

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЧОРТКІВСЬКИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ
ПІДПРИЄМНИЦТВА І БІЗНЕСУ
Кафедра фундаментальних та спеціальних дисциплін ЧННІПБ

НАЙДУХ Олег Михайлович
МЕТОДИКА ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА ОПОДАТКУВАННЯ
ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Облік і оподаткування

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ОПДчм-21
О. М. Найдух

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Домбровська Н. Р.

ТЕРНОПІЛЬ-2021

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Квінтесенція категорії “фінансові результати” у контексті об'єкта бухгалтерського обліку

Ефективне використання ресурсної бази (трудової, матеріальної складової та фінансової) є ціллю кожної одиниці бізнесу, що певним чином відбивається у остаточних фінансових результатах його діяльності. Також фінансовий результат є індикатором ефективності діяльності підприємства в умовах ринкового механізму та характеризує якість діяльності. Кожна одиниця бізнесу, незалежно від форми власності, робить основний акцент на процесі формування, розподілу та використання фінансових результатів своєї роботи.

Державна служба статистики України в інтернет-просторі опубліковує дані про те, що за період дослідження близько 42 % вітчизняних підприємств отримало прибуток, а 58 % констатували збиткову діяльність. Основні показники ведення лісогосподарської діяльності показали нестабільну динаміку збільшення обсягів лісопродукції (товарів та послуг) лісового господарства [13]. Тому розставимо акценти на тому, що об'єктивна, достовірна, зрозуміла й повна інформація про стан та результати функціонування суб'єкта господарювання є запорукою й основою ефективного управління будь-яким підприємством.

Дослідження категорії “фінансові результати”, означення його ніші у механізмі облікового процесу та встановлення зв'язку з іншими об'єктами облікового відбиття господарських операцій являє ваговиту наукову зацікавленість. Оскільки залежно від трактування даної категорії трансформується розмір податків, заробітної плати, суми дивідендів учасникам і т.д. Тому проведемо аналіз категорії “фінансові результати” на основі систематизування та узагальнення підходів оцінки даної дефініції, які описані науковою спільнотою, означення ніші фінансових результатів у механізмі бухгалтерського облікового процесу за допомогою аналізу концепцій відбиття прибутку в звітуванні суб'єктів ведення бізнесу.

Розуміння сутності бухгалтерського віддзеркалення фінансових результатів

діяльності та ухвалення ефективних економічних вирішень щодо подальшої їх перспективи є центральна передумова поліпшення ефективності діяльності підприємств. Механізм бухгалтерського обліку має особливе місце, тому що формує інформативне забезпечення проведення ефективного керування фінансовими результатами.

Фінансові результати слугують так би мовити еталоном дієвого та ефективного функціонування господарської роботи підприємства, а тому дослідження даної категорії має значну наукову заінтересованість. Оскільки, як зауважив Я.В. Соколов: “кому потрібен прибуток: бухгалтеру чи його працедавцю, яка його структура і як він (прибуток) обчислюється – проблема проблем” [63, с. 441].

Для поліпшення аналітичності та зрозумілості інформації, яка засновується в системі облікового процесу, доцільним є дослідження співвідношення між бухгалтерським та економічним змістом прибутку. Зокрема, американські вчені Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда зазначають, що «під час досліджування аспекту вартісного вимірювання прибутку попутно постають такі вектори дослідження, як поліпшення звітування про фінансовий результат, скеровування на операційний прибуток, формування концепції бухгалтерського прибутку, що є найбільш наближеним до економічного прибутку, заміна показника прибутку (враховуючи його певну недосконалість) іншими економічними показниками» [68, с. 204].

Також в працях американських дослідників здійснено огляд концепцій відображення прибутку в контексті звітності з точки зору релевантності (адекватності) показника прибутку. Так, Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда описують бухгалтерський облік як наукову теорію, що має об'єктом дослідження різні ознаки інформаційної системи, які характеризують прибуток, та науковці виокремлюють такі концепції відбиття прибутку в бухгалтерському обліку: синтаксичну, семантичну і прагматичну.

Різноманітність цілей використання інформації про прибуток зумовила існування різних концепцій щодо відбиття даного показника в звітності. В своїх дослідженнях А.І. Нечитайло [48] зауважує, що на практиці варто поєднувати концепції прибутку в єдине ціле, оскільки використання в

бухгалтерському обліку тільки однієї концепції призводить до його збитковості. Також таку ситуацію можна пояснити тим, що на кожному підприємстві існує багатоваріантність інформаційного забезпечення та, в свою чергу, різноманітність інтересів користувачів (зовнішніх та внутрішніх). Тому необхідно створити підґрунтя для формування на підприємстві такої системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує відбиття різних аспектів квінтесенції фінансового результату як категорії суспільно-економічної формації.

У бухгалтерському обліку й економічній теорії відслідковуються розбіжності з приводу визначення сутності прибутку. У бухгалтерському сенсі фінансовий результат є різниця між доходами й витратами. Бухгалтерська категорія прибутку визначається як сальдо результативних рахунків, а економічна – наслідок дисконтування вкладених активів.

На переконання Е. С. Хендріксена і М. Ф. Ван Бреда, різне розуміння економічного і бухгалтерського прибутку – це з одного боку, відмінність методів амортизації, а з іншого боку, в очікуваних темпах інфляції, співвідношеннях попиту і пропозиції, ставки дисконтування і т.д. Економісти зазвичай визначають прибуток виходячи із добробуту, тобто як ступінь поліпшення стану суб'єкта господарювання за даний період часу. У вітчизняних підручниках з економічної теорії прибуток розглядається як дохід фірми, що визначається у вигляді приросту використаного капіталу. У деяких джерелах прибуток розглядається як надлишок виручки від продажу товарів (а не доходів) над витратами авансованого капіталу [68, с.205].

В.Л. Вороніна звертає увагу на розрізнення між бухгалтерським і економічним прибутком, що зводиться до методів оцінки вартості підприємства загалом, а також його активів і зобов'язань [8, с. 192].

Відмінності у визначеннях фінансового результату М.Р. Метьюс і М.Х.Б. Перера обґрунтовували тим, що незважаючи на близькість предметів дослідження, бухгалтерський облік та економічна наука розвивалися різними віхами. Облік виник з практичної потреби надавати звіти про результати

економічної діяльності, а економіка зародилася на основі бажання досягнути принципи роботи господарського механізму [36, с.90].

Отже, економічний прибуток має перевагу порівняно з бухгалтерським, оскільки достовірно показує, що підприємства, які мають менші обсяги реалізації та працюють на ринку менш ефективно, дійсно несуть збитки і навпаки. Коли економічний прибуток змінюється, то такі зміни часто відбиваються пізніше в показниках бухгалтерського прибутку. Наскільки пізніше залежить від того, що спричинило зміну економічного прибутку і які методи оцінки використовуються для визначення бухгалтерського прибутку.

Тому, на наше переконання через існування надмірної орієнтації суб'єктів господарювання на короткострокові періоди, що призводить до проблем неефективності управління діяльністю, запропоновано враховувати виділені обмеження, які спричиняють виникнення невідповідності між бухгалтерським та економічним прибутком, при управлінні господарською діяльністю підприємства.

Наступним етапом дослідження є аналіз квінтесенції поняття “фінансовий результат”, що впливає на особливості формування, використання і відбиття його в бухгалтерському обліковому процесі.

Моніторинг нормативних документів і правової бази України свідчить, що в законодавстві чітко не означена сутність поняття “фінансові результати”. Принаймі, в частині законодавчих актів з обліку означено тільки сутність дефініцій “прибуток” та “збиток” [54]. Вважаємо, наведені поняття не потрібно ототожнювати з тією причиною, що недостовірність відомостей позначається на формуванні інформаційної бази про господарську роботу в обліку, а також зумовлює зменшення ефективності контрольних дій над господарськими операціями.

Вважаємо, що прогалиною законодавства України є той факт, що в нормативних і правових інструментах, які регулюють організацію та ведення бухгалтерського обліку, немає дефініції “фінансові результати”. Хоча це поняття використовується в обліковому процесі, принаймі, в Плані рахунків активів,

капіталу і зобов'язань господарських операцій виокремлено рахунки, в найменуванні яких є дефініція “фінансові результати” [52]. З огляду на означене, на законодавчому ватерпасі треба закріпити квінтесенцію поняття “фінансові результати” та уточнити його для цілі одностайного трактування дефініції “прибуток (збиток)”.

На підставі моніторингу критеріїв тлумачення категорії “фінансові результати”, які проілюстровані в проаналізованій літературі, треба висновувати, що переконання багатьох авторів є однаковими. Думки фахівців можна поєднати за ознаками, що проілюстровано на рис. 1.1.

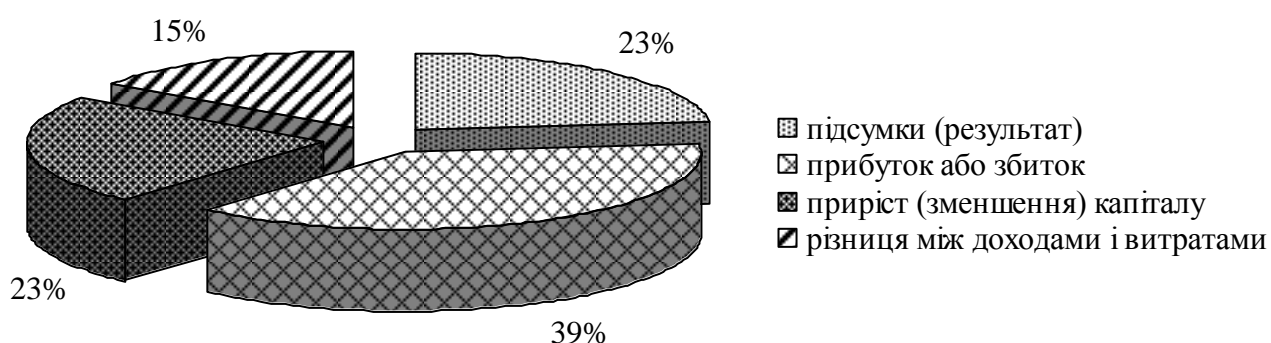


Рис. 1.1. Аналіз критеріїв категорії “фінансові результати” в науковій літературі
Сформовано автором на основі [4; 15;47;50]

З рисунка висновуємо, що категорія обліку “фінансові результати” тлумачиться як прибуток (збиток), підсумки (результат), приріст (зменшення) капіталу, і як різниця між доходами та витратами. Різноманітність дефініцій, на наш погляд, пояснюється існуванням багатоманітних підходів до оцінки поняття (економічний, фінансовий, обліковий керунки).

Моніторинг представлених вченими в сучасній обліковій літературі характеристик дефініцій фінансового результату дає змогу дійти висновку, що фінансовий результат – це категорія, що віддзеркалює результативність господарської діяльності у форматі певного показника – прибутку або збитку.

Зокрема, Н.В. Прохар [59] виокремлює кількісну та якісну сторони у трактуванні категорій “прибуток” і “збиток”. В своїх наукових роботах Янковська В.А., Хохлов М.П. [73, с.113] удосконалили семантику “фінансовий

результат” відповідно до сучасних вимог стандартів обліку. Уточнює поняття фінансових результатів господарської роботи в контексті економічної категорії і автор Д.Є. Свідерський [62]. Дослідження також ілюструють, що науковці розглядають фінансовий результат в окремих галузях економічної діяльності. До прикладу, С. Л. Червінська [70] означає суть дефініції “фінансовий результат аграрного підприємства”, що зводиться до різниці між майновим станом підприємства на кінець і початок звітної періоду, що найповніше охарактеризовує сутність даної категорії. У своїй роботі “Оцінка фінансових результатів діяльності підприємств в Україні” Лесюк А. С., під фінансовими результатами розуміє “збільшення прибутку (збитку) та підвищення рівня рентабельності (збитковості) підприємства від фінансово-господарської діяльності за звітний період”. [30, с.72]

Як показали дослідження, О.О. Вороніна акцентує на тому, що “серед актуальних підходів до визначення поняття “фінансовий результат” є економічний, бухгалтерський та управлінський. Тому дефініцію “фінансові результати” треба оцінювати також, враховуючи податкові розрахунки та управлінський облік” [8]. Податкове законодавство прирівнює “фінансові результати” та дефініцію “прибуток”. Скажімо, в ст. 134 Податкового кодексу України завбачено, що прибуток обчислюється внаслідок зменшення суми доходів звітної періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітної податкового періоду [53].

В управлінському обліку щодо семантики досліджуваної категорії є багато робіт, які написані професором Л.В. Нападовською [46]. В своїх наукових дослідженнях автор поняття “фінансовий” та “управлінський” результат відокремлює [46, с. 193]. Тобто мається на увазі, що в управлінському обліку фінансовий результат зводиться до обчислення результату діяльності за видами реалізованої продукції (центрами відповідальності, сегментами діяльності), а у фінансовому обліку – в цілому за основним видом діяльності [18, с. 74].

На наше переконання, для удосконалення нормативного і правового

регулювання облікового процесу фінансових результатів у векторі уточнення понятійного апарату варто розглянути семантику тлумачення “фінансові результати” (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Квінтесенція фінансового результату: облікове тлумачення [4;15;47;50]

Отже, фінансовий результат як об’єкт бухгалтерського обліку та ключова фінансова категорія – це результат господарської діяльності, що є остачею від зіставлення доходів і витрат підприємства за винятком сум податків, що визначається впродовж періоду в цілому або за видами діяльності, та підсумовується у форматі показників прибутку (збитку).

Далі розглянемо поняття “прибуток (збиток)”. Квінтесенцію поняття “прибуток” регулює ст. 142 Господарського кодексу України: “прибуток (доход) суб’єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб’єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань” [10].

У Міжнародних стандартах фінансової звітності (IAS) використовується поняття “обліковий прибуток” (accounting profit) [40], а власне “прибуток” (profit)

тлумачиться як загальний дохід за мінусом витрат без компонентів іншого сукупного прибутку” [41:42].

Поняття “прибуток” характеризується по-різному в національному та міжнародному законодавстві. Зокрема, в міжнародних стандартах не акцентується увага на таких категоріях, як доходи та витрати, порівняння яких призводить до виникнення прибутку (збитку), що, в свою чергу, регулює національне законодавство. На нашу думку, такі розбіжності пов’язані з тим, що міжнародне регулювання облікового відбиття операцій функціонування підприємства спрямоване на економічний зміст господарських процесів, а вітчизняні закони та стандарти враховують, перш за все, юридичну сторону.

На основі узагальнених тлумачення сутності поняття “прибуток (збиток)” побудовано діаграму співвідношення різних підходів авторів (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Визначення сутності прибутку (збитку) [5;10;37;39;47]

З рис. 1.3 бачимо, що найбільша кількість авторів означає квінтесенцію прибуток (збиток) як показник ефективності діяльності. Також – і як різницю між виручкою від реалізації і витратами на виробництво продукції, при цьому поєднуючи ці два трактування. Такий підхід характеризує лише прибуток від реалізації, тому дане визначення вважаємо не є повним. Значна кількість авторів наводить наступне тлумачення: перевищення доходів над витратами підприємства, що характеризує прибуток (збиток) підприємства в цілому. На нашу думку, таке визначення застосовувати не доцільно, адже доходи та витрати – це показники результативні в обліку, а прибуток (збиток) є

складником власного капіталу. Зовсім невелика кількість авторів розуміють під прибутком (збитком) трансформовану форму доданої вартості, інші – формат чистого доходу. Таке визначення характеризує прибуток (збиток) зі сторони економічної теорії. Таким чином, стверджуємо, що фінансовий результат є досить складною понятійною категорією суспільно-економічної формації, що характеризує якість діяльності підприємства. Також є досить різна кількість тлумачень досліджуваного поняття, і кожний підхід до розуміння цього поняття вартий уваги.

1.2. Методичні аспекти класифікації фінансових результатів підприємства: аналітичний огляд

На нині можна розглядати різні класифікаційні види фінансового результату функціонування суб'єкта ведення бізнесу. Вони (види) можуть бути досить різними залежно від заінтересованих діяльністю суб'єкта господарювання користувачів та критеріїв обраної класифікації.

Зауважимо, що реально на практиці ряд певних складнощів виникає при виборі класифікаційних ознак фінансового результату, які є теоретичною основою його достовірного та зрозумілого віддзеркалення в бухгалтерському обліку. Адже фінансовий результат напряму впливає на організацію обліку в частині формування його облікової політики; методичне забезпечення облікового віддзеркалення проведених операцій на рахунках; контрольні процедури, пов'язані з правомірним відбиттям доходів та витрат функціонування будь-якого вітчизняного підприємства. Також звернемо увагу на те, що власнику потрібно розуміти, який саме серед інших вибрати вид прибутку (фінансовий результат), що має бути розподілений та використання якого дасть можливість реалізувати ефективні рішення в системі управління.

Різні системи обліку, що сформувалися в різних країнах, характеризуються різноманітністю методологічних аспектів, які не дають змогу забезпечувати зіставність та порівнюваність облікової інформації

різних суб'єктів господарювання і створюють ряд критичних зауважень щодо традиційної бухгалтерії з боку дослідників.

Підтримуємо думку науковців Я. В. Соколов, І. І. Єлисеєва, А. Л. Дмитрієв [64], які зводять їх до наступних:

- непридатність бухгалтерської інформації для ухвалення управлінських рішень;

- бухгалтерська звітність (перш за все річна) складається з відставанням на декілька місяців від дати, на яку формуються її дані;

- дані, що характеризують господарську діяльність, через цілий ряд обставин (умовності норм амортизації, резервування, застарівання оцінок, розмитості правил капіталізації тощо) стають не актуальними до звітної дати;

- застосування на практиці різного роду методологічних прийомів унеможлиблює порівняння даних в бухгалтерському обліку, інших звітних періодів та, до прикладу, звітності інших споріднених підприємств;

- всі фінансові результати, отримані в рамках існуючої облікової методології, значною мірою носять умовний характер. Це викликано тим, що вибір методології, обумовлений обліковою політикою управління, визначає величину прибутку (збитку) (фінансового результату) підприємства. Також методологія обліку напряду має вплив на фінансові результати (позитивні чи негативні). Далі, при здійсненні аналізу важливе не так значення величини показаного прибутку, а саме методика його обчислення;

- бухгалтерська звітність дає, в кращому випадку, 20 % інформаційного масиву даних, що необхідний для фінансового аналізу;

- сліпе наслідування інтересам фірми або своїм, суто особистим, цілям приводить бухгалтерів до приховування багатьох важливих фактів. Наприклад, майже всі підприємства відмовляються надавати інформацію постачальникам, але розкривають її банківським установам;

- неминучим супутником комерційної діяльності є корупція, що нерідко обумовлює спотворення бухгалтерської звітності і робить її дані

ненадійними;

– різноманітність у виборі методологічних прийомів робить дані бухгалтерської звітності непридатними для макроекономічних розрахунків [64, с. 116-117].

Підкреслимо, що одним із основних проблемних питань є відбиття фінансового результату (позитивного або ж негативного, або нульового) в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності вітчизняного суб'єкта господарювання.

На нашу думку, для розв'язання проблеми достовірного відбиття фінансового результату необхідно раціоналізувати алгоритм систематизації й накопичення інформаційних даних про доходи і витрати, прибуток (збиток) відповідно до економічної сутності господарських операцій. Цілком підтримуємо В. Д. Вороніну, яка пише: "...важливість розгляду питання класифікації прибутку для цілей обліку, аналізу та контролю, пов'язана з необхідністю раціональної організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві в частині його ведення." [8].

На даному етапі дослідження питання дипломної роботи обґрунтуємо основні критерії класифікації та види фінансового результату, які виділяються в наукових джерелах, що, в свою чергу, є підґрунтям удосконалення процесу систематизації та накопичення інформації про фінансові результати на рахунках бухгалтерського обліку. Для цього у додатку А наведено згруповані критерії класифікації фінансового результату вітчизняного суб'єкту господарювання.

Проаналізовані наукові джерела демонструють вагомість наявності достовірної, зрозумілої та аналітичної інформації в бухгалтерському обліку про фінансовий результат (позитивного або ж від'ємного). Адже відповідна класифікаційна ознака забезпечує задоволення інтересів різних зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Найбільш поширеною серед науковців є класифікація фінансового

результату за видами діяльності, способом (керунками) використання, звітним періодом формування показників, показниками фінансової звітності, тобто відповідно до методики розрахунку. Вважаємо, що вибір певного критерію класифікації фінансового результату впливає на бухгалтерське відображення господарських операцій підприємства.

Наукові здобутки підтверджують актуальність та потребу дослідження проблеми класифікації фінансових результатів. Зокрема, О. О. Левицька вказує на те, що “деталізованість інформації, яка формується завдяки запропонованій класифікації фінансових результатів, сприятиме реалізації на підприємстві сучасного менеджменту організації його діяльності, зокрема, в питаннях забезпечення раціональної роботи економічної служби, ведення аналітичних прогнозів, ухвалення вмотивованих стратегічних рішень тощо” [32].

Запропонована класифікація фінансових результатів О. Є. Високою вміщує найбільш ваговиті способи групування інформаційного масиву про формування і розподіл прибутку як фінансового результату, для поліпшення аналітичності даних облікового процесу для корисності використання та задоволення потреб різних користувачів. Корисність такої класифікації в тім, що можна точно визначити в теперішньому та спрогнозувати в майбутньому звітному періоді результати функціонування вітчизняних суб'єктів господарювання. При цьому також беруться до уваги усі чинники, які впливають на їх формування [9, с. 124]. Підкреслимо ще те, що у своїх наукових надбаннях Л. В. Самохін [61, с.58] звертає свою увагу на вагомість в системі бухгалтерського обліку фінансових результатів їх аналітичного обліку у векторі видів діяльності відповідно до класифікації 79 рахунку – “Фінансові результати” по субрахункам.

Моніторинг наукових джерел щодо питання класифікації фінансових результатів показав, що даній проблемі присвячено достатньо уваги серед науковців, хоча наукові результати не відбивають доцільності та потреби застосування на практиці окремих класифікаційних ознак, що

пропонуються авторами. Але це виправдовується тим, як зауважують М. Бенько та В. Сопко, що “перед працівниками економічних служб і в основному перед фахівцями з бухгалтерського обліку постає завдання в розробці більш детальної класифікації фінансових результатів від певних видів діяльності, якими займається кожне конкретне підприємство. Це, в свою чергу, надасть більш дієву інформацію для проведення аналізу діяльності підприємства з метою управління і одержання кращих результатів” [4, с. 317].

За таких умов, вважаємо, що класифікації фінансових результатів повинні бути науково обґрунтованими й різноплановими та не ґрунтуватися лише на законодавчо виокремлених видах діяльності. Оскільки, як зазначає Л. В. Самохін, економічно обґрунтована класифікація фінансових результатів є вагомим передумовою успішної організації бухгалтерського обліку роботи підприємств, оскільки від цього залежить спроможність вчасно й чітко керувати прибутком, перспектива оперативного аналізу і прогнозування, а в кінцевому підсумку – обґрунтованість управлінських рішень [61, с. 57].

Вважаємо слушним розглянути види фінансового результату (який може бути позитивним або ж від’ємним) господарювання, які слугують основою для ухвалення рішень заінтересованих користувачів. Отже, загальновідомо, що прибуток підприємства є конститутивним джерелом самофінансування та розвитку суб’єкта господарювання й засобом зросту ринкової вартості підприємства [39, с.54]. Наведені вище функції сприяють забезпеченню та гарантуванню виконання зобов’язань перед власниками бізнесу, кредиторами, постачальниками і іншими контрагентами. З огляду на не одну кількість видів фінансового результату, охарактеризуємо у додатку Б інтереси груп користувачів облікового інформаційного масиву щодо позитивного чи від’ємного фінансового результату.

Проаналізувавши наведений у додатку Б інформаційний масив про

фінансові результати суб'єктів ведення бізнесу зауважимо, що для власників вагомою є інформаційні відомості про прибутковість тих видів діяльності, величину фінансових результатів (мається на увазі прибутку), який використовується для подальшого розвитку функціонування. Далі – для інвесторів, аудиторів та власників простих акцій вагомими та затребуваними є дані обсягу прибутку (чистого та розподіленого). Оскільки від цього напряду залежить обсяг дивідендних виплат.

Зацікавлення державних органів у даних про прибуток підприємства означається потребою сплати податків та статистичним слідкуванням за економічними процесами. Зростає увага до остаточних фінансових результатів (прибутку) від окремих видів діяльності також у контрагентів при обставинах наявності фінансових зобов'язань позичальника, отриманих під виконання різного роду програм, наприклад виробничих та інвестиційних.

Також контрагентів суб'єкта господарювання цікавить інформація про стан платоспроможності й ліквідності підприємства для мети ухвалення вагомих рішень щодо економічних та фінансових відносин з ним.

Працівники зацікавлені платоспроможністю й прибутковістю суб'єкта господарювання в тому випадку, якщо це має зв'язок з отриманням відповідної суми доходу в майбутньому. Тому дана група користувачів зацікавлена перспективами розвитку у сфері їх зайнятості підприємства і основне – їхньої заробітної плати.

Конкуренція зацікавлена перспективними планами в сфері розвитку й діяльності на ринку, оскільки залежно від того, яку частку займає суб'єкт на ринку, розробляється стратегія розвитку діяльності конкурентів.

Наступним етапом дослідження є аналіз нормативно-правової літератури з метою визначення законодавчо встановлених видів фінансового результату.

Отже, ще раз нагадаємо, що тлумачення дефініції «фінансові результати» не надають ані НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», ані МСБО 1. А саме, у НП(С)БО 1 предметно описується тільки такі трактування категорії як «прибутки» та категорія «збитки» [54]. Також тут описано, що

фінансові результати функціонування підприємства за звітний період відбиваються в Звіті про фінансові результати. Також в чинних положеннях наводиться методика розрахунку фінансового результату і, відповідно, його предметна класифікація за показниками фінансової звітності. Деякі види фінансових результатів також описано у Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій[23]. Тепер скомпонуємо та оформимо у вигляді таблиці класифікацію фінансових результатів підприємницької діяльності.

Таблиця 1.1

Класифікація фінансових результатів підприємницької діяльності

Класифікаційна ознака	Пояснення
1. За значенням підсумкового результату господарювання	- позитивний фінансовий результат – прибуток; - негативний фінансовий результат - збиток.
2. У розрізі видів діяльності	- фінансовий результат від операційної діяльності; - фінансовий результат від інвестиційної діяльності - фінансовий результат від інвестиційн діяльності
3. Залежно від формування та розподіл	- валовий; - від операційної діяльності; - прибуток до оподаткування; - чистий.
4. За характером оподаткування прибутку	оподаткована та не оподаткована його частина.
5. По періоду формування	- прибуток попереднього періоду (тобто періоду, що передує звітному); - прибуток звітного періоду.
6. За характером розподілу в складі прибутку, що залишається після сплати податків та інших обов'язкових платежів (чистого прибутку)	- частину, що капіталізується; - частину, що споживається.

Отже, у чинних нормативних інструментах не виокремлено класифікаційні ознаки фінансових результатів, вони вміщують лише алгоритм визначення прибутку (збитку), в основу якого покладені види діяльності.

Розглянуто деякі з існуючих класифікацій фінансового результату, виокремлюючи їхні характерні ознаки впливу на бухгалтерський облік. Слушно, на нашу думку, класифікація фінансового результату впливає, в першу чергу, на організацію обліку результатів діяльності. Тому у додатку В проілюстровано вплив кожного з вищерозглянутих критеріїв класифікації на складові організації обліку (організаційна, методична, технічна та складова організації внутрішнього контролю). Отже, проаналізувавши наведену інформацію у додатку В на підставі логічного аналізу можна висновувати, що вибір класифікаційної ознаки впливає на організацію та ведення бухгалтерського обліку господарських операцій підприємства. Зокрема, від вибору відповідної класифікаційної ознаки фінансових результатів буде залежати:

- організація синтетичного та аналітичного обліку (в тому числі, робочий план рахунків в частині рахунків доходів та витрат, фінансового результату діяльності, доходів та витрат майбутніх періодів, податку на прибуток);

- форми розроблених на підприємстві первинних носіїв, внутрішньої (управлінської) звітності, а також алгоритм документообороту;

- механізм визнання, оцінки та облікового відбиття певних господарських операцій;

- алгоритм формування доходів та витрат і використання та розподілу прибутку (збитку).

На підставі проведеного дослідження розглянемо блок-схему формування та визначення, використання та розподіл фінансових результатів в розрізі їх видів та проілюструємо зазначене у додатку Г. Така блок-схема відповідно до етапів облікового відбиття фінансового результату має інформативний та аналітичний характер і є теоретичною основою для розробки організаційного, технічного та методичного забезпечення облікового відображення фінансових результатів господарської діяльності підприємства. Адже за допомогою наведеної блок-схеми встановлюється взаємозв'язок основних класифікаційних ознак фінансового результату (зокрема, його видів) з етапами відбиття фінансового результату в площині бухгалтерського обліку.

Для більш деталізованого аналізу проілюстрованої блок-схеми наведемо пояснення, використовуючи для цього один з критеріїв класифікації фінансового результату – за характером (керунками) використання.

За характером (керунками) використання науковці дослідженої літератури виділяють нерозподілений та розподілений фінансовий результат (в тому числі, на виплату дивідендів, на формування капіталу і на інші цілі).

На етапі формування фінансового результату здійснюються такі облікові процедури, як визнання, оцінка та облікове відбиття доходів та витрат діяльності підприємства. Нерозподілений і розподілений прибуток (збиток) виникає під час визначення фінансового результату, що є проміжним етапом між формуванням та використанням прибутку (збитку). Дані об'єкти відбиваються в обліку на етапі використання та розподілу фінансового результату. Тому в наведеній блок-схемі, як видно з ілюстрації додатка Г, за характером (керунками) використання види фінансового результату розташовані відповідно до наведеного пояснення.

Також важливе теоретичне та практичне значення в наведеній блок-схемі має класифікація за елементами, які регулюють розмір кінцевого фінансового результату. Перераховані у додатку об'єкти бухгалтерського обліку впливають на абсолютний обсяг кінцевого фінансового результату суб'єкта господарювання як на етапі його формування, так і на етапі використання та розподілу.

Отже, розглянутий перелік класифікаційних ознак дає практичну змогу систематизувати та згрупувати інформаційний масив про фінансові результати функціонування підприємницької діяльності. На наше переконання це значно поліпшить результативність та прозорість інформативності фінансово-господарської діяльності суб'єкта ведення бізнесу.

1.3. Інформаційний масив формування даних про фінансові результати в обліку

Для функціонування злагодженого механізму управління підприємством необхідним є забезпечення керівників інформацією, яка матиме вплив на ухвалення рішень. Тому важливим є створення та обґрунтування такого інформаційного середовища, яке поєднувало б у собі всі складові: теоретичне обґрунтування, облікове забезпечення та аналіз. Кожна складова доповнює одна одну і їх взаємозв'язок дозволяє сформувати той масив інформації, який даватиме повну характеристику результатів діяльності. Схематично інформаційне середовище про фінансові результати буде таке (рис. 1.4.)

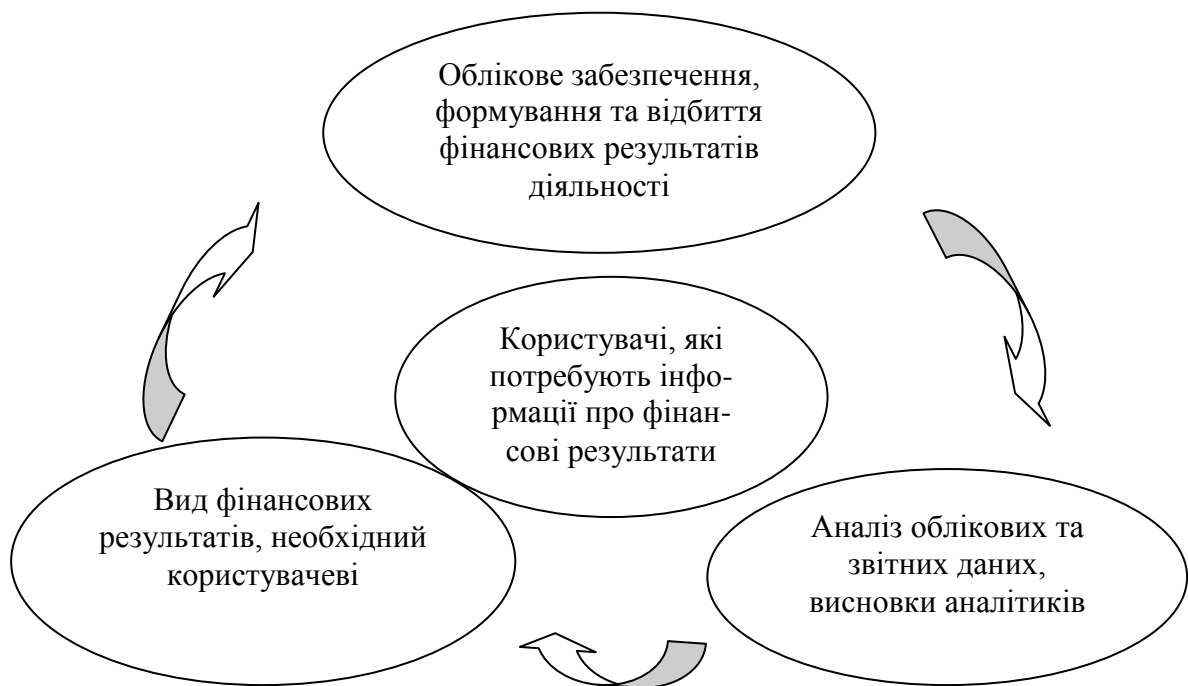


Рис. 1.4. Інформаційне середовище даних про фінансові результати

(розроблено автором)

Інформаційне середовище формується з трьох основних складових: вид фінансових результатів, необхідний користувачеві, облікове забезпечення фінансових результатів та проведене аналітичне дослідження, яке дасть оцінку результату. Тобто, виконання основної мети – задоволення інформаційної потреби для ухвалення обґрунтованого економічного рішення.

Узгоджена взаємодія усіх складових становитиме інформаційне середовище даних про фінансові результати діяльності підприємства. Одним з керунків оцінки діяльності підприємства як на макрорівні так і на мікрорівні є результативність підприємницької діяльності, а саме остаточні позитивні

фінансові результати. Зовнішні користувачі про формування і одержаний фінансовий результат можуть судити з звітної форми № 2 “Звіт про фінансові результати”[54], для внутрішніх користувачів, крім вказаної форми, можливим є використання поточного масиву бухгалтерського масиву інформації, яка виникає за результатами здійснених господарських операцій.

Облікове забезпечення відбиття інформації про фінансові результати діяльності забезпечується інформаційними потоками, що виникають на всіх етапах формування фінансових результатів. На рис.1.5 представлено схему інформаційних потоків, які визначають розмір фінансових результатів (чистого прибутку/збитку, нульового результату) підприємства.

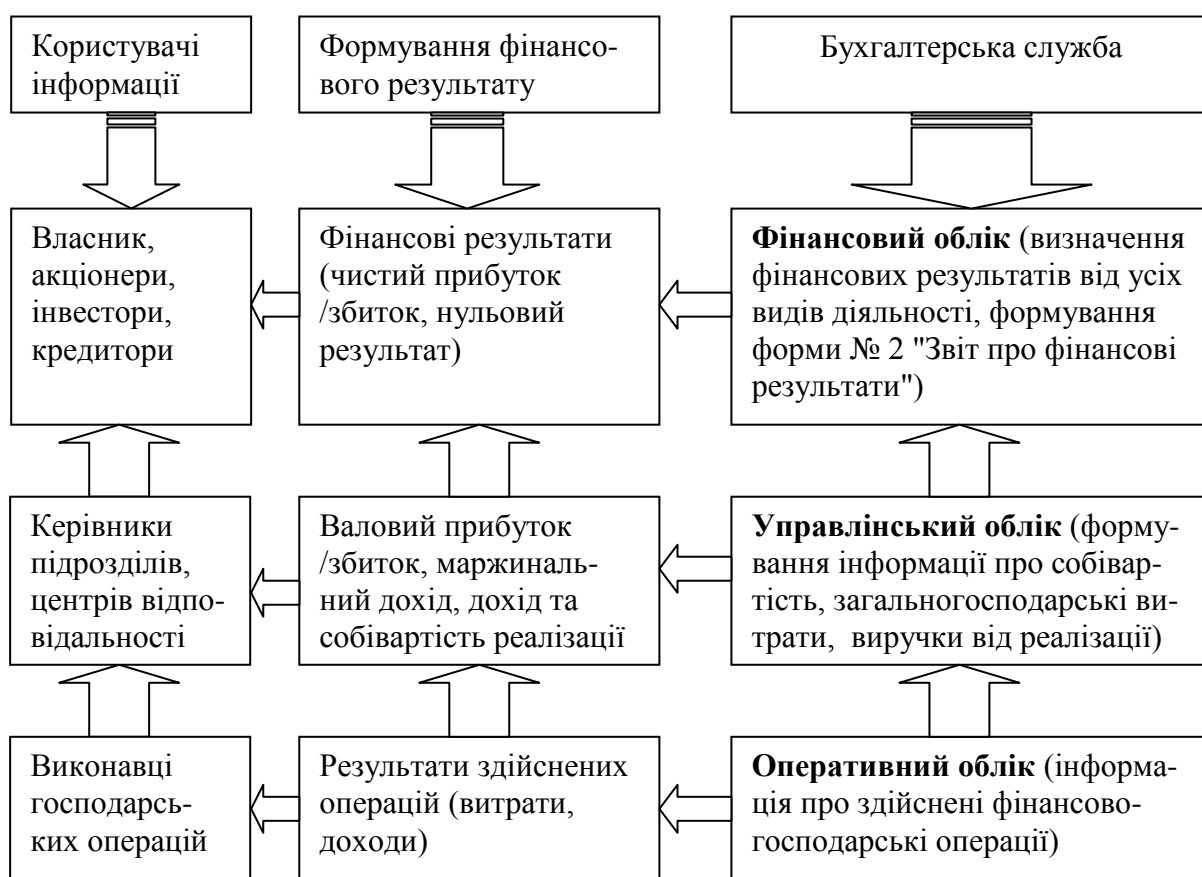


Рис. 1.5. Керунки виникнення інформаційного масиву даних про формування фінансових результатів підприємства [5;10;37;39;47]

Механізм формування фінансових результатів починається зі здійснення господарських операцій (дані оперативного обліку), формування результатів основної діяльності суб'єкта (дані управлінського обліку) та визначення чистого прибутку/збитку, нульового результату та формування звітної форми

№ 2 (дані фінансового обліку). Кожен рівень інформаційного потоку характеризується відповідними показниками результативності та користувачами, які їх потребують[18, с.74].

На рівні оперативного обліку виникають витрати, внаслідок здійснення операцій (виробництва, реалізації, управління) та доходи, що нараховуються при реалізації лісопродукції. На рівні управлінського обліку відбувається формування собівартості лісопродукції, відбиття загальногосподарських витрат та стає можливим визначення валового прибутку, прибутку від реалізації продукції та результатів діяльності окремих структурних підрозділів. За даними оперативного обліку відбувається відбиття доходів і витрат на рахунках та регістрах фінансового обліку за даними яких визначається прибуток, збиток, нульовий результат і заповнюється звітна форма № 2.

Матусевич О. О. переконує, що основне призначення інформаційної бухгалтерської системи формування окремих інформаційних потоків для потреб управління виробничою і фінансово-господарською діяльністю господарюючих суб'єктів, або інформаційне забезпечення власників та інших замовників даних[39].

Весь інформаційний потік про фінансові результати має цільову направленість і забезпечується даними бухгалтерського (фінансового, управлінського) обліку (рис. 1.6). І в кожного обліку є як переваги, так і певні недоліки. Але інтегрування обох інформаційних потоків забезпечує одержання інформаційного потоку про формування фінансових результатів.

Перевагами фінансового обліку є уніфікованість його показників, чітка періодичність їх формування та достовірність, так як звітність, сформована за даними фінансового обліку, надається користувачам зовнішнім. Проте така інформаційна база має і свої недоліки: визначені показники характеризують діяльність підприємства в цілому, без деталізації по окремих сферах діяльності, центрах відповідальності; використовуються лише вартісні показники; період формування фінансової звітності не дозволяє оперативно реагувати на проведені операції.

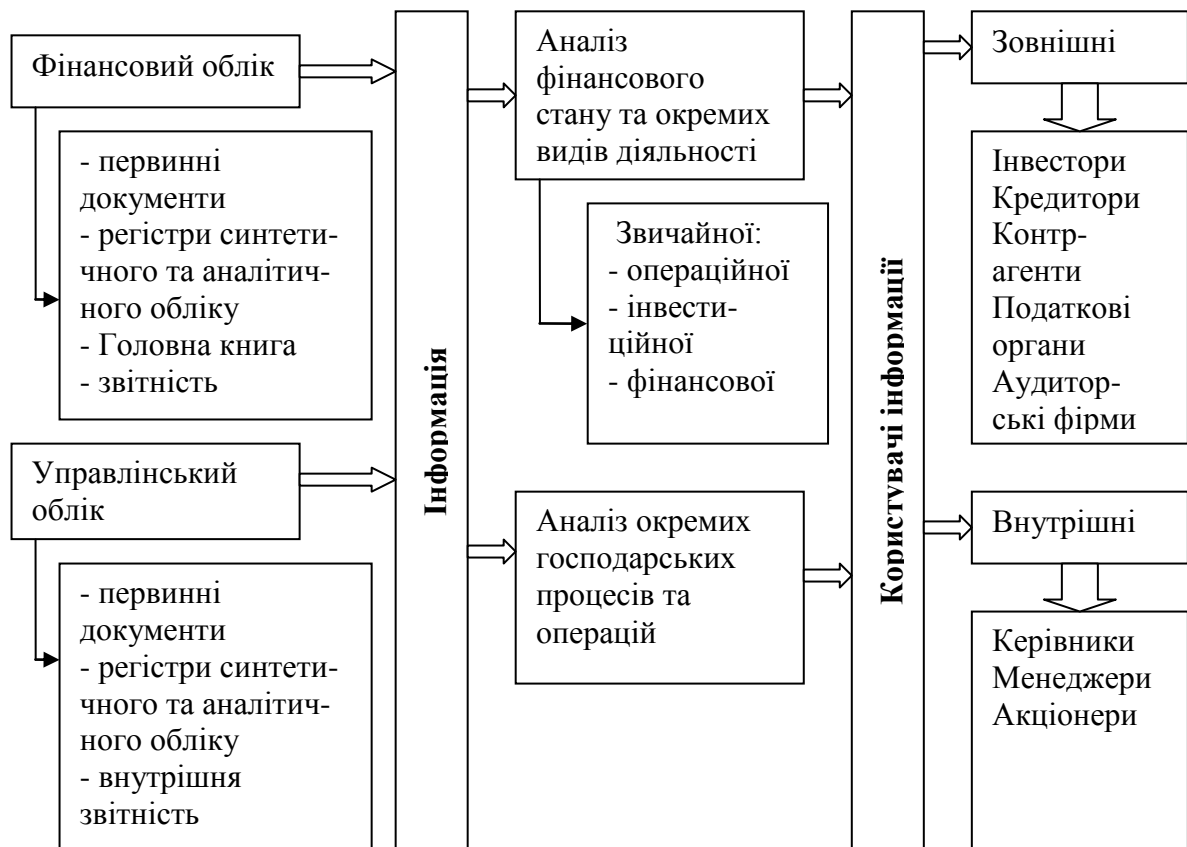


Рис. 1.6. Інформаційні потоки даних про фінансові результати

Вказані недоліки фінансового обліку забезпечуються інформаційним потоком, який формується в управлінському обліку. Знаходять відображення як вартісні так і натуральні значення показників, дані про результати діяльності можна сформуванати за будь-яким напрямком чи видом діяльності та з будь-якою періодичністю, що дозволяє керівникам оперативно регулювати результативність діяльності підприємства.

Отже, роль бухгалтерського відбиття (синтез фінансового та управлінського обліку) фінансових результатів зводиться до формування достовірних, правдивих інформаційних даних про фінансові результати на всіх етапах їх формування для забезпечення потреб користувачів при виваженому ухваленні ними управлінських рішень. При цьому слід дотримуватись законодавчого регулювання обліку.

Висновки до розділу 1

1. Моніторинг досліджень свідчить про проблематичність та відсутність системного підходу до розуміння категорії “фінансові результати”. З метою

усунення неоднозначності тлумачення даного поняття доцільно його розглядати враховуючи вплив різних підходів (економічного, податкового й управлінського) на облікове відбиття господарських операцій. Зокрема, в бухгалтерському обліку необхідно тлумачити фінансовий результат як результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за винятком сум податків, що визначається за визначений період в цілому або за видами діяльності, та підсумовується у формі показників прибутку (збитку).

2. Відсутність чіткої класифікації фінансового результату позначається на достовірності та об'єктивності облікового масиву інформації, потрібного під час ухвалення управлінських рішень. Через існування різноманітних видів фінансових результатів, які виокремлюються залежно від інтересів користувачів, розглянуто блок-схему облікового відбиття фінансового результату, за допомогою якої встановлюється взаємозв'язок основних видів фінансового результату з етапами відбиття фінансового результату в системі бухгалтерського обліку.

3. Для функціонування злагодженого механізму управління підприємством необхідним є забезпечення керівників інформацією, яка матиме вплив на ухвалення рішень. Тому важливим є дослідження інформаційного масиву формування даних про фінансові результати в обліку. Приходимо до висновку, що роль бухгалтерського відбиття (синтез фінансового та управлінського обліку) фінансових результатів зводиться до формування достовірних, правдивих інформаційних даних про фінансові результати на всіх етапах їх формування для забезпечення потреб користувачів при виваженому ухваленні ними управлінських рішень. При цьому слід дотримуватись законодавчого регулювання обліку.

РОЗДІЛ 2

ДОСЛІДЖЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКОВОЇ ПРАКТИКИ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЛІСГОСПУ

2.1. Облікова політика як інструмент інтеграції інформації в обліку лісового господарства та її вплив на формування і оподаткування фінансових результатів

Облікова політика підприємства є одним з інструментів, що регулює методичні аспекти організації й здійснення облікового процесу на підприємницькому суб'єкті. В свою чергу, від варіативності обраних методів облікового відбиття майна та джерел його утворення залежить кінцевий плюсовий результат функціонування бізнесової одиниці.

Вагомість дослідження питання формування облікової політики ґрунтується на дотриманні принципів бухгалтерського обліку під час здійснення господарської роботи підприємницької структури, зокрема, принципу послідовності, відповідно до якого передбачається незмінне застосування обраної облікової політики підприємством.

Проведемо моніторинг існуючої практики формування положень облікової політики, які позначаються на формуванні фінансового результату, та визначення достовірності та порівнянності відомостей бухгалтерського обліку для прийому виважених вирішень користувачами заінтересованими активною господарською роботою ДП «Чортківське лісове господарство».

Перш за все здійснимо аналіз нормативних документів, які регулюють організацію та ведення бухгалтерського обліку, в тому числі фінансового результату (прибуто, збиток, нульовий результат) підприємства. Основні аспекти, які регулюють формування облікової політики підприємницьких структур (в тому числі і ДП «Чортківське лісове господарство»), закріплені рядом законодавчо-нормативних інструментів, що проілюстровано у табл. 2.1.

Тому облікова політика (додаток Д) на досліджуваному лісгоспі також розроблена з урахуванням вимог описаної нормативної документації доказової юридичної сили.

Таблиця 2.1

Законодавчо-правові інструменти з питань формування облікової політики,
якими керується ДП «Чортківське лісове господарство»

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Питання, які регулюються нормативно-правовим актом
1	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [22].	Правові засади визначення та організації облікової політики на підприємствах (сутність облікової політики, принцип бухгалтерського обліку – послідовності)
2	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових змінах”	Внесення змін до облікової політики підприємства
3	Лист Міністерства фінансів України “Про облікову політику” [33]	Відбиття в розпорядчому документі (наказі) обраних методів, принципів і процедур (їх перелік наведено у листі); внесення змін до облікової політики; ілюстрування відомостей про облікову політику в примітках до фінансової звітності підприємства
4	Лист Міністерства фінансів України “Методичні рекомендації щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності”	Рекомендовано орієнтовні пороги суттєвості визнання активів суб’єктів господарювання
5	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” [43]	Конкретні принципи, домовленості, правила та процедури, які прийняті керівними особами підприємства під час складання та подання фінансового звітування

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” облікова політика означається як “сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансового звітування. Також даний нормативний документ тлумачить, що питання встановлення облікової політики є в компетенції власника господарюючої одиниці, органу, уповноваженому керувати державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави” [22].

Роз’яснення щодо формування облікової політики проілюстровано у Листі Міністерства фінансів України “Про облікову політику” [33], де зазначено, що “повноваження власника господарюючої одиниці установлювати облікову політику здійснюється через визначення у розпорядчому документі переліченні

методів оцінки, обліку й процедур, щодо яких нормативний та методичний базис завбачує більше одного варіанту”. Одношаблонні методи оцінки, обліку й процедур до названого розпорядчого документу долучати не варто.

Отже, можна висновувати, що питання формування облікової політики врегульовано законодавчо-правовими інструментами. Суб’єктам господарювання (і лісгоспу) надається можливість самостійного відбору основних положень облікової політики на основі розроблених законодавчих документів щодо облікового відбиття операцій господарської лісодіяльності.

На наступному етапі дослідження проаналізуємо сутність квінтесенції “облікова політика” і встановимо основні модулі формування облікової політики для цілей визначення та достовірного оподаткування фінансового результату. В. В. Євдокимов у поняття облікова політика включає “сукупність способів та процедур ведення обліку, що впливають на величину фінансових результатів підприємства” [19, с. 77]. Т. В. Барановська під обліковою політикою розуміє ”вибір суб’єктом господарювання методичних прийомів віддзеркалення в обліку фінансово-господарських операцій на конкретний період (переважно рік) із числа легалізованих державними органами управління з ціллю складання фінансового звітування” [1]. Є. О. Колесніков у зазначене поняття вкладає ”комплекс методичних прийомів, способів, правил, схем і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку поточної господарської та фінансової роботи підприємства і складання звітності, що обирається підприємством з-поміж загальноприйнятих або розробляються самостійно, виходячи з особливостей його діяльності” [24].

Наведені вище визначення різні між собою, однак всі автори дотримуються однієї думки й мають намір явно показати, що облікова політика komponує сукупність способів і методів ведення облікового процесу.

Слушно виділити тлумачення квінтесенції “облікова політика”, подане Л.А.Кушнір, оскільки науковець акцентує увагу на тому, що облікова політика є важливим інструментом досягнення різноманітних цілей підприємства, скерованих на поліпшення його діяльності[29, с.250]. Науковець

Т. М. Сторожук наголошує на тому, що розробка положень облікової політики є неодмінною при складанні фінансової звітності[65]. В наукових дослідженнях Н.Р. Домбровська також встановлює потребу існування облікової політики при визначенні фінансового результату підприємства[17, с.224].

Отже, як видно з проаналізованих визначень облікова політика є не лише розпорядчим документом, що складається з метою формування на підприємстві системи механізму бухгалтерського обліку. Але від повно зафіксованих в ній положень залежить фінансовий результат діяльності та обліковий масив інформації, яку демонструє фінансова звітність підприємницького суб'єкта. Тому вважаємо, що для цілей дослідження під обліковою політикою варто розуміти множину методів, способів, принципів і правил організації та ведення бухгалтерського обліку на конкретно визначеному підприємстві, що впливають на величину фінансових результатів (прибутку, збитку, нульового результату) та визначаються з метою продукування фінансової звітності.

Облікова політика має бути основою формування внутрішніх законодавчо організаційно-розпорядчих документів, що регулюють діяльність господарства і фінансову і господарську[17, с.225]. Тому положення даного документу мусить завбачати виключення виникнення проблем у взаємовідносинах з працівниками, контрагентами за господарськими договорами, податковими та іншими контролюючими органами.

Важливим етапом дослідження є визначення впливу основних модулів облікової політики підприємницького суб'єкта на фінансовий результат діяльності.

Тому проведемо аналіз діючого наказу про облікову політику стосовно модульних елементів, які впливають на формування фінансового результату ДП “Чортківське лісове господарство”.

Наказом керівника ДП “Чортківське лісове господарство” Ю.В. Кравець підписаний наказ про облікову політику підприємства. У цьому документі є такі складники: первісна вартість основних засобів лісгосподарства більша 6000 грн. і строки корисного використання – більше 1 року; списковий склад комісії планової та позапланової інвентаризації господарства щодо основних

засобів, голова комісії – головний лісничий; нарахування амортизації усіх груп основних засобів проводити прямолінійним методом протягом строків їх корисного використання, які не можуть бути меншими строків, зазначених у підпункті 138.3.3 п. 138.3 статті 138 ПКУ; встановлено, що будь-яке вибуття запасів лісгоспу продукується за методом середньозваженої собівартості, оцінка якої здійснюється щомісячно.

Проведений детально аналіз наказу про облікову політику лісгоспу дав можливість встановити, що нині алгоритмізація формування облікової політики, як на наше переконання, потребує більше уваги з боку управлінської та бухгалтерської служби лісгоспу.

Так, приміром, зміст наказу на новий фінансовий рік, як виявилось, є дублюванням ключових аспектів вже діючого. Хоча економічна обстановка лісових господарств, особливо в умовах пандемії, вимагає деяких змін в організації облікової практики. В деякій мірі в обліковій практиці лісгоспу виникає такий стан речей, при якому не повно реалізуються не тільки специфічні, а й основні принципи бухгалтерського обліку: безперервність, послідовність, нарахування та відповідність доходів і витрат тощо.

Отже, згідно з діючими законодавчо-правовими інструментами суб'єкти ведення бізнесу мають свій вибір ключових пунктів облікової політики. Однак, зауважимо, що обов'язково треба враховувати основні базові принципи обліку. Тому управлінському обліковому апарату підприємницького суб'єкта при формуванні та продукуванні зазначеного внутрішнього документу потрібно приймати виважені та обдумані рішення. Не мусять у наказі повторюватись однозначні правила законів та інструкційних матеріалів.

Результат даного дослідження полягає у систематизації елементів облікової політики за такими об'єктами, як основні засоби, активи (нематеріальні та матеріальні), запаси, дебіторська заборгованість поточна, забезпечення, доходи, витрати. Ці складники облікової політики безпосередньо впливають на визначення фінансового результату та його оподаткування. Тому управління має обрати такі складники і зафіксувати їх в обліковій політиці, які

б дали можливість ефективно управляти величиною фінансового результату у бік позитивного збільшення.

На часі розглянемо, які саме питання розглядаються у Положенні про облікову політику лісового господарства (додаток Д) щодо ведення обліку фінансових результатів лісодіяльності (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Складники облікової політики щодо фінансових результатів чортківського лісгоспу

Загалом, як видно з рис. 2.1, облікова політика регламентує витрати, доходи та прибуток (остаточний кінцевий фінансовий результат) роботи господарства. Організаційна складова облікової політики щодо фінансових результатів передбачає створення бухгалтерської служби або вибору конкретного обліковця, яка(який) відповідає за ведення обліку фінансових результатів. У додатку Д також зазначено, що «на підставі бухгалтерського

обліку забезпечено ведення податкового обліку податку на прибуток, дивідендів, ПДВ, плати за використання лісових ресурсів, ПДФО, плати за землю, податку на нерухоме майно, екологічного податку, води та геологорозвідки, військового збору з використанням комп'ютерної програми „1С: Бухгалтерія” і подання податкової звітності до органів ДПС у встановлені ПК строки з використанням програми „Медок”. Також у лісгоспі призначено відповідальною особою за визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток та формування інших показників при складанні звітності по ньому, а також за подання такої звітності до ДПІ т.в.о. головного бухгалтера Г.В. Саварин. Також у лісгоспі м. Чорткова розроблені посадові інструкції бухгалтерів, де передбачено права, обов'язки та відповідальність бухгалтера, що відповідає за облікове відбиття операцій з формування, використання та розподілу остаточних фінансових результатів.

Технічний складник організації бухгалтерського обліку у лісгоспі вимагає для всіх розробку робочого плану рахунків. Проведене дослідження виявило факт відсутності в наказі наявності робочого плану рахунків. Тому управлінню чортківського лісгоспу необхідно звернути увагу на це питання. Оскільки перелік синтетичних рахунків дає можливість розширити аналітичність та повноту інформаційного масиву, що надається широкому колу користувачів (враховуючи і зовнішніх, і внутрішніх). Також в обліковій політиці мають бути зазначені первинні документи, що використовуються у лісгоспі для обліку фінансових результатів (прибуток, збиток, нульовий результат). Це набуває актуальності у зв'язку з тим, що для даного об'єкту облікового відбиття господарських операцій в більшості випадків не передбачено законодавством типових форм первинних носіїв інформації.

Документальне свідчення здійснювання витрат залежить від їх виду. До прикладу, використання матеріалів, МШП та інших запасів лісгоспу для запитів адміністративного персоналу, працівників відділу збуту ілюструється в обліку обов'язково на базі оформлених належних документів на списання матеріалів. Витрати на оплату праці працівників лісового господарства та їх

соціального страхування відбиваються у розрахунково-платіжних відомостях. Вартість наданих лісгоспу послуг, включається до складу витрат лісодіяльності на підставі рахунків.

Первинними носіями інформації для ілюстрування доходів від продажу, інших операційних доходів є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти інвентаризації, виписки банку, порівняльні оперограми, акти оцінки, прибуткові касові ордери, довідки та розрахунки бухгалтерської служби тощо.

Первинними носіями інформації для обліку доходів від участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії. Первинними носіями обліку інших фінансових доходів є розрахунки бухгалтерії лісового господарства та довідки, прибуткові касові ордери, виписки банку. Ілюстрування інших доходів в бухгалтерському обліковому процесі провадиться за допомогою договорів, актів приймання-передачі, прибуткових касових ордерів, виписок банку, актів оприбуткування матеріалів, довідок бухгалтерської служби та розрахунків.

Віднесення на фінансові результати господарства доходів і витрат провадиться розрахунком бухгалтерської служби лісгоспу. Довідки та розрахунки бухгалтерської служби господарства слугують також для відбиття накопичення фінансових результатів різних видів лісової діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку.

Рух перелічених вище документів провадиться відповідно до графіку документообороту, який затверджено на ДП “Чортківське лісове господарство”.

Узагальнювання інформативних даних щодо фінансових результатів демонструються у належних облікових регістрах з дальшим перенесенням відомостей до головної книги. Стосовно фінансового звітування, то досліджуваний об’єкт бухгалтерського обліку відбивається у звітній формі № 2 “Звіт про сукупний дохід”. Ще одним ваговитим елементом облікової політики лісгоспу є аналітичний облік досліджуваних об’єктів, тому відзначимо, що організація аналітичного обліку фінансових результатів провадиться за кожним їх видом у розрізі рахунків.

На підставі аналізу Положень про облікову політику підприємства

проведено дослідження щодо варіацій основних положень облікової політики і їх впливу на остаточний фінансовий результат, що проілюстровано в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Вплив варіацій основних положень облікової політики на фінансовий результат

Ділянки облікової політики	Можливі варіації	Кількість
вибір амортизаційної політики	<ul style="list-style-type: none"> – прямолінійний – зменшення залишкової вартості – прискореного зменшення залишкової вартості – кумулятивний – виробничий 	5
облікова політика оцінки запасів	<ul style="list-style-type: none"> – ФІФО – середньозважена оцінки – нормативні затрати – ціни продаж – ідентифікована собівартості відповідної одиниці запасів 	5
алгоритм створення резервів	<ul style="list-style-type: none"> – виходячи з платоспроможності окремих дебіторів – за питомою вагою безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції – на основі класифікації дебіторської заборгованості – відмова від нарахування РСБ 	4
моменти визнання доходів і витрат	<ul style="list-style-type: none"> – касовий метод – метод нарахувань – правило першої події 	3
алгоритм визнання доходу від наданих послуг, виходячи із ступеня завершеності операції	<ul style="list-style-type: none"> – вивчення виконаної роботи по заготівлі лісопродукції – визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг лісгоспу, які мають бути надані – визначення питомої ваги витрат, понесених лісовим господарством із наданням послуг у загальній очікуваній сумі витрат 	3

Щодо кожного із моментів облікової політики констатуємо, що вони є відособленими між собою, тобто господарство керується виходячи із наслідків, які певний метод окремо чинитиме на процес діяльності підприємства і його результати. Так, лісгосп, наприклад, обрав певний метод оцінки запасів, не зважаючи на використовуваний метод нарахування амортизації.

Отже, розглянуте питання облікової політики як інструменту інтеграції інформації в обліку лісового господарства та її вплив на формування і оподаткування фінансових результатів дало змогу констатувати, що облікова

політика є найважливішим складником в системі бухгалтерського обліку. Наведені детально три взаємопов'язані складники облікової політики – організаційна, технічна та методична складові дозволяють якісно визначити облікову політику лісового господарства в частині обліку фінансових результатів.

2.2. Особливості відбиття на рахунках бухгалтерського обліку фінансових результатів господарства

Досліджуване ДП «Чортківське лісове господарство» Тернопільського обласного управління лісового та мисливського господарства Державного агентства лісових ресурсів України є основним структурними підрозділом, де безпосередньо здійснюється ведення лісового господарства. Воно розміщене на території наступних адміністративних районів: Гусятинського, Чортківського, Заліщицького, Борщівського.

До складу ДП «Чортківське лісове господарство» входять лісництва. Їх налічується 11, а саме: Білецьке лісництво, Борщівське, Гермаківське, Густинське, Заліщицьке, Наддністрянське, Більче-золоте, Колиндянське, Улашківське, Скала-подільське, Копичинське, Озеряни лісокомплекс та 55 майстерницьких ділянок. Зазначені лісництва є структурними одиницями чортківського лісгоспу, з огляду на це не мають статусу окремої юридичної особи. Загальний запас деревостанів Чортківського лісгоспу становить майже 7128,44 тис. куб. м.

Лісове господарство отримує позитивний чистий фінансовий результат. Є прибутковим внаслідок виробництва, заготівлі та реалізації лісопродукції та продукції переробки. Оскільки галузеві організаційно-технологічні особливості лісового господарства впливають на організацію обліку фінансових результатів таких господарств, то розглянемо їх детальніше.

Таблиця 2.3

Виробничі особливості ведення лісового господарства та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку[38].

Особливості	Вплив на організацію обліку
1. Земля – основний і незамінний засіб виробництва, єдине біологічне тіло здатне до біологічних трансформацій.	Бухгалтерський облік земель лісового фонду повинен вестися відповідно до умов П(с)БО № 30 «Біологічні активи».
2. Тривалий період формування готової продукції – лісосировини від моменту її створення до кінцевої реалізації.	Бухгалтерському обліку підлягає не тільки лісосировина – як готова продукція, але і лісонасадження – як лісові біологічні активи. Акцент повинен робитися на методичних підходах до оцінки активів і продукції.
3. Сезонність, нерівномірність у використанні техніки і робочого капіталу протягом операційного циклу	Визначення фактичної собівартості проводиться щомісяця, шляхом нагромадження в обліку витрат виробництва
4. Невідповідність у часі процесів витрат матеріальних ресурсів і одержання готової продукції	Щоквартальна переоцінка біологічних активів та розподіл витрат, пов'язаних із біологічними трансформаціями.
5. Механізм доведення лісонасаджень до стану біологічної стиглості (придатного для одержання лісопродукції визначеної якості) відбувається під дією біологічних законів відтворення. Господарське управління цими процесами зводиться до оптимізації умов реалізації біологічних трансформацій.	Тривалість виробничого циклу визначає необхідність ведення обліку витрат не лише за групами біологічних активів чи видами лісопродукції, але і за окремими технологічними процесами.
6. Лісогосподарські підприємства відтворюють власними можливостями провідну частку засобів виробництва	Витрати основної діяльності обліковуються як капітальні інвестиції, оскільки вони відносяться на вартість довгострокових біологічних активів
7. Розгалуженість організаційної архітектури лісогосподарських підприємств.	Первинний облік витрат і виходу продукції ведеться за центрами відповідальності з наступною акумуляцією та відбиттям у звітних формах центральної бухгалтерії підприємства.
8. Наявність різних форм фінансування Витрат (бюджет, власні кошти).	Необхідність паралельного відображення в обліку витрат, що фінансуються за рахунок бюджетних надходжень та витрат, які погашаються за рахунок власних обігових коштів.

Визначення остаточних фінансових результатів (прибутку, збитку, нульового результату) лісового господарства в обліку здійснюється у двох керунках:

– формування інформаційного масиву на рахунку 79 “Фінансові результати”, списанням відповідних доходів і витрат господарства та визначенням нерозподіленого прибутку/непокритого збитку як сальдо рахунку;

– формування чистого прибутку(збитку, нульового результату) відповідно до методики звітної форми № 2.

Кожен з вказаних керунків використовується у лісгоспі: перший з періодичністю щомісяця, коли закриваються рахунки доходів і витрат; другий – при складанні фінансової звітності. З огляду на зазначене, залежно від виконуваних функцій можна виокремити два класи рахунків ведення обліку фінансових результатів (рис. 2.2).

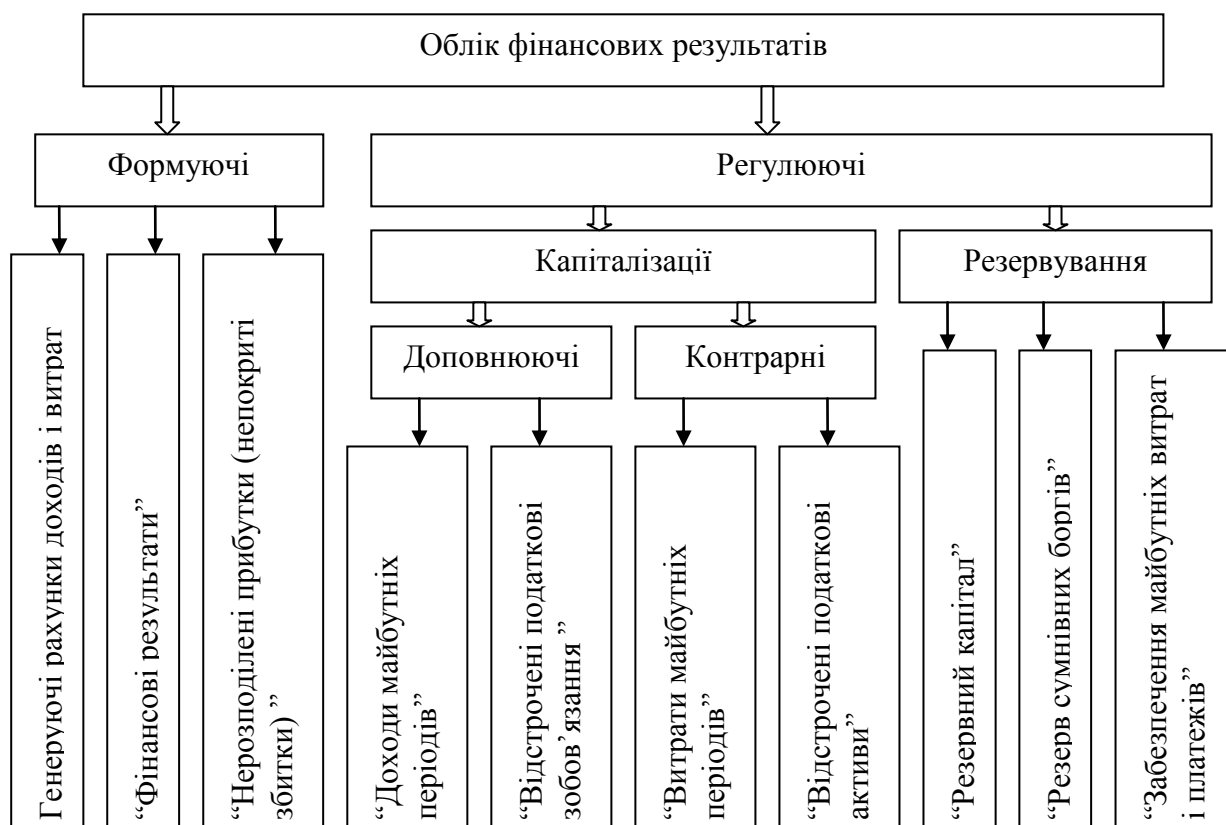


Рис. 2.2. Класи обліку фінансових результатів лісгоспу

Алгоритм відбиття в обліку фінансових результатів та правильного їх оподаткування використовується багатьма підприємствами (рис. 2.3). Однак, як ми вже зазначали, кожне вносить свої корективи, оскільки враховує специфіку свого функціонування. Це дозволяє обліковувати доходи і витрати, обчислювати кінцеві фінансові результати та в результаті вибирати ефективні управлінські моделі рішення щодо ведення бізнесу. Зокрема, документальне оформлення та нормативні документи внутрішніх організаційних регламентів є індивідуальними для кожного підприємства.

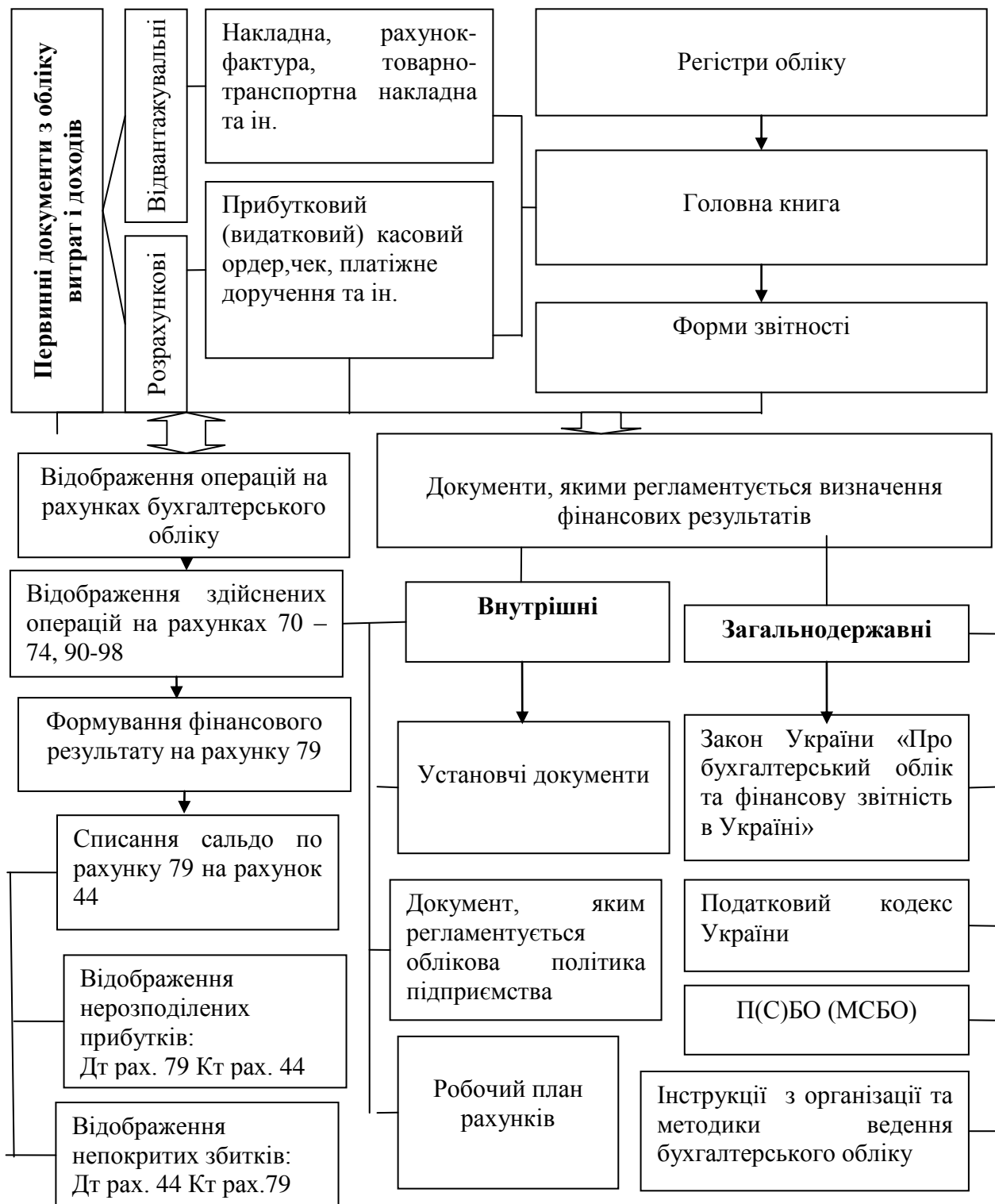


Рис. 2. 3. Алгоритмізація облікового відбиття фінансових результатів суб'єктів ведення підприємницької діяльності

В лісгоспі є два рівні формування інформаційного масиву про фінансові результати: внутрішньогосподарський (оперативний, управлінський) та фінансовий. Внутрішньогосподарський забезпечує формування інформації за видами лісопродукції та продукції переробки, ділянками роботи, інформації,

яка надходить для обробки від 11-ти лісництв та майстерницьких діляниць. Фінансовий враховує інші види діяльності лісгоспу і формування кінцевих фінансових результатів та оподаткування в цілому.

Формування обліковцем кінцевих фінансових результатів на рахунках обліку відбувається алгоритмом послідовного закриття рахунків обліку доходів і витрат в межах здійсненої лісодіяльності господарства на 79 рахунку “Фінансові результати”. В дебеті в бухгалтерії відбивається закриття рахунків обліку витрат, а по кредиту – доходів лісогосподарства. Практично на досліджуваному лісовому господарству відповідно до законодавчо-правових інструментів до 79 рахунку “Фінансові результати” відкрито такі субрахунки: 791 “Результат операційної діяльності”, 792 “Результат фінансових операцій”, 793 “Результат іншої звичайної діяльності” лісгоспу[23].

Загальний механізм організації обліку фінансових результатів лісового господарства проілюструємо на рисунку 2.4.

Далі розглянемо особливості алгоритмізації обліку доходів і витрат господарства, бо даний обліковий аспект напряду впливає на визначення фінансових результатів господарства та їх оподаткування.

Для забезпечення потреб ведення поточного бухгалтерського обліку і акумулювання інформаційних даних про доходи і витрати від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності лісогосподарства існує 7 Клас рахунків – “Доходи і результати діяльності” і 9 Клас – “Витрати діяльності” Плану рахунків[52]. Архітектоніку Плану рахунків скеровано на затребування звітності, тому тут чітко виокремлено балансові рахунки і номінальні рахунки з обліку доходів, витрат і фінансових результатів. Суть алгоритму відбиття інформації про доходи, витрати за рахунками лісового господарства така – протягом року рахунки (аналітичні і синтетичні) не закривають, інформацію акумулюють, обороти за кожним рахунком відбивають значення конкретного показника Звіту. Інформаційні аналітичні дані всіх рахунків класу 7”Доходи” і 9”Витрати” в сумі дебетових чи кредитових оборотів і залишків беруться до уваги коли формуються показники звітної форми 2.

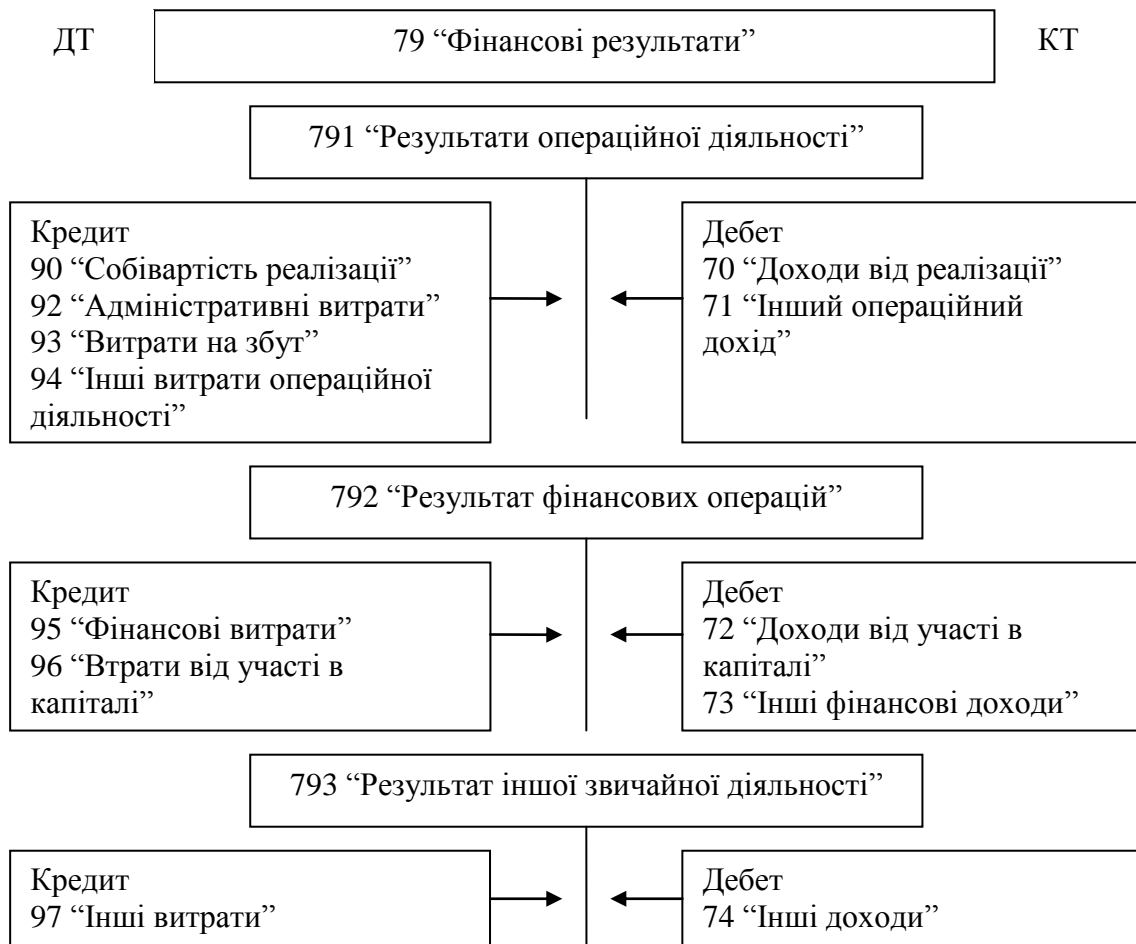


Рис. 2.4. Механізм організації обліку фінансових результатів на ДП
“Чортківське лісове господарство” (в частині рахунку 79)

Обік доходів бухгалтер здійснює відповідно до плану рахунків, яким передбачено 7-й клас “Доходи і результати діяльності”. Згаданий клас рахунків призначений для акумулювання інформаційного масиву про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності лісгоспу та віддзеркалюють стан доходів за певний звітний період [52].

Конкретно, інформаційні дані про доходи звітного періоду лісгоспу накопичується на рахунках 70”Доходи від реалізації”, 71”Інший операційний дохід”, 72”Дохід від участі в капіталі”, 73 ”Інші фінансові доходи”, 74 “Інші доходи” [52].

Для акумулювання інформації про доходи від реалізації готової лісопродукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям та про інші вирахування з доходу призначено 70 рахунок ”Доходи від

реалізації”[52].

За кредитом 701-703 віддзеркалюється сума збільшення (одержання) доходу лісгоспу, за дебетом – належна сума непрямих податків (екологічного податку, податку на додану вартість, податку на воду, податку на лісові землі, земельний податок сільськогосподарської землі, рентна плата за спецвикористання лісових ресурсів до місцевого бюджету) та списання в порядку закриття на 791 рахунок ”Результат операційної діяльності”. На 704 субрахунку ”Вирахування з доходу” за дебетом віддзеркалюються суми надходжень за договорами комісії, сума наданих знижок покупцям лісопродукції після дати реалізації, вартість повернутих покупцем лісопродукції, інші суми, що мають бути вираховані з доходу.

За кредитовим оборотом 704 субрахунку відбивається списання дебетових оборотів на 791 рахунок ”Результат операційної діяльності”, за кредитом – сума доходів від основної і іншої операційної лісодіяльності, а за дебетом – сума собівартості реалізованої лісопродукції та продукції переробки, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат і суми, які зменшують дохід, але не визнаються витратами[23].

Інформація про інші доходи від операційної діяльності генерується на 71 рахунку ”Інший операційний дохід”. Облічуються витрати на відповідних рахунках 92 ”Адміністративні витрати”, 93 ”Витрати на збут”. Інші операційні витрати облічуються на 94 рахунку ”Інші витрати операційної діяльності”. За дебетом рахунків відбиваються суми визнаних витрат в розрізі статей, встановлених П(С)БО 16 ”Витрати”, а за кредитом – їх списання на результативний 791 рахунок ”Результат операційної діяльності”[23]. Архітектура рахунку дозволяє обліковцю співставити абсолютну суму доходу, який отримало лісове господарство із абсолютним значенням витрат від основної і іншої операційної діяльності лісового господарства.

Для накопичення відповідної інформації доходу від інших фінансових доходів, інших доходів лісгосп застосовує рахунки 73 ”Інші фінансові доходи”, 74 ”Інші доходи”, для обліку витрат: 95 ”Фінансові витрати”, 96

”Втрати від участі в капіталі”, 97”Інші витрати” [52].

Формування собівартості виробленої лісопродукції на ДП “Чортківське лісове господарство” здійснюється на рахунку 23. До нього господарство використовує та має відкриті такі субрахунки 231 «Витрати по лісовому господарству(бюджет)», 232 «Витрати по лісовому господарству(власні кошти)», 233 субрахунок «Витрати на перевезення деревини на склади», 234 субрахунок не використовується, 235 субрахунок «Допоміжне виробництво», 236 «Обслуговуюче виробництво», 237 субрахунок «Ремонт основних засобів», 238 «Транспортно-заготівельні витрати» та 239 «Відхилення» [52].

Інформаційні ресурси в сфері витрат лісгоспу в обліку формуються за такими рахунками: 15“Капітальні інвестиції”; 23 “Виробництво”; 24 “Брак у виробництві”; 39 “Витрати майбутніх періодів”; 90 “Собівартість реалізації”; 92 “Адміністративні витрати”; 91 “Загальновиробничі витрати”; 94 “Інші витрати операційної діяльності”; 93 “Витрати на збут”; 95“Фінансові витрати”; 97“Інші витрати”; 98“Податки на прибуток”; 07“Списані активи”[52].

Зауважимо, що фінансовий результат визначається за кожним видом лісодіяльності шляхом зіставлення доходів і витрат потрібного звітного періоду. Відбиття фінансового результату головним бухгалтером на рахунках обліку є важливою ділянкою бухгалтерської роботи, тому на рис. 2.4. нами проілюстровано механізм організації обліку фінансових результатів на ДП “Чортківське лісове господарство” (в частині рахунку 79).

На 79-й рахунок “Фінансові результати” закриваються рахунки класу 7, (доходи чортківського лісгоспу), та 9-го класу (витрати лісгоспу). Зауважимо, що залежно від результатів 79-й рахунок “Фінансові результати” закривається на 44-му рахунку “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Якщо 79 рахунок “Фінансові результати” на кінець календарного звітного періоду закривається, то 44 рахунок “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” є пасивним і його сальдо відбивається в балансі [52].

На рис. 2.5 наведено організаційний механізм обліку фінансових результатів лісового господарства, який відбиває рух облікової інформації від

первинного відбиття до заключної точки облікового процесу – складання форм звітності.

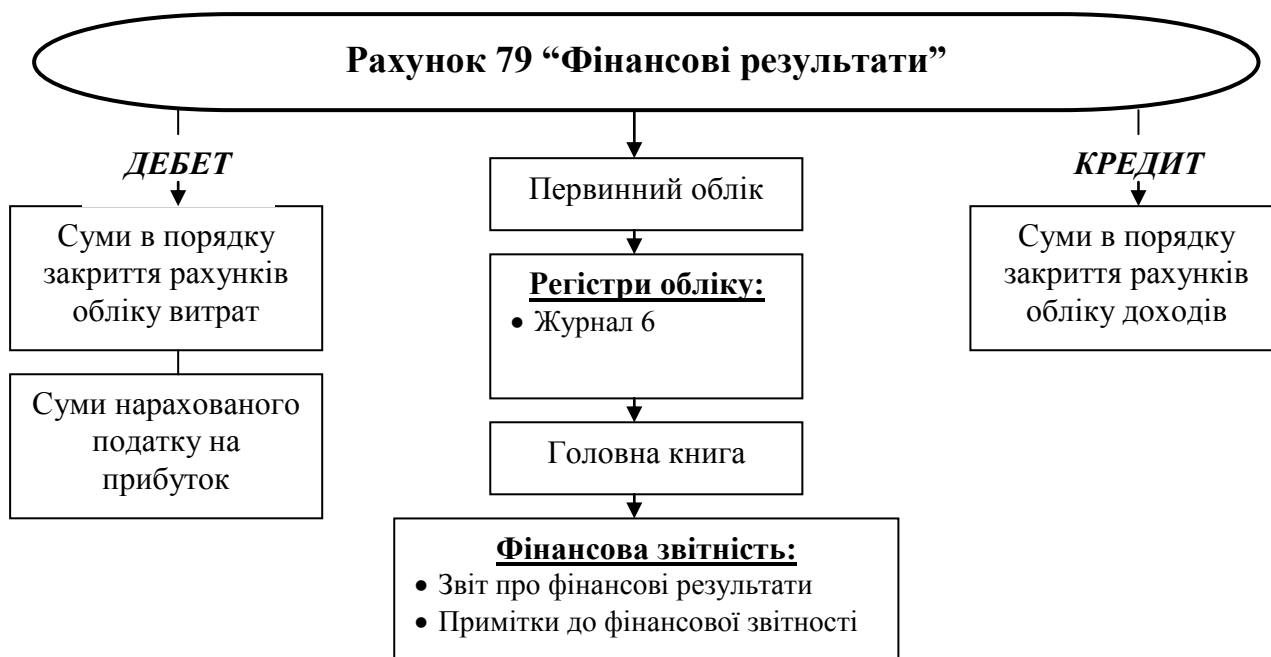


Рис. 2.5. Організаційний механізм обліку фінансових результатів діяльності лісового господарства

Оскільки ми поставили собі за мету проаналізувати як ведеться головним бухгалтером процедура обліку фінансових результатів діяльності лісового господарства та оподаткування фінансових результатів, то важливим є не оминати питання ведення податкового обліку у господарстві.

Зауважимо, що бухгалтерський і податковий облік мають різну цільову спрямованість. Перший облік – бухгалтерський – за мету має надання достовірних інформаційних даних про фінансовий стан підприємницької структури для, наприклад, інвесторів. У свою чергу податковий облік виконує інші функції, а саме фіскальні та регуляторні. Тому між системами обліку будуть існувати розбіжності. [47, с.23]. Схему організації облікового процесу за податковими платежами у податковому обліку наведено на рис. 2.6.



Рис. 2.6. Організація облікового процесу у лісгоспі по сплаті податків

Зауважимо, що П(С)БО та Податковий кодекс України описують правила організації та алгоритмізації ведення обліку розрахунків за податками [53]. Згідно з нашою позицією, при розгляді питання оподаткування фінансових результатів роботи лісгоспу найбільшу увагу потрібно приділити податку на прибуток, тому розглянемо його більш предметніше.

Бухгалтер лісгоспу веде на 98 рахунку "Податок на прибуток" облікову суми витрат з податку на прибуток. Така абсолютна сума дорівнює поточному податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу. Алгоритм її визначення описано у вітчизняному стандарті 17 "Податок на прибуток" [60]. (рис. 2.7). За дебетом рахунку відбивається нарахована сума податку на прибуток лісгоспу, за

кредитом – включення до фінансових результатів на 79 рахунку “Фінансові результати”[52].

98 рахунок “Податок на прибуток” дебетується з кредитом: 17 рахунку “Відстрочені податкові активи”, 48 рахунку “Цільове фінансування і цільові надходження”, 54 рахунку “Відстрочені податкові зобов’язання”, 64 рахунку “Розрахунки за податками й платежами”, 79 “Фінансові результати”; за кредитом з дебетом рахунків: 17 “Відстрочені податкові активи”, 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”, 64 “Розрахунки за податками й платежами”, 79 “Фінансові результати”[23].

Віддзеркалення суми витрат з податку на прибуток чортківського лісгоспу на рахунках обліку є заключним кроком алгоритму обліку податку на прибуток (рис. 2.7).

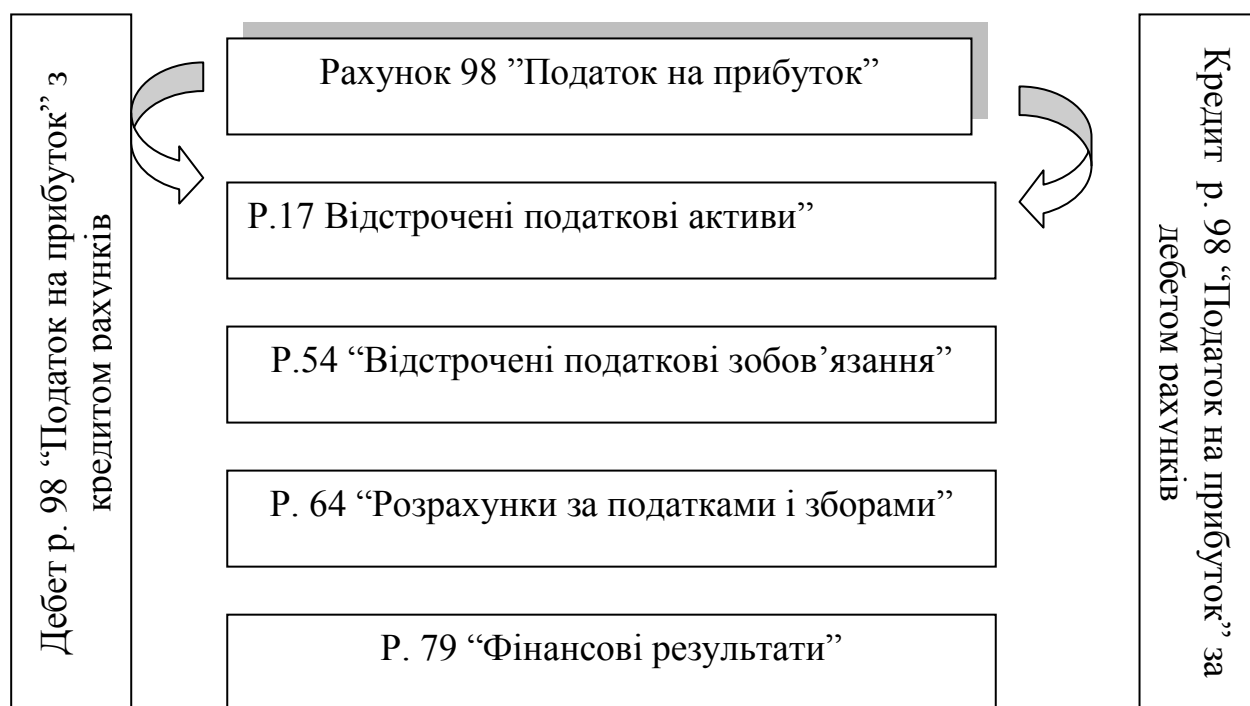


Рис.2.7. Кореспонденція 98 рахунку “Податок на прибуток”[23;60].

Механізм бухгалтерської кореспонденції з нарахування податку на прибуток, є важливим для обліковця, який відповідальний за таку роботу. Наші дослідження показали, що в обліковій практиці у роботі з обліку податку на прибуток (98 рахунок “Податок на прибуток”), лісгосп оперує з 17 рахунком “Відстрочені податкові активи”, 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”, 79 рахунок –“Фінансові результати”, 64 “Розрахунки за податками й

платежами”[23].

Отже, функціонування лісового господарства націлене на визначення фінансових результатів, тому важливим в обліку є правильна організація та методика алгоритмізації обліку доходів і витрат, що їх формують. Визначення фінансових результатів в обліку здійснюється у двох керунках: формування інформації на 79 рахунку “Фінансові результати” та формування чистого прибутку(збитку, нульового результату) відповідно до методики, визначеної звітною форми № 2.

2.3. Напрями удосконалення облікового процесу фінансових результатів в системі функціонування господарства

На нині, облік фінансових результатів на господарствах по виробництві та заготівлі лісопродукції та продукції переробки (до яких і відноситься досліджуване нами підприємство) здійснюється за загальними законодавчо-правовими нормами, які специфіку діяльності таких господарств не враховують. Крім того, існуюча на цей час форма Звіту про фінансові результати не зовсім задовольняє користувачів фінансового звітування щодо інформаційного масиву алгоритмізації формування фінансових результатів функціонування підприємницьких структур, а тому потребує деякого удосконалення.

Як ми вже зазначали в пункті 2.2, для обліку та акумулювання інформаційного масиву про фінансові результати функціонування підприємницького суб'єкта Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій [52] призначено 79 рахунок – “Фінансові результати”, архітектоніка якого має певні субрахунки.

Втім, субрахунки до 79 рахунку “Фінансові результати”, вищезгаданої інструкції, на нашу думку, рахункам обліку доходів та витрат функціонування лісових господарств не відповідають. Деталізуємо нашу думку: на субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” об'єднані два

види (основна та інша операційна) діяльності суб'єкта ведення бізнесу. Останній субрахунок 793 розглядає інвестиційну та іншу вид діяльності, що на наш погляд, ускладнює алгоритм визначення кінцевих фінансових результатів (прибуток, або збиток, або нульовий результат) від різних видів функціонування підприємства.

У механізмі функціонування лісового господарства ведення обліку отриманого прибутку (як виду фінансового результату) вагомим є забезпечення прозорості та достовірності його формування. Зазначений процес залежить від правильного та достовірного порівняння як доходів та і витрат лісового господарства, які розглядаються з позицій видів діяльності. Досягнути такої мети ми можемо шляхом приведення у відповідність рахунків доходів господарства та його витрат із розглянутими субрахунками фінансових результатів. На основі такого алгоритму формується кінцевий результат діяльності підприємницького суб'єкта.

Так, потреба розмежування за видами операційної діяльності в системі обліку фінансових результатів обґрунтовано дисертантами Скрипник М.Є. та О. І. Олійничук, які наполягають на слушності “введення аналітичних рахунків 7911, 7912 відповідно як “Результат основної діяльності”, “Результат іншої операційної діяльності” до рахунку 791” та внесення відповідних змін до діючої звітної форми № 2” [49, с.118].

Автор наукової праці І. І. Никифорак, наполягає до рахунку 791 додати такі два субрахунки 7911, 7912, відповідно під назвами “Фінансовий результат основної діяльності”, “Фінансовий результат іншої операційної діяльності (обов'язково враховуючи види діяльності)” [45]. Таке ж переконання має і науковець З. В. Задорожний, що наводить аргументи для відкриття обліковим апаратом “аналітичних рахунків 7911 “Фінансовий результат від основної діяльності” та 7912 “Фінансовий результат від іншої операційної діяльності” та доводить в науковій праці потребу використання в найменуванні субрахунків до 79 рахунку словосполученням “фінансовий результат””[21].

Також на думку науковця Н. В. Прохар потребують зміни до розділу I Звіту про фінансові результати, який може вміщувати і такі неостаточні елементи: “фінансовий результат від основної діяльності, від зміни цін, від іншої реалізації, від інших операцій, від володіння активами, фінансовий результат унаслідок виправлення помилок, фінансовий результат діяльності до оподаткування та чистий прибуток (збиток)” [59].

Розглянуті науковою спільнотою пропозиції удосконалення ми підтримуємо та рахуємо за доцільне застосовувати їх і на підприємствах по виробництву та заготівлі лісопродукції, зокрема на об’єкті нашого дослідження – ДП “Чортківський лісгосп”. Також не виключаємо трансформацію та деталізацію Звіту про фінансові результати, про які стверджують вчені. Однак потрібно враховувати специфіку лісової діяльності таких господарств. Виходячи з цього, розглянемо власне бачення алгоритмізації обліку фінансових результатів за видами лісодіяльності на підприємствах лісової промисловості та певні пропозиції щодо удосконалення архітекtonіки Звіту про фінансові результати.

На чортківському лісгоспі основну частину отриманого прибутку (за період дослідження господарство отримало плюсовий фінансовий результат) займає фінансовий результат від операційної діяльності господарства. Він акумулюється на основі доходів і витрат від продажу лісопродукції та продукції переробки, що відносяться до основної діяльності господарства та інших операційних витрат і доходів, що належать до іншої операційної діяльності роботи лісгоспу.

Звідси стає зрозумілим та очевидним, що для ухвалення обґрунтованих рішень, керівництву Тернопільського обласного управління лісового та мисливського господарства, як і власне управлінському апарату лісгоспу потрібний більш детальний інформаційний масив про фінансові результати функціонування господарства за певний звітний період. Тому, вважаємо за доречне та слушне на підприємствах виробництва та заготівлі лісової продукції проводити розмежування фінансового результату від

операційної лісодіяльності на фінансовий результат від основної діяльності лісгоспу та фінансовий результат від іншої операційної діяльності та здійснювати їх облік паралельно, але відокремлено.

Крім вищезазначених доходів та витрат, досліджуване господарство лісової промисловості отримую ще дохід від депозитних вкладень у вигляді процентів, від участі в капіталі та іншого доходу, а також здійснює незначні витрати на відсотки за кредит, несе втрати від участі в капіталі та здійснює інші витрати. Виходячи з цього, вважаємо, що на ДП “Чортківський лісгосп” окрім обчислення остаточного результату від фінансових операцій та результату іншої діяльності згідно Інструкції [23], треба ще окремо взяти до уваги інвестиційну діяльність та визначити такий вид фінансового результату.

Порядок алгоритмізації фінансових результатів від різних видів функціонування підприємницької структури на наше переконання збільшить аналітичність облікового масиву інформації про фінансові результати ДП “Чортківський лісгосп”, що необхідна її користувачам (як внутрішнім так і зовнішнім), а також спростить порядок порівняння доходів та витрат.

Виходячи з нами зазначеного та підтримуючи пропозиції вказаних вище науковців, маємо рекомендацію на підприємствах по виробництву та заготівлі лісопродукції найменування субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” 79 рахунку “Фінансові результати” поміняти на найменування “Фінансовий результат від операційної діяльності” та доповнити аналітичними рахунками 7911 “Фінансовий результат від основної діяльності лісового господарства” та 7912 “Фінансовий результат від іншої операційної діяльності лісового господарства”.

Також обліковувати фінансовий результат від фінансової діяльності на субрахунку 792, фінансового результату від інвестиційної діяльності лісового господарства – на субрахунку 793, фінансового результату від іншої діяльності – на 794 субрахунку з однойменними найменуваннями [21]. Запропонувати такі субрахунки до рахунку 79 прописати в наказі про

облікову політику лісового господарства та також навести їх і в робочому плані.

Досліджуване нами господарство ДП “Чортківський лісгосп” є державним підприємством і складає Звіт про фінансові результати згідно українського нормативно-правового інструментарію НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”[54].

У НП(С)БО 1 Звіті про фінансові результати описано алгоритмізацію фінансового результату від операційної діяльності, фінансового результату до оподаткування та, як наслідок, чистого фінансового результату. Також, у звітній формі № 2 обліковою службою допускається розширювати статті, що дозволено в додатку текстової редакції НП(С)БО 1 за умови, що ці інформаційні дані є суттєвими та їх оцінка може бути достовірно визначена [54]. Також подавати додаткові рядки до Звіту зафіксовано і ст. 85 МСБО 1 “Подання фінансової звітності” [40].

На наше сприйняття, чи інформація є суттєва і ступінь її суттєвості має розглядати керівництво лісового господарства. Адже суттєвість може бути різною для різного кола користувачів. Також радимо в НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” передбачити можливість заповнення додаткових даних у додаткових рядках обліковим апаратом беручи до уваги особливості галузевої діяльності функціонування суб’єктів ведення бізнесу.

У кінцевому підсумку, пропонуємо доповнити перелік додаткових статей звітної форми № 2 для господарств по виробництву та заготівлі лісопродукції та продукції переробки у такому форматі:

1. До статті “Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” для лісгоспу виділити додаткові статті “Чистий дохід від реалізації лісопродукції для технологічних потреб”, “Чистий дохід від реалізації лісопродукції для непромислового виробництва”, “Чистий дохід від реалізації продукції переробки”.

2. До статті “Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)” пропонуємо для таких господарств виділити додаткові статті

“Собівартість лісової продукції для технологічних потреб”, “Собівартість лісопродукції для непромислового виробництва” та “Собівартість продукції переробки”.

3. До статті “Інші операційні доходи” для господарств по виробництві та заготівлі лісопродукції виділити такі статті: “Дохід від реалізації додаткових послуг лісового виробництва”, “Дохід від реалізації інших активів лісового господарства”, “Дохід від операційної оренди активів лісового господарства”, “Інші доходи від операційної діяльності лісового господарства”.

4. До статті “Інші операційні витрати” виділено додаткові статті “Собівартість реалізованих виробничих запасів лісового виробництва”, “Інші витрати операційної діяльності лісового виробництва”.

Отже, для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень, керівництво лісового господарства потребує більш детального масиву інформації про фінансові результати роботи лісгоспу за потрібний звітний період. Виходячи з власних міркувань, вважаємо за слушне на лісовому господарстві виконувати поділ облікового фінансового результату від операційної діяльності у двох керунках – на фінансовий результат від основної діяльності лісового господарства та фінансовий результат від іншої операційної діяльності лісового господарства та здійснювати їх відокремлений облік.

Висновки до розділу 2

1. Розглянуте питання облікової політики як інструменту інтеграції інформації в обліку лісового господарства та її вплив на формування і оподаткування фінансових результатів дало змогу констатувати, що облікова політика є найважливішим складником в системі бухгалтерського обліку. Наведені детально три взаємопов’язані складники облікової політики – організаційна, технічна та методична складові дозволяють якісно визначити

облікову політику лісового господарства в частині обліку фінансових результатів.

2. Фінансовий результат та його оподаткування є підсумковою частиною облікового процесу, тому у діяльності лісового господарства йому приділяють особливу увагу. Головною метою створення та активної роботи підприємницького суб'єкта на ринку лісопродукції є фінансовий результат. У лісгоспі він виступає у певному розмірі прибутку, який визначає ефективність його діяльності. Облік фінансових результатів ведеться на 79 рахунку “Фінансові результати”. Розглянуто схему організації облікового процесу за податковими платежами лісгоспу та відзначено, що розрахунки за податками мають забезпечувати обґрунтованість методики алгоритму бази оподаткування за бухгалтерськими даними в обліку, достовірність і точність обчислення податкового зобов'язання та в кінцевому рахунку формування звітності по усіх податках.

3. Облік фінансових результатів на господарствах по виробництві та заготівлі лісопродукції та продукції переробки, враховуючи специфіку діяльності таких господарств, вимагає удосконалення. Виходячи з власних міркувань, вважаємо за слушне на лісовому господарстві виконувати поділ фінансового результату від операційної діяльності у двох керунках – на фінансовий результат від основної діяльності лісового господарства та фінансовий результат від іншої операційної діяльності лісового господарства та здійснювати їх відокремлений облік.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДИЧНО-ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

3.1. Ретроспективна оцінка фінансових результатів функціонування чортківського лісового господарства

Організаційно-методичне забезпечення комплексного підходу до аналітичної оцінки фінансових результатів застосовуємо на прикладі ДП “Чортківське лісове господарство”, вид економічної діяльності – лісництво та інша діяльність у лісовому господарстві. Досліджуване лісове господарство займається виробництвом та заготівлею лісопродукції та продукції переробки та реалізацією цієї продукції у Тернопільській та суміжних областях, а також за кордон (Польща, Литва). Застосування даного підходу дало змогу визначити причини, які зумовлюють одержані результати. Проведення означеної оцінки проведемо з позиції зовнішнього суб’єкта проведення аналізу.

Проведений аналітиком ґрунтовний аналіз сприяє поліпшенню ефективності використання наявних в господарстві ресурсів та розробці рекомендацій щодо поліпшення організації обліку. Насамперед поставимо за мету провести горизонтальний аналіз, який окреслює діагностику зміни досліджуваного показника фінансових результатів в часі. В результаті це дасть нам, як і будь-якому аналітику, побачити який період був результативний, а який ні. Як бачимо, ДП “Чортківське лісове господарство” має нестійку динаміку зміни фінансових результатів (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Динаміка зміни отриманого чистого прибутку ДП “Чортківське лісове господарство” за 2018-2020 рр., тис. грн.

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Абсолютне відхилення	
				2020-2018	2020-2019
Чистий фінансовий результат (прибуток)	1863	577	228	-1635	-349

Як бачимо, за даними звітності ДП “Чортківське лісове господарство” впродовж досліджуваного періоду мало позитивний плюсовий фінансовий результат. Найвищий показник спостерігається у 2018 р. – 1863 тис. грн., у 2019 р. зменшився на 1635 тис. грн (це майже втричі) – до 577 тис. грн., та за останній аналізований 2020 р. порівняно з попереднім звітним роком знову опустився вдвічі до значення 228 тис. грн. Низькі значення за останні два роки були зумовлені падінням економіки через невизначеність щодо подальшого розвитку ситуації із пандемією COVID-19. На рисунку 3.1 графічно представлено динаміку зміни фактичного обсягу одержаного чистого фінансового результату (в нашому випадку чистого прибутку) в ДП “Чортківське лісове господарство”.

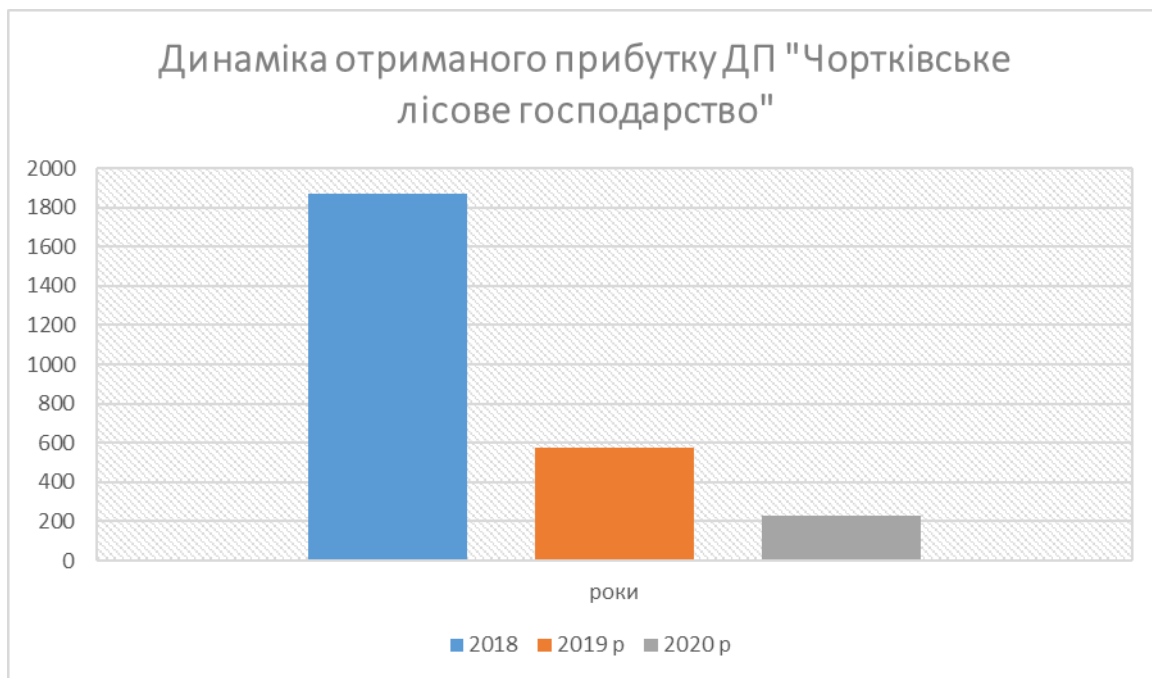


Рис. 3.1. Динаміка та тенденція зміни чистого фінансового результату в ДП “Чортківське лісове господарство” за період 2018-2020 роки

Обсяг чистого фінансового результату досліджуваного лісового господарства мають тенденцію до зниження: зменшення розміру чистого прибутку. Це є негативним показником фінансово-господарської діяльності господарства, тому поставимо собі за мету дослідити та встановити причини такої ситуації.

Наступним кроком алгоритму аналітичної оцінки фінансових результатів

лісового господарства є проведення вертикального аналізу, що зводиться до розрахунку відхилення одержаного фінансового результату та аналітичної оцінки структури статей ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”.

Застосувавши вертикальний аналіз, ми порівняли статті ф. № 2, які формують чистий фінансовий результат, за період нашого дослідження у абсолютному відхиленні (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Порівняння статей форми № 2, які формують чистий фінансовий результат ДП «Чортківське лісове господарство», тис. грн.

показники	роки			відхилення	
	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2020 від 2018	2020 від 2019
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	74039	72631	64748	-9291	-7883
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	57011	58519	54659	-2352	-3860
Валовий прибуток	17028	14112	10089	-6939	-4023
Інші операційні доходи	708	1725	338	-370	-1387
Адміністративні витрати	7373	6802	5507	-1866	-1295
Витрати на збут	5323	5237	2320	-3003	-2917
Інші операційні витрати	2668	3080	2322	-346	-766
Фінансові результати від операційної діяльності (прибуток)	2372	718	278	-2094	-440
Інші витрати	100	14	-	-100	-14
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток)	2272	704	278	-1994	-426
Витрати з податку на прибуток	409	127	50	-359	-77
Чистий фінансовий результат	1863	577	228	-1635	-349

Як бачимо, результати обчислень свідчать, що діяльність ДП “Чортківське лісове господарство” найбільш прибутковою була у 2018 р., чистий фінансовий результат у вигляді прибутку становив 1863 тис. грн. Беручи до уваги дані статей формування чистого фінансового результату лісового господарства, констатуємо, що таке значення прибутку сформувалося за рахунок фінансового результату від операційної діяльності. У наступні роки спостерігається тенденція до різкого зменшення обсягу прибутку. Тому проаналізуємо, за рахунок яких статей це відбулося. Отже, констатуємо, що прибуток у 2019 р. порівняно з 2018 р. зменшився на 1635 тис. грн. та впав на

349 тис. грн. порівняно з 2019 р. Оскільки господарство отримує позитивний фінансовий результат за рахунок виробництва та заготівлі лісопродукції та продукції переробки (операційної діяльності), то відповідно аналітична оцінка свідчить, що чистий дохід (виручка) від реалізації лісопродукції (товарів, робіт, послуг) господарства за останній рік супроти попереднього зменшився на 7883 тис. грн. та становив 64748 тис. грн. і паралельно порівняно з 2018 р. також мав динаміку падіння значення на 9891 тис. грн. Собівартість реалізованої лісопродукції (круглі лісоматеріали, деревина дров'яна НП, деревина дров'яна ПВ) господарства за три роки мала незначне відхилення та становила відповідно 57011 тис. грн, 58519 тис. грн., 54659 тис. грн.

Запровадження карантинних заходів відобразилось на зменшенні ринку збуту. Це, у свою чергу, мало наслідки на результатах реалізації одержаної лісопродукції, валовий прибуток у 2020 р. порівняно з попередніми роками впав на 6939 тис. грн. та 4023 тис. грн. відповідно.

Зауважимо, що зниження абсолютної суми прибуткової діяльності за останній рік порівняно з попередніми роками зумовлено перш за все рецесією економіки, коли почав відчуватися економічний вплив пандемії коронавірусу

Зазначимо, що вертикальний аналіз доцільний й для визначення структури формування фінансових результатів. Проте, за інформаційним масивом ф. № 2 ми не можемо визначити структуру (архітектуру) чистого прибутку за окремими керунками видів діяльності лісогосподарства, так як формування чистого прибутку робиться логічно-послідовним додаванням результатів операційної, фінансової та іншої діяльності.

У такому випадку ми радимо проведення вертикального аналізу фінансових результатів визначенням структури двох основних груп статей звітної форми № 2 – доходів і витрат та фінансових результатів (у нашому випадку чистого прибутку), виконавши додаткові обчислення.

Алгоритм визначення фінансових результатів передбачає порівняння як доходів, так і витрат від відповідних видів діяльності, на рахунках бухгалтерського обліку та у звітній формі № 2. Таким чином стає очевидним,

що в межах вказаної форми можна згрупувати статті доходів і витрат та обчислити та охарактеризувати питому вагу доходів або витрат основної, операційної, фінансової та іншої звичайної діяльності підприємства. Структуру (архітектуру) доходів і витрат визначено за три роки в межах досліджуваного діапазону (2018-2020 рр.) та оформлено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Архітектура доходів і витрат на ДП “Чортківське лісове господарство”
за 2018-2020 роки

Статті	2018 р.		2019 р.		2020 р.	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Склад та структура доходів діяльності підприємства						
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	74039	99,0	72631	97,7	64748	99,5
Інші операційні доходи	708	0,1	1725	2,3	338	0,5
Разом доходів	74747	100	74356	100	65086	100
Склад та структура витрат діяльності підприємства						
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	57011	78,2	58519	79,3	54659	84,2
Адміністративні витрати	7373	10,1	6802	9,2	5507	8,5
Витрати на збут	5323	7,3	5237	7,1	2320	3,6
Інші операційні витрати	2668	3,6	3080	4,2	2322	3,6
Інші витрати	100	0,1	14	0,01	–	
Податок на прибуток	409	0,7	127	0,2	50	0,1
Разом витрат	72884	100	73779	100	64836	100

Наведені дані та обчислення таблиці дозволяють зробити наступні висновки. Досліджуване лісове господарство одержує доходи від здійснення основної та іншої операційної діяльності.

У 2020 році вони становили 97,7 % та 2,3 %. Структура здійснених лісгоспом витрат є дещо складнішою, бо окрім витрат основної та операційної діяльності виникають інші витрати. Найбільшу питому вагу як і в доходах мають місце витрати основної діяльності – 84,2 % та інші операційні витрати – 3,6 % в останньому році. Поруч з цим, у календарному 2020 р. порівняно з попередніми періодами майже вдвічі зменшилась частка витрат на збут (відповідно з позначки 5323 тис. грн. та 5237 тис. грн до значення 2320 тис.

грн.), що обумовлене недосконалістю договірної політики господарства на облік витрат на збут та втратою деяких покупців. За таких умов, виходячи з наших міркувань, для утримання постійних покупців рекомендуємо господарству застосовувати програму лояльності, забезпечуючи беззбитковість здійснених при цьому операцій.

Проведена аналітика з використанням систем горизонтального, вертикального, порівняльного аналізу здійснювалась враховуючи абсолютний показник чистих фінансових результатів – чистого прибутку. Однак відносним вираженням результативності та ефективності є значення показників рентабельності фінансово-господарського функціонування лісгоспу. У той же час розглянуті та проаналізовані вище показники ілюструють здебільшого ресурсне забезпечення або ж ефективність використання капіталу лісгоспу. Поруч з цим, не враховано, що одержати чистий прибуток/збиток неможливо без витрат, які виникають в ході звичайної та іншої діяльності.

За таких умов, важливим є розрахунок показників рентабельності. Аналіз рентабельності функціонування лісового господарства – важливий пункт алгоритму проведення аналізу фінансових результатів. Говорячи по-простому, рентабельність (Profitability) – це виражене у відсотках співвідношення прибутку і витрат. За даними такого аналізу нам можна реально оцінити та зробити висновування про діяльність господарства: ефективна чи ні і наскільки бізнес результативний.

Ключовими показниками, які характеризують рентабельність (Profitability) будь якої одиниці бізнесу, є: 1. Коефіцієнт рентабельності активів 2. Рентабельність власного капіталу = чистий прибуток (збиток) / середньорічна вартість власного капіталу (ф.2р.2350/2355)/(ф.1р.1495 гр.3+гр.4 :2) 3. Рентабельність діяльності = чистий прибуток (збиток) / чистий дохід (виручка) від реалізації ф.2. р.2350/2355/ф.2р.2000 4. Коефіцієнт рентабельності продукції = чистий прибуток/витрати на виробництво та збут продукції [26, с.58].

Підставивши у розрахунки дані нашої звітності Ф.1, Ф.2 ДП “Чортківське лісове господарство” за 2018-2020 рр. розрахуємо показники рентабельності

лісгоспу (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз показників рентабельності (прибутковості)
ДП “ Чортківське лісове господарство ” за 2018-2020 рр.

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення	
				2020-2018	2020-2019
Рентабельність активів	8,2	1,9	0,9	- 7,3	- 1,0
Рентабельність власного капіталу лісгоспу	25,8	7,9	3,1	-22,7	-4,8
Рентабельність діяльності	2,5	0,8	0,3	-2,2	- 0,5
Коефіцієнт рентабельності лісопродукції	1,4	0,4	0,2	- 1, 2	- 0,2

Отже, перший наведений показник характеризує ефективність використання активів лісгоспу. Прибуток отриманий на одиницю активів лісгоспу за останній рік порівняно з 2018 р зменшився на 7, 3 пункти, порівняно з 2019 р. також скоротився на 1,0. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу лісгоспу характеризує ефективність вкладення коштів до даного суб'єкта бізнесу. Прибуток отриманий лісгоспом з кожної гривні власного капіталу у 2020 р. порівняно з 2018 та 2019 рр. теж зменшився відповідно на 22,7 % та 4,8 %. Слідуючий коефіцієнт рентабельності діяльності ілюструє ефективність діяльності лісгоспу. За нашими даними він також мав тенденцію до зменшення, що свідчить про погіршення ефективності функціонування і є негативною динамікою. Останній – коефіцієнт рентабельності лісопродукції ілюструє прибутковість функціонування господарської діяльності від основної діяльності. Нами встановлено, що як такого сталого нормативного значення згаданого коефіцієнта не має, тим не менше, чим більше значення його, тим краще. У досліджуваному лісгоспі також прослідковується тенденція до його зменшення. У зв'язку з зазначеним констатуємо, що господарство не в повному обсязі веде контроль за витратами на виробництво та заготівлю

лісопродукції та продукції переробки і у такому разі не спроможне отримати достатнього обсягу чистого прибутку.

У кінцевому підсумку, встановлюємо, що протягом періоду дослідження усі показники рентабельності лісгоспу зменшувались високими темпами, що означає непристосованість господарства до карантинних та ринкових змін. Чинники, які мають вплив на рентабельність можуть бути різними. Тому наші рекомендації для керівництва господарства такі: в умовах рецесії економіки активно розглядати імовірні керунки вдосконалення лісового виробництва, поліпшення конкурентоспроможності такої продукції. Правильні заходи будуть сприяти зростанню рентабельності і вплинуть на систему показників управління лісгоспу, зокрема рентабельності.

ДП «Чортківське лісове господарство» є платником податків, оскільки як суб'єкт господарювання провадить свій вид діяльності відповідно діючих норм українського законодавства. Тому проведемо аналітичну оцінку рівня податків, які сплачує досліджуване лісове господарство та оформимо у вигляді таблиці 3.5.

Отож, впродовж періоду дослідження відповідно до спаду обсягів діяльності лісгоспу прослідковується динаміка спаду загальних обсягів сплачених господарством податків. До прикладу констатуємо, що у 2019 р. порівняно з 2018 р. господарство на 2,6 % сплатило менше податків, і також у 2020 р. супроти 2019 р. також обсяг був менший на 10,5 %. Також паралельно переконаємося у зниженні податкомісткості реалізованої лісопродукції та продукції переробки $-7,8\%$ та $14,2\%$ у 2019 та 2020 рр. У цьому випадку очевидно, що менша сума сплачених податків стала припадати на 1 грн виручки від реалізації лісопродукції. Також рівень податкового навантаження витрат впродовж періоду дослідження був в межах 0,38 – 0,42 пункти, тобто змінювався незначно. Поясненням такого є те, що загальний обсяг сплачених податків мав таку ж тенденцію до зменшення, як і витрати лісового господарства від основної своєї діяльності.

Таблиця 3.5

Оцінка показників, які характеризують податковий аспект діяльності ДП

«Чортківське лісове господарство» у 2018-2020 рр., тис. грн.

показники	2018	2019	2020	Абс. відх.		Темпи зростання (або зниження), %	
				2020/ 2018	2020/ 2019	2019/ 2018	2020/ 2019
1. Загальна сума сплачених податків	32395	31555	28230	-4165	-3325	-2,6	-10,5
2. Виручка від реалізації продукції	74039	72631	64748	-9291	-7883	-1,90	-10,8
3. Витрати від основної діяльності	84651	78040	66978	-17673	-11062	-7,8	-14,2
4. Рівень податко-місткості реалізованої продукції (р.1/р.2)	0,44	0,43	0,44	-	+0,01	-2,2	+2,3
5. Рівень податкового навантаження витрат (р.1/р.3)	0,38	0,40	0,42	+0,04	+0,02	+5,2	+5,0

Далі розглянемо та дамо власну оцінку величині сплачених податків.

Таблиця 3.6

Оцінка величини податків, сплачених ДП «Чортківське лісове господарство» за 2018-2020рр., тис. грн.

показники	2018	2019	2020	Абс. відх.		Темпи зростання (або зниження), %	
				2020/ 2018	2020/ 2019	2020/ 2018	2020/ 2019
1. Податок на прибуток господарства	406	133	185	-221	+52	-54,4	+39,09
2. ПДВ	12532	14341	11494	-1038	-2847	-8,3	-19,8
3. Відрахування частини чистого прибутку до бюджету	1514	593	413	-1101	-180	-72,72	-30,35
4. Рентна плата за спец. використання лісових ресурсів до держ. бюджету	3033	2405	2698	-335	+293	-11,0	+12,2
Разом до держбюджету	18019	17982	15193	-2826	-2789	-15,6	-15,5
Всього податків та ЄСВ	32395	31555	28230	-4165	-3325	-12,8	-10,5

Подані у таблиці дані дають можливість висновувати, що абсолютне значення сплачених ДП «Чортківське лісове господарство» податків мало динаміку до зменшення. Найвагоміше місце у складі усіх сплачуваних лісгоспом податків

(дещо менше 50 %) належить ПДВ. Господарство у 2018 р. сплатило ПДВ у розмірі 12532 тис. грн, у 2019 р. – 14341 тис. грн. та у 2020 р. – 11494 тис. грн. Поруч з цим спостерігаємо зменшення сплати обсягу ПДВ, що говорить про зменшення обсягів реалізованої лісопродукції та продукції переробки лісу. Важливим уваги податком, котрий має безпосередній вплив на остаточний чистий фінансовий результат господарства є податок на прибуток. Як бачимо, господарство у 2018 р. сплатило його в розмірі 466 тис. грн, у 2019 р. даний податок був нарахований 127 тис. грн. і сплачено фактично 133 тис. грн. і у 2020 р. він був нарахований на суму 50 тис. грн. та сплачений фактично у розмірі 185 тис. грн. Як бачимо досліджуване господарство є сумлінним платником податків за період нашого дослідження, хоча при цьому спостерігається динаміка зменшення обсягу сплачених податків та ЄСВ лісгоспу із значення 32395 тис. грн. до 28230 тис. грн.

Отже, у підсумку проведена нами ретроспективна оцінка фінансових результатів функціонування чортківського лісового господарства із використанням розглянутих вище даних та показників дало нам змогу об'єктивно оцінити функціонування досліджуваного господарства та реально дати характеристику одержаного кінцевого фінансового результату з врахуванням та оцінки сплачених податків.

3.2. Механізм проведення внутрішнього контролю фінансових результатів функціонування підприємства

На часі в сучасних умовах роботи підприємств у площині пандемії під особливим прицілом є практика обліку фінансових результатів. Також більшає роль контролю у механізмі керування суб'єктом діяльності, що направлений на досягнення достовірності, зрозумілості та законності віддзеркалення в обліковій практиці фінансових результатів. Звичні традиційні форми та методи контрольно-ревізійних процедур не завжди ефективні й неодноразово не можуть бути задіяними для прослідкування резервів, які були невикористані; оптимізації усіх витрат; витрат, що належать до непродуктивних, нерезультативних шляхів використання прибутку тощо.

Внутрішній контроль фінансового результату повинен обхвачувати моніторинг всієї роботи та діяльності підприємства, оскільки кожна дія, будь-яка проведена господарська операція прямо чи опосередковано позначається на кінцевому результаті господарювання. З огляду на зазначене, лише для всеохоплюючого контролю позитивних чи негативних фінансових результатів, неповно буде тільки інспектувати безпомилковість розрахунку прибутку (збитку, нульового результату), який дістало підприємство впродовж періоду, оцінити причини його трансформацій в зіставленні з минулими чи плановими показниками. Звернемо увагу на те, що оперативно провадити вплив на результат господарювання та переглядати ухвалені рішення дає контроль поточний та попередній протягом всіх циклів діяльності.

Моніторинг наукової літератури дає змогу виділити основні питання внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності досліджуваного лісового господарства в частині організаційно-методичного підходу, що наведено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Запити внутрішнього контролю остаточних фінансових результатів діяльності лісгоспу в частині організаційно-методичного підходу[28].

Зауважимо, що невирішеність зазначених питань у сфері внутрішнього контролю фінансових результатів позначається на методичному та організаційному забезпеченні обліку діяльності господарства. Як наслідок може формуватися та акумулюватися недостовірний масив інформації для

ухваленень рішень в управлінні.

Важливим етапом дослідження є аналіз та обґрунтування чинників, які впливають на стан фінансового результату, адже даний об'єкт бухгалтерського обліку не існує ізольовано, а функціонує разом з іншими, оточений середовищем, з яким він взаємодіє. Як зауважує в своїх наукових дослідженнях Л. Г. Столяр, «чим повніше враховано вплив середовища на об'єкт дослідження, тим точнішими будуть результати наукового дослідження» [66]. На підставі визначення таких чинників виокремимо ключові завдання суб'єктів внутрішнього контролю отриманого прибутку (фінансового результату) ДП «Чортківське лісове господарство».

Одним з головних завдань внутрішнього контролю фінансових результатів, на думку С. В. Бардаша, «є перевірка достовірності облікових та звітних даних про обсяг і архітектуру прибутку (збитку). Також автор зауважує, що не менш важливо виявити вплив різних факторів на формування прибутку, адже чітке їх розмежування є необхідною умовою для об'єктивної оцінки та визначення оптимальних пропорцій її використання» [2, с. 67].

Моніторинг наукової літератури показав, що ряд авторів досліджували питання впливу сукупності факторів на фінансовий результат бізнесової одиниці. Хоча О. В. Хмелевський зазначає, що «здебільшого наукові дослідження стосуються обґрунтування впливу здебільшого внутрішніх факторів на обсяг прибутку та рівень рентабельності підприємства» [69, с 111].

Варто звернути увагу на те, що науковці, розглядаючи вплив чинників на фінансовий результат, обґрунтовують та узагальнюють окремі групи впливу і не повно враховують ефект, який отримано у випадку здійснення позитивного чи негативного впливу. Також, вважаємо, що доцільно розглядати вплив факторів як зовнішніх, так і внутрішніх, комплексно, адже між ними існує відповідний зв'язок.

Зокрема, у додатку Д нами проаналізовано вплив чинників на об'єкти внутрішнього контролю та виділено завдання суб'єктів контролю з метою обґрунтування в подальшому методичних аспектів провадження контрольних процедур фінансових результатів діяльності ДП «Чортківське лісове

господарство”, який є об’єктом дипломної роботи.

Виділені тут внутрішні та зовнішні чинники впливають на визначення завдань в ході здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів та формують підґрунтя для обґрунтування об’єктів, суб’єктів та джерел інформаційного забезпечення для потреб організації внутрішнього контролю.

Зокрема, це пояснюється тим, що просторова ознака фактору (зовнішні чи внутрішні) залежить від суб’єкта внутрішнього контролю фінансових результатів (зовнішні чи внутрішні). В свою чергу, фактори впливають на вибір об’єктів внутрішнього контролю, що визначають завдання контрольно-ревізійних процедур фінансових результатів, які повинні виконувати суб’єкти контролю.

На основі аналізу основних категорій обліку (техніка, елементи, вимірник, принципи) виділено особливості бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які впливають на об’єкти внутрішнього контролю кінцевих фінансових результатів[2, с. 68].

Маємо переконання, що доцільно до зовнішніх та внутрішніх факторів впливу також відносити особливості здійснення господарської діяльності у сфері лісової промисловості. Зокрема, на господарські операції та фінансові результати як об’єкти внутрішнього контролю впливають ринкові, політичні, соціальні, фактори, які виникають у зв’язку з введенням карантинних заходів і т.д., а також рівень забезпечення лісгоспу ресурсами.

Визначення впливу основних груп чинників на формування системи внутрішнього контролю дає змогу висновувати, що як і будь-яка діяльність, для успішного здійснення внутрішнього контролю і забезпечення масиву інформації процесу управління також потрібна належна організація.

Чинна система контролю фінансових результатів не в достатній мірі виправдує сучасні потреби керування й ведення бізнесу, тому для мети одержання результативної й конкретної інформації з’явилися запити в поліпшенні організації здійснення внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль розглядається в кожному підприємстві, зокрема і на

досліджуваному лісовому господарстві, однак зауважимо, що компетентність його забезпечується не завжди. Гідним чином сформований алгоритм об'єктів внутрішнього контролю забезпечує формування підґрунтя для здійснення достовірних та ефективних контрольних процедур.

Відповідно до проведеного дослідження вважаємо, що доцільно розглядати об'єкти внутрішнього контролю інтегруючи різноманітні погляди до визначення фінансового результату, що позначаються на обліковому віддзеркаленні господарських операцій суб'єкта господарювання. Отже, в ході дослідження визначено, що об'єкти внутрішнього контролю фінансових результатів потрібно розглядати в перетині загальних та спеціальних об'єктів (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Об'єкти алгоритму внутрішнього контролю кінцевого фінансового результату лісового господарства [28;34].

Виокремлення об'єктів на загальні та спеціальні здійснено для того, щоб чітко означити вагомість місця фінансового результату серед інших об'єктів внутрішнього контролю роботи господарств. Зокрема, доходи та витрати як об'єкти контролю фінансових результатів ілюструють результати діяльності, а прибуток (збиток), розрахунки з бюджетом за платежами й податками – джерела утворення майна.

Також розглянутий підхід до виокремлення об'єктів внутрішнього контролю фінансових результатів дає змогу схарактеризувати вплив механізму системи внутрішнього контролю на здійснення контролю та

управління фінансовими результатами діяльності суб'єктів господарювання.

Дії суб'єктів контролю зводиться до того, щоб знизити ймовірність виникнення негативних ситуацій для підприємства, передбачити можливі наслідки (негативні та позитивні) господарської діяльності, що пов'язані з формуванням, використанням та розподілом фінансового результату.

Т. А. Бутинець пропонує суб'єктів внутрішнього контролю розпізнавати так:

– «суб'єкти організації системи внутрішнього контролю: загальні збори, тобто вищий орган управління підприємством, правління та власник;

– суб'єкти здійснення внутрішнього контролю: правління, наглядова рада, ревізійна комісія, органи профспілкової організації, штатні контролери, весь адміністративно-управлінський персонал компанії та його структурні підрозділи» [7, с. 31].

Паралельно, суб'єкти внутрішнього контролю повинні створювати механізм системи контролю, який охоплює б всі без винятку господарські операції. Тому вважаємо, що доцільно відповідно за кожним суб'єктом внутрішнього контролю фінансових результатів закріпити ряд завдань, які вони повинні здійснювати в ході ведення господарської діяльності лісгоспу.

Неодмінним є визначення мети внутрішнього контролю, яка повинна віддзеркалювати сутність здійснюваних контрольних процедур. І сформуємо її наступним чином: метою контролю (внутрішнього) фінансових результатів функціонування лісового господарства (як і будь-якого іншого) є уникнення та відвертання недотримань законодавства та поліпшення ефективності роботи суб'єкта господарювання з ціллю блокування негативних наслідків та зривів господарської діяльності, що може призвести до виникнення банкрутства.

На наше переконання, досить важним є інформаційне забезпечення внутрішнього контролю. Тому в межах досліджуваної теми доцільно визначити основні документи, які використовуються у механізмі внутрішнього контролю результатів роботи лісового господарства (рис. 3.4).

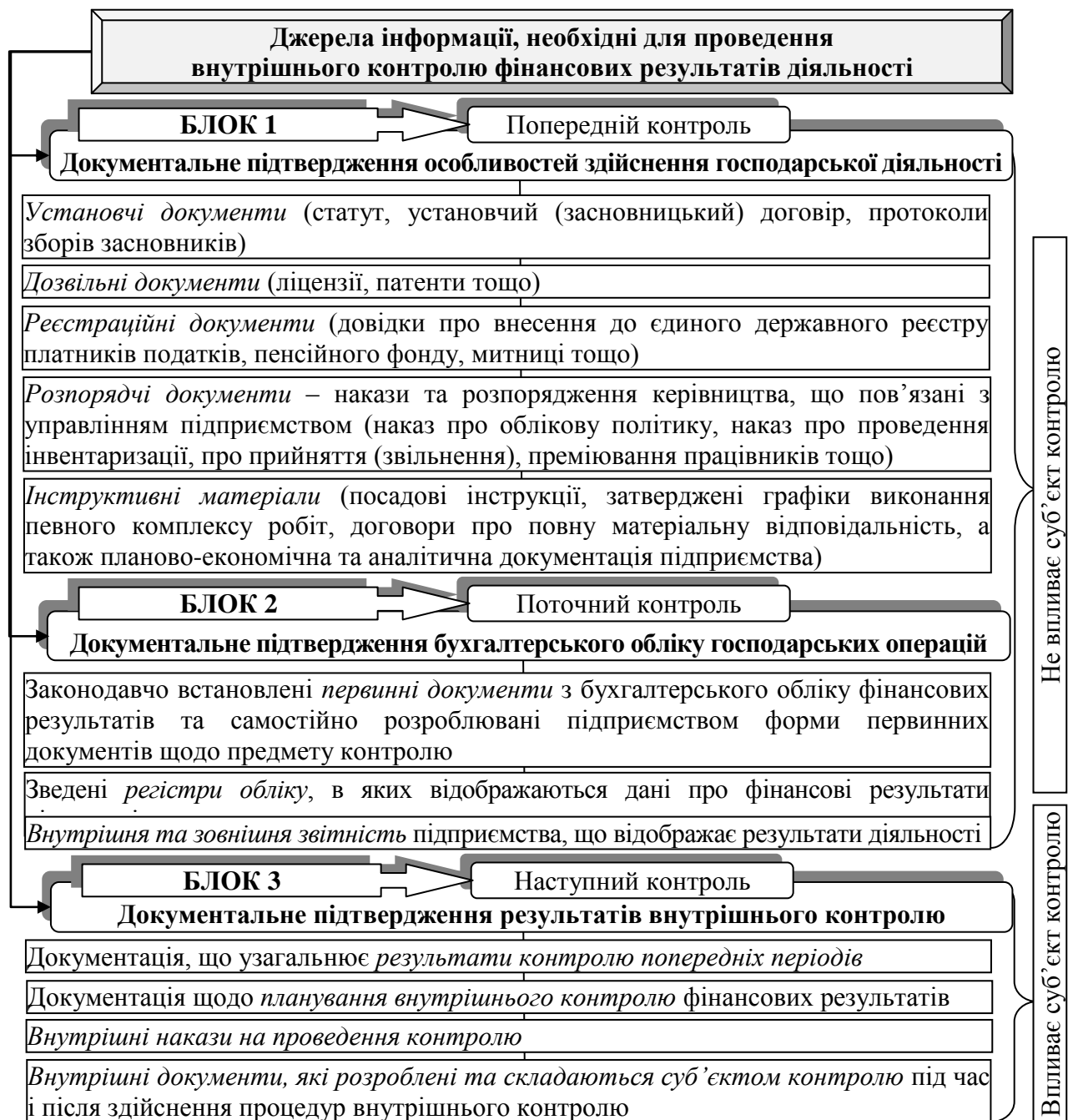


Рис. 3.4. Інформаційне забезпечення здійснення внутрішнього контролю результатів роботи лісогосподарства [6; 28;34].

Проілюстрований перелік документів, які формують інформаційне забезпечення внутрішнього контролю фінансових результатів, вбезпечує здійснення ефективного внутрішнього контролю та дотримання суб'єктами контролю поставлених завдань. Зокрема, як видно з рис. 3.4, запропоновано виокремлювати блоки джерел інформаційного масиву відповідно до алгоритм-етапів здійснення контрольних процедур. Адже, на нашу думку, до складу інформаційного забезпечення внутрішнього контролю фінансових

результатів можна віднести не лише ті документи, які перевіряються внутрішнім контролером, але й ті документи, які він складає по закінченню перевірки або ж щоденно.

Виходячи з вищеописаного, пропонуємо порізнити весь інформаційний масив, який застосовується в ході перевірки, на три вектори: джерела інформації, які складають безпосередню основу перевірки, тобто це документи про особливості функціонування роботи лісгоспу; документація бухгалтерії, що підтверджує формування, розмежування та використання фінансових результатів роботи господарства; а також джерела масиву інформації про результати проведеної перевірки, тобто про наявність / відсутність викривлень, порушень, пропозиції, які надаються щодо їх подолання та попередження.

Варто зауважити, що на формування документів першого та другого блоку не впливають суб'єкти внутрішнього контролю. Безпосередньо контролерами складаються документи третього блоку, тому завбачують втручання суб'єктів контролю як при розробці та оформленні, так і при складанні відповідних документів.

Отже, ефективний механізм внутрішнього контролю має гарантувати в кінцевому рахунку отримання позитивного результату (прибутку) роботи лісового господарства, а також вбезпечувати від різного роду недотримань законодавство-правових інструментів.

Висновки до розділу 3

1. Ретроспективна оцінка фінансових результатів функціонування ДП “Чортківське лісове господарство” свідчить про зниження чистого прибутку за період дослідження. Найвищий показник спостерігається у 2018 р. – 1863 тис. грн., у 2019 р. зменшився на 1635 тис. грн (це майже втричі) – до 577 тис. грн., та за останній аналізований 2020 р. порівняно з попереднім звітним роком знову опустився вдвічі до значення 228 тис. грн. Низькі значення за останні два роки були зумовлені падінням економіки через невизначеність щодо подальшого розвитку ситуації із пандемією COVID-19. Також досліджуване

господарство є сумлінним платником податків за період нашого дослідження, хоча при цьому спостерігається динаміка зменшення обсягу сплачених податків та ЄСВ лісгоспу із значення 32395 тис. грн. до 28230 тис. грн. за період дослідження

Встановлено, що усі показники рентабельності лісгоспу зменшувались високими темпами, що означає непристосованість господарства до карантинних та ринкових змін. Чинники, які мають вплив на рентабельність можуть бути різними. Тому наші рекомендації для керівництва господарства такі: в умовах рецесії економіки активно розглядати імовірні керунки вдосконалення лісового виробництва, поліпшення конкурентоспроможності такої продукції. Правильні заходи будуть сприяти зростанню рентабельності і вплинуть на систему показників управління лісгоспу, зокрема рентабельності.

2. Нами проаналізовано вплив чинників на об'єкти внутрішнього контролю та виділено завдання суб'єктів контролю з метою обґрунтування в подальшому методичних аспектів провадження контрольних процедур фінансових результатів роботи "Чортківське лісове господарство". Виділені тут чинники (внутрішні та зовнішні) впливають на визначення завдань в ході реалізації внутрішнього контролю фінансових результатів та формують підґрунтя для обґрунтування об'єктів, суб'єктів та джерел інформаційного забезпечення для потреб організації механізму внутрішнього контролю.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В даній роботі ми дослідили особливості побудови бухгалтерського облікового процесу і контролю фінансових результатів та їх оподаткування на підприємстві лісового господарства України. Наші дослідження проводились на

основі даних по ДП «Чортківське лісове господарство». Проведені у роботі дослідження дають можливість зробити такі висновки і пропозиції:

1. Моніторинг досліджень свідчить про проблематичність та відсутність системного підходу до розуміння категорії “фінансові результати”. З метою усунення неоднозначності тлумачення даного поняття рекомендуємо його розглядати з врахуванням впливу підходів (економічного, управлінського, податкового) на облікове відбиття господарських операцій. Зокрема, в бухгалтерському обліку необхідно тлумачити фінансовий результат як результат (підсумок) господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за винятком сум податків, що визначається за визначений період в цілому або за видами діяльності, та підсумовується у формі показників прибутку (збитку).

2. Відсутність чіткої класифікації фінансового результату позначається на достовірності даних та об'єктивної оцінки інформації обліку, за допомогою якої керівники ухвалюють управлінські рішення. У зв'язку з існуванням різноманітних видів фінансових результатів, які виокремлюються залежно від інтересів користувачів, розглянуто блок-схему облікового відбиття фінансового результату, за допомогою якої встановлюється взаємозв'язок основних видів фінансового результату з етапами відбиття фінансового результату в системі ведення обліку, що є теоретичною основою для розробки організаційного, технічного та методичного забезпечення облікового відбиття фінансових результатів підприємницької діяльності.

3. Для функціонування злагодженого механізму управління підприємством необхідним є забезпечення керівників інформацією, яка матиме вплив на ухвалення рішень. Тому важливим є дослідження інформаційного масиву формування даних про фінансові результати в обліку. Приходимо до висновку, що роль бухгалтерського відбиття (синтез фінансового та управлінського обліку) фінансових результатів зводиться до формування достовірних, правдивих інформаційних даних про фінансові результати на всіх етапах їх формування для забезпечення потреб користувачів при виваженому

ухваленні ними управлінських рішень. При цьому слід дотримуватись законодавчого регулювання обліку.

4. Розглянуте питання облікової політики як інструменту інтеграції інформації в обліку лісового господарства та її вплив на формування і оподаткування фінансових результатів дало змогу констатувати, що облікова політика є найважливішим складником в системі бухгалтерського обліку. Наведені детально три взаємопов'язані складники облікової політики – організаційна, технічна та методична складові дозволяють якісно визначити облікову політику лісового господарства в частині обліку фінансових результатів.

5. Фінансовий результат та його оподаткування є підсумковою частиною облікового процесу, тому у діяльності лісового господарства йому приділяють особливу увагу. Головною метою створення та активної роботи підприємницького суб'єкта на ринку лісопродукції є фінансовий результат. У лігоспі він є позитивним (прибуток), який визначає ступінь ефективність його функціонування. Облік фінансових результатів ведеться на 79 рахунку “Фінансові результати”. На 79 рахунку закриваються рахунки 7 та 9 класів (списуються доходи лігоспу та його витрати). Своєю чергою, 79 рахунок закривається на 44 рахунку “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Розглянуто схему організації облікового процесу за податковими платежами лігоспу та відзначено, що розрахунки за податками мають забезпечувати обґрунтованість методики алгоритму бази оподаткування за бухгалтерськими даними в обліку, достовірність і точність обчислення податкового зобов'язання та в кінцевому рахунку формування звітності по усіх податках.

6. Облік фінансових результатів на господарствах по виробництві та заготівлі лісопродукції та продукції переробки, враховуючи специфіку діяльності таких господарств, вимагає удосконалення. Виходячи з власних міркувань, вважаємо за слушне на лісовому господарстві виконувати диференціацію фінансового результату від операційної діяльності на фінансовий результат від основної діяльності лісового господарства та

фінансовий результат від іншої операційної діяльності лісового господарства та здійснювати їх відокремлений облік. Визначення та розгляд фінансових результатів від різних видів лісової діяльності значно поліпшить аналітичність облікового масиву інформації про фінансові результати лісового господарства, що необхідна їй користувачам (як внутрішнім так і зовнішнім) для різних цілей, а також спростить розрахунки та поліпшить аналітичність алгоритму порівняння доходів та витрат лісового господарства. Також наведення у звітній формі № 2 додаткових статей, забезпечить більш повне ілюстрування інформаційних відомостей про склад основних статей, які є ключовими складниками формування кінцевого фінансового результату (прибутку, збитку, нульового результату) лісових господарств.

7. Ретроспективна оцінка фінансових результатів функціонування ДП “Чортківське лісове господарство” свідчить зниження чистого прибутку за період дослідження. Найвищий показник спостерігається у 2018 р. – 1863 тис. грн., у 2019 р. зменшився на 1635 тис. грн (це майже втричі) – до 577 тис. грн., та за останній аналізований 2020 р. порівняно з попереднім звітним роком знову опустився вдвічі до значення 228 тис. грн. Низькі значення за останні два роки були зумовлені падінням економіки через невизначеність щодо чергового продовження ситуації із пандемією COVID-19. Запровадження карантинних заходів відобразилось на зменшенні ринку збуту. Це, у свою чергу, мало наслідки на результатах реалізації одержаної лісопродукції, валовий прибуток у 2020 р. порівняно з попередніми роками впав на 6939 тис. грн. та 4023 тис. грн. відповідно.

Також досліджуване господарство є сумлінним платником податків за період нашого дослідження, хоча при цьому спостерігається динаміка зменшення обсягу сплачених податків та ЄСВ лісгоспу із значення 32395 тис. грн. до 28230 тис. грн. за період дослідження.

Встановлено, що усі показники рентабельності лісгоспу зменшувались високими темпами, що означає непристосованість господарства до карантинних та ринкових змін. Чинники, які мають вплив на рентабельність

можуть бути різними. Тому наші рекомендації для керівництва господарства такі: в умовах рецесії економіки активно розглядати імовірні керунки вдосконалення лісового виробництва, поліпшення конкурентоспроможності такої продукції. Правильні заходи будуть сприяти зростанню рентабельності і вплинуть на систему показників управління лігоспу, зокрема рентабельності.

8. Організацію внутрішнього контролю характеризують фактори, що впливають на систему контролю лісового господарства, завдання зазначеного контролю, суб'єкти, його об'єкти, а також інформаційне забезпечення механізму виконання контрольних дій. Тому існування ефективного механізму контролю в системі управління є результатом:

- врахування впливу визначених в ході дослідження трьох груп факторів на об'єкти внутрішнього контролю фінансових результатів (законодавчо-правовий інструментарій, специфіка бухгалтерського обліку та фінансової звітності, особливості здійснення господарської діяльності);

- чіткої регламентації суб'єктів внутрішнього контролю на підприємстві та визначення їх обов'язків в частині здійснення контрольних-ревізійних процедур; встановлених та належним чином оформлених завдань внутрішнього контролю позитивних фінансових результатів;

- визначення чітко всіх об'єктів внутрішнього контролю фінансових результатів, які відбиваються на організації роботи суб'єктів контролю;

- достовірності інформаційних даних, що потрібні для здійснення дієвого механізму внутрішнього контролю фінансових результатів функціонування суб'єктів підприємництва.