

### УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НЕРОЗПОДІЛЕНИМ ПРИБУТКОМ

*Окреслено проблеми облікового відображення прибутку, розкрито результати дослідження в теоретичній площині, висвітлено науково-спадщину дослідників щодо вдосконалення методики обліку і розподілу прибутку, запропоновано власну методику обліку операцій з нерозподіленим прибутком*

**Постановка проблеми.** Прибуток виступає рушійною силою економіки ринкового типу, основним спонукальним мотивом діяльності підприємців. Прагнення отримати прибуток сприяє розподілу та використанню прибутку, введенню досягнень науково-технологічного прогресу, зниженню витрат, поліпшенню якості продукції та її споживчих якостей. Отримання прибутку сприяє задоволенню потреб суспільства, він є джерелом розширення виробництва. Нерозподілений прибуток є складовою системи бухгалтерського обліку, причому однією із найважливіших. Надання достовірної та своєчасної інформації таким користувачам є головним завданням бухгалтерського обліку, що породжує забезпечення достовірності формування кожного з показників фінансової звітності, зокрема нерозподіленого прибутку.

Сучасна методика визначення результату діяльності, а також порядок його розподілу не завжди надає користувачам публічної фінансової звітності достовірну інформацію, яка є підґрунтям для оцінки ефективної діяльності суб'єктів господарювання. Саме тому, сучасні умови господарювання спонукають до перегляду процесу визначення результатів діяльності, які за своєю природою повинні забезпечувати приріст власного капіталу.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** В сучасних умовах господарювання прибуток є ключовим елементом діяльності підприємств, який не залишає байдужим ані підприємців, ані науковців. Підтвердженням цього є активне обговорення питань розподілу прибутку та його облікового відображення такими дослідниками як І.О. Бланк, М.Д. Білик, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, З.В. Задорожній, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, Я.В. Соколов, П.Я. Хомин, В.В. Худа. Проаналізувавши проведені дослідження вищезазначеними вченими слід відзначити, що ряд питань залишається вивченим фрагментарно, зокрема існують різні підходи до сутності поняття "нерозподілений прибуток", а також методики його відображення в обліку.

**Метою дослідження** є вивчення особливостей облікового відображення операцій з нерозподіленим прибутком як закордоном, так і в Україні за для визначення недоліків існуючої вітчизняної системи бухгалтерського обліку та внесення пропозицій щодо вдосконалення методики обліку операцій з нерозподіленим прибутком.

**Викладення основного матеріалу.** Серед усіх видів прибутку важливе значення для бухгалтерського обліку має нерозподілений прибуток, оскільки він відображається у балансі підприємства та є кінцевим показником діяльності. Нерозподілений прибуток в загальній класифікації прибутку виділяється за ознакою характеру використання прибутку. Тобто весь прибуток, що отриманий за результатами діяльності звітного періоду поділяється на дві частини: розподілений та нерозподілений. Нерозподілений прибуток виражається в тій частині прибутку, що залишається після розподілу на дивіденди, поповнення резервного капіталу та основні напрямки розвитку діяльності підприємства.

Нерозподілений прибуток утворюється в системі бухгалтерського обліку та є одним із елементів цієї системи. Система бухгалтерського обліку представляє собою модель ретроспективного відображення документально оформлених та оцінених у вартісних вимірниках фактів господарської діяльності, що ґрунтується на застосуванні єдиного взаємопов'язаного циклу рахунків, регламентованого Планом рахунків [6, с. 14].

Вивчаючи сутність нерозподіленого прибутку, необхідно відмітити диференціацію думок авторів. Якщо на перший погляд сутність нерозподіленого прибутку можна зрозуміти з назви даної категорії, то насправді все не так просто. В ході

аналізу літературних джерел, які відображають суть нерозподіленого прибутку, встановлено, що під ним розуміють: чистий прибуток (А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк [10]; В.П. Пантелеев, О.С. Сніжко [17]; Ф.Ф. Бутинець [6]); суму прибутку, що не виплачена як дивіденди (А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк [10]; В.П. Пантелеев, О.С. Сніжко [17]; Ф.Ф. Бутинець [6]; А.А. Благодатин, Л.Ш. Лозовский, Б.А. Райзберг [2]; Джонатан Сазарленд, Дайан Кэнуэлл [20]; М.С. Киселев, С.А. Табалина [12]; А.Н. Азрилиян [3]); суму прибутку, що використовується в цілях реінвестування (А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк [10]; В.П. Пантелеев, О.С. Сніжко [17]; А.А. Благодатин, Л.Ш. Лозовский, Б.А. Райзберг [2]; А.Н. Азрилиян [3]); Мочерний С.В. [9]); прибуток, що не надійшов до резервного капіталу (Пантелеев В.П., Сніжко О.С. [17]; Бутинець Ф.Ф. [6]); різницю між загальним доходом і утриманнями (Борисов А.Б.; Уолл Н., Маркузе Я., Лайнс Д., Мартин Б. [23]); кінцевий фінансовий результат, що характеризує накопичення капіталу (Бакаев А.С. [1]).

Охарактеризуємо кожен з наведених критеріїв. Нерозподілений прибуток як чистий прибуток в бухгалтерському обліку формується шляхом відображення доходів і витрат у формі фінансової звітності № 2, тобто чистий прибуток – це різниця між доходами та витратами за вирахуванням податку на прибуток. А нерозподілений прибуток є лише частиною чистого, тому доцільніше нерозподілений прибуток визначити як частину чистого прибутку та наводити ще й інші аргументи, що визначають нерозподілений прибуток. Тому дослідники, крім ознаки чистого прибутку, характеризують нерозподілений прибуток за іншими критеріями.

Одним із таких критеріїв є сума прибутку, що не виплачена як дивіденди. Тобто нерозподілений прибуток – це частина прибутку, що залишається на підприємстві після виплати дивідендів засновникам. Аналогічно виділяється ознака нерозподіленого прибутку, що виражається в сумі прибутку, що не надійшов до резервного капіталу. Отже, це частина прибутку після поповнення резервного фонду. Думка інших авторів збігається до того, що нерозподілений прибуток – це та частина прибутку, що використовується в цілях реінвестування після здійснення вище наведених вирахувань з прибутку. Тобто та частина, що залишається на підприємстві для здійснення основної діяльності підприємства. Характеризуючи нерозподілений прибуток як різницю між загальним доходом та утриманнями або витратами, автори, на нашу думку, не визначають суть нерозподіленого прибутку. Це пояснюється тим, що дане трактування більше підходить до визначення чистого прибутку підприємства, оскільки, як вище зазначалося, нерозподілений прибуток є частиною чистого прибутку. Нерозподілений прибуток як кінцевий фінансовий результат, отриманий по наслідкам діяльності організації за звітний рік визначає А.С. Бакаєв, що характеризує збільшення капіталу за звітний рік і за весь період діяльності організації. Тобто визначення не показує процесу утворення цього прибутку, а лише виражає його як статичний показник діяльності підприємства, який є кінцевим результатом, що утворюється після здійснення всіх господарських операцій за звітний період, включаючи розподіл частини прибутку. Отже, провівши детальний аналіз думок дослідників щодо визначення сутності нерозподіленого прибутку, можна зробити висновок, що кожна позиція гідна уваги, оскільки в тій чи іншій мірі визначає сутність прибутку. З деякими думками можна не погодитись, а отже доцільно сформулювати власне бачення сутності цієї категорії.

На нашу думку, нерозподілений прибуток – це частина чистого прибутку підприємства, що залишається на підприємстві, після здійснення розподілу іншої частини на виплату дивідендів, поповнення резервного капіталу та інші необхідні цілі. До інших необхідних цілей можуть належати відрахування до фондів розвитку виробництва, погашення збитків минулих років та ін.

Питання формування, нормування, встановлення граничних розмірів нерозподіленого прибутку як джерела збільшення власного капіталу підприємства, є одним з актуальних питань сьогодення, оскільки в умовах безперервного загострення фінансової кризи та нехтування необхідністю створення для підприємств законодавства з більш досконалими правилами перевірки фінансової звітності, що включаються в більш широку систему легітимних правил, обов'язкового небюрократичного контролю та

відповідних санкцій може призвести до зменшення довіри у фінансах як одного з ключових факторів міжнародного співробітництва [8, с. 71].

Облікова практика відображення прибутку на рахунках бухгалтерського обліку в історичному аспекті знала множини варіантів, деякі з них не мали економічного змісту, інші практичного значення, часто економігалосся використання обліку фінансових результатів як технічного засобу вирівнювання сторін балансу [14, с. 264-266].

В зарубіжній практиці [21] по-різному називаються рахунки на яких визначаються результати діяльності підприємства за певний період. Такими періодами в зарубіжних країнах виділяють: попередні періоди, звітний рік, поточний рік, попередні роки. Рахунки мають назви: фінансові результати, результати діяльності, нерозподілений прибуток (збиток), чистий прибуток або збиток, нерозподілений збиток (табл. 1).

Таблиця 1. Складові нерозподіленого прибутку, збитку в різних країнах

Назва рахунку	Російська Федерація	Республіка Білорусь	Україна	МСФЗ	Великобританія	Ізраїль	Естонія	Франція	Польща	Чеська Республіка	Республіка Болгарія	Словацька Республіка	Латвія	Гвінея-Бісау	Республіка Молдова	Республіка Таджикистан	Азербайджанська Республіка	Республіка Казахстан
Фінансові результати (прибутки і збитки) (Великобританія); Прибуток (збитки) (Естонія); Результат звітного періоду (Франція); Розрахунок фінансового результату (Польща 82); Фінансовий результат (Польща 86); Фінансові результати (Республіка Болгарія 12); Підсумковий фінансовий результат (Республіка Молдова); Прибутки та збитки поточного року (Болгарія 123); Підсумкова прибуток (підсумковий збиток) (Казахстан); Прибуток або збиток до затвердження (Словацьчина); Звіт доходів і витрат (Республіка Таджикистан); Результат діяльності (Чеська Республіка 43); Результат діяльності для управління (Чеська Республіка 431); Транзитні результати (Гвінея-Бісау)	-	-	-	-	4200	-	28	12	82, 86	43, 431	12, 123	431	-	59	35	33900	-	5600, 5610
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (Російська Федерація, Білорусь, Україна, Азербайджанська Республіка, Казахстан); Нерозподілений прибуток (збиток) попередніх періодів (Естонія); Результат минулого періоду (Франція), Нерозподілений прибуток / збиток (Ізраїль), Нерозподілений прибуток минулих років (Чехія, Республіка Болгарія), Нерозподілений прибуток попередніх років (Словацьчина, Республіка Таджикистан), Нерозподілений прибуток або непокриті збитки (Латвія), нерозподілений прибуток (МСФЗ, Таджикистан), Нерозподілений прибуток (збиток) минулих років (МСФЗ); Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (Республіка Молдова), Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) минулих років (Республіка Молдова), Нерозподілений прибуток минулих років (Республіка Молдова), Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) попередніх років (Азербайджанська Республіка, Республіка Казахстан)	84	84	44	33, 331	-	9980	281	11	-	428	122	428	34	-	33, 332, 3321	33200, 33220	34, 343	5500, 5520
Нерозподілений прибуток звітного року (Республіка Таджикистан), Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) звітного року (Казахстан); Чистий прибуток (збиток) звітного періоду (Республіка Молдова 333, Азербайджанська Республіка); Чистий прибуток звітного періоду (Республіка Молдова 3331); Чистий прибуток звітного року (МСФЗ); Чистий прибуток або збитки (Словацьчина 43); Чистий прибуток (збиток з мінусом) завершеного звітного року до розподілу прибутку (Естонія); Заборгованість партнерів і учасників в покритих збитки (Словацьчина 354)	-	-	-	333	-	-	282	-	-	-	-	43, 354	-	-	333, 3331	33210	341	5510
Поправки на прибуток (збиток) у зв'язку із змінами в обліковій політиці (Азербайджанська Республіка); Поправка результатів попередніх періодів (Республіка Молдова 331); Поправка прибутку попередніх періодів (Республіка Республіка Молдова 3311); Поправка збитків попередніх періодів (Республіка Молдова 3312) Поправка результатів минулих років (МСФЗ)	-	-	-	332	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	331, 3311, 3312	-	342	-
Непокритий збиток минулих років (Чехія, Болгарія, Молдова); Нараховані збитки попередніх років (Словацьчина); За збитками минулих періодів (Ізраїль)	-	-	-	-	-	9520	-	-	-	429	121	429	-	-	3322	-	-	-

Зазначений в таблиці 1 перелік складових прибутку не є вичерпним. Далі наведемо поодинокі рахунки бухгалтерського обліку: Плани участі в прибутках і плани посібників (Азербайджанська Республіка 514); Результуючі рахунку за ліквідаційним операціях підприємства (Естонія 29); Корируючий рахунок ліквідації (Естонія 291); Ліквідаційний капітал при неспроможності та ліквідації (Болгарія 104); Ліквідаційний капітал при неспроможності (Республіка Болгарія 1041); Ліквідаційний капітал у разі ліквідації (Республіка Болгарія 1042); Результат при неспроможності та ліквідації (Республіка Болгарія 124); Результат при неспроможності (Республіка Болгарія 1241); Результат при ліквідації (Республіка Болгарія 1242); Результат діяльності юридичних осіб з негосподарської метою (Республіка Болгарія 125); Зобов'язання перед партнерами й учасниками з розподілу прибутку (Словацька Республіка); Використана прибуток звітного року (Республіка Молдавія). Перераховані рахунки дають можливість звернути більше уваги на досвід Естонії та Республіки Болгарія щодо відображення в обліку перетворень підприємств, їх ліквідації та банкрутства.

Кузь В.І. [13, с.56] зазначає, що в залежності від інтересів по відношенню до величини отриманих фінансових результатів суб'єкти розподілу прибутку в силу наданих їм можливостей будуть використовувати елементи облікової політики у досягненні поставлених цілей. Проте, слід зауважити, що в окремих суб'єктах інтереси можуть змінюватися в залежності від обставин, що мали місце або що склалися. Адміністрація підприємства для залучення інвесторів чи отримання банківського кредиту буде використовувати елементи облікової політики, що максимізують прибуток. У відносно стабільних звітних періодах, таких, що не потребують залучення позикових ресурсів, керівництво намагатиметься мінімізувати прибуток з метою уникнення необхідності виплачувати дивіденди, що актуально на сьогоднішній день для акціонерних товариств, забезпечивши таким чином формування прихованих резервів та непряме зростання капіталу підприємства.

Напрями маніпуляції величини прибутку за допомогою альтернативності варіантів щодо оцінки окремих об'єктів зі сторони власників залежить від ряду факторів: числа власників, величини часток у майні підприємства тощо. Слід відмітити, що при зростанні кількості власників (акціонерів) прослідковується оберненопропорційний їх вплив на облікову політику підприємства, що використовуватиметься менеджерами або ж особою у власності якої перебуває вагома частка майна у власних інтересах.

Відносно стабільними є інтереси працівників та суспільства в особі держави та місцевих органів влади, які зацікавлені у використанні елементів облікової політики, що забезпечать максимальне значення прибутку.

Практичне значення впливу облікової політики на фінансові результати діяльності підприємства може нівелюватися в наступних звітних періодах (списання витрат та доходів майбутніх періодів, списання витрат за рахунок резервів тощо), але в короткостроковому періоді вибір окремих способів із сукупності можливих є реальним інструментом управління прибутком

Отже, вибір тих чи інших методів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку дозволяє маніпулювати величиною прибутку – фактично збільшувати або зменшувати його розмір. При розробці облікової політики або ж при зміні окремих її положень на перспективний звітний період зацікавленим сторонам, що мають право впливу на процес управління підприємством в частині методологічного впливу на систему бухгалтерського обліку, необхідно розділяти елементи способів ведення бухгалтерського обліку по степені їх впливу на формування фінансових результатів [13, с.56-57].

Питання формування та обліку власного капіталу підприємства регламентуються Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні",

П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал", а також обліковою політикою підприємства. Власний капітал згідно з П(С)БО 5 складається з таких елементів: статутний капітал, пайовий капітал, додатково вкладений капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток, неоплачений капітал, вилучений капітал. Власний капітал підприємства збільшується на суму нерозподіленого прибутку і зменшується на суму непокрытих збитків. Сума нерозподіленого прибутку (непокрытого збитку) наводиться в балансі як прибуток (збиток), що спрямований на поповнення резервного капіталу; збільшення статутного капіталу; виплату дивідендів. Розподіл прибутку здійснюється у порядку, передбаченому установчим договором чи статутом.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" трактує прибуток як суму, на яку доходи перевищують, пов'язані з ними, витрати [19]. За традиційною схемою процес визначення фінансових результатів зводиться до того, що усі доходи протягом звітного періоду накопичуються за кредитом рахунків 7 класу "Доходи і результати діяльності" із наступним їх списанням, в порядку закриття, у кредит рахунку 79 "Фінансовий результат". В свою чергу, витрати підлягають накопиченню за дебетом рахунків 9 класу "Витрати діяльності", які в кінці звітного періоду списуються у дебет рахунку фінансових результатів.

Під час формування прибутку, як ефективного результату діяльності підприємств, І.Цюцяк [22] вважає за доцільне отримані доходи класифікувати за трьома групами: 1 – фактично отримані, 2 – потенційно-можливі нереалізовані доходи, 3 – незароблені доходи. До категорії фактично отриманих доходів пропонує відносити операції, які пов'язані з результатами основної операційної діяльності, а також окремі операції, що стосуються іншої операційної, інвестиційної та фінансової діяльності (наприклад, продаж продукції, товарів, робіт, послуг; реалізація інших оборотних активів; реалізація іноземної валюти; реалізація необоротних активів, які переведені до складу "необоротних активів та груп вибуття"; реалізація фінансових інвестицій).

До категорії потенційно-можливих нереалізованих доходів відносить операції, які пов'язані з інвестиційними ресурсами та виникають у результаті здійснення інвестиційної й фінансової діяльності (наприклад, визнаний дохід за інвестиціями, які здійснені в асоційовані, дочірні та спільні підприємства за методом участі в капіталі; нараховані дивіденди за інвестиціями; нараховані відсотки за депозитними внесками).

До категорії так званих "незароблених доходів" відносить операції, що пов'язані із визнанням доходів у результаті: одержання штрафів, пені чи неустойок; відшкодування раніше списаних активів; списання кредиторської заборгованості; одержання оборотних активів на безоплатній основі та визнання доходу у результаті нарахування амортизації на необоротні активи, які отримані безоплатно.

Отже, пропонується рахунок 44 трактувати як "Накопичений нерозподілений прибуток (непокрытий збиток)" із наступними субрахунками: 441 "Ефективний власний капітал (прибуток, збиток)"; 442 "Незароблений прибуток"; 443 "Розподілений прибуток у звітному періоді". Наведене забезпечить об'єктивне розкриття інформації стосовно прибутковості суб'єктів господарювання.

На думку В.К. Орлової "розподілений прибуток" і "використаний прибуток" – це різні поняття. В бухгалтерському обліку відображається розподілений прибуток, а використаний не обліковується. З метою уникнення непорозумінь назву субрахунку 443 пропонується змінити з "Прибуток, використаний у звітному періоді" на "Прибуток, розподілений у звітному періоді" [16; с. 23]. Також пропозиції щодо внесення змін в рахунки обліку та розподілу нерозподіленого прибутку вносить О.О. Гончаренко та О.Г. Березняк. Перше зауваження стосується використання нерозподіленого

(чистого) прибутку на формування фондів матеріального заохочення. Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для відображення розподілу прибутку між власниками, відрахувань в резервний капітал та іншого використання прибутку в поточному періоді використовується субрахунок 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" [11]. Отже, наказ Міністерства фінансів України № 460 [15] суперечить і сам собі і розпорядженню КМУ № 95-р. На їх думку, використання нерозподіленого (чистого) прибутку на формування фондів матеріального заохочення повинні відображатись за дебетом субрахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" і кредитом субрахунку 427 "Фонд матеріального заохочення", а сума нарахованої працівникам винагороди, допомоги, премії тощо за рахунок виділеного на матеріальне заохочення прибутку відображається за дебетом субрахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою" [7, с. 19-20]. У ст. 75 Господарського кодексу України зазначено, що за рахунок нерозподіленого (чистого) прибутку утворюються фонди, для відображення формування і використання резервного

фонду Планом рахунків та Інструкцією про його застосування [18] передбачено рахунок 43 "Резервний капітал". Наказом Міністерства фінансів України № 460 [15] для обліку фонду розвитку виробництва запропоновано використання субрахунку третього порядку 4261 "Фонд розвитку виробництва" субрахунку 426 "Фонди спеціального призначення". Здійснені за рахунок цього фонду капітальні інвестиції (придбання, створення, модернізація, модифікація, реконструкція, добудова, дообладнання тощо необоротних активів) пропонуємо відобразити за дебетом субрахунку 4261 і кредитом субрахунку 4262 "Фонд в необоротних активах". Для обліку фонду споживання (фонду матеріального заохочення) ми пропонуємо застосування субрахунку 427 "Фонд матеріального заохочення", який описано вище. Щодо обліку амортизаційного фонду, то для нього може бути виділений субрахунок 428 "Амортизаційний фонд", за кредитом якого буде відображатись його формування за рахунок нерозподіленого (чистого) прибутку, а за дебетом – його використання на капітальні інвестиції. Схематично наведені пропозиції відображено на рис. 1.

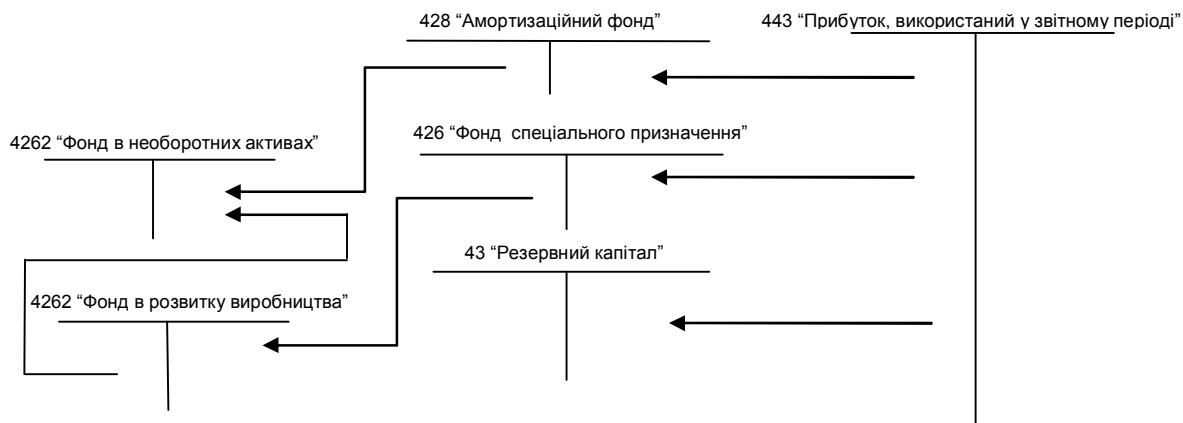


Рис. 1. Облік формування фондів за рахунок нерозподіленого (чистого) прибутку пропонується О.О. Гончаренко та О.Г. Березняк [7, с. 20].

Як бачимо, щодо облікового відображення нерозподіленого прибутку на рахунках бухгалтерського обліку, існують суперечності та різні погляди на удосконалення даного процесу. Отже, визначимо основні причини недосконалості вітчизняного обліку нерозподіленого прибутку.

По-перше, невідповідність назви рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" його сутності, тобто тому прибутку, що на ньому обліковується.

По-друге, назва рахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" суперечить своїй назві, оскільки використаний прибуток не відображається в бухгалтерському обліку.

По-третє, існує проблема розмежування понять "чистого прибутку" і "нерозподіленого прибутку", а також "використаного прибутку" і "розподіленого прибутку".

Фактично на рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" відображається сума чистого прибутку, яка визначена у формі 2 Звіт про фінансові результати. Потім шляхом переведення частини прибутку на рахунок 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" відбувається його розподіл на виплату дивідендів, поповнення резервного капіталу, погашення збитків минулих років, створення інших фондів. А інша частина прибутку залишається нерозподіленою і обліковується на рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". Як наслідок рахунок 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" має нульове сальдо на кінець періоду, тобто, наприклад,

Д 441 К 443 – використано частину нерозподіленого прибутку для розподілу;

Д 443 К 43 – поповнено резервний капітал за рахунок прибутку.

Тобто та частина прибутку, що акумулюється на рахунку 443 відразу ж списується для поповнення або створення фондів. Отже, на нашу думку, відобразити в балансі рахунок, що на кінець звітного періоду не несе жодної інформації, не доцільно.

Також існує суперечність в назві рахунків, оскільки на рахунку 441 відображається насправді прибуток звітного періоду, а не прибуток нерозподілений. Оскільки, нерозподілений прибуток – це та частина прибутку, що залишається на підприємстві після здійснення розподілу, а насправді тут обліковується весь прибуток і лише на кінець звітного періоду відбувається формування нерозподіленого прибутку. Тобто в такому разі необхідно або змінити назву рахунку 441, або внести зміни до Плану рахунків, шляхом створення нового, акумулюючого прибутку, рахунку.

Для достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності необхідно чітко розмежувати поняття чистого та нерозподіленого прибутку. Чистий прибуток – це позитивний кінцевий результат діяльності підприємства за вирахуванням податку на прибуток, тобто це той прибуток, що підприємство може використовувати в процесі діяльності. А нерозподілений прибуток – це частина прибутку, що залишається після розподілу чистого прибутку на потреби діяльності. Отже, ці поняття в бухгалтерському обліку не ідентичні і повинні обліковуватись по-різному.

Також в бухгалтерському обліку відбувається ототожнення використаного і розподіленого прибутку. Розподіл прибутку відбувається спочатку при сплаті у бюджет податку на прибуток. Потім розподіл передбачає формування різних фондів на підприємстві, а

використання прибутку передбачає його зменшення. Наприклад, розподіл прибутку на сплату дивідендів відображається наступними проводками:

Д 441 К 443 – використано частину нерозподіленого прибутку для розподілу;

Д 443 К 671 – створено фонд для виплати дивідендів.

Тобто на рахунок 671 створено фонд для виплати дивідендів.

Процес використання прибутку відбувається на етапі відображення в обліку сплати дивідендів: Д 671 К 311.

Оскільки в бухгалтерському обліку ці процеси розмежовані, тому і в понятійному апараті необхідно дотримуватись відокремлення понять використаного та чистого прибутку.

Отже, для уникнення таких розбіжностей пропонуємо наступні вдосконалення бухгалтерського обліку операцій з нерозподіленим прибутком:

1. До рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” створювати наступні субрахунки:

441 “Нерозподілені прибутки”

442 “Непокриті збитки”

2. Ввести новий рахунок для обліку прибутку звітного періоду 78 “Прибуток звітного періоду” з наступними субрахунками:

781 “Загальний прибуток звітного періоду”

782 “Прибуток для розподілу”

Рахунок 78 на кінець звітного періоду не буде мати кінцевого сальдо. Тобто частина буде розподілена, а інша залишиться нерозподіленою і буде переведена на рахунок 441.

Охарактеризуємо детальніше рахунок 78 “Прибуток звітного періоду”.

Будова даного рахунку аналогічна будові рахунку фінансових результатів, але має інше призначення. Особливості рахунку 78 полягають в тому, що даний рахунок не є балансовим, тобто в балансі не відображається. Активні та пасивні рахунки є балансовими. Вони відображають стан і рух майна та джерел його утворення, а тому сальдо початкове цих рахунків переноситься з балансу. Економічна сутність рахунку 78 інша, ніж господарських засобів і джерел їх фінансування, дані цього рахунку не відображаються у балансі, хоча цей рахунок матиме ознаки пасивних рахунків. Рахунок 78 “Прибуток звітного періоду” призначений для розподілу прибутку підприємства, отриманого в звітному періоді. Внаслідок чого весь прибуток, що акумулюється на цьому рахунку поділяється на дві частини: той що розподіляється і той, що залишається нерозподіленим, тобто на кінець періоду перша частина перетворюється у фонди підприємства, а друга – переноситься на рахунок 441 для обліку в балансі як нерозподілений прибуток. Тому такий рахунок не має початкового та кінцевого сальдо.

Схематично процес формування та розподілу прибутку за допомогою пропонованих нововведень відображено на рис. 2.

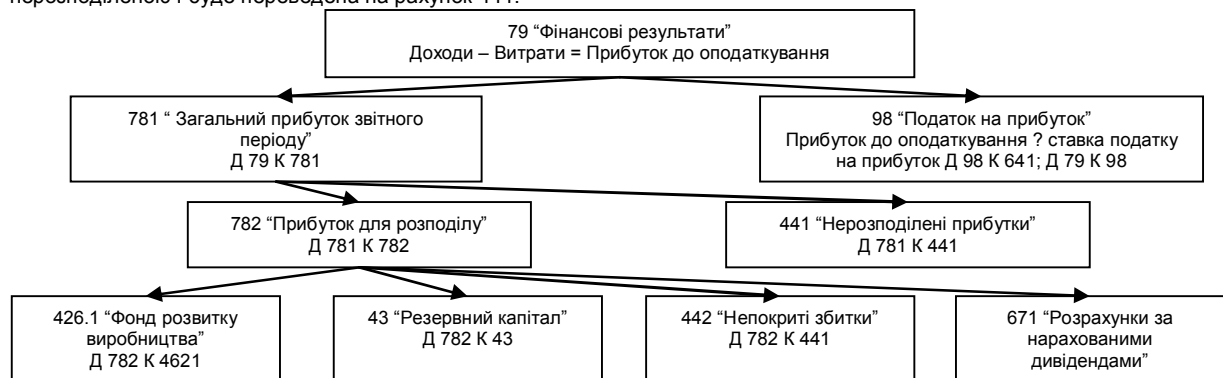


Рис. 2. Запропонована схема формування та розподілу прибутку

Дана схема показує процес формування прибутку на рахунках бухгалтерського обліку, можливі напрямки його розподілу та облік нерозподіленої його частини за допомогою допоміжного рахунку 78 “Прибуток звітного періоду”.

Пропонуємо методику обліку операцій з нерозподіленим прибутком з використанням даного рахунку (табл. 2).

Таблиця 2. Запропонована методика обліку нерозподіленого прибутку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено прибуток звітного періоду	79 “Фінансові результати”	781 “Загальний прибуток звітного періоду”
2	Відображено податок на прибуток	79 “Фінансові результати”	98 “Податок на прибуток”
3	Відображено суму розподіленого прибутку	781 “Загальний прибуток звітного періоду”	782 “Прибуток для розподілу”
4	Відображено спрямування частини прибутку на формування дивідендного фонду	782 “Прибуток для розподілу”	671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”
5	Відображено спрямування частини прибутку на формування фонду накопичення	782 “Прибуток для розподілу”	426 “Фонди спеціального призначення” 426.1 “Фонд розвитку виробництва”
6	Відображено спрямування частини прибутку на формування резервного капіталу	782 “Прибуток для розподілу”	43 “Резервний капітал”
7	Відображено спрямування частини прибутку на погашення збитків минулих років	782 “Прибуток для розподілу”	442 “Непокриті збитки”
8	Відображено нерозподілений прибуток	781 “Загальний прибуток звітного періоду”	441 “Нерозподілені прибутки”

Типові проводки, наведені в табл. 2, показуються застосування рахунку 78 “Прибуток звітного періоду”, який використовується з метою чіткого розмежування видів прибутку, що обліковуються та розподілу чистого прибутку.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

На основі проведених нами досліджень можна зробити наступні загальні висновки:

1) нерозподілений прибуток – це частина чистого прибутку підприємства, що залишається на підприємстві, після здійснення розподілу іншої частини на виплату дивідендів, поповнення резервного капіталу та інші необхідні цілі;

2) в зарубіжній практиці по-різному називаються рахунки на яких визначаються результати діяльності підприємства за певний період (попередні періоди, звітний рік,

поточний рік, попередні роки), вони мають назви: фінансові результати, результати діяльності, нерозподілений прибуток (збиток), чистий прибуток або збиток, нерозподілений збиток. При удосконаленні вітчизняного бухгалтерського обліку операцій з прибутком слід звернути більше уваги звертати на зарубіжний досвід в частині відображення операцій з перетворень підприємств, їх ліквідації та банкрутства.

3) на рахунку 44 пропонуємо відображати лише нерозподілені прибутки та непокріті збитки підприємства за звітний період. Субрахунок пропонуємо 443 вилучити, в замість нього доцільно ввести новий рахунок 78 "Прибуток звітного періоду" з наступними субрахунками: 781 "Загальний прибуток звітного періоду" та 782 "Прибуток для розподілу". На даному рахунку слід обліковувати прибуток, що підлягає розподілу та іншу частину, що залишається нерозподіленою і в кінці звітного періоду переноситься на рахунок 44 для відображення у звітності. Даний рахунок 78 не має ні початкового, ні кінцевого сальдо, тому закривається на кінець періоду, але має ознаку пасивного рахунку. Такі пропозиції сприятимуть чіткому розмежуванню видів прибутку, що обліковуються та розподілу чистого прибутку.

У зв'язку з цим вагомим на сьогодні залишається питання уточнення складових прибутку вітчизняних підприємств з врахуванням ускладнення економічних процесів, відносин суб'єктів господарювання та міжнародного досвіду; визначення ролі внутрішнього контролю в системі управління прибутком, а також вивчення прибутку як об'єкту оподаткування згідно норм Податкового кодексу України що буде предметом наступних наших досліджень.

#### Список використаної літератури:

- Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения / А.С. Бакаев. – М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2002. – 160 с.
- Благодагин А.А. Финансовый словарь / А.А. Благодагин, Л.Ш. Лозовский, Б.А. Райзберг. – М.: ИНФРА-М, 2006. – VI. – 378 с.
- Большой бухгалтерский словарь. / [под ред. А.Н. Азриляна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
- Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
- Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, С.В. Івахненко: [за ред. Ф.Ф. Бутинца]. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с.
- Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська / за ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинца. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 528 с.
- Гончаренко О.О., Березняк О.Г. Проблемні питання обліку використання нерозподіленого прибутку підприємства: матеріали Всеукраїнської наук.-метод. конф. ["Проблеми теорії і практики обліку, аналізу, аудиту та шляхи їх вирішення", 3-5 травня 2006 р.]. – Севастополь: Вид-во СевНТУ, 2006. – 256 с.
- Дуда Т.Т., Микитин М.О., Пономарьов А.А. Правові аспекти розподілу нерозподіленого прибутку / Т.Т. Дуда, М.О. Микитин, А.А. // Вісник Хмельницького національного університету / Економічні науки. – Хмельницький, 2011. – № 1. – С. 71-74
- Економічний енциклопедичний словник: [у 2 т.]. Т. 2 / [за ред. С.В. Мочерного]. – Львів: Світ, 2006. – 568 с.
- Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
- Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань та господарських операцій підприємства і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, і зареєстрована в Міністерстві юстиції України 21.12.99 р. № 893/4186 (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v0495500-97>

- Карманный словарь-справочник бухгалтера / [под ред. М.С. Киселева, С.А. Табалиной]; пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1993. – 200 с.
- Кузь В.І. Облікове відображення прибутку: значення для управління / В.І. Кузь // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 1.– С. 56-61.
- Кузь В.І. Проблеми визначення прибутку в ринкових умовах господарювання: обліковий аспект // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії. – 2008. – № 3(12). – С. 262-270.
- Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку від 10.06.2005 № 460 (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0670-05>
- Орлова В.К. Облік використання та розподілу прибутку / В. Орлова, О. Корпан // Науково-практичний журнал "Бухгалтерський облік і аудит". – 2010. – № 12. – С. 23.
- Пантелеєв В.П., Словник бухгалтера та аудитора / В.П. Пантелеєв, О.С. Сніжко; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП "Інформ.-аналіт. агенство", 2009. – 239 с.
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 [Електронний ресурс] // <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1557-11>
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про рух фінансові результати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>
- Сазарленд Джонатан, Кэнзулл Дайан Бухгалтерский учет и финансы: Ключевые понятия / Джонатан Сазарленд, Дайан Кэнзулл; [пер. с англ.; под ред. А.В. Григораш]. – Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2005. – 400 с.
- Счетоведение: Монография в 3-х частях / [Под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана]. – Житомир: ЖГТУ, 2009. Ч. II. Планы счетов бухгалтерского учета / Н.М. Малюга, М.Я. Штейнман, Е.П. Боримская [Предисл. Ф.Ф. Бутинца], 2009. – 396 с.
- Цюцяк І. Порядок відображення накопиченого нерозподіленого прибутку в обліковій системі підприємств: матеріали науково-практичної Інтернет-конференції ["Механізми реалізації стратегії розвитку національної економіки", 20-21 жовтня 2011 р.] / І. Цюцяк. – Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН, 2011. 23. Економіка і бізнес. А-Я: Словарь-справочник / [Н. Уолл, Я. Маркузе, Д. Лайнс, Б. Мартин]; пер. с англ. К.С. Ткаченко. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 1999. – 624 с.

ПЕТРЕНКО Наталія Іванівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант Житомирського державного технологічного університету.

ЛОКТИОНОВА Наталія Ігорівна – магістрант кафедри бухгалтерського обліку Інституту обліку і фінансів Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 02.11.11 р.