

УДК 336.67

ОСОБЛИВОСТІ ІНСТРУМЕНТАРІЮ ВИЗНАЧЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Стегней М.І.
Нестерова С.В.
Федурця Л.

Стаття присвячена дослідженню різних підходів до визначення фінансових результатів господарської діяльності підприємств. Здійснено обґрунтування недоліків і переваг цих підходів. Систематизовано відмінності податкового і фінансового обліку при визначенні фінансового результату. Окреслені можливі шляхи вдосконалення «Звіту про фінансові результати» як форми річної фінансової звітності та шляхи максимального наближення методології оцінки фінансових результатів в бухгалтерському та податковому обліку.

Ключові слова: фінансові результати, метод витрати-випуск, звіт про фінансові результати, викривлення інформації, податковий облік, і фінансовий облік.

ВСТУП

В Україні проведена економічна реформа і здійснено перехід до ринкових механізмів функціонування економіки. Органічне включення нашої держави 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.

В прибутку акумулюються різні фактори: результати виробництва й реалізації продукції (робіт, послуг), ефективності використання виробничих і

Стегней Маріанна Іванівна, к.е.н., доцент кафедри фінансів та кредиту, Мукачівський державний університет (МДУ), тел. 0313121398, e-mail: stegney@mail.ru
Нестерова С.В., к.е.н., доцент, МДУ
Федурця Любов, магістр, МДУ

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 формування збитків, що відображає помилки і прорахунки підприємства в напрямках використання фінансових засобів, організації виробництва та збуту продукції, досягнення заздалегідь запланованих фінансових результатів.

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.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського, податкового обліку й контролю фінансових результатів на підприємствах України. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань обліку й контролю фінансових результатів.

Мета дослідження полягає у визначенні переваг і недоліків вітчизняних підходів формування фінансових результатів, у окреслення можливих шляхів вдосконалення «Звіту про фінансові результати» як форми річної фінансової звітності та в систематизації відмінностей податкового і фінансового обліку при визначенні фінансового результату.

Досягнення мети передбачає виконання наступних завдань:

- дослідження різних підходів до формування фінансових результатів;
- здійснення поглибленого аналізу «Звіту про фінансові результати»;
- характеристика розбіжностей податкового та фінансового обліку результатів діяльності підприємства;
- дослідження шляхів максимального наближення методології оцінки фінансових результатів в бухгалтерському та податковому обліку.

Інформаційною основою дослідження виступають законодавчі та нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку й контролю в Україні, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, матеріали науково-практичних конференцій,

державних органів статистики.

Методологічну основу дослідження даної тематики становлять діалектичний метод пізнання соціально-економічних явищ, системний підхід до аналізу сутності, складових й принципів фінансової політики; результати досліджень провідних наукових шкіл з питань економічної теорії. Дослідження ґрунтуються на системному аналізі факторів, чинників та методів впливу на розвиток та формування фінансових результатів господарської діяльності. Крім того використано систему економіко-статистичних методів: монографічний метод, метод функціонально-структурного аналізу, метод порівняльного аналізу, програмно-цільовий метод та інші.

Структура роботи складається із вступу, основної частини, висновків та переліку використаних джерел. У вступі здійснена постановка проблеми, проаналізовано основні публікації, в яких започатковано розв'язання даної проблеми, сформовані цілі і завдання, наведена інформаційна основа та методологічна база дослідження. Виклад основного матеріалу розбитий на три розділи. Перший розкриває теоретичні підходи до інструментарію визначення фінансових результатів. Другий присвячений недолікам «Звіту про фінансові результати» як форми річної звітності, у третьому проаналізовано розбіжності податкового і фінансового обліку щодо визначення фінансових результатів. У висновках окреслюються перспективи і необхідність подальших досліджень у даному напрямі.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ІНСТРУМЕНТАРІЮ ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Фінансовим результатом підприємства може бути прибуток, збиток або нульовий фінансовий результат. Трактують 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 аудиторі 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 у таких Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: П(С)БО 2 "Баланс", П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", П(С)БО 15 "Дохід", П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 17 "Податок на прибуток".

Впровадження зазначених нормативних

документів на практиці має надзвичайно велике значення, оскільки трансформує систему обчислення фінансового результату відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку 8 "Чистий прибуток або збиток за період", 12 "Податки на прибуток", 18 "Дохід".

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. До речі, П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства" не допускає використання на підприємствах малого бізнесу спрощених методів визначення фінансового результату. На нашу думку, цей стандарт не спрощує обліку і звітності малого підприємства за змістом, а лише скорочує варіант обліку і звітності великого підприємства.

2 НЕДОЛІКИ «ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ» ЯК ФОРМИ РІЧНОЇ ЗВІТНОСТІ

Основною формою фінансової звітності для аналізу фінансових результатів діяльності є форма № 2 "Звіт про фінансові результати".

Але для управління підприємством, враховуючи специфіку діяльності кожного, кількість показників аналізу фінансових результатів підприємства, що знаходяться у фінансовій звітності (див. табл.1), недостатня.

На нашу думку, форма № 2 – не дуже змістовна фінансова звітність, вона не розкриває всієї глибини (сутності) фінансових результатів. Для усунення цих недоліків необхідно вдосконалювати фінансову звітність.

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. Так, згідно з П(С)БО 3 і Планом рахунків формування показників здійснюється за такими видами діяльності:

звичайна, основна, операційна, фінансова, діяльність.
інвестиційна, від надзвичайних подій, інша

Таблиця 1 Показники аналізу фінансових результатів підприємства, що знаходяться у фінансовій звітності

Показники	Джерела інформації
Чистий дохід від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг)	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, код рядку 035
Собівартість реалізованої продукції	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, код рядка 040
Валовий прибуток підприємства (прибуток від реалізації продукції)	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, код рядків 050, 055
Доходи і витрати від іншої операційної діяльності	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, код рядків 060, 090
Фінансові результати від операційної діяльності	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, код рядків 100, 105
Доходи і витрати від фінансової діяльності	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, код рядків 120, 140
Доходи і витрати від інвестиційної діяльності	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, код рядків 110, 150
Доходи і витрати від іншої діяльності	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, код рядків 130, 160
Фінансові результати від звичайної діяльності	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, код рядків 170, 175
Чистий прибуток підприємства	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати” код рядків 220, 225
Використання прибутку	Ф. 4 “Звіт про власний капітал”
Рентабельність діяльності підприємства	Використовуючи дані ф. 2 “Звіт про фінансові результати”: чистий прибуток (збиток) поділити на собівартість від реалізації продукції

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 забороняються або не вигідно 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 ухилення 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;

Згідно зі статистичними звітами Державної податкової служби України з 2004 по 2009 роки (див. табл. 2) можна зробити висновки щодо правильності, своєчасності нарахування податків та відстеження і покарання податкового шахрайства. Дані, наведені в таблиці 2, відображають тенденцію сплати штрафних санкцій за неправильність або несвоєчасність сплати податків та зборів. Найбільші суми сплачених санкцій припадають на 2006 та 2009 роки, де, відповідно, було перераховано 2 027 413 та 2 401 707 тис. грн. Такі

суми штрафів свідчать, насамперед, про нездатність господарюючих суб'єктів швидкими темпами пристосуватися до змін законодавства і небажання

оприлюднювати реальні обсяги господарських операцій.

Таблиця 2 Показники сум штрафів, нарахованих з 2004 по 2009 роки за податкове шахрайство

Рік	Штрафні санкції (суми, тис. грн.)	Абсолютний приріст	Темп зростання	Темп приросту, %	Абсолютне значення 1% приросту
2004	1 333 324				
2005	1 661 267	327943	1,2460	24,60	13331,02
2006	2 027 413	366146	1,2204	22,04	16612,80
2007	1 477 216	-550197	0,7286	-27,14	20272,55
2008	1 739 071	261855	1,1773	17,73	14769,04
2009	2 401 707	662636	1,3810	38,10	17392,02
2010	1 542 588	-859119	0,6423	-35,77	24017,86

У свою чергу держава з року в рік посилює нагляд за дотриманням податкового законодавства і проводить боротьбу із податковими шахрайствами. Про це говорять звіти Податкової державної служби, де зазначено, що у 2004 році кількість порушених кримінальних справ з податкового шахрайства становила 6 188 тис. грн., у 2005 – 4 309 тис. грн., 2006 – 3 179 тис. грн., 2007 – 3 606 тис. грн., 2008 – 3 099 тис. грн., а у 2009 – 4854 тис. грн.

З РОЗБІЖНОСТІ ПОДАТКОВОГО І ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ЩОДО ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

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 відрізнятись 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 відхилитися 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.3).

Таблиця 3 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 методику розрахунку валових доходів і валових витрат з максимально можливим її спрощенням.

ВИСНОВКИ

Отже, можна зробити висновок, що існуюча фінансова звітність, а саме «Звіт про фінансові результати» не в достатньому обсязі розкриває інформацію щодо ефективності діяльності підприємства. Двома найбільшими недоліками «Звіту

про фінансові результати» є недостатня кількість показників, які охоплює цей звіт, для глибокого і повноцінного аналізу та велика кількість способів і методів викривлення фінансових результатів.

Щодо першої проблеми, то ряд дослідників пропонують збільшити кількість показників та зробити їх деталізацію. Шлях вирішення другої проблеми більш складний, затратний і тривалий. Так як до причин шахрайства фінансових результатів відносять податковий тиск, наявність «тіньових витрат», витрати, які забороняється або невігодно реєструвати в обліку, а 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, то для вирішення цієї проблеми використовуються заходи загальнодержавного масштабу, які зачеплять всі ланки господарської діяльності підприємств.

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.

В Україні система оподаткування підприємств характеризується частою зміною об'єкта оподаткування і щоразу під неї підлаштовують систему бухгалтерського обліку. Найбільший недолік такої трансформації обліку - це те, що результати, виявлені за даними податкового обліку, можуть відхилятися від реальних фінансових результатів діяльності підприємства за даними фінансового обліку. Причому, відхилення можуть бути як в один, так і в інший бік. Це ускладнює роботу бухгалтера та органів, які перевірятимуть результати його роботи.

Враховуючи багатоаспектність розглянутого ряду проблемних питань щодо особливостей інструментарію визначення фінансових результатів господарської діяльності підприємств, щодо бухгалтерського та податкового обліку, податку на

прибуток, проблем формування результатів фінансової діяльності, можна зробити висновок про існування потреби конкретизації шляхів їх вирішення та подальшого дослідження даної тематики з врахуванням існуючого зарубіжного досвіду.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
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.