

*Скрипник М.І., д.е.н., доцент,
Національна академія статистики,
обліку та аудиту*

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ ДЛЯ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ

Незалежно від сутності економічних відносин дані бухгалтерського обліку завжди є джерелом інформації про розрахунки підприємства за податками й платежами. Відокремлені підсистеми фінансового та податкового бухгалтерського 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. Вагомого значення набуває удосконалення бухгалтерського та податкового законодавства, усунення подвійних стандартів, протиріч у нормативних документах. До 2011 р. вітчизняні бухгалтери при проведенні податкових розрахунків керувалися великою кількістю неупорядкованих нормативних документів. Прийняття Податкового кодексу України (ПКУ) спричинило суттєві зміни в методиці розрахунку податку на прибуток, що стосуються як доходів, так і витрат підприємства.

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, Ловінська Л.Г., М.С. Пушкар, 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, Б.І. Валуєв, Л.В. Гнилицька, С.Ф. Голов, В.М. Жук,

В.Б. Івашкевич, В.О. Ластовецький, 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.

На сьогодні залишається відкритою дискусія щодо відокремленого місця податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку, їх узгодження та наближення.

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 дослідження.

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 окремий 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.

На думку проф. Ф.Ф. Бутинця існує умовність при поділі бухгалтерського обліку на підсистеми, оскільки фінансовий, управлінський і податковий облік в більшості випадків ведуться на підприємствах бухгалтерською службою та базуються на одних і тих же первинних документах. Бухгалтерський облік слід сприймати як єдину інформаційну систему, що використовується для всіх функцій і завдань управління.

Вчений Р.А. Алборов [2] 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, 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 О.Б. Абдалова [1], 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 сформованих даних у системному бухгалтерському обліку та шляхом розрахунку показників оподаткувань за особливими правилами, встановленими податковим законодавством.

На переконання О.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.

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 оподаткованого 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. 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 [4] визначено умови забезпечення прозорості обліку витрат для оподаткування: 1) розробка облікової політики для цілей оподаткування, що відповідає вимогам Податкового кодексу України та особливостям господарської діяльності підприємства; 2) бухгалтерський облік повинен бути достовірним; 3) визначення порядку переходу від даних бухгалтерського обліку до податкових розрахунків; 4) розробка системи реєстрів податкового обліку, що передбачає набір конкретних форм звітних реєстрів, їх взаємозв'язок і послідовність заповнення; 5) правила податкового обліку операцій з витратами повинні бути чітко викладені в інструкції чи стандарті з податкового обліку.

Для визначення бази оподаткування та нарахування податку на прибуток Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 р. встановлював правила, відмінні від тих, що передбачені П(С)БО, 2000 р. 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.

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.

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.

Правила визнання і формування витрат для визначення оподаткованого прибутку встановлено в розділі III ПКУ. 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 оподаткованого прибутку.

Отже, на основі проведеного порівняння характеристик методичних засад бухгалтерського обліку витрат відповідно до П(С)БО 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, пропонуємо за необхідне в Податковому кодексі використовувати поняття “собівартість виготовленої та реалізованої продукції (товарів, виконаних робіт, наданих послуг)”.

Для цілей оподаткування розробка відповідної класифікації 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 нарахування і відповідності доходів і витрат.

Собівартість за ПКУ включає собівартість придбаних і реалізованих товарів (п. 138.6 ПКУ) та собівартість виготовлених і реалізованих товарів (п. 138.8

ПКУ). Склад прямих витрат, що формують собівартість, максимально наближено до виробничої собівартості за П(С)БО 16.

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, включаються до складу прямих матеріальних витрат (зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва).

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, включаються до складу прямих витрат на оплату праці.

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 визнання окремих витрат при визначенні прибутку до оподаткування наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Особливості у визнанні витрат для податкових розрахунків

<i>Об'єкти обліку</i>	<i>Особливості для податкових розрахунків</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Відрахування до резерву на оплату відпусток працівників основного виробництва	Визнаються витратами при нарахуванні суми відпускних за рахунок створеного резерву
Зворотні відходи	Зі складу витрат не виключаються, 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 докільям, 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.

Таку методику А.В. Озеран [11] 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. Як наслідок, на підприємстві виникала 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 ПКУ до складу собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг взагалі не включаються й відносяться до інших витрат. Така норма стане для підприємств додатковим стимулом до переходу на облік витрат за неповною собівартістю.

Для окремих видів витрат встановлено обмеження при включенні їх до витрат для визначення оподатковуваного прибутку (табл. 2), зокрема, в частині витрат, пов'язаних з ремонтом, реконструкцією та модернізацією основних засобів, а також відрядженнями.

Таблиця 2. Обмеження віднесення виробничих витрат до витрат для визначення оподатковуваного прибутку

<i>№ з/п</i>	<i>Вид витрат</i>	<i>Встановлені обмеження щодо віднесення до витрат</i>	<i>Коментар</i>	<i>Ст. ПКУ</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
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 звітнього року	Відноситься до витрат того звітнього 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 звітнього року, в тому звітньому періоді, у якому такі витрати були здійснені	Решта витрат на ремонт об'єкта основних засобів збільшує первісну вартість такого об'єкта	146.12
1	2	3	4	5

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 податкову соціальну пільгу	–	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. 3).

Таблиця 3. Витрати подвійного призначення, що відносяться до виробничих

<i>Групи витрат</i>	<i>Ст. ПКУ</i>
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 знешкочувальними 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 т.ч. перевезення багажу) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у т.ч. 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	140.1.7

відрядження, у тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат	
--	--

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 01 липня 1997 р., але не використовуються з метою отримання доходу: дитячих 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.

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 (Бондалетова Т.О., Насипайко Д.С., Кудачька Т.С., Новосельська Л.І.) основні переваги та недоліки Податкового кодексу України щодо витрат наведені в табл. 4.

Таблиця 4. Переваги та недоліки Податкового кодексу України, що стосуються витрат виробництва

<i>Переваги</i>	<i>Недоліки</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
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 –	Вживається термін “операційні витрати”, що за відсутності

п. 7.2 розд. III)	відповідного тлумачення створює передумови помилкового розуміння сутності витрат
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 загальновиробничі 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).

Порівняння Податкового кодексу України та Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” наведено в таблиці 5.

Таблиця 5. Порівняння Податкового кодексу України та Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”

<i>Критерій</i>	<i>Податковий кодекс України</i>	<i>ЗУ “Про оподаткування прибутку підприємств”</i>
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 загальновиробничого 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, 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 загальновиробничого призначення	Так, ст. 138.10.1	Окремо не визначалося
фактична вартість остаточно забракованої продукції, крім витрат 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 таблиці 5, дає можливість виявити відмінність порядку визначення витрат у податковому обліку до та після 01.01.2011 р. ПКУ вносить суттєві зміни в податкове законодавство. Крім того, ПКУ

окреслює чітку структуру витрат, класифікуючи їх. Проведений аналіз податкового та облікового законодавства дозволяє визначити перелік витрат, які включаються до собівартості продукції і одночасно зменшують базу оподаткування податком на прибуток. Цей факт дозволяє оптимізувати облікові процедури, відповідно налаштувати систему аналітичного обліку витрат та одночасно посилити контроль за формуванням собівартості продукції з урахуванням вимог податкового законодавства.

Список використаних джерел:

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. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Ролан Архипович Алборов. – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2005. – 224 с.
3. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред.. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.
4. 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>.
5. Ефремова А.А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / Ефремова А.А. - М.: Вершина, 2006. - 208 с.

6. Завгородній В.П. Бухгалтерський учет в Україні: Учебно-практическое пособие. – 4-е изд., перераб. и доп. К.: А.С.К., 1999. – 864 с.
7. Карпова Т.П. Управленческий учет [Текст]: уч. для вузов / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
8. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях / Мизиковский И.Е. – М.: Экономист, 2006. – 199 с.
9. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) 2004 / зокрема Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення станом на 31 березня 2004 року. – Частина 1.
10. Назарбаєва Р. затрати чи витрати: чи є різниця? // Бухгалтерія. – 2004. – 7 червня. - №23. – С. 53-57.
11. 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.
12. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
13. Пархоменко В.М. Собівартість і фінансові результати у податковому законодавстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. - № 4. – С. 2-6
14. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: Монографія. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.
15. Портна О.В. Контролінг: Навчальний посібник. – Львів: «Магнолія 2006», 2008. -240 с.
16. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
17. Сопко В., Гуйцалюк З., Щирба М., Бенько М. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – Тернопіль: Астое, 2005. – 496 с.

18. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат [Текст] / Г.Фандель; пер. з нім. М.Г. Грещака. К.: Таксон, 2000.