

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ ДЛЯ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Досліджено відмінності між бухгалтерським і податковим законодавством, що зумовлюють необхідність організації внутрішнього контролю за правильністю визнання і обчислення витрат для податкових розрахунків на підприємстві для уникнення порушень податкового законодавства та нарахування штрафних санкцій

Актуальність теми дослідження. Незалежно від сутності економічних відносин дані бухгалтерського обліку завжди є джерелом інформації про розрахунки підприємства за податками й платежами. Відокремлені підсистеми фінансового та податкового обліку визнані на рівні держави, що зумовлює необхідність їх гармонізації відповідно до обраної та розробленої методики. Особливо актуальним є питання скасування відмінностей у формуванні доходів і витрат у вказаних підсистемах. Вагомим значення набуває удосконалення бухгалтерського та податкового законодавства, усунення подвійних стандартів, протиріч у нормативних документах. До 2011 р. вітчизняні бухгалтери при проведенні податкових розрахунків керувалися безліччю непорядкованих нормативних документів. Прийняття Податкового кодексу

України (ПКУ) спричинило суттєві зміни в методиці розрахунку податку на прибуток, що стосуються як доходів, так і витрат підприємства.

Постановка проблеми. На сьогодні залишається відкритою дискусія щодо відокремленого місця податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку, їх узгодження та наближення. Як свідчить практика, на 69 % вітчизняних підприємств податковий облік ведеться окремо від фінансового.

У ході проведення дослідження діяльності 21 підприємства, в розрізі форм власності, Житомирської області станом за 2010 рік було встановлено, що на 24 % суб'єктів господарювання виникали помилки у веденні податкового обліку, що ускладнює господарську діяльність (рис. 1).

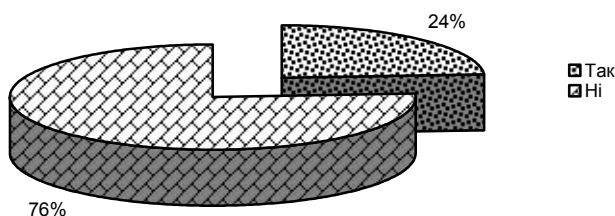


Рис. 1. Ситуація щодо допущення помилок у бухгалтерському обліку витрат для цілей оподаткування на вітчизняних підприємствах

Реформування податкового законодавства створює необхідність розгляду нових правил формування інформації про витрати виробництва в податкових розрахунках і пошуку шляхів їх покращання. Відповідно, аналіз теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку витрат для оподаткування, виявлення проблем і шляхів удосконалення податкових розрахунків у частині витрат дозволить досягти мети нашого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам гармонізації податкового та фінансового обліку витрат присвячені праці таких вітчизняних дослідників, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.І. Дорош, О.В. Ковальчук, Н.М. Петрук, Ю.М. Покидюк, М.С. Пушкар, В.К. Савчук, М.Г. Чумаченко та ін. Погляди вчених щодо змісту і місця податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку суттєво різняться, оскільки вітчизняні схеми оподаткування виходять у певних частинах за межі системи бухгалтерського обліку. Проблеми визнання витрат для складання податкової та фінансової звітності розглядали провідні вітчизняні та зарубіжні вчені-дослідники, зокрема І.А. Белоусова, М.І. Бондар, Б.І. Валуєв, Л.В. Гнилицька, С.Ф. Голов, В.М. Жук, В.Б. Івашкевич, О.О. Кисельова, М.М. Коцупатрий, В.О. Ластовецький, П.Ю. Нечай, А.В. Озеран, В.Ф. Палій, В.М. Пархоменко, Я.В. Соколов. Проте з прийняттям ПКУ в науковій літературі недостатньо розкритим є питання визнання витрат промислових підприємств. Відповідно набуває актуальності питання визнання і класифікації витрат для складання податкової і фінансової звітності підприємств.

Окремі вчені ставлять під сумнів існування податкового обліку як окремої підсистеми. Так, Е.А. Мізіковський виділяє податковий облік як підсистему фінансового обліку, а не як окремих вид обліку. Оскільки будь-який вид обліку повинен мати свій предмет, то таким предметом для податкового обліку, на думку дослідника, є господарська діяльність підприємства, включаючи й невиробничу, в результаті якої утворюються податкові зобов'язання [12, с. 61].

Слушним є підхід проф. Ф.Ф. Бутиця про умовність поділу бухгалтерського обліку на підсистеми, оскільки фінансовий, управлінський і податковий обліки в переважній більшості випадків ведуться на підприємствах єдиним структурним підрозділом (бухгалтерською службою) та базуються на одних і тих же первинних документах. Бухгалтерський облік необхідно розглядати як єдину інформаційну систему, що використовується для всіх функцій і завдань управління [3, с. 10].

Вчений Р.А. Алборов також критикує науковців, які виділяють в самостійний вид обліку податковий облік, підтверджуючи свою позицію такими доказами: 1) податковий облік як такий не має стадій первинного аналітичного й синтетичного обліку [2, с. 19], оскільки використовує інформацію, що створюється в первинних облікових документах; 2) розрахунок податкових показників не ґрунтується на системному відображенні фактів господарської діяльності, тому позбавляє інформацію якісних властивостей; 3) правильність формування бази оподаткування – це функція управління, яку виконує бухгалтерський облік.

Даний підхід критикує Є.Б. Абдалова, аргументуючи таким чином: по-перше, погоджуючись з тим, що правильність формування бази оподаткування – це функція управління, не можна розділити думку Р.А. Алборова про те, що її виконує саме бухгалтерський облік, оскільки функцією управління є облік взагалі, а не обмежений рамками й умовностями суто бухгалтерський облік; по-друге, світова практика застосовує, як правило, один з наступних підходів формування бази оподаткування: на даних сформованих даних у системному бухгалтерському обліку та шляхом розрахунку показників оподаткувань за особливими правилами, встановленими податковим законодавством [1, с. 310-311].

На переконання Є.Б. Абдалової, відокремлення податкового обліку від бухгалтерського має як позитивні, так і негативні моменти. До позитивних науковець

відносить те, що державі не потрібно утримувати штат першокласних бухгалтерів у складі фіскальних органів, здатних правильно розуміти й перевіряти дані, сформовані з використанням прийомів і способів ведення бухгалтерського обліку, що дає можливість економити на підготовці фахівців. Негативними моментами визнано збільшення облікових процедур на рівні підприємства, зниження можливості достовірної перевірки системно сформованої облікової інформації за допомогою подвійного запису [1, с. 310-311].

Мета дослідження. Дослідити відмінності між бухгалтерським і податковим законодавством, що зумовлюють необхідність організації внутрішнього контролю за правильністю визнання і обчислення витрат для податкових розрахунків на підприємстві для уникнення порушень податкового законодавства та нарахування штрафних санкцій.

Викладення основного матеріалу дослідження. Фінансовий облік забезпечує надання інформації про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора, а податковий облік – для виконання фіскальних і регуляторних функцій. Певні розбіжності між зазначеними системами обліку будуть існувати завжди, тому вагомого значення набуває спрощення податкових розрахунків, максимальне їх наближення до фінансового обліку, що є важливим аспектом підвищення контрольованості господарських операцій та попередження ухилень від оподаткування, інакше бухгалтерський облік стає обтяжливим для платників податків, підвищуються витрати на його ведення, ускладнюється адміністрування податкових надходжень.

Бухгалтерський облік пов'язаний з податковими розрахунками передусім в частині елементів витрат, що визначають показник оподатковуваного прибутку. У бухгалтерському обліку в цілому відображаються одні й ті ж витрати, однак для податкових розрахунків законодавчо встановлено порядок відображення окремих видів витрат з метою визначення прибутку до оподаткування.

Відповідно, фінансовий облік і облік податкових розрахунків – це складові єдиної облікової політики підприємства. Як зазначає Г.В. Кернога, у даному випадку правильніше вести мову не про податковий облік, а про податковий аспект облікової політики [10, с. 9]. При формуванні облікової політики підприємство обов'язково має враховувати не лише фінансові, а й податкові особливості облікового процесу. Для достовірності розрахунку витрат з метою оподаткування на рівні облікової політики необхідне чітке визначення позицій щодо оцінки, визнання, документального й економічного обґрунтування витрат.

Дослідником Л.І. Дарі визначено умови забезпечення прозорості обліку витрат для оподаткування: 1) розробка облікової політики для цілей оподаткування, що відповідає вимогам Податкового

кодексу України та особливостей господарської діяльності підприємства; 2) бухгалтерський облік повинен бути достовірним; 3) визначення порядку переходу від даних бухгалтерського обліку до податкових розрахунків; 4) розробка системи регістрів податкового обліку, що передбачає набір конкретних форм звітних регістрів, їх взаємозв'язок і послідовність заповнення; 5) правила податкового обліку операцій з витратами повинні бути чітко викладені в інструкції чи стандарті з податкового обліку [7].

Для визначення бази оподаткування та нарахування податку на прибуток Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 1997 р. встановлював правила, відмінні від тих, що передбачені П(С)БО. Через методологічні розбіжності між нормативними документами бухгалтери змушені були вести паралельно два види обліку. Крім того, постійно змінювалися умови включення окремих витрат до складу валових і методи визначення окремих статей доходів та витрат. У зв'язку з цим для платників податку ключовою проблемою стали надмірні витрати на ведення податкових розрахунків і підготовку податкової звітності. За даними Світового банку, вони становили 280 людино-годин, що в декілька разів більше, ніж у країнах ЄС [19, с. 101].

Постала необхідність спрощення податкових розрахунків, максимального наближення їх методики до бухгалтерського фінансового обліку з метою підвищення контрольованості господарських операцій та попередження ухилень від оподаткування. Важливим кроком у цьому напрямі стало прийняття Податкового кодексу України, в якому зроблено ряд важливих кроків на шляху до запровадження єдиної методології формування доходів і витрат у податковому та бухгалтерському фінансовому обліку.

Серед сусідів України податковий кодекс також є в Республіці Білорусь, Молдові, Російській Федерації, Румунії. Некодифікована податкова система в Угорщині, Польщі, Словаччині, Туреччині. Серед колишніх республік СРСР податкові кодекси мають Азербайджан, Грузія, Казахстан, Киргизстан, Таджикистан, Туркменістан, Узбекистан; не мають: Вірменія, Латвія, Литва, Естонія [5, с. 65].

Правила визнання і формування витрат для визначення оподатковуваного прибутку встановлено в розділі III ПКУ [15]. Важливими кроками у напрямі гармонізації бухгалтерського обліку та податкових розрахунків стало скасування правила "першої події", за яким оподаткуванню підлягав не реальний, а в багатьох випадках віртуальний прибуток підприємства; перехід на порядок оподаткування прибутку, який визначається згідно з прозорими правилами. Змінилися також процедура визнання та включення витрат до складу оподатковуваного прибутку. Порівняння основних змін у податковому законодавстві та вимог бухгалтерського обліку наведено в табл.1.

Таблиця 1. Порівняльна характеристика методичних засад бухгалтерського обліку витрат відповідно до ПСБО і ПКУ

Ознака	Фінансовий облік (П(С)БО 16)	Пункт	Податковий облік (Податковий кодекс)	Ст.
1	2	3	4	5
Визначення термінів	Витрати – зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені	5	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)	14.1.27
Принцип визнання витрат	Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат	7	Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат	138.4
Визнання витрат	Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені	7	Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені з урахуванням окремих особливостей	138.4, 138.5

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
Не визнаються витратами	Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту); витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку	9	1. Суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг; 2. Витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації)	139.1
Документальне забезпечення	Вимоги відсутні	-	На підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку	138.2
Класифікація витрат	собівартість реалізованих товарів; собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг); загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати; втрати від участі в капіталі; інші витрати; надзвичайні витрати	10-31	Витрати операційної діяльності: собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг; витрати, які не були включені до собівартості реалізації в попередніх звітних періодах (у зв'язку з відсутністю підтвердних документів або у зв'язку з допущеними помилками, виявленими у звітному періоді) Інші витрати: загальновиробничі витрати; адміністративні витрати на обслуговування та управління підприємством; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати; інші витрати, не пов'язані з виробництвом	138.1, 138.10
Поділ на прямі і непрямі витрати	Прямі і загальновиробничі витрати	11	Лише прямі	138.8
Брак продукції	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	14	Фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції	138.7
Ціль обліку	Розрахунок собівартості	-	Визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток; захист інтересів держави в комерційному середовищі	-
Регістри обліку	Журнал 5, 5А, відомості до нього	-	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, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством	-
Склад собівартості	До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: варіант 1 прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати варіант 2 прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг; вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг; інші прямі витрати, у тому числі витрати з придбання електричної енергії (включаючи реактивну)	11	Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну)	138.8
Виправлення помилок, які були допущені в попередніх періодах	Відповідно до П(С)БО 6 "Виправлення помилок і міни у фінансових звітах"	7	Якщо це витрати минулих звітних років, їх відносять до складу інших витрат, а якщо виявлено або підтверджено витрати поточного року – їх відносять до витрат відповідної групи (загальновиробничих, адміністративних, інших операційних витрат)	138.11

Отже, на основі проведеного порівняння характеристик методичних засад бухгалтерського обліку витрат відповідно до ПСБО і ПКУ встановлено, що визначення терміну "витрати" в ПКУ свідчить, що основним критерієм визнання витрат залишається їх зв'язок з господарською діяльністю підприємства. Тобто витрати, не пов'язані з господарською діяльністю, з метою оподаткування податком на прибуток витратами не визнаються.

Також у ПКУ використовується поняття "собівартість виготовлених та реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг)", тоді як в П(С)БО 16 – виробнича собівартість продукції (робіт, послуг). У ПКУ розмежовуються не поняття "товари" і "продукція", як це прийнято в бухгалтерському обліку, а "придбані та реалізовані товари" (ст. 138 п. 6) та "виготовлені та реалізовані товари" (ст. 138 п. 8). За термінологією бухгалтерського обліку товари та продукція є різними

об'єктами обліку, обліковуються на різних рахунках, мають відмінний порядок формування собівартості. Задля уникнення непорозумінь, вважається за необхідне в Податковому кодексі використовувати поняття "собівартість виготовленої та реалізованої продукції (товарів, виконаних робіт, наданих послуг)".

Для оподаткування правильна класифікація витрат має досить важливе значення, оскільки для кожної з груп витрат встановлено відповідний порядок визнання, тобто визначення податкового статусу витрат і моменту їх відображення в обліку.

Відповідно до ПКУ витрати поділені на дві групи: витрати операційної діяльності; інші витрати.

Дата визнання витрат, що формують собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг), співпадає з вимогами бухгалтерського обліку. Відповідно до ст. 138 ПКУ такі витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації відповідних товарів, робіт, послуг, що відповідає принципу бухгалтерського обліку нараховування і відповідності доходів і витрат.

Собівартість за ПКУ включає собівартість придбаних і реалізованих товарів та собівартість виготовлених (п. 138.6 ПКУ) і реалізованих товарів (п. 138.8 ПКУ). Склад прямих витрат, що формують собівартість, максимально наближено до виробничої собівартості за П(С)БО 16.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють

основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних 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, які оцінюються у порядку, викладеному в п. 11 П(С)БО 16.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Інші прямі витрати включають інші виробничі витрати, що можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат, в тому числі витрати на соціальні заходи. За п. 14 П(С)БО 16 до прямих витрат відносяться втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення технічно неминучого браку.

З метою унеможливлення ухилення від сплати податків законодавством встановлено численні обмеження щодо складу витрат підприємства, що враховуються при оподаткуванні. Особливості віднесення окремих витрат при визначенні прибутку до оподаткування наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Відмінності у визнанні витрат для податкових розрахунків

Об'єкти обліку	Пояснення
Відрахування до резерву на оплату відпусток працівників основного виробництва	Визнаються витратами при нарахуванні суми відпускних за рахунок створеного резерву
Поворотні відходи	Зі складу витрат не включаються, оскільки вони не вилучаються з господарського обороту, а використовуються після переробки у виробничому процесі або можуть бути реалізовані
Вартість браку	Фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції
Наднормативні витрати	Можуть не визнаватися витратами, якщо обґрунтування причин відмінностей між фактом і нормою не дозволяє віднести їх до господарської діяльності
Загальновиробничі витрати	Не включаються витрати на охорону навколишнього природного середовища, оплата простоїв тощо. Доповнено такими витратами: суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем управління довкіллям, персоналу встановленим вимогам відповідно до Закону України "Про підтвердження відповідності"; обмеження на списання нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах в межах норм природного убутку, згідно із затвердженими нормативами галузевими міністерствами

Слід відмітити, що п. 138.7 ст. 138 ПКУ передбачено включення до оподатковуваних витрат втрат платника податку від браку готової продукції. Однак таке включення дозволяється лише для тих виробів, що фактично продані в звітному періоді, а також втрати від браку повинні бути обумовлені технологічними причинами згідно з нормами, встановленими Кабінетом Міністрів України, а за їх відсутності – підприємством самостійно з відповідним обґрунтуванням. Всі інші втрати від браку не включаються до складу витрат. Відтак, платнику податку необхідно вести аналітичний облік втрат від браку щодо проданої та остаточно забракованої продукції. У випадку застосування індивідуальних норм втрат платник податку зобов'язаний надати їх техніко-економічне обґрунтування.

Для віднесення до витрат наднормативних витрат важливо правильно обґрунтувати причини невідповідностей між фактичними та нормативними витратами, оскільки наднормативні витрати можуть трактуватися податковими органами як такі, що не відносяться до господарської діяльності.

У ПКУ розширено перелік загальновиробничих витрат, що не включаються до складу витрат при обчисленні оподаткованого прибутку. Передбачено, що загальновиробничі витрати як непрямі не включаються до складу собівартості виготовлених і реалізованих товарів. У новій редакції П(С)БО 16 "Витрати" (від 22.04.2011 р.) також передбачено варіант формування собівартості продукції, що відповідає викладеному в ПКУ. Таким чином, підприємствам надано право не розподіляти

загальновиробничі витрати, а одразу відносити їх на витрати періоду, відображаючи окремою статтею у Звіті про фінансові результати. Розбіжність у методиці формування собівартості продукції Міністерство фінансів України вирішило на користь податкових розрахунків, що водночас є несприятливим фактором з точки зору достовірності калькулювання.

Таку методику А. Озеран вважає досить логічною, адже найбільшою вадою системи з повним розподілом витрат є неможливість достовірного розподілу непрямих виробничих (загальновиробничих) витрат: по-перше, між собівартістю реалізованої продукції та собівартістю запасів, по-друге, між об'єктами обліку [13, с. 15]. Як наслідок, на підприємстві виникла можливість маніпулювання сумою прибутку, розрахованого за методом повного розподілу витрат, виникали проблеми з розподілом загальновиробничих витрат на змінні та постійні.

При цьому варто звернути особливу увагу на те, що загальновиробничі витрати відповідно до Кодексу до складу собівартості взагалі не включаються й відносяться до інших витрат [15]. Така норма стане для підприємств додатковим стимулом до переходу на директ-костинг.

Для окремих видів витрат встановлено обмеження при включенні їх до витрат для визначення оподаткованого прибутку (табл. 3), зокрема в частині витрат, пов'язаних з ремонтом, реконструкцією та модернізацією основних засобів, а також відрядженнями.

Таблиця 3. Обмеження віднесення виробничих витрат до витрат для визначення оподаткованого прибутку

№ з/п	Вид витрат	Встановлені обмеження щодо віднесення до витрат	Коментар	Ст. ПКУ
1	Сума витрат, що пов'язана з поліпшенням об'єктів основних засобів, в тому числі орендованих	Не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року	Відноситься до витрат того звітного періоду, в якому такі поліпшення здійснені	146.11
2	Витрати на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єктів в робочому стані та отримання первісно визначеної суми майбутньої економічної вигоди від їх використання	Не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року, в тому звітному періоді, у якому такі витрати були здійснені	Решта витрат на ремонт об'єкта основних засобів збільшує первісну вартість такого об'єкта	146.12
3	Витрати, пов'язані із проведенням реконструкції, модернізації та іншим поліпшенням свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ	Не перевищує 10 % первісної вартості окремої свердловини	-	148.5
4	Витрати на довгострокове страхування життя	Не перевищує 25 % зарплати і перевищує граничний розмір, що дозволяє застосовувати ПСП	-	142.2
5	Витрати на відрядження	Не більш ніж 20 % від мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року	-	138.10.3
		Не більш ніж 75 % від мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року	-	140.1.7

Склад витрат подвійного призначення, які віднесені до виробничих за новим ПКУ, практично не змінився, за винятком деяких уточнень (табл. 4).

Таблиця 4. Витрати подвійного призначення, що відносяться до виробничих

Групи витрат	Ст. ПКУ
Витрати платника податку на первинну професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників робітничих професій, а також у разі, коли законодавством передбачено обов'язковість періодичної перепідготовки або підвищення кваліфікації	140.1.1
Витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, спеціальним (форменим) одягом, мийними та знежележувальними засобами, засобами індивідуального захисту, що необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України, який для банківських установ доповнюється переліком, затвердженим Національним банком України	140.1.3
Витрати на відрядження фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах із таким платником податку або є членами керівних органів платника податку, у межах фактичних витрат особи, яка відряджена, на проїзд (у тому числі перевезення багажу) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті), оплату вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), на найм інших жилих приміщень, оплату телефонних розмов, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (ввіз), обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, у тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат	140.1.7

Таким чином, розбіжності в собівартості за П(С)БО 16 і ПКУ все ж виникають через існування витрат, що враховуються з обмеженнями та через включення до собівартості лише прямих витрат. Водночас до собівартості за податковим законодавством відносяться витрати, що ніколи не увійдуть до обчисленої за П(С)БО 16. Зокрема, згідно з пп. 140.1.8 ПКУ до витрат платника податку включаються витрати (крім капітальних, які підлягають амортизації) на утримання та експлуатацію таких об'єктів, що перебували на балансі та утримувалися за рахунок платника податку станом на 1 липня 1997 р., але не використовуються з метою отримання доходу: дитячих ясел або садків; закладів середньої і середньої професійно-технічної освіти та закладів підвищення кваліфікації працівників такого платника

податку; дитячих, музичних і художніх шкіл, шкіл мистецтв; спортивних комплексів, залів і майданчиків, що використовуються для фізичного оздоровлення та психологічної реабілітації працівників платника податку, клубів і будинків культури та ін.

Значні зміни із введенням ПКУ стосуються порядку нарахування амортизації на основні засоби та нематеріальні активи. Амортизація на об'єкти, безпосередньо пов'язані з виробництвом товарів (робіт, послуг), включається до собівартості, амортизація загальновиробничого обладнання – до загальновиробничих витрат.

За результатами розгляду позицій фахівців основні переваги та недоліки Податкового кодексу України щодо витрат наведені в табл. 5

Таблиця 5. Переваги та недоліки Податкового кодексу України, що стосуються витрат виробництва

Переваги	Недоліки
Перехід на метод нарахування та відповідності при визнанні витрат у податковому обліку дозволяє значно скоротити тимчасові різниці між податковим та бухгалтерським обліком	Методика розрахунку собівартості реалізованої продукції відмінна від тієї, що використовується в бухгалтерському обліку
Запровадження бухгалтерського підходу до структури витрат (амортизація включається до складу витрат підприємства – п. 7.2 розд. III)	Вживається термін "операційні витрати", що за відсутності відповідного тлумачення створює передумови помилкового розуміння сутності витрат. В ПКУ ряд виробничих витрат (наприклад, погодинна заробітна плата) не потрапляє до жодної статті витрат відповідно до ст. 138 ПКУ
Скасування необхідності ведення обліку приросту (убутку) балансової вартості запасів	Пропонується надати визначення поняття "виробничі витрати"
Імплементация бухгалтерського визначення собівартості реалізації до сфери оподаткування прибутку (п. 161.223 розд. I)	Витрати на медичне страхування працівників відносяться до складу податкових витрат
Посилання на бухгалтерські критерії ідентифікації первинних документів, що підтверджують витрати (п. 7.2 розд. III)	-
Запровадження бухгалтерських правил оцінки вибуття запасів (п. 9.4 розд. III)	-
Запровадження бухгалтерських методів нарахування амортизації (п. 14.2.2 розд. III)	-

Тобто Податковий кодекс України визначає перелік складу інших витрат, серед яких виділяються загальноновиробничі витрати (ст. 138.10.1), адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством (ст. 138.10.2), витрати на збут, які включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг (ст. 138.10.3), інші операційні витрати (ст. 138.10.4), фінансові витрати (ст. 138.10.5), інші витрати звичайної діяльності (ст. 138.10.6).

Таблиця 6. Порівняння ПКУ та Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" в ході податкових розрахунків

Критерій	ПКУ	ЗУ "Про оподаткування прибутку підприємств"
Структура	Порядок визнання витрат в розрізі класифікації	Загальний перелік витрат, що відносяться до валових
Виділення окремого переліку витрат, що формують собівартість продукції	Встановлений перелік, визначений окремою ст. 138.8	Загальний перелік валових витрат
Узгодження з П(С)БО	Так, частково	Ні
Витрати:		
до складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта	Так, ст. 138.8.1	Ні
заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат	Так, ст. 138.8.2	Так, ст. 5.6.1
відрахування на соціальне страхування працівників, зайнятих у виробництві	Суми єдиного внеску (ст. 143.1)	Внески до фондів (ст. 5.7.1)
витрати на управління виробництвом	Так, ст. 138.10.1	Так, ст. 5.4.10
амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальноновиробничого призначення	Так, ст. 138.10.1	Амортизація визначалася як окремий елемент, що зменшує суму доходу за період
на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства	Так, ст. 138.10.1	Так, ст. 5.2.1
суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, екологічного управління довкіллям, встановленим вимогам Закону України "Про підтвердження відповідності"	Так, ст. 138.10.1	Так, ст. 5.2.15
витрати на вдосконалення технології та організації виробництва	Так, ст. 138.10.1	Окремо не визначалося
витрати на обслуговування виробничого процесу	Так, ст. 138.10.1	Окремо не визначалося
витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальноновиробничого призначення	Так, ст. 138.10.1	Окремо не визначалося
фактична вартість остаточно забракованої продукції, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку (при реалізації продукції)	Так, ст. 138.7	Не передбачено
амортизацію наданих в оперативну оренду необоротних активів	Так, ст. 138.10.4	Ні
суми коштів, внесені до страхових резервів	Так, у порядку, передбаченому ст. 159 ПКУ	Так, у порядку передбаченому Законом
суми нарахованих податків та зборів	Так, передбачених ПКУ	Так, передбачених Законом

Порівняння, представлене в табл. 6, дає можливість виявити відмінність порядку визначення витрат у податковому обліку до та після 01.01.2011 р. ПКУ вносить суттєві зміни в податкове законодавство. Очевидним є наближення його до ПСБО, що не можна

відмітити як позитивне. Крім того, ПКУ окреслює чітку структуру витрат, класифікуючи їх.

Певних змін зазнав і перелік витрат, які не визнаються з метою обчислення прибутку до оподаткування (табл. 7).

Таблиця 7. Витрати, що можуть включатися до собівартості продукції, але не визнаються витратами у податковому обліку

Витрати	ПКУ (ст. 139.1)	ЗУ (ст. 5.3)
1	2	3
витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків	Не визнаються ст. 139.1.1	Не визнавались ст. 5.3.1
суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг	Не визнаються ст. 139.1.3	Визнавались ст. 5.2.1
витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів	Не визнаються (якщо підлягають амортизації згідно зі ст. 144-148 ПКУ)	Не визнаються ст. 5.3.2
суми податку на прибуток, податку на додану вартість, включеного до ціни товару, що придбаваються платником податку для виробничого або невиробничого використання, податків на доходи фізичних осіб, які відраховуються із сум виплат таких доходів	Не визнаються (а також податки, установлені пунктом 153.3 ст. 153 та ст. 160 ПКУ)	Не визнаються ст. 5.3.3
витрати, не підтвержені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нараховання податку	Не визнаються, ст. 139.1.9	Не визнавались, ст. 5.3.9
суми штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку	Не визнаються, ст. 139.1.11	Не визнавались, ст. 5.3.5
витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації)	Не визнаються, ст. 139.1.12	Не передбачались

Основним змінами є те, що відповідно до нових правил, підприємство не має права відносити до витрат з метою оподаткування будь-які витрати, пов'язані з

придбанням матеріальних та нематеріальних цінностей (робіт, послуг) у фізичної особи-підприємця, який зареєстрований на єдиному податку. Якщо підприємство

придбаває у підприємця-платника єдиного податку сировину (матеріали), то собівартість такої придбанної сировини з метою податкового обліку прибутку має дорівнювати нулю. Ця нульова собівартість зменшить собівартість сировини, переданої у виробництво [16, с. 47-51]. Таким чином, бухгалтерська та податкова собівартість будуть відрізнятися і, відповідно, податкова собівартість продукції буде меншою.

Отже, однозначно, що собівартість в бухгалтерському та податковому обліку значно відрізняється. Якщо до прийняття ПКУ собівартість продукції в податковому обліку не була обов'язковою до визначення, то з 01.01.2011 р. підприємство повинно формувати собівартість продукції з метою оподаткування.

Окрім того, варто мати на увазі те, що відповідно до п. 135.2 і 138.2 ПКУ доходи та витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку таких доходів або витрат. Також в п. 139.1.9 ПКУ передбачено, що не включаються до складу витрат витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку [14, с. 42-43].

Варто зазначити, що встановлення додаткових обмежень щодо віднесення витрат до складу витрат платника податку, крім тих, що зазначені у Податковому кодексі України, не дозволяється. Проте, цікаво, що в податковому законодавстві Російської Федерації, а саме в Податковому Кодексі, детально визначено порядок формування податкової собівартості. Так, відповідно до статті 318 ПК Російської Федерації витрати на виробництво продукції та її реалізацію класифікуються для цілей оподаткування на прямі та непрямі. При чому, перелік прямих витрат не є закритим і підприємствам дозволено самостійно для цілей оподаткування продовжувати їх список у своїй обліковій політиці. В цілому, Податковий Кодекс Російської Федерації чітко регулює процес формування собівартості продукції в податковому обліку і тим самими наближає податковий облік до бухгалтерського. До прийняття ПКУ існувала проблема визначення податкової собівартості та наближення податкового та бухгалтерського обліку. Для бухгалтера формування собівартості продукції в податковому обліку було трудомістким процесом, що потребував знання десятків нормативних документів, які не завжди узгоджувались між собою.

Незважаючи на суттєві кроки в напрямі гармонізації системи бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, відмінність методики розрахунку собівартості полягає у таких положеннях: собівартість реалізованих у звітному періоді товарів складатиметься із собівартості виготовленої, але не реалізованої у звітному періоді продукції, та собівартості виготовленої продукції за мінусом нереалізованих залишків; для податкових розрахунків собівартість реалізованих товарів включає тільки прямі витрати, без загальновиробничих. Останні повністю списалися на інші витрати; до податкової собівартості не входить вартість остаточно забракованої з технологічних причин продукції понад норми, уцінка / дооцінка активів згідно з правилами бухгалтерського обліку; обмеження в сумі витрат за окремими операціями; заборона віднесення до витрат вартості товарів, робіт, послуг, придбаних у платників єдиного податку.

Отже, існує суттєва різниця між формуванням собівартості продукції в бухгалтерському та податковому обліку відповідно до ПКУ та Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Очевидно, що Податковий кодекс України певною мірою наблизив порядок формування бухгалтерської та податкової собівартості продукції.

У зв'язку з існуванням представлених відмінностей за окремими видами витрат виникатимуть постійні та тимчасові податкові різниці, величина яких дорівнює сумі різниці між вартістю витрат, зображених у бухгалтерському обліку та для податкових розрахунків.

Відповідно, проблемним питанням є, чи можна на підставі лише даних облікових регістрів заповнювати Декларацію з податку на прибуток. Виникає доцільність розробки додаткових регістрів для оподаткування.

Російський науковець Л.В. Усатова [17, с. 39] пропонує для організації податкових розрахунків концепцію інтегрованої системи, що ґрунтується на використанні інформації з фінансового обліку. При цьому в якості регістрів податкового обліку використовуються бухгалтерські регістри з відповідним коригуванням бухгалтерської інформації для цілей оподаткування. У рамках даної концепції передбачено адаптацію плану рахунків до правил податкового законодавства. Дослідники Г. Корнійчук, В. Прокопенко вважають за необхідне окреме ведення обліку витрат для оподаткування і пропонують на виробничих підприємствах відкривати окремий аналітичний рахунок до рахунку витрат виробництва, на якому слід групувати елементи податкової собівартості [11, с. 27]. Однак, така пропозиція не сприятиме оптимізації облікової роботи, оскільки виникнуть труднощі з визначенням незавершеного виробництва.

Натомість важливо забезпечити прозорість формування витрат для цілей оподаткування, починаючи з первинних документів. В свою чергу, аналітичний і синтетичний облік повинен розкривати порядок формування оподаткованого прибутку. Тому, з точки зору оподаткування податком на прибуток підприємств, витрати можуть бути кодифіковані залежно від податкового законодавства і віднесені до "витрат" або таких, які не включаються до їх складу.

Зокрема, слушною є думка В. Верхогляд [4, с. 40] щодо введення для рахунків (субрахунків) витрат додаткового індексу. Наприклад, "1" – для обліку активів і витрат, які враховуються при обрахунку оподаткованого прибутку, а "2" – не враховуються. При цьому загальний оборот рахунку дасть загальну суму витрат в обліку.

Окрім правила податкового обліку собівартості реалізованої продукції слід встановити в Положенні про облікову політику, оскільки вони не передбачені в Податковому кодексі України.

Українські науковці [6] пропонують облік витрат в цілях податкових розрахунків здійснювати з використанням наявної системи облікових регістрів і рахунків бухгалтерського обліку. З цієї метою традиційні регістри бухгалтерського обліку, призначені для обліку витрат виробництва, потрібно пристосувати до відображення витрат за такими їх видами, що наводяться у декларації про прибуток підприємства. При цьому автори звертають увагу на те, що податкові витрати на підприємствах слід обліковувати наростаючими підсумками окремо за кожний квартал і загалом за рік, оскільки декларації про прибуток підприємства подаються щоквартально [6, с. 323-324]. Тому традиційні регістри з обліку витрат необхідно змінити таким чином, щоб можна було відображати, крім даних за місяць, підсумки за перший квартал, другий квартал, перше півріччя, третій квартал, три квартали, рік. З урахуванням того, що обліковувати витрати у податковому обліку треба відповідно до показників, що наводяться у декларації про прибуток підприємства, в таких регістрах необхідно відвести потрібну кількість рядків для їх відображення, що дасть змогу уникнути зайвих витрат часу на групування даних.

Це лише один зі способів, що може використовуватися для полегшення заповнення податкової декларації з податку на прибуток. Можна скористатися іншим шляхом, виходячи з досвіду країн-сусідів України. Так, в Республіці Білорусь види регістрів податкового обліку і правила їх ведення визначені Інструкцією про порядок ведення регістрів податкового обліку, затвердженої Міністерством з податків та зборів Республіки Білорусь від 30 грудня 2006 р. № 137. Регістри податкового обліку ведуться щомісячно, потім підсумкові показники переносяться у відповідні рядки податкової декларації з податку на прибуток наростаючим підсумком з початку податкового періоду (року) і приймаються для

визначення бази оподаткування [18]. Відповідно до вказаної Інструкції для цілей податкового обліку з податку на прибуток платники податку зобов'язані в довільній формі вести такі реєстри податкового обліку: витрат на виробництво і реалізацію товарів (робіт, послуг); реєстр витрат від позареалізаційних операцій; реєстр витрат, що відносяться на доходи, отримані з-за кордону; реєстр розрахункових коригувань.

У Російській Федерації реєстри податкового обліку – це табличні форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, згруповані відповідно до вимог Податкового кодексу та правил складання декларації з податку на прибуток. Підставою для запису в реєстрі податкового обліку є первинні документи і реєстри бухгалтерського обліку [7].

Така практика дозволяє оптимізувати процес заповнення податкової декларації, і тому може бути застосована і в українській обліковій практиці шляхом розробки ряду реєстрів, зокрема реєстру з обліку витрат виробництва в податковому обліку.

Білоруський науковець М. Домарьонюк [8] притримується думки, що реєстри податкового обліку повинні вестися окремо відносно кожного з елементів податкового обліку з відображенням вартісної характеристики основних показників, що беруть участь у визначенні оподаткованого прибутку.

Нове податкове законодавство передбачає ряд змін і вимагає детального вивчення обліковим персоналом підприємства з метою уникнення податкових порушень. Зокрема, найбільших змін зазнало визнання витрат при обчисленні податку на прибуток.

Основні відмінності, передбачені новим податковим законодавством такі:

1. Новий підхід до об'єкта оподаткування. Відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" податок на прибуток підприємства розраховувався виходячи з суми валового доходу, зменшеної на суми валових витрат і амортизації. ПКУ передбачено, що об'єктом оподаткування є прибуток, зменшений на суму собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) та інших витрат, відповідно до визначеного переліку.

2. Новий підхід до визначення контрагентів. У ст. 139.1.12 ПКУ визначено, що витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації), не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку.

3. Включення амортизації до складу витрат. За новим податковим законодавством амортизація включається до витрат того звітного періоду, в якому здійснювалися амортизаційні розрахунки. Якщо основний засіб придбаний у фізичної особи-платника єдиного податку, то включення амортизації до складу витрат не є законним.

4. Гарантійний ремонт і гарантійні заміни. За Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" такі витрати визнавалися у розмірі не більше 10 % сукупної вартості товарів, які продано і щодо яких не закінчився гарантійний строк. За ПКУ обмеження щодо величини цих витрат зняті, проте за виконанням певних умов.

5. Витрати на рекламу (безоплатні роздачі). У ПКУ знято обмеження щодо віднесення таких витрат до обчислення бази оподаткування (не більше 2 % оподаткованого прибутку попереднього року), проте за умови зв'язку з господарською діяльністю підприємства.

6. Витрати паливо-мастильних матеріалів для легкового автомобіля. Аналогічно до витрат на рекламу необхідне доведення зв'язку витрат з господарською діяльністю. Включаються у повній сумі до складу витрат для оподаткування.

7. Втрати від браку, нестачі та втрати. Величина таких витрат, що може бути включена до оподаткованого прибутку, визначається відповідно до

норм, що встановлюються Кабінетом Міністрів України та іншими державними органами. Норми втрат від браку встановлюються Кабінетом Міністрів України, але до прийняття таких норм вони встановлюються на підприємстві самостійно в наказі по підприємству. Норми природного убутку, що використовуються підприємством, повинні бути затверджені галузевими міністерствами та погоджені з Міністерством Фінансів України.

8. Витрати, пов'язані з діяльністю нерезидентів. Консалтинг, реклама та маркетинг у нерезидента включаються до складу витрат у розмірі 4 % доходу від реалізації за рік, що передує попередньому. Витрати, що пов'язані з послугами інжинірингу від нерезидента у разі вивезення обладнання включаються у розмірі 5 % митної вартості обладнання. Послуги з інжинірингу від нерезидента заборонено повністю, якщо вони отримуються в "офшорній" компанії або у небенефіціарного власника. Роялті, нараховані на користь нерезидента, також обмежені та можуть включатися до складу витрат у розмірі 4 % доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за попередній рік.

Таким чином, відмінність бухгалтерської собівартості продукції від податкової полягає у тому, що в бухгалтерському обліку собівартість характеризує вартісний показник витрат, понесених в процесі виробництва та реалізації продукції, а в податковому обліку собівартість є сукупністю понесених у звітному періоді та визнаних відповідно ПКУ витрат, які зменшують доходи у цьому ж звітному періоді. Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, але з врахуванням вимог, зазначених у ПКУ.

З метою податкового обліку необхідно складати фактичні калькуляцію виготовленої продукції та незавершеного виробництва, але із врахуванням того, що загальновиробничі витрати до її складу входять не будуть [9, с. 11]. При застосуванні такого підходу витрати до складу собівартості продукції (робіт, послуг) включаються з врахуванням вимог податкового законодавства, а інформація про суму загальновиробничих витрат розкривається у Звіті про фінансові результати окремою статтею.

Податкове навантаження на підприємство значно ускладнює діяльність і вимагає від суб'єкта господарювання пошуку шляхів оптимізації витрат, завчасного виявлення та попередження порушень, тобто організації економічного аналізу й внутрішнього контролю витрат на підприємстві.

Існуючі відмінності між бухгалтерським та податковим законодавством призводять до того, що одним із напрямів внутрішнього контролю на підприємстві постає контроль за правильністю визнання і обчислення витрат для податкових розрахунків як засіб уникнення порушень податкового законодавства та нарахування штрафних санкцій, попередження та проведення превентивних заходів.

Традиційно суб'єктами податкових розрахунків визнаються держава, податкові органи та платники податків. Останні повинні виконувати певні обов'язки та нести відповідальність відповідно до податкового законодавства.

Вагоме місце серед причин виникнення податкових порушень займають недоліки нормативно-правового характеру, оскільки окремі законодавчі акти за змістом, структурою, формою висвітлення є складними й суперечливими, що порушують такий принцип ПКУ, як єдиний підхід (п. 4.1.11). За даного принципу повинен існувати єдиний підхід до розробки податкового законодавства із обов'язковим визначенням платника податку і збору, об'єкта оподаткування, джерела сплати податку та збору, податкового періоду, ставок податку та збору, термінів та порядку сплати податку, підстави для надання податкових пільг та ін.

Технічна складність справляння податків дозволяє їх платникам уникати виконання податкових зобов'язань на цілком законних підставах. Законодавча невизначеність низки податкових процедур також ускладнює практику контролю правильності нарахування і сплати податків. Результати останнього прямо залежать від зрозумілості методик оподаткування, технічного забезпечення податкових перевірок, бухгалтерського обліку.

Недоліки в організації обліку й контролю на підприємстві, недостатня кваліфікація облікового персоналу є передумовою виникнення податкових порушень на рівні підприємства. Розробка методики контролю податкових розрахунків і виявлення певного роду порушень дозволить підвищити ефективність внутрішнього контролю.

Враховання зазначених вище відмінностей нового податкового законодавства є основою розробки методики внутрішнього контролю правильності віднесення витрат до бази оподаткування. Врахування даних змін при регулюванні внутрішнього контролю на підприємстві забезпечить максимальну його ефективність, дозволить уникнути порушень податкового законодавства та, як наслідок, значних податкових штрафів.

Дослідивши основні питання обліку та податкових розрахунків, можна зробити висновки, що разом зі змінами в податковому законодавстві здійснені суттєві кроки на шляху до зближення бухгалтерського й податкового обліку, однак деякі питання залишилися до кінця не вирішеними, зокрема проблеми виникнення постійних і тимчасових податкових різниць. Повне взаємоузгодження бухгалтерського та податкового обліку неможливе, оскільки вони мають різні цілі. Слід вести єдиний бухгалтерський облік витрат з виділенням тих витрат, які не повинні враховуватися при визначенні прибутку, що підлягає оподаткуванню. Перспективним напрямом подальших досліджень є створення ефективної методики здійснення податкових розрахунків з мінімальною необхідною кількістю податкових різниць. Це сприятиме спрощенню процедури складання податкової звітності та підвищенні контролю з боку податкових органів за дотриманням податкового законодавства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження витрат як об'єкта бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю визначило особливе місце бухгалтерського обліку витрат у загальній системі управління витратами та дозволило обґрунтувати такі висновки.

Оскільки податкове навантаження на підприємство значно ускладнює діяльність підприємства, необхідним є пошук шляхів оптимізації витрат, завчасного виявлення та попередження порушень. Відмінність бухгалтерської собівартості продукції від податкової полягає у тому, що в бухгалтерському обліку собівартість характеризує вартісний показник витрат, понесених в процесі виробництва та реалізації продукції, а в податковому обліку собівартість є сукупністю понесених у звітному періоді та визнаних відповідно до податкового законодавства витрат, які зменшують доходи у цьому ж звітному періоді.

Виявлено відмінності між бухгалтерським і податковим законодавством, що зумовлюють необхідність організації внутрішнього контролю за правильністю визнання і обчислення витрат для податкових розрахунків на підприємстві для уникнення порушень податкового законодавства та нарахування штрафних санкцій. З'ясовано, що перспективним напрямом для досліджень є розробка ефективної методики здійснення податкових розрахунків з мінімальною необхідною кількістю податкових різниць, що сприятиме спрощенню процедури складання податкової звітності та підвищенню контролю з боку податкових органів за дотриманням податкового законодавства.

Список використаної літератури:

1. *Абдалова Е.Б.* Учет в условиях современной системы парадигмы управления / Е.Б. Абдалова // Соколовские чтения "Взгляд из прошлого в будущее": доклады международной научной конференции 10-11 февраля 2010 г. – [Том 1]. – Спб.: Нестор-История, 2011. – 472 с. 2. *Алборов Р.А.* Принципы и основы бухгалтерского учета / Р.А. Алборов – М.: Кнорус, 2006. – 379 с. 3. *Бухгалтерський податковий облік: [навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит"]*. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутиця, к.е.н., доц. С.Л. Берези. – [2-е вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП "РУТА", 2004. – 384 с. 4. *Верхогляд В.* Себестоимость для налогового учета: проба расчета / В. Верхогляд // Баланс. – 2011. – № 37-38 (1075-1076). – С. 40-44. 5. *Галасюк В.* Миф 3: Налоговый кодекс нужен Украине – он снижает налоговую нагрузку / В. Галасюк, Т. Коваль // Финансовый директор. – 2010. – № 5-6. – С. 64-67. 6. *Гарасим П.М.* Финансовый, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП) / П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин. – Тернопіль, 2003. – 522 с. 7. *Дари Л.И.* Методика ведения прозрачного налогового учета [Электронный ресурс] / Л.И. Дари // Налоговый учет для бухгалтера. – 2003. – № 1. – Режим доступа: <http://www.rbsys.ru/print.php?page=28&option=public>. 8. *Домарёнок Н.* Компьютерное оформление регистров налогового учета и налоговой декларации по прибыли [Электронный ресурс] / Н. Домарёнок. – Режим доступа: <http://www.gsbelarus.com/gstatic/s287.html>. 9. *Карпова В.* Выбор метода калькулирования незавершенного производства при оптимизации налога на прибыль / Карпова В. // Управленческий учет и бюджетирование. – № 2. – 2011. – С. 6-9. 10. *Кернога Г.В.* Калькулирование: себестоимость, цена, прибыль: учеб.-метод. пособие / Г.В. Кернога. – [3-е изд., исправл. и дополн.]. – Мн.: ФУ Аинформ, 2009. – 176 с. 11. *Корнійчук Г.* Продаж товарів (робіт, послуг): нові правила визначення доходів та витрат / Г. Корнійчук, В. Прокопенко // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – №18. – С. 21-28. 12. *Мизиковский Е.А.* Теория бухгалтерского учета: [учебное пособие] / Е.А. Мизиковский [и др.]. – М.: Юристъ, 2006. – 400 с. 13. *Озеран А.* Проблема узгодження стандартів (правил) бухгалтерського обліку і норм Податкового кодексу у частині загально виробничих витрат та їх відображення у фінансовій звітності / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №3. – С. 13-17. 14. *Погребняк А.* Не поглядай на облік з висока / А. Погребняк // Бухгалтер. – 2011. – № 9. – С. 42-43. 15. *Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / [затверджений Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-V]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. 16. *Самарченко О.* Заборонені витрати / О. Самарченко // Бухгалтерія. – 2011. – № 18-19. – С. 47-51. 17. *Усатова Л.В.* Учетно-аналитическое обеспечение управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в рамках позаказного метода / Л.В. Усатова // Управленческий учет. – № 11. – 2008. – С. 38-46. 18. *Шарендо Е.В.* О некоторых вопросах ведения налогового учета по налогу на прибыль [Электронный ресурс] / Е.В. Шарендо // Планово-экономический отдел. – 2008. – №7. – Режим доступа: http://peomag.by/number/20087/nalogna_pribil. 19. *The costs of tax compliance in Ukraine [Електронний ресурс] / Investment Climate Advisory Services & World Bank Group. – Kyiv, 2009. – Режим доступу: http://www.wbginvestmentclimate.org/.../CostofTaxCompliance_Ukraine.pdf.**

СКРИПНИК Маргарита Іванівна – кандидат економічних наук, доцент Національної академії статистики, обліку і аудиту Держкомстату України

Наукові інтереси:
– управлінський облік;
– калькулювання собівартості продукції