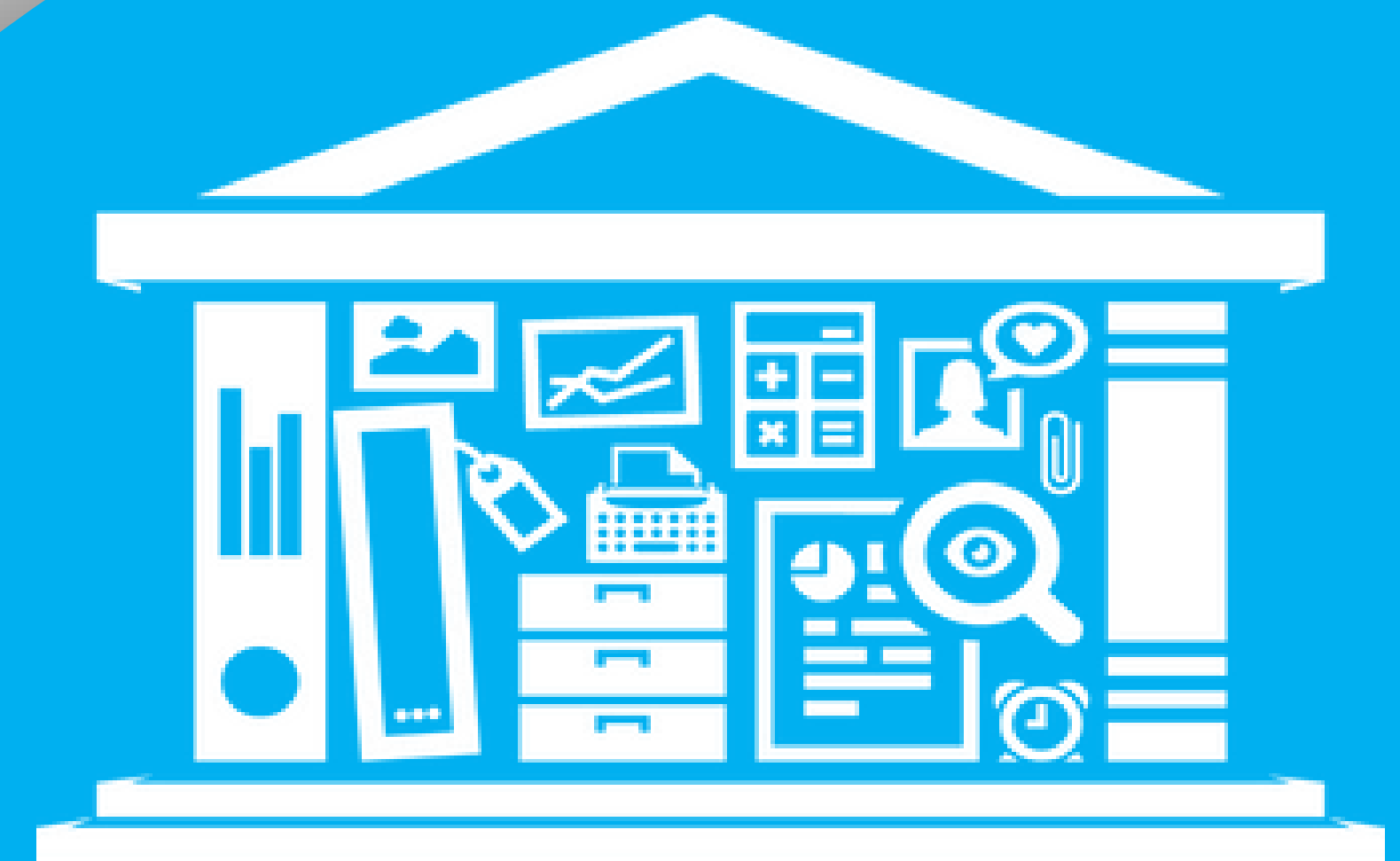
Від збиткового продажу може бути такий економічний ефект, як:

- **поповнення обігових коштів** для виплати зарплати, сплати податків та уникнення відповідно штрафних санкцій;
- **оперативна реалізація товару, строк придатності якого закінчується**, чи низьколіквідного товару (краще отримати хоча б якісь кошти, бо надалі навіть це вже неможливо буде отримати за них);
- завоювання певного сегмента ринку, витіснення конкурентів, інші маркетингові цілі;
- **збереження життєдіяльності підприємства, збереження робочих місць, незважаючи на несприятливі економічні фактори**

Постанова Другого апеляційного адмінсуду від 24.02.2020 р.
у справі № 440/3633/19

5 Помилки у собівартості

- як виправити?



uteka.ua



СПОСОБИ ВИПРАВЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПОМИЛОК

Способи виправлення бухгалтерських помилок

п. 4 НП(С)БО 6, глав. 4 Положення від 24.05.1995 р. № 88

Помилка поточного року

Помилка попередніх років

Помилка поточного періоду звітного року (період не закритий ще)

Помилка минулих періодів поточного звітного року

Помилка позначилася на нерозподіленому прибутку (непокритих збитках)

Помилка не позначилася на нерозподіленому прибутку

Коректурний спосіб виправлення.
Бухдовідку не складають, виправлення в первинному документі і регістрах

«Червоне сторно» та/чи додаткова проводка.
Складають бухдовідку, коригують неправильні записи червоним кольором, правильні записують темною пастою

Коригувальна проводка рахунку 44 із відповідним рахунком, який зачепила помилка (з класу 1-6).
Складають бухдовідку. Приведення порівняльної інформації та повторне оприлюднення фінзвітності (у разі потреби)

Приведення порівняльної інформації.
Складають бухдовідку. У разі необхідності - відображення додаткових проводок



ВИПРАВЛЕННЯ БУХПОМИЛОК

Форма бухдовідка з наказу Мінфіну від 29.12.2000 № 356

Найменування підприємства

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА
до Журналу _____ за _____ 20__ р.

Одиниця виміру _____

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5

Виконавець _____

(посада)

(підпис)

(власне ім'я та прізвище)

Головний бухгалтер
(особа, яка забезпечує
ведення
бухгалтерського
обліку підприємства)

(підпис)

(власне ім'я та прізвище)

"__" _____ 20__ р.



ВИПРАВЛЕННЯ БУХПОМИЛОК

Бухгалтерська довідка – вимоги до оформлення

Довідка має наводити **причину помилки**, **посилання на документи** та облікові реєстри, в яких допущено помилку, і **підписується працівником, який склав довідку, та після її перевірки – головним бухгалтером.**

п. 4.6 Положення від 24.05.1995 р. № 88
лист Мінфіну від 23.02.2010 р. № 31-34000-20-10/3939

Бухгалтерська довідка – це доказ того, що конкретна помилка, яка прописана у ній, виправлена. Оскільки саме на основі неї проведено коригування.

Бухдовідка є первинним документом.

лист Мінфіну від 13.12.2004 р. № 31-04200-30-10/22823



БУХПОМИЛКИ ПОТОЧНОГО РОКУ

ТОВ «Ренесанс»
Найменування підприємства

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА До Журналу 5 за травень 2024 р.

Одиниця виміру _____ грн _____

Виправлення помилки січня 2024 р.

Під час списання матеріалів за накладною № 22 від 03.01.2024 на виробничу собівартість була допущена арифметична помилка через описку, за Дт 23 Кт 201 було списано витрати на суму 30 000 грн замість 3 000 грн (завищено на 27 000 грн).

Через помилку неправильні дані відображені в Журналі 5, Головній книзі, Звіті про фінансові результати (ф. 2) за перший квартал 2024 р.

Помилка вплинула і на собівартість готової продукції, яку було списано при реалізації у березні 2024 року та на розподіл загальновиробничих витрат.

Помилка виявлена у травні 2024 року.

Для виправлення помилки відображається коригування методом «червоне сторно» та додаткової проводки.

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5
1	Виправлено відображення неправильної суми витрат при списанні матеріалів на виробничу собівартість (метод «червоне сторно»)	23	201	27 000,00
2	Виправлено завищену суму собівартості готової продукції, яку списано при реалізації	901	26	27 000,00
3	Виправлено завищену суму собівартості готової продукції	26	23	27 000,00
4	Виправлено помилку щодо розподілу загальновиробничих витрат	23	91	300,00
		901	91	300,00

Виконавець бухгалтер Дій Данило Дій Головний бухгалтер Щасливий Орест ЩАСЛИВИЙ

(посада) (підпис) (власне ім'я та прізвище) (особа, яка (підпис) (власне ім'я та прізвище)

забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства)

«01» травня 2024 р.

Метод «червоне сторно»

Приклад

Помилково через описку підприємство в січні 2024 р. списало на виробничу собівартість матеріали на суму 30 000 грн замість 3 000 грн. **Виявили помилку в травні 2024 р.** (тобто іншому періоді, але поточного року). Підприємство звітує щокварталу



БУХПОМИЛКИ ПОТОЧНОГО РОКУ

ТОВ «Рататуй»

Найменування підприємства

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА
До Журналу **3** за **травень 2024 р.**

Виправлення помилки січня 2024 р.

Одиниця виміру _____грн_____

При оприбуткуванні товарів за накладною від 10.01.2024 № 456 допущена помилка в сумі через опіску. У кореспонденції Дт 281 Кт 631 замість суми 80 000,00 грн було відображено суму 8 000,00 грн.

Через помилку неправильні дані відображені в Журналах 3 та 5, Головній книзі, Балансі на 31.03.2024 р.

Помилку виявлено у травні 2024 року.

Товари числяться на складі.

Для виправлення помилки зроблено додаткову проводку.

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4	5
1	Відображено помилково не враховану суму при оприбуткуванні товарів (метод додаткової проводки)	281	631	72 000,00

Виконавець бухгалтер **Крук Ольга КРУК** Головний бухгалтер **Диво Юрій ДИВО**

(посада) (підпис) (власне ім'я та прізвище) (особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства) (підпис) (власне ім'я та прізвище)

«15» травня 2024 р.

Метод додаткової проводки

Приклад

У січні 2024 р. через опіску допустили помилку у вартості товару, який оприбутковували. Замість 80 000 грн здійснено проводку на 8 000 грн.

Виявили помилку в травні 2024 р.

Товар знаходиться на складі. Операції з продажу не було.

Виправити помилку можна додатковою проводкою Дт 281 Кт 631 на суму 72 000 грн. Якби товари були уже реалізовані, довелось би ще коригувати собівартість списаних товарів при реалізації



ПОМИЛКИ МИНУЛИХ РОКІВ

Коригування нерозподіленого прибутку (рахунок 44)

Якщо помилка **минулого року (років)**
зацепила фінрезультат (позначилася
на ньому)

Відображення правильного запису (сум)

Якщо помилка **минулих років не**
вплинула на фінрезультат



ПОМИЛКИ МИНУЛИХ РОКІВ

Помилка минулих років позначилася на фінрезультаті

Під час виправлення помилки в кореспонденції з рахунком 44 можуть бути рахунки класу 1-6 залежно від суті помилки.

Адже хоча помилка й зачепила рахунки обліку доходів (клас 7) чи витрат (клас 9) у році, коли була допущена, але ж ці рахунки вже закрилися на фінрезультат (рахунок **79**), а той, у свою чергу, на рахунок **44**.

лист Мінфіну від 30.12.2009 р. № 31-34000-10-10/36311,

лист Мінфіну від 17.07.2013 р. № 31-08410-07-29/21303



ПОМИЛКА МИНУЛИХ РОКІВ ПОЗНАЧИЛАСЯ НА ФІНРЕЗУЛЬТАТІ

В ситуації, коли **занизили витрати** (не показали по рахунках класу 9) або **завищили дохід** (більш ніж потрібно відображено було за рахунками класу 7)

Дт 44

Кт рах.
класу 1 - 6

В ситуації, коли **завищили витрати** (зайві суми по рахунках класу 9) або **занизили дохід** (менше ніж потрібно відображено було за рахунками класу 7)

Дт рах.
класу 1 - 6

Кт 44



ПОМИЛКИ МИНУЛИХ РОКІВ

Помилка минулих років позначилася на фінрезультаті

Приклад

Підприємство не створює резерв відпусток (хоча має це робити, бо належить до малих, а не мікро).

Вирішило виправити помилку.

Для цього потрібно обчислити суму невикористаних відпусток на 31.12.2024 р. (тобто за попередні роки, якщо 2024 уже фінзвітність «закрито» - подано, тобто помилку виявили уже після 28.02.2025) і разом з ЄСВ на них зробити проводку:

Дт 44 Кт 471

Це буде «перехідний» залишок резерву по невикористаних відпустках. Якби резерв створювався ці суми пройшли б у витратах відповідних періодів. Обчислюють цей залишок по 471 на кінець року виходячи з **кількості днів не використаної працівниками підприємства щорічної відпустки** та середньоденної оплати праці працівників.

Середньоденна оплата праці визначається згідно із законодавством (п. 8.2 Положення про інвентаризацію № 879).

Але, якщо це відпустки, які мали б бути у залишку незавершеного виробництва (рах. 23) чи у готовій продукції (рах. 26), тобто на витрати ще не списалися, то потрібно встановлювати які б суми були б за правильного обчислення.

Формування поточного резерву (за поточний 2025 р.) – додаткові проводки:

Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 471



ПОМИЛКИ МИНУЛИХ РОКІВ

Порівняльна інформація

Виправлення помилок, які належать до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності (п. 5 НП(С)БО 6). Тож, складаючи поточну фінансову звітність, дані в ній на початок року (порівняльну інформацію) відображають уже правильні.

У примітках до фінзвітності розкривають (п. 20 НП(С)БО 6):

- . зміст і суму помилки;
- . статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації;
- . факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення



ПОМИЛКИ МИНУЛИХ РОКІВ

Порівняльна інформація

Тобто в Балансі (в ф. № 1) в [графі 3 «На початок звітнього періоду»](#) у відповідних рядках треба вказати правильні дані так, ніби помилки не було (зокрема, в рядку 1420 та тих, які спровокували помилку – чи то розрахунки з оплати праці, чи інша кредиторська заборгованість, чи можливо витрати майбутніх періодів буди відображені не коректно..., тобто залежно від того, у зв'язку з чим було допущено помилку).

Якщо це помилка попереднього року, то в Звіті про фінансові результати звітних періодів поточного 2025 року в графі 4 «За аналогічний період попереднього року» треба буде відображати уже інформацію за відповідні періоди 2024 року уже без помилки



УТОЧНЮЮЧА ФІНЗВІТНІСТЬ

Чи треба переподавати правильну фінзвітність за попередній рік (роки), що виправляється?

Вимоги такої немає. У Законі про бухоблік та Порядку подання фінансової звітності, затвердженому постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419 (п. 2) дано **право переподати** виправлену фінзвітність у зв'язку з її уточненням.

Підприємства **можуть** подавати **уточнену фінансову звітність** та уточнену консолідовану фінансову звітність **на заміну раніше поданої** фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за результатами проведення аудиторської перевірки, **з метою виправлення самостійно виявлених помилок** або з інших причин. Подання та оприлюднення уточненої фінансової звітності та уточненої консолідованої фінансової звітності здійснюються у такому самому порядку, як і фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, що уточнюються.

ч. 6 ст. 14 Закону про бухоблік
п. 2 Порядку № 419



УТОЧНЮЮЧА ФІНЗВІТНІСТЬ

Якщо ваше підприємство – платник податку на прибуток і виправляє помилку в декларації з податку на прибуток, то в податкову разом з уточнюючою декларацією подається і правильна фінзвітність за період, що виправляється.

ЗІР 102.20.02

У разі подання платником податку уточнюючої Декларації до такої Декларації мають бути подані усі додатки, передбачені для заповнення відповідних рядків Декларації, незалежно від того, чи виправлялися показники цих рядків та додатків Декларації із зазначенням інформації про подані додатки у таблиці «Наявність додатків» Декларації. При цьому фінансова звітність за звітні періоди, що уточнюються подається до уточнюючої Декларації лише у разі виправлення показників такої фінансової звітності.



СПОСОБИ САМОСТІЙНОГО ВИПРАВЛЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПОМИЛОК

Виправлення декларацією «Звітна нова»

Можливо лише до граничної дати подання поточної звітної декларації, якщо в ній виявили помилку. Подавши правильно заповнену «Звітну нову» саме вона пройде за особовою картою платника

Без штрафів та пені

Виправлення уточнюючою декларацією

Як окремий документ – правильно заповнена декларація за період, що виправляється з відміткою «Уточнююча» (в полі 1 шапки) та додатками до неї

У випадку заниження податкових зобов'язань – штраф **3%** і можлива пеня (розрахунок з 91 дня) сплачується до подання уточнюючої декларації

Виправлення поточною звітною декларацією

З заповненням додатка ВП з правильними даними за звітний період, що виправляється

У випадку заниження податкових зобов'язань – штраф **5%** і можлива пеня (розрахунок з 91 дня) сплачується одночасно з поточними податковими зобов'язаннями

У разі виправлення помилок під час воєнного стану – є спеціальні норми – пп. 69.1 та пп. 69.38 підрозд. 10 р. ХХ ПКУ

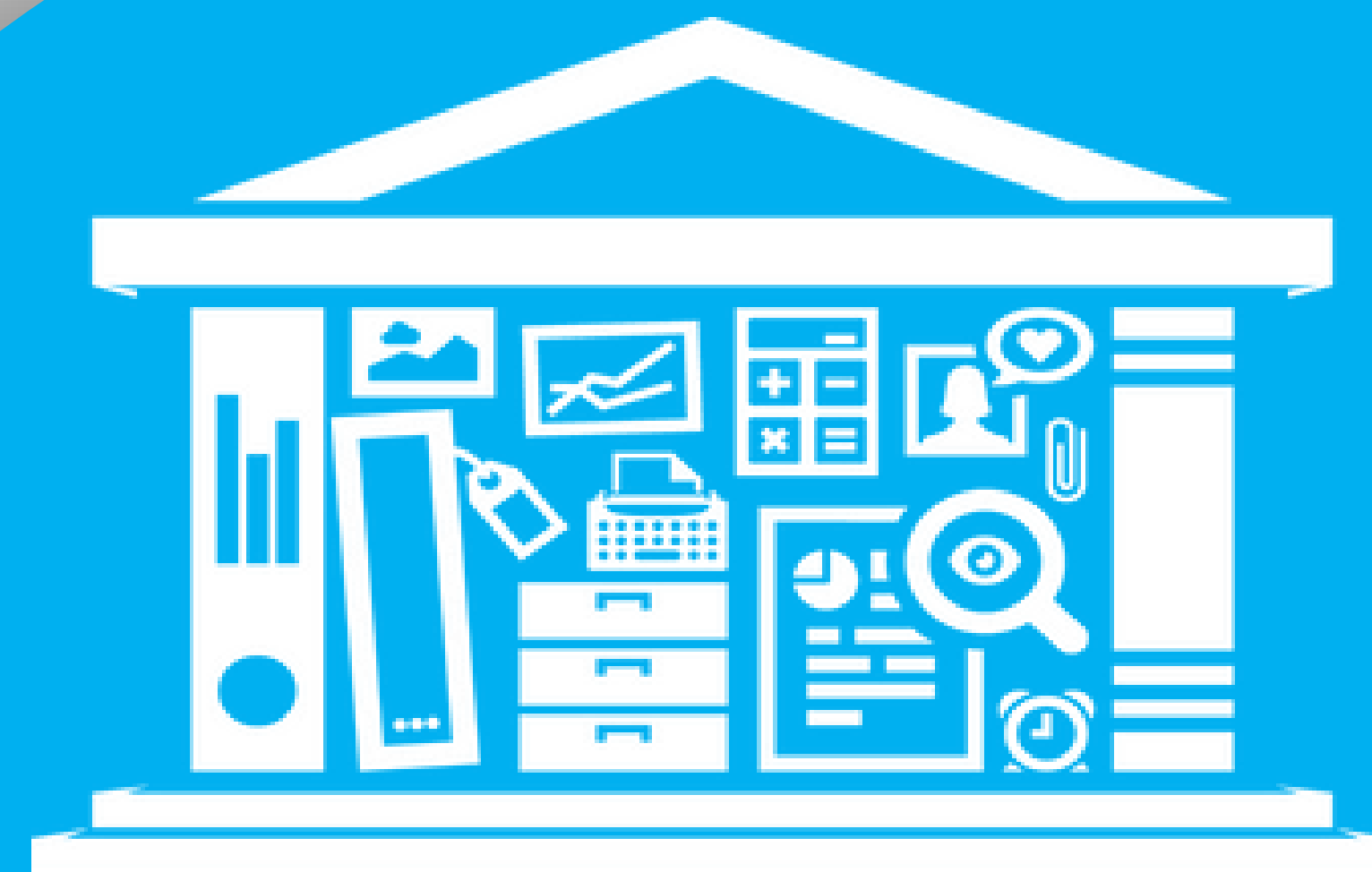


САМОШТРАФ – ОСОБЛИВОСТІ ВОЄННОГО СТАНУ

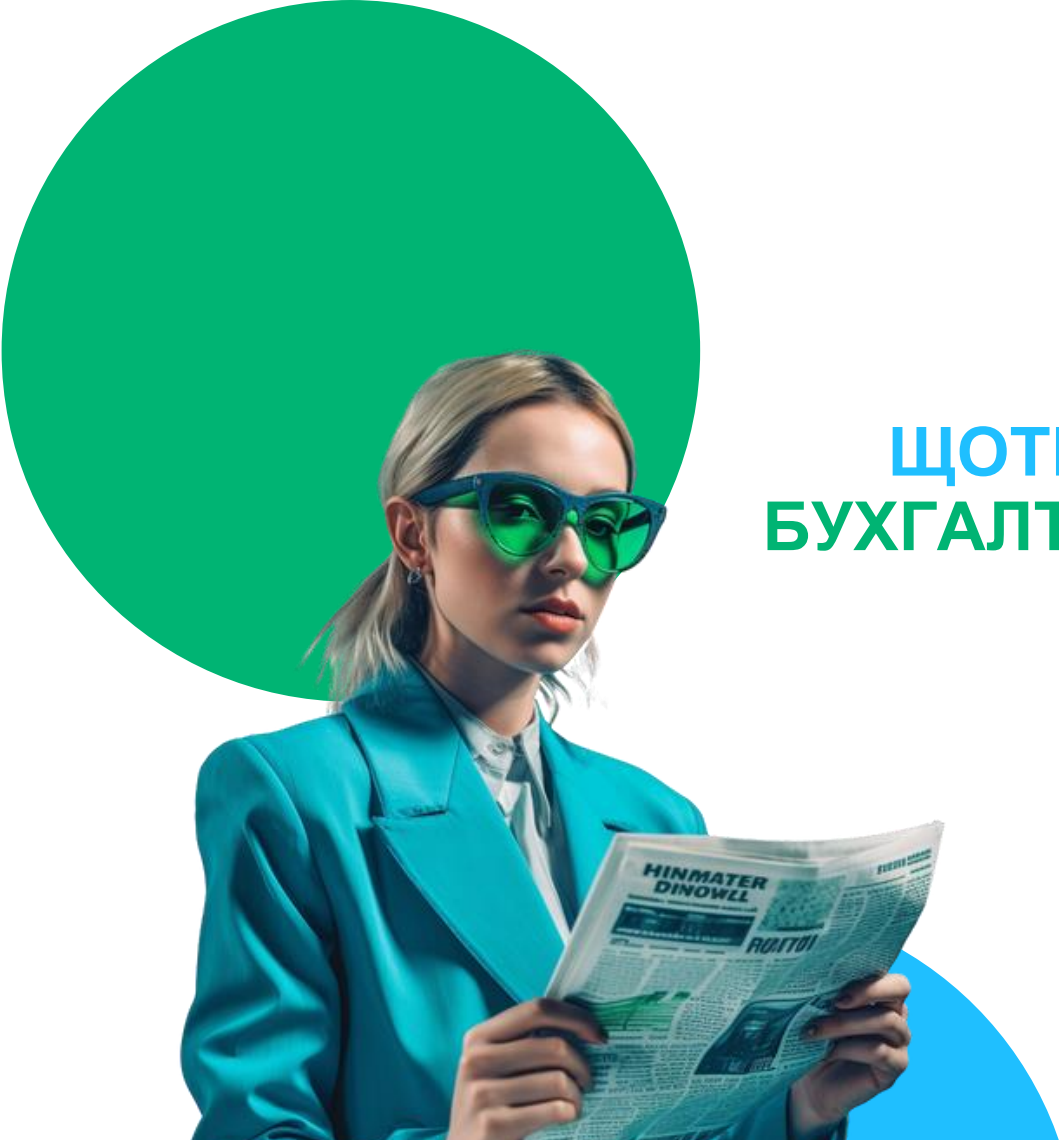
Норма пп. 69.1 підрозд. 10 розд. ХХ ПКУ (додана до ПКУ Законом № 2836, чинна з 03.01.2023)	Норма пп. 69.38 підрозд. 10 розд. ХХ ПКУ (додана до ПКУ Законом № 3219, чинна з 01.08.2023)
<p>У разі самотійного виправлення платником податків, з дотриманням порядку, вимог та обмежень, визначених статтею 50 цього Кодексу, помилок, що призвели до заниження податкового зобов'язання у звітних (податкових) періодах, що припадають на період дії воєнного стану, такі платники звільняються від нарахування та сплати штрафних санкцій, передбачених пунктом 50.1 статті 50 цього Кодексу, та пені</p>	<p>Тимчасово, на період з 1 серпня 2023 року до припинення або скасування воєнного стану на території України, введеного Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року № 64/2022, затвердженим Законом України «Про затвердження Указу Президента України "Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року № 2102-IX, у разі самотійного виправлення платником податків з дотриманням порядку, вимог та обмежень, визначених статтею 50 цього Кодексу, помилок, що призвели до заниження податкового зобов'язання, такий платник звільняється від нарахування та сплати штрафних санкцій, передбачених пунктом 50.1 статті 50 цього Кодексу, та пені</p>
<p>Висновок: ця норма стосується самовиправлення саме звітних періодів воєнного стан. Тобто, скажімо, для податку на прибуток-2022 за звітні періоди-2023, для ПДВ – від лютого 2022 р. і допоки триває воєнний стан, для інших податків – звітні періоди, що припали на воєнний стан.</p> <p>Тобто основне: період, що виправляється, це звітний період воєнного стану. На виправлення довоєнних періодів ця норма не діє</p>	<p>Висновок: за цією нормою важливо, коли виправляється помилка, і ніяк не уточнено, якого періоду вона стосується!</p> <p>Тобто, якщо самотійно виправляти помилку після 01.08.2023, поки триває воєнний стан, штраф та пеню нараховувати не треба. І немає значення, який податок виправляєте та який період. Головне – після 01.08.2023 (відколи зміни запрацювали) і допоки діє воєнний стан (чи знову не змінять правила...).</p> <p>Тобто, наприклад, в разі виправлення в жовтні 2023 р. помилки з ПнП, наприклад, за 2019 рік (довоєнний період), яка призвела до заниження податку, самоштрафу та пені не буде</p>



ВАШІ ЗАПИТАННЯ

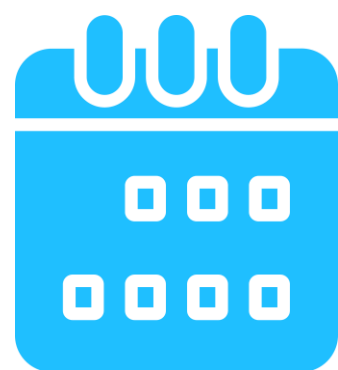


uteka.ua



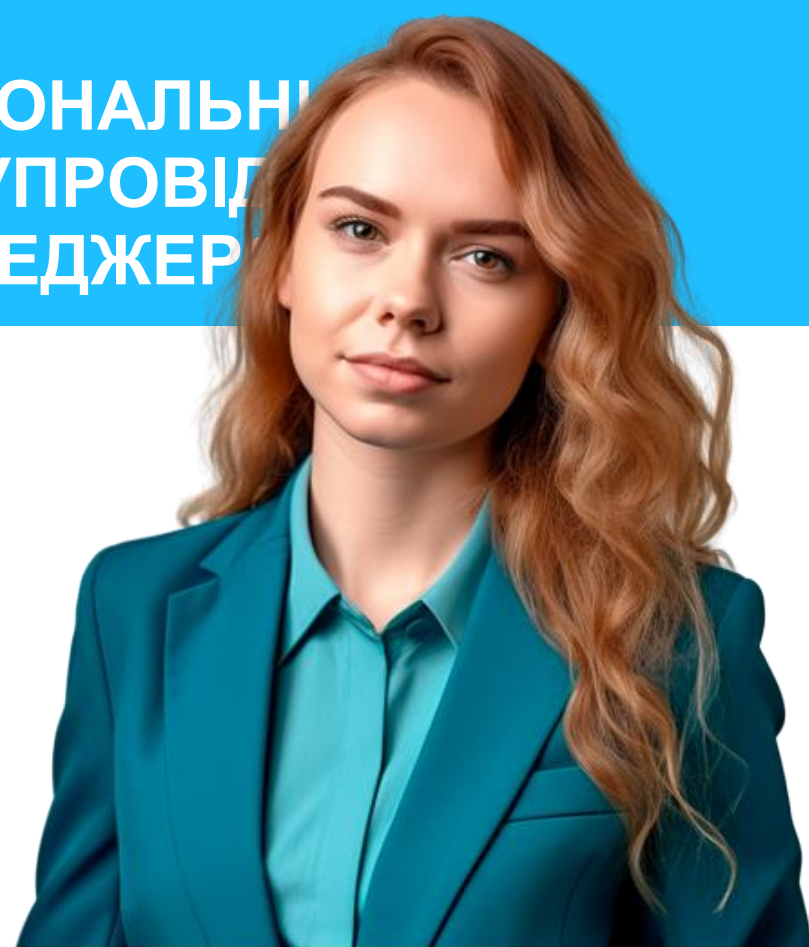
Сервіс

ЩОТИЖНЕВИЙ
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ
ОГЛЯД



Сервіс

ПЕРСОНАЛЬНИЙ
СУПРОВІД
МЕНЕДЖЕР

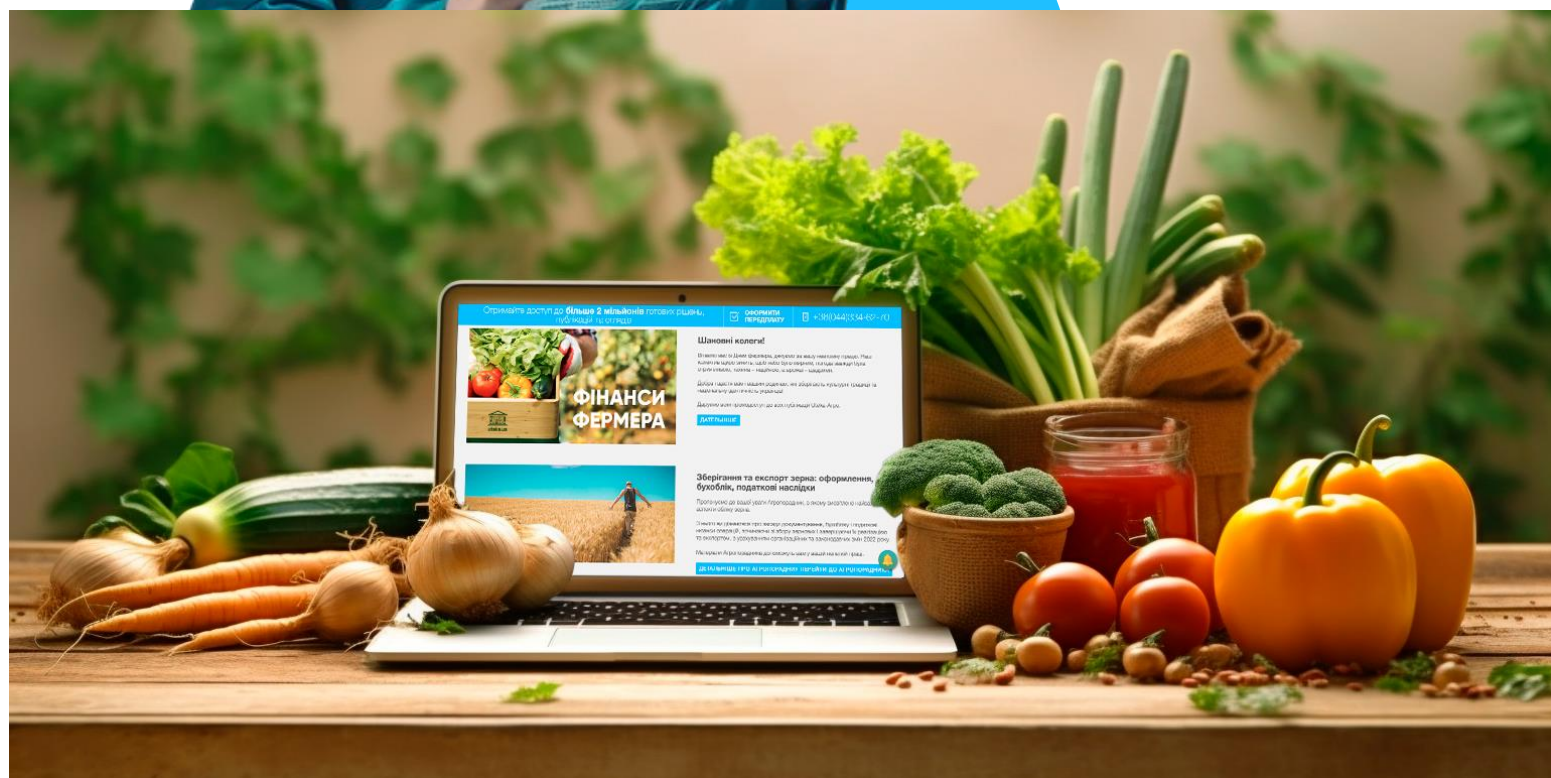


Uteka



Сервіс

СТВОРЕННЯ ВІДЖЕТІВ
ПІД СВІЙ ЗАПИТ

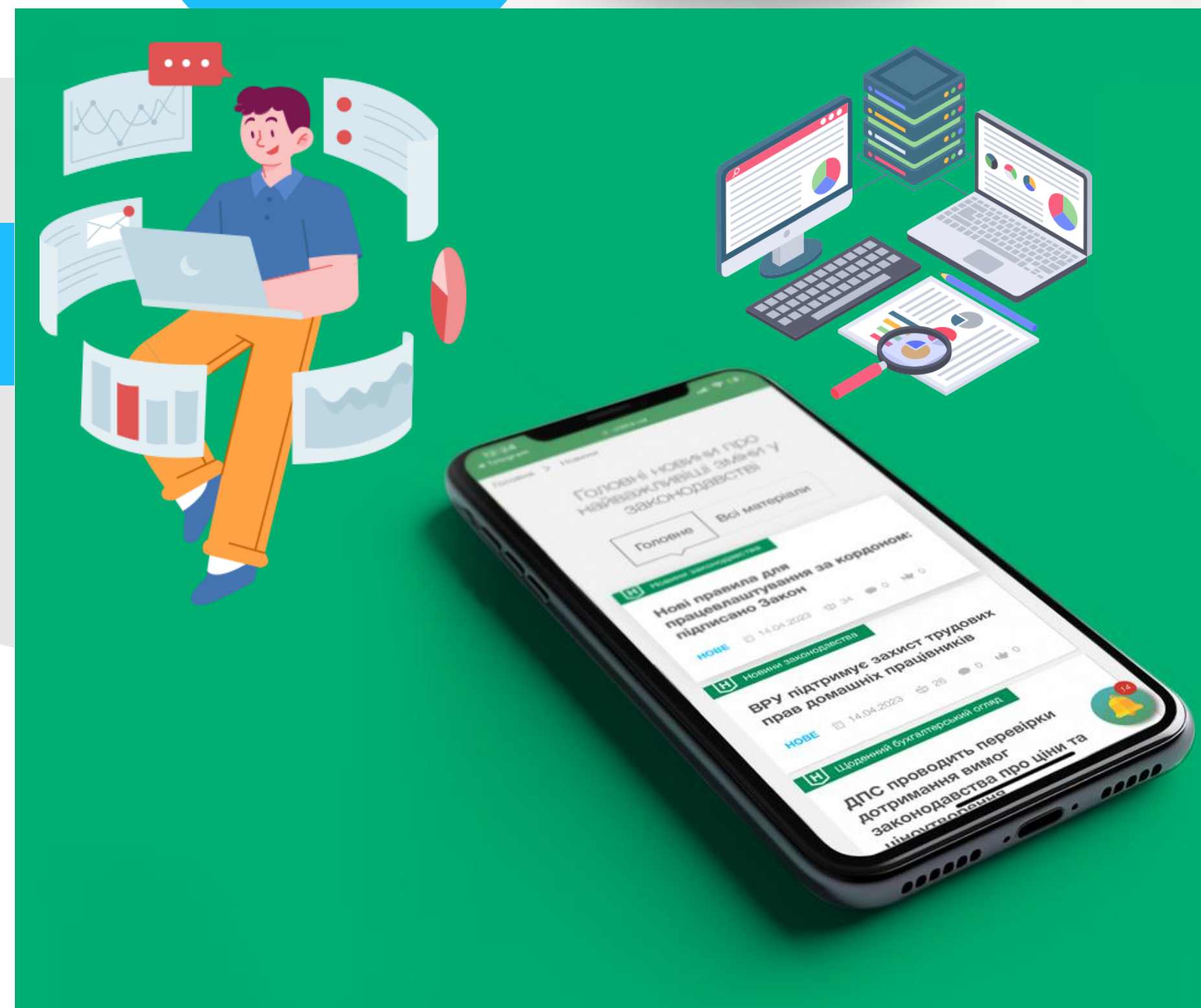


Сервіс

ВЛАСНА ЕЛЕКТРОННА
БІБЛІОТЕКА



uteka.ua



СПЕЦІАЛЬНА ПРОПОЗИЦІЯ

від **uteka**

до Дня Бухгалтера

Даруємо доступ до розділу
«Вебінари»!

Кожен, хто перейде за
посиланням, отримає 15 днів
промо доступу. Посилання
знаходиться у коментарях до
вебінару та активне два дні
після дати вебінару

