

ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ ТА ВИЗНАЧЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ПОСИЛЕННЯ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Постановка проблеми. Інтеграція вітчизняної економіки в процеси світового господарювання вимагає перегляду та систематизації всієї сукупності економічних важелів, наукового осмислення й теоретичного обґрунтування широкого кола мікро- і макроекономічних проблем, включаючи мотиваційний аспект господарської діяльності економічних суб'єктів господарювання, об'єктивні закономірності формування і використання їх доходів.

Сучасна світова економіка переживає глибокі прискоренні зміни: глобалізація ринку, розвиток багатомірної конкуренції, трансформація господарських процесів виявляють, що традиційні принципи та орієнтири структурування і розвитку суб'єктів світового й національних господарств застаріли [7, с.34].

В прибутку акумулюються різні фактори: результати виробництва й реалізації продукції (робіт, послуг), ефективності використання виробничих і фінансових ресурсів, результати ділового партнерства та виробничо-фінансового менеджменту, асортиментні характеристики. Необхідність формування чітких і єдиних принципів визначення системи факторів впливу на фінансові результати діяльності підприємства пояснює актуальність дослідження обраної тематики. Визначну роль відіграє процес планування витрат та формування збитків, що відображає помилки і прорахунки підприємства в напрямках використання фінансових засобів, організації виробництва та збуту продукції, досягнення заздалегідь запланованих фінансових результатів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням даної тематики присвячені праці багатьох вітчизняних вчених економістів. Серед них, Власюк Г.В. займався проблематикою вдосконалення обліку фінансових результатів господарської діяльності, а Кучеркова С. приділяла увагу дослідженню інформаційного забезпечення визначення фінансових результатів, відображення їх у звіті, а також ефективністю управління інформацією. Відомі американські аудитори С. Альбрехт, Дж. Вернц і Т. Вільямсом займалися проблемами викриття шахрайства, що пов'язано із використанням інструментарію формування результатів господарської діяльності підприємств. В. Леонтьєв розробив модель методу визначення фінансового результату "витрати - випуск". Проте в сучасних умовах інтеграційних процесів потрібно продовжувати моніторинг вищезазначених питань з метою формування рекомендацій щодо їх удосконалення.

Завдання дослідження. Мета дослідження полягає у визначенні переваг і недоліків вітчизняних підходів планування витрат та формування фінансових результатів, у окресленні можливих шляхів вдосконалення фінансової звітності та в систематизації відмінностей податкового і фінансового обліку при визначенні фінансового результату.

Досягнення мети передбачає виконання наступних завдань:

- теоретичне узагальнення процесу планування витрат;
- дослідження різних підходів до формування фінансових результатів;
- характеристика розбіжностей податкового та фінансового обліку результатів діяльності підприємства;
- дослідження шляхів максимального наближення методології оцінки фінансових результатів в бухгалтерському та податковому обліку.

Результати дослідження. У ринковій економіці під планом розуміють певні інструменти і методів управління, що спрямовані на підвищення ефективності та збільшення прибутковості різноманітних форм господарювання. Планування трактується як функцію управлінської діяльності, що відображається в поточних та перспективних

документах і фіксує майбутній можливий (бажаний) стан об'єкта управління в поточні моменти часу. Планування є процесом, який визначає цілі підприємства та шляхи їх досягнення, і саме тому, формує характер управління.

Щодо витрат суб'єктів господарювання, то вони утворюються в процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети. Вони мають різне спрямування, але узагальнено їх можна поділити на інвестиційні та поточні (операційні) витрати, пов'язані з безпосереднім виконанням підприємством своєї основної функції – виготовлення продукції або надання послуг.

Всі суб'єкти господарювання прагнуть вдосконалення та розвитку. Для цього вони займаються розробкою нових видів продукції або вдосконалюють процес виробництва, або об'єднують обидва напрямки. Розвиток вимагає розробку технологічних процесів, формування ринків збуту, створення відповідного технічного й кадрового потенціалу, пошуку постачальників матеріальних ресурсів тощо. Всі ці дії потребують певних витрат, рівень яких необхідно розрахувати на етапі планування.

Процес планування витрат охоплює визначення цілей підприємства і його підрозділів у формі постановки виробничих завдань ефективного використання ресурсів і вибору способів їх виконання. Планування витрат полягає у окресленні структури витрат, їх кількісній оцінці та здійснюється з метою вартісного визначення загальної величини споживаних у процесі виробництва ресурсів (матеріальних, трудових, грошових) і розрахунку передбачуваного прибутку. Планування витрат є засобом кореляції натуральних і вартісних показників виробництва, виявлення й оцінки його економічної ефективності.

У процесі планування витрат необхідно вирішити наступні питання: вартісна оцінка окремих видів ресурсів, необхідних для виробництва продукції; вартісна оцінка загального обсягу витрат на виробництво; визначення собівартості виробництва кожного виду продукції, тощо. Ці питання вирішують за допомогою техніко-економічних розрахунків. Інформаційною базою для яких є: плановані обсяги продукції (робіт, послуг) у натуральному й вартісному вираженні; норми витрати матеріальних ресурсів і розрахунки потреби в ресурсах у натуральному вираженні; договори на поставку матеріальних ресурсів; норми витрат праці, розрахунки чисельності й професійного складу працівників і умови оплати праці; економічні нормативи (норми амортизації, відрахувань на соціальні внески, страхові платежі та ін.); плановані результати реалізації заходів щодо розвитку потенціалу підприємства; заходи, розроблені на основі результатів техніко-економічного аналізу в частині зниження витрат і скорочення витрат.

Процес управління витратами на підприємстві повинен охоплювати гранично максимальну суму витрат, при перевищенні якої підприємство буде збитковим, тобто допустиму величину витрат при організації виробництва нового для підприємства виробу й виробу з поліпшеними характеристиками якості.

Фінансовим результатом підприємства може бути прибуток, збиток або нульовий фінансовий результат. Трактування сутності вказаних категорій є важливою науковою проблемою.

Єдиного трактування категорій „фінансові результати”, „прибуток” та „збиток” не існує. Полеміка протягом десятиліть значною мірою розгорталася навколо сутності, форм та джерел формування результатів діяльності, методики їх визначення. Етимологічно поняття „фінансові результати” трактують як різницю між доходами та витратами підприємства за певний час, „прибуток” – зростання, збільшення, приріст, зиск, „збиток” – матеріальні втрати, протилежність прибутку.[4, с. 176]

Однією з головних загальноекономічних проблем як у практичному, так і в науковому плані є проблема трактування фінансового результату діяльності підприємства, методологія й методика його визначення й оподаткування.

До 2000 року фінансовий результат на підприємствах України визначався як

алгебраїчна сума прибутку від реалізації і позареалізаційних фінансових результатів. Прибуток від реалізації товарів, робіт, послуг обчислювався як різниця між виручкою від реалізації і повною собівартістю продукції. В основі такого підходу до фінансового результату була теорія додаткової вартості К. Маркса.

Під бухгалтерським прибутком розуміють фактичний приріст власного капіталу протягом звітного періоду, який визначається за даними бухгалтерського обліку. Методика його розрахунку відпрацьована десятиліттями і спрямована на те, щоб власники, які відлучені від управління підприємством, могли отримати правдиву інформацію про прибуток, на частку якого вони мають право, а достовірність цієї інформації могли б підтвердити зовнішні аудитори без ретельного вивчення самого підприємства. Наслідком цього є те, що в бухгалтерському обліку відображаються лише ті доходи і витрати, які можуть бути точно визначені й обчислені.

Цікавою науковою і практичною проблемою є максимальне наближення економічного і бухгалтерського прибутків. Суттєву розбіжність між цими показниками в деяких аспектах подолано. Зокрема, на підприємствах країн - членів ЄС до складу витрат від звичайної діяльності при визначенні фінансового результату входить стаття "Податки з прибутку", яка відображає суму податку на прибуток, що припадає на суму доходів звітного періоду, і може суттєво відрізнятись від суми податку, котрий сплачений відповідно до податкового законодавства.

В економічній літературі витрати на сплату податків не відносять до тих, що впливають на розмір економічного прибутку. Але сам факт урахування цих витрат при обчисленні фінансового результату створює в бухгалтерському обліку умови для визначення реального прибутку як доходу, "очищеного" від усіх видів витрат, у тому числі й витрат на сплату податків.

Отже, існує три методи визначення фінансового результату. Головний із них - метод "витрати - випуск", що базується на моделі В. Леонтьєва. Другий метод спирається на формулу балансу: актив дорівнює сумі власного капіталу і зобов'язань. Третій - визначає фінансовий результат як зміну вартості чистих активів на початок і кінець звітного періоду. Для розрахунку фінансового результату за кожним методом передбачені певні моделі у планах рахунків, які, в свою чергу, пов'язані зі структурою фінансових звітів.

На підприємствах зарубіжних країн головним способом визначення фінансового результату є спосіб, що ґрунтується на зіставленні доходів і витрат. Інші - використовуються для підприємств малого бізнесу в умовах спрощеного оподаткування. З аналітичною метою їх може використовувати будь-який користувач фінансової звітності.

Порядок визначення фінансового результату на підприємствах України та відображення його у звітності регламентуються Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»» [1]

Суб'єкти господарювання в Україні розраховують фінансовий результат за методом "витрати - випуск". План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств передбачає визначення фінансового результату за видами діяльності.

Надзвичайно важливо впровадити у практику бухгалтерського обліку підприємств України визначення фінансового результату різними методами, а не лише методом "витрати - випуск". Саме з концепції прибутку як приросту власного капіталу випливає можливість його розрахунку як приросту чистих активів, або як різниці суми залишків активних і пасивних рахунків.

Визначення фінансових результатів діяльності не може дати повної характеристики всьому різноманіттю ситуацій, пов'язаних з визначенням фінансових результатів підприємства в процесі його господарської діяльності. Існує певна невідповідність між ознаками видів діяльності, доходів та формування фінансових результатів. Для того, щоб

уникнути такої невідповідності у віднесенні операцій до того чи іншого виду діяльності, необхідно чітко розмежувати види діяльності та операції які до них відносяться [3, с.62].

Розглядаючи питання формування фінансових показників діяльності, слід зазначити, що в нормативних документах є певна невідповідність у визначенні класифікаційних ознак видів діяльності. Зазвичай, формування показників здійснюється за такими видами діяльності: звичайна, основна, операційна, фінансова, інвестиційна, від надзвичайних подій, інша діяльність.

На практиці ж у багатьох аналітиків формується єдиний підхід для складання і подання всіх форм звітності щодо використання понять “операційної”, “інвестиційної”, “фінансової” діяльності підприємства і “надзвичайних подій”, з безпосередньою відповідністю їх з рекомендаціями щодо структури рахунків обліку фінансових результатів діяльності.

Ще одним недоліком «Звіту про фінансові результати» є можливість викривлення інформації. В основу причин викривлення покладено модель «трикутника шахрайства», запропоновану відомими американськими аудитором С. Альбрехтом, Дж. Вернцом і Т. Уільямсом, які займаються проблемами викриття шахрайства. Згідно з підходами цих авторів, в основі будь-якого шахрайства, що здійснюється особою, лежать три елементи, взаємопов'язана сукупність яких дає можливість здійснити таке діяння: постійний тиск зовнішніх обставин, можливість здійснення та здатність виправдати скоєне діяння. До найбільш поширених причин викривлення фінансового результату відносять податковий тиск, наявність «тіньових витрат», витрати, які забороняється або невігідно реєструвати в обліку.

Головними чинниками, які дають можливість здійснити та деякий час приховувати викривлення звітності, є матеріальна зацікавленість осіб, що здійснюють перевірку та їх вплив на її результати. Головна мотивація - впевненість у тому, що суб'єкти господарювання сплачують державі більше, ніж повинні.

Під способом викривлення звітності слід розуміти сукупність дій посадових осіб, мотивованих наведеними причинами, які провокують перекручення фінансових результатів діяльності підприємств. Аналіз численних джерел літератури, в яких досліджуються прийоми та способи викривлення звітності, дозволив розділити останні на умовні групи. Наприклад, способи, які застосовують господарюючі суб'єкти з метою ухиляння від оподаткування, пов'язані зі змінами законодавства та із ненавмисними помилками.

Поширеним способом викривлення звітності, стосовно якого найбільше збігається думка експертів-фахівців є ведення подвійного обліку. Другим за вагомістю є спосіб, який полягає в частковому відображенні в обліку і звітності господарських операцій. Третій спосіб пов'язаний із завищенням чи заниженням об'єкта оподаткування. Четвертий спосіб - відображення у фінансових результатах фіктивної підприємницької діяльності. А також як спосіб виділяють фальсифікацію бухгалтерських записів і документів. Одним із способів викривлення є спосіб пов'язаний із частою зміною законодавства, довільним тлумаченням законів і використанням індивідуальних пільг.

Можливим способами вирішення даної проблеми, на нашу думку, можуть бути такі заходи:

- зниження податкового тиску;
- підвищення рівня життя України та виведення певних обсягів витрат із категорії «тіньових»;
- вдосконалення законодавчої бази, яка регламентує порядок відшкодування збитків заподіяних державі;
- посилення контролю через систему органів державного та незалежного контролю;

Бухгалтерський і податковий облік мають різні цілі. Бухгалтерський облік має на меті надання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства для потенційного інвестора, податковий облік виконує фіскальні і регуляторні функції. Тому певні

розбіжності між зазначеними системами обліку будуть існувати завжди.

Поряд з цим бухгалтерський облік - це упорядкована система реєстрів, із затвердженим планом рахунків, своєю аналітикою, завдяки чому досягається досить високий ступінь об'єктивності фінансових показників.

Податковий облік тісно пов'язаний з економічними дисциплінами, в першу чергу з фінансовим обліком.

Взаємозв'язок податкового і фінансового обліку полягає у наступному:

1. Обидва вони базуються на одних і тих же первинних документах.
2. Фіксують одні й ті ж дані і факти господарського життя.
3. Ці види обліку ведуть одні й ті ж спеціалісти - бухгалтери.
4. Основна частина інформації, отриманої як у системі фінансового, так і податкового обліку призначена для зовнішніх користувачів.

Як свідчить практика, результати за даними фінансового і податкового обліку можуть відрізнятися між собою.

Найпоширенішими причинами таких відхилень є наступні:

1. Принципово новий підхід до визначення моменту виникнення валових доходів і витрат, який не збігається з моментом отримання доходів і витрат діяльності підприємств.
2. Сума валових витрат не відповідає сумі витрат діяльності.
3. Новий підхід до визначення об'єкту оподаткування. Об'єкт оподаткування у податковому обліку - це величина, яка не збігається з прибутком підприємств, що є об'єктом оподаткування у фінансовому обліку.

4. Відмінність у методиці визначення сум валових доходів і валових витрат, з сумами витрат і доходів діяльності.

5. Якщо у фінансовому обліку існують певні теоретичні категорії, зокрема методологія обліку, то теоретична база податкового обліку обмежується лише правилами його ведення.

6. Відмінність у призначенні фінансової і податкової звітності. Якщо за даними першої можна охарактеризувати фінансовий стан суб'єкта господарської діяльності, то за даними другої - стан розрахунків з бюджетом за відповідними податками і платежами.

7. У зв'язку зі зміною облікового забезпечення звітності про податки, збори і платежі відповідно змінено й первинні документи і реєстри, в яких фіксують операції з податкового обліку.

З іншого боку, введення у систему господарювання таких нових показників, як валові доходи, валові витрати, складної системи обліку авансів і бартерних операцій, впровадження додаткової громіздкої документації з обліку ПДВ значно збільшило витрати на ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. В Україні система оподаткування підприємств характеризується частою зміною об'єкта оподаткування і щоразу відповідно до неї формують систему бухгалтерського обліку.

Найбільший недолік такої трансформації обліку - це те, що результати, виявлені за даними податкового обліку, можуть значно відхилятися від реальних фінансових результатів діяльності підприємства за даними фінансового обліку. Причому, значні відхилення можуть бути як в один, так і в інший бік. Це ускладнює роботу бухгалтера та органів, які перевірятимуть результати його роботи.

Проблема взаємозв'язку обліку та оподаткування - інтернаціональна. Міжнародний досвід свідчить, що взаємозалежність між обліком та оподаткуванням не дає змоги досягти двох цілей одночасно. До того ж вона пов'язана зі значними витратами для підприємств. Дослідження підходів до вирішення цієї проблеми у різних країнах дало змогу поділити їх на дві групи (табл.1).

Взаємозв'язок між обліком і оподаткуванням у різних країнах світу [5,с.13]

Незалежність	Залежність
Великобританія	Бельгія
Данія	Італія
Ірландія	Німеччина
Канада	Фінляндія
Нідерланди	Франція
Норвегія	Швеція
Польща	

Залежність означає, що облік повністю підпорядкований податковим правилам, або визначення прибутку з метою оподаткування ґрунтується на методиці, що застосовують в обліку.

Шлях взаємозв'язку обліку та оподаткування, податкової і фінансової звітності в Україні повинен складатися на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Вони орієнтовані на реальну оцінку та повне висвітлення насамперед економічних наслідків відповідних операцій та подій, а не лише юридичних положень. Цього вимагають іноземні інвестори, адже затратний механізм обліку на підприємствах - одна з причин повільного вкладання іноземних капіталів в розвиток економіки України.

Найпоширеніші методи використання даних бухгалтерської звітності у податковому обліку - перший: це коли за основу для визначення податкової бази приймається оподатковуваний прибуток, визначений за даними бухгалтерського обліку, який потім коригується. Така система застосовується в США, Казахстані, Молдові.

Другий метод - фінансовий прибуток коригується згідно з податковим законодавством і визначається як оподатковуваний прибуток (застосовується в Німеччині, Бельгії, Франції, Нідерландах).

Виходячи із ситуації в обліковій практиці податковий облік повинен забезпечувати:

- формування реальної величини прибутку до оподаткування на основі даних фінансового обліку;
- виявлення відхилень між прибутком до оподаткування та прибутком від діяльності для його подальшого аналізу;
- обґрунтовану методика розрахунку валових доходів і валових витрат з максимально можливим її спрощенням.

Висновки. Керівництво будь-якого підприємства увесь час знаходиться у пошуках оптимальних рішень, що стосується витрат, ціни реалізації, номенклатури, асортиментів і обсягу продукції, кредитної й інвестиційної політики тощо. Пошук економічно обґрунтованих рішень передбачає розрахунок і аналіз альтернативних варіантів поведінки підприємства, планування витрат на реалізацію даного проекту. Тому можна вважати, що правильне планування витрат є запорукою успіху підприємства.

Можна зробити висновок, що існуюча фінансова звітність не в достатньому обсязі розкриває інформацію щодо ефективності діяльності підприємства. До заходів щодо подолання негативних явищ і вдосконалення звітності відносять заходи, пов'язані зі зниженням податкового тиску, підвищення рівня життя України, зниження обсягів «тіньових» витрат, застосування принципу невідворотності покарання, вдосконалення законодавчої бази, яка регламентує порядок відшкодування збитків заподіяних державі, посилення контролю через систему органів державного та незалежного контролю,

притягнення до кримінальної відповідальності шляхом позбавлення волі за несплату податків, а також застосування принципу гласності щодо фірм та осіб, які були засуджені за ці діяння.

Враховуючи багатоаспектність розглянутого ряду проблемних питань щодо планування витрат та особливостей інструментарію визначення фінансових результатів господарської діяльності підприємств, можна зробити висновок про існування потреби конкретизації шляхів їх вирішення та подальшого дослідження даної тематики з врахуванням існуючого зарубіжного досвіду.

Анотація

Стаття присвячена дослідженню різних підходів до процесу планування витрат та визначення фінансових результатів господарської діяльності підприємств в умовах посилення інтеграційних процесів. Здійснено обґрунтування недоліків і переваг цих підходів. Систематизовано відмінності податкового і фінансового обліку при визначенні фінансового результату. Окреслені можливі шляхи вдосконалення річної фінансової звітності та шляхи максимального наближення методології оцінки фінансових результатів в бухгалтерському та податковому обліку.

Ключові слова: інтеграційні процеси, планування витрат, фінансові результати, метод витрати-випуск, звіт про фінансові результати, викривлення інформації, податковий облік, фінансовий облік.

Аннотация

Статья посвящена исследованию различных подходов к процессу планирования затрат и определения финансовых результатов хозяйственной деятельности предприятий в условиях усиления интеграционных процессов. Осуществлено обоснование недостатков и преимуществ этих подходов. Систематизированы различия налогового и финансового учета при определении финансового результата. Обозначены возможные пути совершенствования годовой финансовой отчетности и пути максимального приближения методологии оценки финансовых результатов в бухгалтерском и налоговом учете.

Ключевые слова: интеграционные процессы, планирование расходов, финансовые результаты, метод затраты-выпуск, отчет о финансовых результатах, искажение информации, налоговый учет, финансовый учет.

Abstract

The article investigates various approaches to costs planning and determining of financial results of economic activity of enterprises under conditions of integration processes. Are grounded disadvantages and benefits of these approaches. Are systematized differences and tax and financial accounting in determining of financial results. Are outlined possible ways to improve the annual financial statements and ways of maximum approximation of methodology for assessing the financial performance in accounting and tax accounting.

Keywords: integration processes, planning costs, financial results, the method of input-output, income statement, distortion of information, tax accounting, financial accounting.

Список використаної літератури:

1. Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»» – [Електронний ресурс] - <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

2. Бабин І.М. Використання інформації оперативного контролю у системі управління підприємством / І.М. Бабин // Вісник Національного університету „Львівська політехніка”. – Львів: Видавництво Національного університету „Львівська політехніка”, 2007. – № 576. – С. 367–373.

3. Власюк Г.В. Проблеми та напрями вдосконалення обліку фінансових результатів. / Г.В.Власюк // Держава та регіони. – 2009. - №6. – с.60 – 64.
4. Кучерова С.О. Покращення інформаційного забезпечення визначення фінансових результатів та відображення їх у звітності/ С.О. Кучеркова //Наука й економіка. – 2009. – №4. – с.175 – 178.
5. Панасюк В.М. Податковий облік: навч. посібник/ В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, С.В. Бобрівець. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002.-260с.
6. Савченко Л. Аналіз причин і способів викривлення фінансового результату/ Л. Савченко // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. 2006. – № 2. – с.90 – 98.
7. Стройко Т.В. Вплив глобалізації на рівень конкурентоспроможності національної економіки/ Т.В. Стройко, І.О. Іртищева, М.І. Стегней, // Вісник ХНАУ ім. В.В. Докучаєва, Серія «Економічні науки» №4 – 2013. м. Харків. С. 34-46.