**Вступ**

**Актуальність теми дослідження**. Активна підприємницька діяльність є не тільки одним із найважливіших факторів економічного зростання в країні, а й одночасно загальним показником соціально-економічного розвитку держави. Особливістю сучасного економічного середовища в Україні є те, що воно в недостатній мірі сприяє розвитку підприємництва, характеризується браком джерел фінансування, податковим пригніченням господарської ініціативи підприємств.

Проблема податкового тягаря на підприємства полягає не лише у високих ставках і численності податків, але й у неузгодженості правил оподаткування із методикою бухгалтерського обліку. Це проявляється у фіскальному підході розрахунку доходів і витрат, котрі формують прибуток до оподаткування, відсутності регламентованої методики їх обчислення в бухгалтерському обліку, а також неналагодженості взаємозв’язку податкових органів із платниками податків. Тому дослідження проблем облікового забезпечення податкових розрахунків, формування звітності та їх оптимізації є актуальним і своєчасним як з теоретичної, так і з практичної позиції.

**Предметом дослідження** виступають податкові розрахунки і звітність у системі бухгалтерського обліку, їх організація та методика здійснення.

**Основні завдання:**

* обґрунтувати економічну сутність податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку;
* знайти оптимальний спосіб формування податкового зобов’язання з податку на прибуток підприємств у системі бухгалтерського обліку;
* розробити критерії узгодження облікової і податкової методик визначення таких економічних категорій як дохід, витрати;
* опрацювати шляхи вдосконалення облікового забезпечення податкових розрахунків у напрямі його спрощення, раціоналізації методичних основ;

**1. Податкова система, як складова бухгалтерського обліку**

Податкова система, як і будь яке інше складне явище, має досліджуватися у різних ракурсах, на різних глибинних рівнях. Внаслідок такого підходу до дослідження і аналізу, реальна податкова система розкривається, як об’єктивно цілісне явище через сукупність відносно простих визначень, кожне з яких характеризує цю систему однобічно, і лише всі вони в комплексі створюють повне уявлення про неї, оскільки описують не лише її структурні елементи, але й взаємозв’язки між ними. На глибинному рівні податкова система є системою податкових відносин. Її основу становлять відносини між органами державної влади, місцевого самоврядування і платниками( юридичними і фізичними особами), що виникають на стадії перерозподілу внутрішнього валового продукту з приводу відчуження і привласнення різними рівнями державної влади частини доходів платників та акумуляції цієї частини в централізованому державному і місцевих фондах фінансових ресурсів, необхідних державі та органам місцевого самоврядування для виконання їхніх функцій[1.25]

У ході історії розвитку та становлення економічних відносин було розроблено різні форми та методи оподаткування. Кожен вид податків має свої специфічні риси та функціональне призначення і займає окреме місце в податковій системі.

Форми оподаткування:

- Пропорційна - при цій формі оподаткування встановлюється однакова

ставка податку і чим більша база оподаткування, тим більшими будуть суми податків.

- Прогресивна форма оподаткування - при цій формі із збільшенням податкової бази, збільшується і податкова ставка.

- Змішана форма оподаткування – об’єднує пропорційну і прогресивну.

- Регресивна форма оподаткування - полягає в тому, що із збільшенням податкової бази, розмір податкової ставки падає.

Величина доходу, що стягується з господарюючого суб’єкта до бюджету через податки , і сума, що залишається у нього на власні потреби, повинні бути економічно обґрунтовані і забезпечувати як формування бюджету в необхідному обсязі, так і розвиток самих підприємств. Саме необхідність розширення виробництва і зміцнення економіки підприємства потребують установлення таких пропорцій[ 2.49]

Основними ж принципами функціонування податкової системи мають бути : одноразове оподаткування одного і того ж об’єкта ; сума сплаченого податку має дорівнювати вартості отриманих від держави благ та послуг; кожен податок повинен мати цільове призначення , тобто бути спрямованим на покриття конкретних видів витрат бюджету; застосування нових податків повинно відбуватися лише для покриття нових витрат держави, а не для покриття дефіциту бюджету; умови оподаткування мають бути прості і зрозумілі для платників податків; стягнення податків має відбуватися у зручний для платника час і зрозумілим для нього методом; постійне звітування уряду про використання податків.[3. 34]

Основними критеріями системи оподаткування повинні бути її економічна ефективність і соціальна спрямованість. У зв’язку з цим податки мають забезпечувати в потрібному обсязі , стійку фінансову базу держави ,з одного боку, а з іншого – залишати господарюючим суб’єктам стільки коштів, щоб їм вистачало на власний розвиток і на підвищення матеріальної зацікавленості робітників і службовців у результатах праці. [2.34]

У цілому ж існуюча в Україні система оподаткування досить складна, важко доступна і багато в чому не зрозуміла платникам податків. Види податків, їх платники, об’єкт оподаткування, ставка, порядок розрахунку і сплати встановлюються державою і місцевими органами влади. На сьогоднішній день в Україні існує більше 10 видів податків і податкових платежів, а з урахуванням різноманітних зборів і обов’язкових платежів їх існує більше 30 видів. [ 4.67-71]

Перехід України до ринкових відносин зумовив значні перетворення у системі господарювання, зміни у ставленні до власності, управлінні господарськими процесами, тощо. Вони не могли не торкнутися і бухгалтерського обліку як системи впорядкованого узагальнення інформації про господарську діяльність, стан і рух майна та зобов’язань підприємств. Загалом у нашій державі сформовано декілька підсистем єдиної системи бухгалтерського обліку, зокрема підсистема податкового обліку. Податковий облік-це облік, який за певними правилами, затвердженими державою, виконує функції нарахування та сплати податків відповідним державним органам. Таким чином, основа податкового обліку – контроль за повнотою і своєчасністю нарахування і сплати податків, зборів і обов’язкових платежів[5.49] Податковий облік організовують у такому порядку, щоб задовольнити потреби в інформації щодо формування оподаткованої бази підприємства від усіх видів діяльності.

Разом з тим, податковий облік обмежується в основному створенням системи формування валових доходів та витрат і достовірності їх відображення в декларації про прибуток підприємств, а також повноти нарахування, своєчасності перерахування у доход бюджету різних податків(зборів, платежів), правильності заповнення декларації з податку на додану вартість. У зв’язку зі зміною облікового забезпечення звітності про податки, збори , платежі, відповідно змінено й первинні документи і реєстри, в яких фіксують операції з податкового обліку. Хоча податковий облік не ізольований від системи традиційного бухгалтерського обліку, однак його певні особливості зумовили й відмінності первинного та аналітичного обліку, окремих податків, зокрема податку на додану вартість і оподатковуваного прибутку.[7.123]

Водночас податковий облік тісно пов'язаний з деякими економічними дисциплінами і в першу чергу з фінансовим обліком. Звичайно, як бухгалтерський так і фінансовий облік ведеться бухгалтером на базі одних і тих же первинних документів і основна частина інформації, як бухгалтерського так і фінансового обліку призначена для зовнішніх користувачів. Однак, якщо у фінансовому обліку існують певні теоретичні категорії, окрема методологія обліку, то теоретична база податкового обліку обмежується лише правилами його ведення. Крім того фінансова звітність підприємства характеризує фінансовий стан суб’єкта господарської діяльності, а податкова звітність – стан розрахунків з бюджетом за відповідними податками і платежами.

Виходячи з необхідності інтеграції України у світові економічні відносини та перебудови системи економічної інформації та обліку відповідно до міжнародних стандартів, розроблені та впроваджені в практику національні положення(стандарти) бухгалтерського обліку. Однак, це не ліквідувало відмінностей у підході до ведення фінансового і податкового обліку. [6.76-80]З іншого боку введення в систему господарювання таких нових показників, як валові доходи, валові витрати, складної системи обліку авансів і бартерних операцій, впровадження додаткової документації з ПДВ значно збільшило витрати на ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Загалом в Україні система оподаткування підприємств характеризується частими змінами об’єкта оподаткування і щоразу під неї пристосовують систему ведення бухгалтерського обліку. Найбільший недолік такої трансформації обліку – це те, що результати, виявлені за даними податкового обліку, можуть значно відхилятись від реальних фінансових результатів діяльності підприємства за даними бухгалтерського обліку.

Це в свою чергу ускладнює як роботу бухгалтера, так і органів , які перевірятимуть результати його роботи.[4.78]

**2. Здійснення податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку та їх контроль**

У зв’язку з появою нових об’єктів бухгалтерського обліку, пов’язаних з оподаткуванням підприємства, та користувачів інформації про них гостро постало питання взаємозв’язку податкових розрахунків і звітності із бухгалтерськими обліком. Виходячи з цього окремими фахівцями ставиться питання про виділення податкової інформації та притаманних їй методів обробки даних в окрему підсистему бухгалтерського обліку – так званий “податковий облік”.

Облік оподаткування є складовою частиною інформаційної системи бухгалтерського обліку і виноситься за межі останнього лише епізодично – документація з ПДВ та визначення прибутку до оподаткування. Податкове зобов’язання з податку на прибуток може розраховуватися як поза системою бухгалтерського обліку, так і в її межах, що залежить від обраного підприємством способу накопичення інформації про валові доходи і витрати. Інформація про ПДВ, яка документується поза системою бухгалтерського обліку, є продубльованою, оскільки аналогічні дані зафіксовані у вказаній інформаційній системі на всіх стадіях обробки інформації.

Для обліку оподаткування не притаманна така важлива риса бухгалтерського обліку як суцільне відображення господарських фактів, оскільки ряд моментів у ньому не фіксується через податкове регламентування;

В силу вимог Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” єдиною базою для складання всіх видів звітності є бухгалтерський облік. Особливість формування податкової звітності полягає у застосуванні трансформації облікової інформації за допомогою податкових розрахунків. Вказаний процес здійснюється у формі вибірки, податкових методів розрахунку амортизації, арифметичних операцій і стосується не лише податку на прибуток, але й інших податків (зборів), які не здійснюють розрахунок податкового зобов’язання на рахунках бухгалтерського обліку (податок з власників транспортних засобів, плата за землю, збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства та ін.).

Розвиток ринкових засад в Україні, необхідність адекватного відображення економічних реалій у бухгалтерському обліку обумовлюють потребу вдосконалення його методичного забезпечення для задоволення інформаційних потреб користувачів про суми податків (зборів), належні до сплати у бюджет. У зв’язку з цим доцільним є використання податкових розрахунків як технічного прийому бухгалтерського обліку, що дасть змогу використовувати єдину інформаційну базу, сприятиме раціоналізації інформаційних потоків, дозволить зменшити трудомісткість облікового процесу та підвищити рівень контролю.

Проблеми взаємозв’язку бухгалтерського обліку і податкових розрахунків зумовлені недосконалістю методики визначення податкоутворюючої бази, зокрема щодо таких облікових категорій як доходи, витрати, амортизаційні відрахування. Виділення проблем стосовно кожного окремого податку є передумовою вдосконалення методики нарахування і сплати як кожного податку зокрема, так і раціоналізації податкових розрахунків загалом.

Важливим напрямом покращення стану облікових робіт є розрахунок амортизаційних відрахувань у розмірах, адекватних реальним строкам корисного використання основних засобів. Виходячи з цього, доцільною є також відмова на законодавчому рівні від нарахування амортизації за податковим законодавством. Натомість пропонується використовувати з цією метою лише методи, визначені Положенням бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” та обліковою політикою підприємства. Це забезпечить поступовий процес перенесення вартості основних засобів на витрати звичайної діяльності пропорційно тривалості їх експлуатації та швидкості морального зносу об’єкта основних засобів.

Раціональна організація ведення облікових записів щодо податкових розрахунків значною мірою залежить від вдало обраного підприємством способу відображення валових доходів, валових витрат, податкової амортизації. Однією з головних проблем взаємозв’язку податкових розрахунків із бухгалтерським обліком є методичний вакуум щодо визначення податкового зобов’язання з податку на прибуток. У зв’язку з цим здобувачем запропонований спосіб автоматизованого накопичення інформації про податкове зобов’язання з податку на прибуток підприємства на внутрімашинних рахунках поза системою бухгалтерського обліку, а також формування податкової звітності. Висунутий дисертантом спосіб відрізняють точність, достовірність і оперативність формування даних, відсутність порушень засад бухгалтерського обліку. Аналогічно до способу визначення фінансових результатів підприємства пропонується формувати прибуток до оподаткування на окремому рахунку, котрий кореспондує з рахунком валових доходів і рахунком валових витрат. Виходячи з цього, рекомендується відкрити такі внутрімашинні рахунки поза Планом рахунків:

ВВ – “Валові витрати”: за дебетом якого відображається нарахування визнаних валових витрат, за кредитом – їх списання на прибуток до оподаткування;

ВД – “Валові доходи”: за кредитом відображаються визнані валові доходи, за дебетом – їх списання на прибуток до оподаткування;

АМ – “Амортизація податкова”: за дебетом відображається нарахування амортизації за податковими правилами, за кредитом – їх списання на прибуток до оподаткування;

ПП – “Прибуток до оподаткування”: відображає формування прибутку (збитку) до оподаткування, за дебетом фіксуються доходи, за кредитом – витрати і амортизація. В результаті цього сальдо дебетове формує прибуток до оподаткування, а кредитове свідчить про збиток [5, 120-140].

Встановлено, що трудомісткість облікових робіт, пов’язаних з оподаткуванням прибутку, зумовлена не лише визначенням об’єкта оподаткування, але і заповненням податкової звітності – Декларації про прибуток підприємства. Доцільність потреби вдосконалення форми цієї декларації можна показати таким чином:

ліквідувати зайву деталізацію і зменшити обсяг декларації шляхом вилучення рядків декларації, які не несуть інформації про суми, необхідні для розрахунку об’єкту оподаткування, дублюють один одного. Вилучити додаток С, у якому розрахунок прибутку до оподаткування конкретизується за кожною бартерною операцією;

здійснювати перерахунок податку на прибуток за підсумками звітного року, для чого у річній декларації про прибуток слід передбачити окрему графу. Надмірно сплачені протягом року суми податку відповідно до пункту 16.16 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” повинні зараховуватись у рахунок наступних платежів або повертатись платнику податку.

Дослідження облікового забезпечення податкових розрахунків виявили ряд недоліків Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, зокрема таких як:

* наявність двох рахунків для обліку відстроченого податку на прибуток (активного і пасивного) спричиняє здійснення зайвого аналізу сум відстрочених податкових активів та зобов’язань з метою їх згортання;
* трудомісткість облікових робіт, зумовлена необхідністю слідкувати за існуванням кожної тимчасової різниці аж до її ліквідації з метою здійснення аналітичного обліку відстроченого податку на прибуток;
* відсутність затверджених нормативними актами регістрів обліку постійних і тимчасових різниць та алгоритму визначення витрат з податку на прибуток.

У зв’язку із цим пропонується нормативно запровадити облік відстроченого податку на прибуток на одному активно-пасивному рахунку, за дебетом котрого відображались би відстрочені податкові активи, за кредитом – зобов’язання. Сальдо рахунку автоматично свідчитиме бухгалтеру, що йому слід відкладати активи чи зобов’язання без здійснення зайвого аналізу.

**3. Організація податкового обліку на підприємстві**

У бухгалтерському обліку всі розрахунки з бюджетом (за рахунок прибутку, за податками з робітників і службовців та іншими платежами) відображають на рахунку №64 “Розрахунки за податками й платежами”. На кредиті цього рахунку нараховують суми платежів до бюджету ( податкові зобов`язання ), на дебеті - належні до відшкодування бюджету податки, їх сплату, списання, тощо. Кредитове сальдо показує заборгованість підприємства перед бюджетом, тобто суму, яку підприємство має перерахувати до бюджету, тобто надлишкову перераховану суму до бюджету, яку необхідно зарахувати до чергових платежів або повернути підприємству.

Рахунок №64 ”Розрахунки за податками й платежами” має субрахунки за видами платежів до бюджету.

На підприємствах використовується такі субрахунки:

* 641”розрахунки за податками”
* 642”розрахунки за обов’язковими платежами”
* 643”податкові зобов`язання”
* 644”податковий кредит”

Аналітичний облік на рахунок №64 „Розрахунки за податками й платежами” здійснюють за видами платежів до бюджету .Це дає можливість перевірити правильність розрахунків за кожним видом платежу.

На субрахунку №641 „розрахунки за податками” ведуть облік податків, які начисляються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток ,ПДВ, інші податки.

На субрахунку №642 „розрахунки за обов’язковим платежами” ведуть облік розрахунків за зборами (обов’язковими платежами),які справляються відповідно до чинного законодавства .

На субрахунку №643 „податкові зобов’язання” ведуть облік суми податку на додану вартість, визначеної, виходячи зі суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи , роботи, послуги, що підлягають відвантаженню.

На субрахунку №644”податковий кредит” ведуть облік суми ПДВ, на яку підприємство набуло права зменшити податкове зобов’язання .

Відповідно до статті 5 Закону України збір до державного обов’язкового пенсійного страхування сплачується одночасно з одержанням коштів в установах банків на оплату праці.[4. 59,98]

У разі нестачі у платників збору коштів на оплату праці та сплату збору до пенсійного страхування в повному обсязі видання коштів на оплату праці і сплату збору здійснюється в пропорційних розмірах.

Суми зборів, донарахованих під час перевірок органами Державної податкової адміністрації та органами Державно контрольно-ревізійної служби, і фінансових санкцій перераховують до Пенсійного фонду України в повному обсязі без спрямування їх на розвиток матеріально технічної бази цих органів.

Відрахування на обов’язкове соціальне страхування та обов’язкове пенсійне страхування на нараховуються на доходи громадян від володіння корпоративними правами (одержаними дивідендами).

Відрахування на додаткове пенсійне страхування та обов’язкове медичне страхування з віднесенням на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) здійснюється згідно з порядком, визначеним законодавством.

На субрахунку №651 „за пенсійне забезпечення” ведеться облік розрахунків з Пенсійним фондом України за збором на обов’язкове держане пенсійне забезпечення.

На субрахунку №652 „за соціальним страхуванням” ведеться облік розрахунків з Пенсійним фондом України за збором на обов’язкове соціальне страхування.

На субрахунку №653 „за страхуванням на випадок безробіття” ведеться облік розрахунків з Державним бюджетом на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку №654 „ за індивідуальним страхуванням” ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати, страхових внесків за договорами і обов’язковим страхуванням, що встановлюється законодавством. На субрахунку № 655 „ за страхуванням майна” ведеться облік розрахунків за страхуванням майна працівників підприємств. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям із заробітної плати за згодою працівника. Аналітичний облік ведеться за кожним видом зборів, за страхувальниками та окремими договорами страхування. На вирахувані із заробітної плати за заявами працівників суми для перерахування належних з них страхових внесків органам соцстраху складається проводка : Дт 66 – Кт 65( на відповідному субрахунку).

Для аналітичного обліку щодо податків і платежів підприємства складають відомість, у якій стосовно кожного виду платежів щомісяця відображують за кредитом суми податків та інших платежів, належні до сплати до бюджету та позабюджетних фондів, а за дебетом – сплачені суми.

Сальдо заборгованості на кінець місяця при цьому виводиться строго стосовно кожного виду платежів. Для розгорнутого обліку господарських операцій щодо податку на додану вартість ведеться спеціальна відомість аналітичного обліку розрахунків з ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету(за кредитом), або суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету(за дебетом).Відомість використовується в системному бухгалтерському обліку для контролю за правильністю і повнотою відображення сум ПДВ у реєстрах податкового (позасистемного) обліку (Книзі придбання і Книзі) продажу товарів (робіт, послуг) і складання декларацій з ПДВ, котрі подаються до органів податкової служби.

Методичні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про відтерміновані податкові зобов’язання розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначено в П(С)БО № 17 „податки на прибуток” ( положення бухгалтерського обліку).

На рахунку № 54 ведеться облік суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах унаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов’язань та оцінкою цих активів або зобов’язань, яка використовується для оподаткування[2.123]

„ Відтерміновані податкові зобов’язання ” є пасивним, балансовим і призначений для обліку господарських операцій, на ньому ведеться облік суми податків на прибуток, сплачуватимуться в наступних періодах унаслідок виникнення тимчасової різниці при обчисленні податку на прибутку у бухгалтерському і податковому обліку. За кредитом рахунку відображається сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до податкових зобов’язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов’язань .

Визначення сум відтермінованих податкових актів і зобов’язань здійснюється згідно з П(с) БО№17 „Податки на прибуток”.

Різниця в податку на прибуток є результатом того, що в Декларації про прибуток не знайде свого відображення сума авансів з рахунку №681 „Розрахунки за авансами одержаними”, а звідси в бухгалтерському обліку цей аванс не знайде відображення(за кредитом рахунку №70”Дохід від реалізації”).

Тобто у формі №3 „Звіт про фінансові результати” передоплата не відображається, і, отже, для визначення податку на прибуток вона також не використовується[4.98]

**ВИСНОВКИ**

З вище наведеного у роботі можна зробити такі висновки:

1. Розвиток економіки України та необхідність адекватного відображення економічних реалій у бухгалтерському обліку обумовлюють потребу вдосконалення взаємозв’язку бухгалтерського обліку і податкових розрахунків, що дасть змогу створювати та використовувати спільну інформаційну базу, що дозволить зменшити трудомісткість облікового процесу та підвищити рівень контролю.

2. У сучасних умовах господарювання відсутні об’єктивні передумови для існування окремої підсистеми бухгалтерського обліку – так званого “податкового обліку”. Податкові розрахунки є технічним прийомом бухгалтерського обліку, який призначений для обчислення податкового зобов’язання щодо податків (зборів), належного до сплати у бюджет, за даними бухгалтерського обліку, а також для формування податкової звітності.

3. Для раціоналізації організаційних і методичних засад здійснення податкових розрахунків у системі бухгалтерського обліку доцільно застосовувати розроблений спосіб автоматизованого накопичення інформації про податкове зобов’язання з податку на прибуток підприємства на внутрімашинних рахунках поза системою бухгалтерського обліку, а також формування податкової звітності.

4. Важливим напрямом покращення стану облікових робіт є узгодження моменту визнання доходів і витрат відповідно до податкового законодавства та за принципами бухгалтерського обліку. У зв’язку з цим запропоновано:

* визначати дату виникнення об’єкту оподаткування податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства в момент відвантаження товару (оприбуткування товару);
* законодавчо обмежити коригування валових витрат на суму приросту (убутку) матеріальних активів лише придбаними запасами на складі;
* на законодавчому рівні відмовитися від нарахування амортизації за податковим законодавством, а застосовувати з цією метою лише методи, визначені Положенням бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”.

5. Доцільно вдосконалити форму Декларації про прибуток підприємства, що дозволить раціоналізувати інформаційні потоки, за допомогою здійснення таких заходів:

* ліквідації зайвої деталізації декларації шляхом вилучення рядків, котрі не несуть інформації про суми, необхідні для розрахунку податкового зобов’язання;
* перерахунку податку на прибуток за підсумками звітного року, для чого у річній Декларації про прибуток слід передбачити окрему графу.

6. Раціоналізації вимагає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, який пропонується вдосконалити таким чином:

* звести трудомісткий облік відстроченого податку на прибуток до одного активно-пасивного рахунку, за дебетом котрого відображалися б відстрочені податкові активи, за кредитом – зобов’язання;
* використовувати розроблену модель та запропонований алгоритм розрахунку витрат із податку на прибуток, що включає регістри обліку постійних і тимчасових різниць та формули обчислення таких витрат, які покликані забезпечити взаємопов’язане фактичне відображення та економічне узагальнення облікових і контрольних показників.