

ВИТРАТИ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ АВТОТРАНСПОРТНОЇ ГАЛУЗІ

Розглянуто значення формування витрат у системі фінансової безпеки автотранспортного підприємства. Запропоновано класифікацію формування витрат у податковому обліку з метою детального вивчення складу і поведінки витрат у системі фінансової безпеки автотранспортного підприємства.

The meaning of expenses formation in the system of financial safety of automobile transport enterprise is envisaged and analysed. New term "tax cost price", classification of expenses formation in tax accounting purposely in detail learning of composition and behavior of expenses in the system of financial safety of automobile transport enterprise is offered.

Ключові слова: фінансова безпека підприємств автотранспортної галузі, управління фінансовою безпекою автотранспортного підприємства, управління витратами в сфері фінансової безпеки автотранспортного підприємства, класифікація витрат у податковому обліку, схема формування витрат у податковому обліку.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Проблема формування ефективних механізмів управління витратами автотранспортної галузі ґрунтується на необхідності застосування комплексного підходу до вирішення проблем щодо розвитку і ефективного використання транспортного потенціалу України. Значна кількість макроекономічних заходів, здійснених протягом ряду років незалежної держави, свідчить про їх непослідовність та суперечливість, а навіть і регресивний вплив багатьох важелів та інструментів на регулювання витрат в системі фінансової безпеки автотранспортної галузі.

Враховуючи, що останнім часом погіршився стан платіжного балансу України, необхідно розробити і застосувати певні механізми регулювання витрат в транспортній галузі, які мали б стимулювати вітчизняного виробника та перевізника до збільшення обсягів, підвищення конкурентоздатності та впровадження інновацій щодо виробленого продукту.

Метою цієї статті є класифікації витрат та методи їх формування у податковому обліку для подальшого вивчення складу і поведінки витрат в системі фінансової безпеки автотранспортного підприємства.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Методологічна база та практичні аспекти функціонування транспорту висвітлені в працях вітчизняних та зарубіжних вчених І.А. Аксьонова, Т.Л. Азоева, С.П. Арсеньєва, М.Н. Бідняка, Є.Д. Бучеша, А.І. Воркута, В.Л. Диканя, В.М. Загоруйка, Л.Г. Зайончика, Ю.Б. Іванова, В.Г. Коби, Л.Ф. Кормакова, В.І. Котелянця, М.І. Котлубая, Ю.Ф. Котлубая, Ю.Ф. Кулаєва, В.Н. Лившиця, П.Р. Левковця, В.В. Мови, С.М. Резера, Н.К. Роздобудька, Є.М. Сича, А.О. Сміхова, С.С. Ушакова, Ю.М. Цвето-

ва, Л.С. Чеснакової, Б.І. Шафиркіна, В.Т. Шинкаренка, Г.М. Юна, Л.А. Яценка, І.А. Ансоффа, М. Портера, А. Томпсона, Р. Уотермана. Разом з тим, недосконала увага приділяється проблемі управління витратами в системі фінансової безпеки підприємств автотранспортної галузі.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

У сучасній науковій літературі не існує єдиного підходу до визначення поняття "фінансова безпека підприємства". Ідентифікується дане поняття як один з елементів економічної безпеки. Однак поняття "фінансова безпека підприємства" можна розглядати як сукупність кількісних та якісних показників фінансового стану підприємства [1].

Як свідчить досвід багатьох розвинутих країн, без фінансової безпеки галузі обійтися неможливо, особливо це стосується регулятора фінансово-економічної залежності підприємств, стійкості до банкрутства, рівня рентабельності, частки ринку, доступу до кредитів, ліквідності коштів, оптимальної структури капіталу, перерозподілу доходів для вирішення соціальних питань суспільства, охорони довкілля, розвитку освіти та науки, за рахунок яких збільшується національний ВВП країни.

Надзвичайно важливим для повноцінного розвитку господарської системи країни є відповідний рівень фінансової безпеки будь-якої галузі, а саме: ступінь захищеності фінансових інтересів на усіх рівнях економічних відносин, тобто рівень забезпеченості громадянина, домашнього господарства, верств населення, підприємства, організації, установи, регіону, галузі, сектора економіки, ринку держави, міждержавних утворень, світового співтовариства фінансових ресурсів тощо.

Враховуючи те, що основна мета економічної галузі полягає в тому, щоб гарантувати стабільне та максимально ефективне функціонування автотранспортної галузі та високий потенціал її розвитку в майбутньому, то зрозуміло, що велике значення мають витрати у впорядкуванні загальних правил господарювання так, щоби досягти найвищої ефективності управління в системі фінансової безпеки автотранспортної галузі. Транспорт є важливою галуззю народного господарства. Ряд галузей промисловості частково або повністю працюють на транспортну галузь. В цей список можна віднести і енергетику, металургію, лісову та цементну промисловість, автомобілебудування, літакобудування, кораблебудування тощо.

Окрім того, транспорт виконує соціальну, культурну та оборонну функції. В соціальній сфері — це побутовий і виробничий переїзд людей та полегшення їх фізичної праці, в культурній — задоволення естетичної потреби людства, в оборонній — це переміщення збройних сил, забезпечення тилових служб і об'єктів у навчальний чи військовий період. Відомо, що виготовлений в процесі виробництва продукт закінчує свій кругообіг у споживанні. Для транспортої галузі виробленим продуктом є надані транспортні послуги. Транспортна послуга є видом економічної діяльності, в результаті якої змінюється якість речей (товарів). Транспортна послуга зв'язує в єдине ціле всі галузі суспільного виробництва продукції (товарів) у сфері обігу, доставляючи їх до місця безпосереднього споживання.

Здійснення реформувань транспортних перевезень в Україні підприємствами недержавної форми власності стало можливим відносно недавно, порівняно з багатьма зарубіжними країнами, і тому регулювання на рівні держави і управління на рівні суб'єкта підприємницької діяльності все ще знаходяться на стадії подальшого дослідження та розвитку.

Незбалансованість і некомплексність розв'язання проблемних питань автомобільного транспорту особливо загострилися в ринкових умовах, коли майже всі транспортні засоби й сфера їхнього обслуговування стали приватними. Чинна система управління автомобільним транспортом не забезпечує на державному рівні пріоритетність розвитку транспорту загального користування, захист вітчизняного автомобільного транспорту від імпорту в Україні іноземних автомобілів, особливо застарілих [2].

Слід також констатувати, що більшість важливих цілей транспорту не досягнуто, насамперед у частині підвищення на базі ринкової стратегії ефективності й конкурентоспроможності приватизованих й акціонованих підприємств дорожнього комплексу, збільшення дохідної частини бюджету від продажу транспортних підприємств і пакетів акцій, формування стратегічних власників, здатних залучити інвестиції для розвитку транспортного комплексу, створення й розвиток ринку капіталів, що регулює переливання інвестицій у найбільш ефективній сфері транспорту, і здійснення на цій основі структурної й технологічної політики та транспортної галузі.

Процес роздержавлення транспортних підприємств України в дев'яностих роках привів до кардинальних структурних зрушень як на ринку транспортних послуг, так і в окремих його сегментах. Частка збереженого державного сектора у вантажних і пасажирських перевезен-

нях різко скоротилася: на автомобільному транспорті — до 8,5 і 0,6 відсотка, на морському — 8,6 і 0, на внутрішньому водному — 1,7 і 0 та на повітряному — 66,0 і 23,0 відсотка відповідно [3]. У результаті цього державний сектор втратив не лише деякі важливі сегменти ринку, а й технологічні ланцюги з домінуючою участю державних транспортних підприємств. Сьогодні вже всім очевидно, що під час макроекономічних перетворень на автотранспортних підприємствах підвищився ступінь зносу основних фондів, знизився рівень технічної й технологічної відповідальності технічних працівників, зросли витрати транспортних перевезень, спостерігається слабка сприйнятливність до науково-технічного процесу.

Крім цього, розширився і спектр негативних характеристик транспортної галузі. Водночас додалися нові негативні риси: зниження якості, комплексності й цілеспрямованості управління; відсутність чіткої стратегії і, як наслідок, орієнтація на короткострокові цілі; недостатня поінформованість підприємств про стан ринку, що впливає на ріст трансакційних витрат.

Ці результати не можна вважати випадковими. Основні причини низької ефективності роздержавлення, поряд із продажем за безцінь майна, пов'язані, по-перше, з недооцінкою регулюючої ролі держави в забезпеченні ефективного функціонування транспорту і надмірними надіями на саморегулювання ринку; по-друге, з недоліками програмних документів з реформування вітчизняної економіки, включаючи транспорт.

Роль витрат, за яким здійснюється система фінансової безпеки транспортної галузі, полягає в наступному [4]:

- регулюванні інтересів суспільної безпеки;
- природній монополії, які стимулюють розвиток транспорту;
- конкурентній боротьбі за споживача;
- соціальні затрати (автодороги, стоянки, автозаправки), додаткове фінансування;
- міжнародна взаємодія щодо здійснення транспортних перевезень;
- транспорт — як частина інфраструктури;
- прогресивне стимулювання транспортної галузі, зниження інфляційних процесів, контроль за рівнем тарифів;
- ліквідація надзвичайних ситуацій та оборонної дієздатності країни.

При формуванні управління витрат у системі фінансової безпеки транспортної галузі необхідно враховувати як національний, так і міжнародний рівень. Автотранспортна галузь у процесі реалізації своєї головної мети управління фінансовою безпекою вирішує три основні завдання:

а) установлення системи пріоритетних фінансових інтересів захисту у процесі фінансового розвитку галузі, що вимагає збалансування між організаціями, підприємствами та установами;

б) ідентифікація і прогнозування зовнішніх та внутрішніх загроз реалізації фінансових інтересів галузі, види загроз, що перешкоджають реалізації пріоритетних фінансових інтересів галузі, проведення оцінки вірогідності їх реалізації і можливого фінансового збитку, дослідження характеру окремих чинників, що надають деструктивну дію на реалізацію кожного з фінансових інтересів;

в) забезпечення ефективної нейтралізації загроз фінансовим інтересам галузі. Реалізація цього завдання забезпечується шляхом відбору ефективних механізмів, що мінімізують як рівень вірогідності реалізації загроз так і розмір можливого фінансового збитку.

Проаналізувавши завдання управління автотранспортною галуззю, процес управління транспортними перевезеннями та завдання управління фінансовою безпекою, необхідно відмітити роль витрат в прийнятті управлінських рішень. Наявність видів витрат, їх обсяги й динаміка складають інформаційну базу прийняття рішень щодо формування портфеля замовлень, асортименту послуг, напрямів і обсягів діяльності, ціноутворення, оцінки інвестиційних проектів у системі фінансової безпеки автотранспортної галузі. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для якого вони здійснені. Якщо актив в транспортній галузі — це транспортна одиниця, яка забезпечує отримання економічних вигод протягом певного періоду, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу вартості цього активу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом певного періоду. Для детального вивчення складу і поведінки витрат в системі фінансової безпеки автотранспортної галузі використовується класифікація за системою ознак, зокрема, за повнотою реалізації витрат, відношенням до процесу надання послуги, способом їх віднесення до певних об'єктів обліку, видами діяльності, економічним змістом, цільовим призначенням, послідовністю обчислення, ступенем контрольованості тощо.

Управління витратами в системі фінансової безпеки набуло нового акценту в зв'язку з прийняттям Податкового кодексу (ПК). Так, в статті 138 "Склад витрат та порядок їх визнання" відповідно до ПК описаний склад витрат, що враховується при обчисленні об'єкта оподаткування. Податки істотно впливають на результати діяльності галузі, особливо враховуючи те, що першочерговим завдання всіх підприємств, організацій та установ є сплата податків та інших платежів до бюджету і цільових фондів. При цьому оборотні кошти, за рахунок яких здійснюються дані платежі, для більшості автотранспортних підприємств виступають найдорожчим виробничим ресурсом, що безпосередньо впливає на фінансову безпеку галузі [5].

Зміни податкового законодавства щодо оподаткування прибутку підприємств, насамперед, торкнулися заміни правила першої події при визнанні доходів і витрат бухгалтерським принципом відповідності та нарахування. При цьому основним джерелом інформації для податкового обліку став бухгалтерський облік. Проте повної відповідності між показниками не досягнуто, тож облік і надалі мусить бути два: бухгалтерський і податковий. Крім цього, у Податковому кодексі України з'явився новий умовний термін — "податкова собівартість", до якої додаються також інші витрати. Йдеться про накопичену у звітному податковому періоді суму податкових витрат, що враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку. На сьогоднішній день класифікуються витрати у податковому обліку автотранспортних підприємств, порядок їх визнання та документального підтвердження є відмінним від того, що існував до 2011 року.

Відповідно до підпункту 14.1.27 ПК, витрати — це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Склад витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податку на прибуток, та порядок їх визнання регламентовано у статті 138 ПК. У свою чергу, в статті 139 ПК перераховано витрати, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку, а у статті 140 ПК систематизовано витрати подвійного призначення, тобто витрати, які впливають на визначення оподатковуваного прибутку лише при дотриманні спеціально встановлених умов.

Відомо, що витрати можуть впливати на зменшення доходу з метою оподаткування лише у випадку, коли вони пов'язані з господарською діяльністю. Однак господарська діяльність — це діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи (пп. 14.1.36 ПК). При визначенні витрат на ремонт та поліпшення техніки у межах 10% згідно ПК — це витрати, при перевищенні 10% яких збільшується балансова вартість об'єктів основних засобів. Однак, крім витрат на ремонт і поліпшення, є ще витрати на технічне обслуговування та на утримання техніки. У ПК про них — жодного слова. Однак сума цих витрат (на відміну від витрат на ремонт та поліпшення) повинна повністю і прямо включатися до витрат, без жодних резервів. Такі документи, як ГОСТ 18322-78 "Система технічного обслуговування та ремонту техніки. Терміни і визначення" та Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Міністерства транспорту України від 30.03.1998р. №102, визначають, що таке технічне обслуговування, а що таке ремонт. Отже, існують основні причини необхідності окремого податкового обліку, адже в бухгалтерському обліку до витрат включаються усі витрати, що виникли в процесі діяльності автотранспортного підприємства, і винятків та будь-яких додаткових умов задля можливості їх визнання у складі витрат нормативними документами з бухгалтерського обліку не передбачено.

На підставі пункту 138.1 ПК витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються з:

- витрат операційної діяльності;
- інших витрат.

Для спрощення та наочності сформуємо класифікацію витрат, встановлену в ПК для автотранспортного підприємства (табл. 1).

Отже, витрати операційної діяльності для автотранспортного підприємства складають собівартість наданих та реалізованих послуг та собівартість придбаних та реалізованих товарів.

Визначення поняття "собівартість реалізованих то-

Таблиця 1. Класифікація формування витрат у податковому обліку для автотранспортного підприємства

| | | | |
|---|--|---------------------------------------|---|
| Витрати, що враховуються у визначенні оподаткованого прибутку | Витрати операційної діяльності | Собівартість наданих послуг | Прямі матеріальні витрати |
| | | | Прямі витрати на оплату праці |
| | | | Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з наданням послуг |
| | | | Загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість відповідно до П(С)БО |
| | | | Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з наданням послуг |
| | Собівартість придбаних та реалізованих товарів | Інші прямі витрати | ціна придбання |
| | | | ввізне мито |
| | | | витрати на доставку |
| | | | доведення до стану, придатного для продажу |
| | | | Інші витрати |
| Інші витрати | Адміністративні витрати | Витрати на збут | |
| | | Інші операційні витрати | |
| | | Фінансові витрати | |
| | | Інші витрати звичайної діяльності | |
| | | Інші витрати господарської діяльності | |

варів, виконаних робіт, наданих послуг" передбачається у підпункті 14.1.228 ПК: це витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням розділу III ПК.

Однак, автотранспортні підприємства, які надають послуги, для бухгалтерського обліку собівартості реалізованих послуг керуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. N 318. У свою чергу, собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. N 246.

Таким чином, згідно з пунктом 5 статті 8 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" від 16 липня 1999 р. N 996-XIV автотранспортне підприємство самостійно визначає за погодженням з власниками відповідно до установчих документів облікову політику автотранспортного підприємства, розробляє систему і форми внутрішньо-господарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій. У пункті 11 П(С)БО 16 "Витрати" зазначено, що перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості товарів (робіт, послуг) устанавлюються

підприємством (в нашому випадку — автотранспортним підприємством).

Отже, автотранспортне підприємство може також самостійно встановлювати порядок визначення собівартості для забезпечення податкового обліку. При визначенні оподаткованого прибутку автотранспортному підприємству необхідно враховувати наявні пільги, витрати подвійного призначення, які впливають на величину оподаткованого прибутку лише при дотриманні спеціально встановлених умов. Тобто не всі витрати, які правомірно формують бухгалтерську собівартість, можуть бути включеними до собівартості визначеної податковим кодексом.

ВИСНОВКИ

Узагальнення вітчизняних та зарубіжних вчених та експертів щодо ролі витрат та управління ними в системі фінансової безпеки підприємства набуло нового акценту в зв'язку з прийняттям податкового кодексу. Це питання потребує подальшого дослідження, адже податкові платежі

становлять значний відсоток доходів держави. Однак на макрорівні зобов'язання перед бюджетною системою і державними фондами цільового призначення є найбільш істотною статтею, що практично не підлягає зменшенню. При цьому оборотні кошти, за рахунок яких здійснюються дані платежі, для більшості автотранспортних підприємств, організацій та установ виступають найдорожчим виробничим ресурсом, неефективне керування якими може спричинити значні фінансові труднощі, а найчастіше й банкрутство.

Література:

1. Остапенко А.С. Теоретичні аспекти фінансової безпеки підприємства. Міжнародна інтернет-конференція 02.11.2011 р.
2. Автомобільний транспорт України: стан, проблеми, перспективи розвитку: монографія / Державний автотранспортний науково-дослідний і проектний інститут; за заг. ред. А.М. Редзюка. — К.: ДП "ДержавотрансН-ДІпроект", 2005.
3. Статистичний збірник "Регіони України" (ред. Осауленко). Частина 2 / Державний комітет статистики. — Київ, 2009.
4. Лещев В.А. Общий курс транспорта: Учебное пособие. — ИЗМАИЛ "СМНЛ", 2008 р.
5. Куриляк З. Витрати підприємства в світлі податкового кодексу України // Медична практика: організаційні та правові аспекти". — 22.11.2011. — № 10. *Стаття надійшла до редакції 26.03.2012 р.*