

9. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Славкова О.П.

д.е.н., професор,

завідувач кафедри бухгалтерського обліку,

Сумський національний аграрний університет

Фонталіна К.М.

магістрант освітньої програми «Облік і оподаткування»,

Сумський національний аграрний університет

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ НЕРОЗПОДІЛЕНОГО ПРИБУТКУ

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто сучасний стан організації обліку нерозподіленого прибутку та відображення його на рахунках бухгалтерського обліку підприємств. В процесі дослідження проаналізовано законодавче регулювання методики відображення в бухгалтерському обліку розподілу нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на українських підприємствах. Доведено, що ефективне управління прибутком визначається його роллю у виробничому та соціальному розвитку суб'єктів господарювання як джерела реалізації соціальної відповідальності бізнесу. У статті запропоновано удосконалення розподілу та використання нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) в господарських товариствах. Розроблено рекомендації з підготовки робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку з метою гармонізації інформаційного забезпечення суб'єктів економічного середовища.

Ключові слова: облік, бухгалтерський облік, капітал, прибуток, нерозподілений прибуток, фонди.

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрено современное состояние организации учета нераспределенной прибыли и отражение его на счетах бухгалтерского учета предприятий. В процессе исследования проанализированы законодательное регулирование методики отражения в бухгалтерском учете распределения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на украинских предприятиях. Доказано, что эффективное управление прибылью определяется его ролью в производственном и социальном развитии субъектов хозяйствования как источника реализации социальной ответственности бизнеса. В статье предложено усовершенствование распределения и использования нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в хозяйственных обществах. Разработаны рекомендации по подготовке рабочего плана счетов бухгалтерского учета с целью гармонизации информационного обеспечения субъектов экономической среды.

Ключевые слова: учет, бухгалтерский учет, капитал, прибыль, нераспределенная прибыль, фонды.

ANNOTATION. The article deals with the contemporary state of the organization of undistributed profits accounts and its reflection on the financial accounts of enterprises. In the course of investigations of the research, the legislative regulation of the methodology of reflection in the accounting of the distribution of undistributed profits (uncovered loss) in Ukrainian enterprises was analyzed. It was proved that lean leadership of the profit is determined by its role in the production and social development of business entities as a source of implementation of the corporate responsibility. The article proposes improvement of distribution and appropriation of undistributed profits (uncovered loss) in business entities. Recommendations for working chart of accounts for bookkeeping with the purpose of

harmonization of information support of economic environment entities were elaborated.

Key words: accounting, accounting, capital, profit, retained earnings, funds.

Постановка проблеми. Функціонування підприємств пов'язано з визначенням основних питань управління фінансово-господарською діяльністю та формування і розподілу прибутку. Прибуток можна назвати найбільш реальним джерелом формування фінансових ресурсів суб'єктів господарювання. При цьому, метою управління прибутком є синергетичні дії щодо формування прибутку та оптимізація факторів його формування, а також забезпечення інтересів суб'єктів господарювання. Тому, в сучасних умовах господарювання, виникає необхідність ефективного управління прибутком, який безпосередньо впливає на формування капіталу підприємства та створює джерела для виробничого та соціального росту бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання формування, розподілу та використання прибутку у своїх працях досліджували такі науковці С.Ф. Голов [1], В.І. Кузь [2], Ю.Ю. Мороз[3], В.К. Орлова[4], В.С. Підгірна[5], А.А. Хуторян [6] та інші. Однак, розробка теоретичних засад розподілу та використання прибутку сільськогосподарських підприємств виходячи зі специфіки виробництва та методики ведення обліку не достатньо розроблені та потребують подальших досліджень.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Дослідження проведені науковцями свідчать про те, що більшість з них приділяло увагу питанням формування прибутку, але на сьогодні, коли сільськогосподарські підприємства стали більш прибутковими необхідно проводити подальші дослідження стосовно ефективного розподілу прибутку, формування капіталу підприємства та його обліку.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Головною метою цієї роботи є дослідження теоретико-методологічних засад обліку

нерозподіленого прибутку та розробка шляхів його вдосконалення, що позитивно вплине на ефективність управління в сільськогосподарському підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. В сучасних умовах сільськогосподарські підприємства представлені в більшій мірі такими організаційно-правовими формами як: товариство з обмеженою відповідальністю, приватне підприємство, фермерське господарство. Невелика кількість це агрохолдинги, які виробляють основну частину сільськогосподарської продукції. Вивчаючи літературні джерела з теми дослідження можна сказати, що думки авторів достатньо розділилися як в частині формування так і в частині розподілу прибутку. Стосовно обліку нерозподіленого прибутку зустрічається мала кількість публікацій, які спрямовані на його вдосконалення.

С.Ф. Голов стосовно формування прибутку висловлює наступну думку, що зі зростанням ролі інтелектуального капіталу як ключового фактору успіху в сучасних умовах господарювання, зазначає необхідно переглянути традиційні погляди на бухгалтерський облік і фінансову звітність, а саме на формування механізму інтелектуального капіталу у формуванні прибутку та відображення його в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності[1].

Враховуючи мету діяльності підприємства В.К. Орлова [4], вважає, що отриманий прибуток за мінусом сплачених податків є власністю засновників підприємства. Автор наголошує, що одним із аспектів, який необхідно врахувати є концептуальна відмінність між розподілом прибутку та використанням. Орлова В.К. також пише, що підміна та ототожнення понять використаний і розподілений прибуток, виходить з неправильної назви субрахунку 443, який на її думку, необхідно назвати «Розподілений прибуток», а не «Використаний» [4].

Дискусію щодо відображення в обліку розподілу прибутку продовжують П. Атамас та О. Атамас, які зазначають, що немає сенсу змінювати назву субрахунку 443. Аналіз змісту і будови цього субрахунку показує, що він

повністю відповідає своєму призначенню і забезпечує об'єктивне відображення в обліку та звітності процесів розподілу і використання прибутку, а в заключному балансі – суми нерозподіленого прибутку (непокритого) збитку [7].

Деякі питання розподілу прибутку розглядаються у працях С.А. Мухіна [8]. Він вважає, що прибуток, який отримує підприємство розподіляється між двома гравцями: державою, у вигляді податків і зборів та підприємством і наголошує на тому, що ставки не можуть бути змінені довільно. Вчений вважає, що частина прибутку, який залишився у підприємства, після вирахування податків не повинна знижувати зацікавленість підприємства в подальшій роботі. Основні проблемні питання розподілу та використання прибутку розглядає Підгірна В.С. яка вважає, що по перше, існує необхідність пропорцій розподілу прибутку та оптимізації відносно споживання та капіталізації, по друге багатовекторність інтересів держави, найманих працівників, власників та управлінського персоналу, які необхідно враховувати, по третє формування реального грошового забезпечення використання прибутку, по четверте необхідність термінологічного узгодження щодо сутності розподілу та використання прибутку для вимог бухгалтерського та податкового обліку [5]

Деякі автори вносять пропозиції щодо формування рахунків третього та четвертого порядку. Так А.А. Хуторян [6] внесено пропозиції щодо конкретизації окремих аналітичних рахунків третього, четвертого та п'ятого порядку до субрахунків 441 «Прибуток нерозподілений» та 442 «Непокриті збитки» [6].

Деякі автори вносять пропозиції по зміні назв рахунків. Так В.І. Кузь [2] з метою удосконалення бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку пропонує змінити назву рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» на «Нерозподілений (невикористаний) прибуток (непокритий збиток)» та субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» на «Прибуток нерозподілений (невикористаний)», що забезпечить узгодження назв рахунків і з змістом об'єктів та процесів, які на них обліковуються. Для відображення розподілу та використання прибутку в

акціонерних товариствах доцільно використовувати такі рахунки аналітичного обліку: 441.1 «Прибуток до розподілу», 441.2 «Прибуток для покриття непередбачуваних витрат та збитків», 441.3 «Прибуток для розвитку виробництва», 441.4 «Прибуток для соціального розвитку», 441.5 «Прибуток для виплати дивідендів», 443.1 «Прибуток використаний для покриття непередбачуваних витрат та збитків», 443.2 «Прибуток використаний на розвиток виробництва», 443.3 «Прибуток використаний на соціальний розвиток», 443.4 «Прибуток використаний на виплату дивідендів»[2].

Мороз Ю.Ю. вважає, що для правильної організації обліку нерозподіленого прибутку необхідною є розробка облікової політики, яка б відповідала специфіці діяльності підприємства та стратегії його розвитку. Ця система повинна надавати можливість, з одного боку, розкрити у звітності показники відповідного рівня аналітичності, а з другого боку враховувала порядок впливу доходів і витрат безпосередньо на власний капітал або через формування фінансового результату [3].

Питання розподілу чистого прибутку підприємства, є дуже актуальним виходячи з того, що ефективна діяльність підприємства залежить не тільки від величини отриманого прибутку а й від напрямів його розподілу. Для розуміння питань використання нерозподіленого прибутку, необхідно згадати: основи визначення нерозподіленого прибутку та цілі на які його використовують.

Звертаючись до нормативної бази необхідно уточнити наступне. Інструкцією № 291 [9] передбачено такі напрямки використання нерозподіленого прибутку: на поповнення статутного, додаткового та резервного капіталу; нарахування частки прибутку за підсумками звітного року, що належить власнику (засновнику); списання непокритих збитків минулих періодів за рахунок нерозподіленого прибутку.

Відповідно до розділу 4 Положення № 1213 [10], державні та комунальні підприємства можуть спрямовувати частину чистого прибутку на розвиток виробництва, на матеріальне заохочення, на створення інших фондів, на належну до бюджету суму прибутку відповідно до законодавства, відрахування

у централізований фонд (за рахунок чистого прибутку) відповідно до законодавства та установчих документів. Слід відмітити деяку неузгодженість Положення № 1213 із чинним Планом рахунків та Інструкцією № 291: рекомендований для відображення бухгалтерських операцій рахунок 426 «Фонди спеціального призначення» відсутній у плані рахунків, немає також і рекомендації стосовно порядку формування зазначених фондів, їх використання, відсутні рекомендації щодо типових бухгалтерських проведення із зазначеним рахунком 426.

Підсумовуючи вищенаведене ми дійшли висновку, що єдиної думки стосовно обліку нерозподіленого прибутку не існує і навіть в нормативних документах не має єдиного методологічного відображення цих процесів.

Розподіл прибутку відбувається на підставі організаційних документів - наказів, розпоряджень, протоколів зборів засновників, тощо. Порядок використання прибутку залишається за підприємством, тобто власник або уповноважений ним орган, визначає на які цілі розподіляється прибуток і фіксує це статуті або установчих документах підприємства.

Основними напрямками розподілу прибутку є:

- 1) прибуток, який отримує підприємство розподіляється між державою і підприємством;
- 2) частина прибутку надходить до держави та відповідні державні бюджети у вигляді податків, обов'язкових платежів, ставки яких підприємство не має права самостійно змінювати;
- 3) величина прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства після сплати податків, повинна бути достатньою для подальшого розвитку підприємства;
- 4) прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства, повинен в першу чергу направляється на заощадження, забезпечення його подальшого розвитку та на потреби споживання.

Нерозподілений прибуток – це частина чистого прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства, після виплати доходів власникам у

вигляді дивідендів, формування резервного капіталу, поповнення статутного капіталу та використання на інші потреби. Облік нерозподіленого прибутку здійснюється на рахунку 441 «Прибуток нерозподілений», використання прибутку відображається на рахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»[9].

Нерозподілений прибуток може бути використаний на: покриття збитків минулих років; виплату дивідендів; створенням резервного фонду; збільшенням статутного капіталу та інші цілі пов'язані з виконанням соціальних програм і розширенням виробництва.

Виплата дивідендів акціонерними товариствами може відбуватися один раз на рік за умови прийняття Загальними зборами відповідного рішення про виплату. Відповідно до законодавства держава не втручається у процес розподілу прибутку, тим самим вона залишає право самостійно встановлювати, розмір, або ту суму, яку власники отримують від прибутку. Це може призвести до вилучення коштів, які б могли піти на розвиток тому, на нашу думку, держава повинна встановити певний відсоток нерозподіленого прибутку, який повен залишатися на потреби підприємства.

Існують пропозиції щодо створення нового стандарту (положення) бухгалтерського обліку 36 «Прибуток нерозподілений», в якому б зазначалась інформація щодо напрямів розподілу прибутку, цільових фондів, та ставок (відсотків), в які повинен бути направлений чистий прибуток. Вона може бути доречною, але інформаційно перевантажить облік та призведе до ототожнення та різного тлумачення понять «нерозподілений прибуток» та «непокриті збитки».

Частина прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства може бути раціонально розподілена та з нашої точки зору доцільно сформувати декілька фондів, які б дали можливість розвитку а саме:

- 1) фонд розвитку виробництва;
- 2) фонд розвитку соціальної сфери;
- 3) фонд матеріального заохочення;

- 4) резервний фонд;
- 5) страховий фондів;
- 6) та інші фонди, що створені на підприємстві.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачений рахунок 43 «Резервний капітал» для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства.

Ми пропонуємо наступні субрахунки для відображення розподілу прибутку (рис. 1).

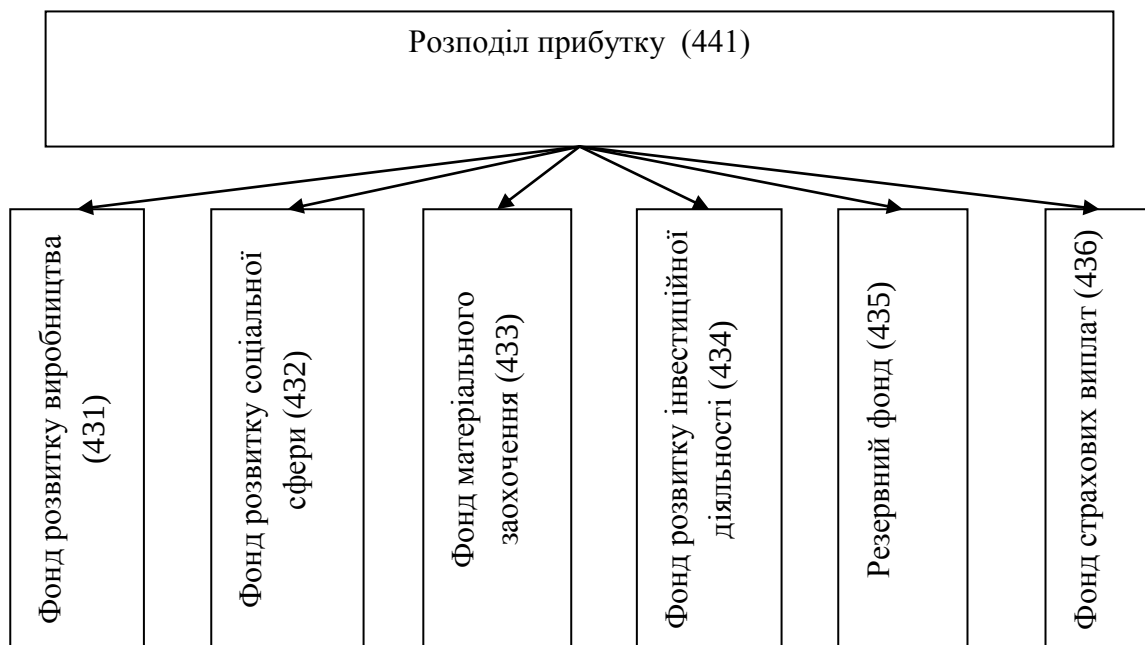


Рис. 1. Відображення розподілу прибутку

Також ми пропонуємо внести до плану розрахунків зміни в частині 4 класу рахунків 43;

«Фонди та забезпечення» з відповідними субрахунками

431 – Фонд розвитку виробництва

432 – Фонд розвитку соціальної сфери

433 – Фонд матеріального забезпечення

434 – Фонд розвитку інвестиційної діяльності

435 – Фонд страхових виплат

Створюючи резервний фонд підприємство має на меті перестрахуватися на випадок непередбачуваних обставин, наприклад: коли підприємство змінює напрямок виробництва (диверсифікація). Або коли виникають збитки, підприємство покриває їх за рахунок резервного фонду, тобто підприємство страхує на випадок економічних криз. А розмір відрахувань відрахування до резервного капіталу може встановлюватися підприємством самостійно.

Іноді підприємство формує окремий страховий фонд на випадок страхування майна підприємства, на випадок: стихійного лиха, пожеж, цунамі, аварій, та інших непередбачуваних обставин.

Висновки із цього дослідження. Підсумовуючи вищенаведене можна сказати, що формування та розподіл прибутку є одним з основних шляхів формування додаткових джерел фінансування діяльності підприємства та виплати дивідендів учасниками. Запропоновані нами заходи, дали б можливість більш чітко відображати інформацію щодо розподілу прибутку та надавати її зацікавленим особам для прийняття управлінських рішень.

Бібліографічний список

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522с.
2. Кузь В.І. Облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / В. І. Кузь ; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2011. – 21 с.
3. Мороз Ю. Ю. Облік фінансових результатів діяльності підприємства / Ю. Ю. Мороз // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. - 2013. - № 2. - С. 135-141.
4. Орлова В.К. Використаний $\neq$ розподілений. Оцінка достовірності інформації щодо нерозподіленого прибутку в балансі / В.К. Орлова // Аудитор України. – 2010. - № 7 (179) – С. 48-51.

5. Підгірна В.С. Теоретико-методологічні засади розподілу та використання прибутку суб'єктів господарювання / В.С. Підгірна // Науковий журнал Луцького національного технічного університету «Економічний форум», Луцьк, 2014 – № 4. – С. 241-248.
6. Хуторян А.А. Облік та аудит формування фінансових результатів (на прикладі підприємств гірничо-збагачувального комплексу) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / А.А. Хуторян; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. – К., 2010. – 20 с.
7. Атамас П., Атамас О. Чи дорівнює використаний прибуток розподіленому, або щодо оцінки достовірності інформації про нерозподілений прибуток у баласні / П. Атамас, О. Атамас // Бухгалтерський облік і аудит – 2011. - № 3 – с. 35-39.
8. Мухин С.А. Прибыль в новых условиях хозяйствования. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 144с.
9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Затверджено Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу. - <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
10. Про затвердження Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій і Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку Міністерство фінансів України наказ від 19.12.2006 № 1213– [Електронний ресурс]. – Режим доступу. - <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06>

References:

1. Holov S.F. (2007) *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku: monohrafiia* [Accounting in Ukraine: An Analysis of the Status and Prospects of Development: A Monograph], K.: Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

2. Kuz V.I. (2011) “Oblik formuvannia finansovykh rezultativ ta rozpodilu prybutku v aktsionernykh tovarystvakh”, PhD Theasis, Zhytomyr. derzh. tekhnol. un-t., Zhytomyr, Ukraine.
3. Moroz Y. Y. (2013) “Oblik finansovykh rezultativ diialnosti pidpriemstva”, *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Ser. : Ekonomichni nauky*, no 2, pp 135-141.
4. Orlova V.K. (2010) «Vykorystanyi $\neq$ rozpodilenyi. Otsinka dostovirnosti informatsii shchodo nerozpodilenoho prybutku v balansii», *Audytory Ukrainy*, no 7 (179), pp. 48-51.
5. Pidhirna V.S. (2014) “Teoretyko-metodolohichni zasady rozpodilu ta vykorystannia prybutku sub’ektiv hospodariuvannia”, *Naukovyi zhurnal Lutskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu «Ekonomichniyi forum»*, Lutsk, no 4, pp 241-248.
6. Khutorian A.A. (2010) “Oblik ta audyt formuvannia finansovykh rezultativ (na prykladi pidpriemstv hirnycho- zbahachuvalnoho kompleksu)” PhD Theasis, Kyiv. nats. ekon. un-t im. V.Hetmana, Kyiv, Ukraine.
7. Atamas P. (2011) “Chy dorivniue vykorystanyi prybutok rozpodilenomu, abo shchodo otsinky dostovirnosti informatsii pro nerozpodilenyi prybutok u balansii”, *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no 3, pp 35-39
8. Muhin S.A. (2006) *Pribyl' v novykh usloviyakh hozhajstvovaniya* [Profit in the new economic conditions], Finansy i statistika, Moskva, Rashin
9. Ministerstva finansiv Ukrainy (1999) «Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii», available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99Z> (Accessed 20 october 2018).
10. Ministerstva finansiv Ukrainy (2006) «Pro zatverdzhennia Polozhennia pro poriadok bukhhalterskoho obliku okremykh aktyviv ta operatsii i Zmin do deiakyykh normatyvno-pravovykh aktiv Ministerstva finansiv Ukrainy z bukhhalterskoho obliku», available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06> (Accessed 20 october 2018).