

Удосконалення бухгалтерського обліку розподілу та використання нерозподілених прибутків (непокритих збитків) в акціонерному товаристві

Чижевська Л.В.

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку і аудиту
Житомирського державного технологічного університету

Сірацька А.В.

студент
Житомирського державного технологічного університету

У статті запропоновано удосконалення розподілу та використання нерозподілених прибутків(непокритих збитків) в акціонерному товаристві. Встановлено джерела збільшення та зменшення фондів власного капіталу. Визначено, що саме нерозподілені прибутки(непокриті збитки) формують найбільшу частину складових власного капіталу. Також проаналізовано законодавче регулювання методики відображення в обліку розподілу нерозподілених прибутків(непокритих збитків) в Україні.

Ключові слова: власний капітал, нерозподілені прибутки(непокриті збитки), акціонерне товариство.

Чижевская Л.В., Сирацкая А.В. УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ (НЕПОКРЫТОГО УБЫТКА) В АКЦИОНЕРНОМ ОБЩЕСТВЕ

В статье предложено усовершенствование распределения и использования нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в акционерном обществе. Установлены источники увеличения и уменьшения фондов собственного капитала. Определено, что именно нераспределенные прибыли (непокрытые убытки) формируют наибольшую часть составляющих собственного капитала. Также проанализировано законодательное регулирование методики отражения в учете распределения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в Украине.

Ключевые слова: собственный капитал, нераспределенные прибыли (непокрытые убытки), акционерное общество.

Chizhevska L.V., Siratskaya A.V. IMPROVEMENT OF THE ACCOUNTING ALLOCATION AND USE OF RETAINED EARNINGS (UNCOVERED LOSS) IN THE COMPANY

The article suggested the improvement of distribution and use of retained earnings (uncovered loss) in the Company. Established sources of increase and decrease equity funds. It has been determined that it is retained earnings (uncovered losses) form the largest part of the components of shareholders' equity. Also analyzed the legal regulation of procedure of recording the distribution of retained earnings (uncovered loss) in Ukraine.

Keywords: equity, retained earnings (uncovered loss), joint stock company.

Постановка проблеми. Успішна діяльність акціонерного товариства залежить від правильного вибору джерел формування власного капіталу та напрямів розподілу й використання невикористаних прибутків (непокритих збитків), що знаходиться у розпорядженні підприємства. Згідно проведених досліджень Комісії з цінних паперів та фондового ринку серед 2 525 публічних акціонерних товариств 40 компаній згенерувало більше ніж 80% сукупного чистого прибутку у 2014 році. У структурі капіталу та зобов'язань найбільшу частку займають статутний капітал та нерозподілений прибуток. Серед 3 231 приватного акціонерного товариства лише 30 компаній

згенерувало 70% сукупного чистого прибутку у 2014 році. Розглянувши структуру капіталу та зобов'язань, виявлено, що найбільшу частку становить нерозподілений прибуток, та, в залежності від підприємства, або статутний капітал, або капітал у дооцінках, короткострокові кредити банків тощо [1, с. 83-84]. Тому дослідження та удосконалення прибутку є актуальним.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання розподілу та використання прибутку досліджували у своїх працях вітчизняні науковці Ф. Бутинець, В. Кузь, І. Панченко, М. Кужельний, Н. Малюга, Л. Нападівська, В. Лінник, Я. Столяров, М. Пушкар а також

зарубіжні науковці, зокрема М.Х. Міллер, Ф. Модігліані, Б. Райан, К. Друрі, Сандер, Шіам, Є. Добровольський, В. Палій, Я. Соколов, Дж. Шанк та ін.

Формулювання цілей статті. Дослідити законодавче регулювання напрямів розподілу прибутку та надати практичні рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку розподілу та використання нерозподілених прибутків (непокритих збитків) в акціонерному товаристві, що забезпечить успішну діяльність підприємства.

Виклад основного матеріалу. Власний капітал є фінансовою основою при створенні і в подальшому розвитку акціонерного товариства. Власний капітал – це власні активи підприємства, які були внесені при його або з'явилися в результаті господарської діяльності після вирахування з них усіх податків.

Власний капітал підприємства формується за рахунок таких складових:

- зареєстрований (пайовий) капітал;
- капітал у дооцінках;
- додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілені прибутки (непокриті збитки);
- вилучений капітал;
- неоплачений капітал.

Протягом процесу здійснення господарської діяльності відбуваються зміни у кож-

ній із цих складових, що призводять або до збільшення або зменшення кожен капітал. В таблиці зображено джерела формування або скорочення усіх капіталів.

Якщо проаналізувати дані таблиці то можна побачити, що саме нерозподілений прибуток одночасно може збільшувати інші фонди власного капіталу. Порівняно з іншими капіталами, які створені з певною метою і виконують свої функції то нерозподілений прибуток є джерелом для збільшення цих капіталів.

Прибуток є об'єктом і інструментом управління, в якому сконцентровано інтереси майже всіх суб'єктів економічної діяльності. Він є джерелом фінансових ресурсів суб'єктів господарювання.

Розподіл прибутку передбачає формування відповідних фондів за напрямками визначеними законодавчо як обов'язкові та напрямками, передбаченими установчими документами підприємства [2, с. 157-158].

В бухгалтерському обліку нерозподілений прибуток(непокритий збиток) відображається на рахунку 44. Аналітичний облік на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» здійснюється за напрямками використання нерозподіленого прибутку. Фінансовий результат визначають за допомогою рахунку 79 «Фінансові результати», після чого чистий прибуток списують з дебету рах. 79 «Фінансові результати» у кредит рахунку 441 «При-

Таблиця 1

Джерела збільшення та зменшення фондів власного капіталу

Назва статті	Збільшується за рахунок	Зменшується за рахунок
<i>Зареєстрований капітал</i>	внесків акціонерів; додаткової емісії акцій; реінвестиції дивідендів без встановлення нової номінальної вартості акцій; реінвестиції дивідендів при встановленні нової номінальної вартості акцій; прибутку; резервного капіталу.	зменшення кількості акцій в обігу; зменшення номінальної вартості акцій; анулювання акцій існуючої номінальної вартості, викуплених у їх власників.
<i>Капітал у дооцінках</i>	дооцінки необоротних активів; дооцінки фінансових інструментів.	уцінки необоротних активів; уцінки фінансових інструментів.
<i>Додатковий капітал</i>	емісійного доходу; безоплатно одержаних активів; накопичених курсових різниць.	збитку від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу.
<i>Резервний капітал</i>	відрахувань від статутного капіталу; відрахувань від прибутку; інші відрахування.	списання невідшкодованих збитків; списання на виплату дивідендів за привілейованими акціями; на інші виплати.
<i>Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)</i>	нерозподіленого прибутку; прибуток, використаний у звітному періоді.	на виплату дивідендів; на формування резервного капіталу; на збільшення статутного капіталу.
<i>Вилучений капітал</i>	викупу акцій власної емісії; перепродажу викуплених акцій власної емісії.	викупу акцій власної емісії; перепродажу викуплених акцій власної емісії; анулювання викуплених акцій власної емісії.

буток нерозподілений», а збиток – за дебетом рахунку 442 «Непокріті збитки».

В бухгалтерському обліку прибуток (збиток) формується поступово протягом року від усіх видів діяльності шляхом визначення фінансового результату від: реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тобто діяльності, яка є метою створення даного підприємства; інших операційних доходів (витрат); інших фінансових доходів (витрат); інших доходів (витрат); надзвичайних доходів (витрат). В кінці звітної періоду отримані доходи та витрати списуються на рахунок 79 «Фінансові результати». З дебету рахунку 79 «Фінансові результати» величину чистого прибутку списують у кредит субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений».

На сьогодні Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку розроблені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку

операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах, які встановлюють порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій по збільшенню розміру статутного капіталу, зокрема шляхом реінвестиції дивідендів.

Ми вважаємо, що методика відображення дивідендів є недосконалою, а особливо це стосується процедури оформлення операцій по реінвестиції дивідендів. В нормативному документі не зазначено про реінвестицію дивідендів, нарахованих за простими акціями, що є незрозумілим, адже саме частка простих акцій значно більша, ніж привілейованих, за якими виплачується фіксований розмір дивідендів. Також некоректно відображена кореспонденція рахунків Дт 43 «Резервний капітал» та Кт 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді». Адже, як відомо, відповідно до

Таблиця 2

Облік використання нерозподілених прибутків(непокрітих збитків)

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<i>Визначення фінансового результату діяльності акціонерного товариства</i>			
<i>Визначено фінансовий результат діяльності товариства:</i>			
1.	Прибуток	79 «Фінансові результати»	441 «Прибуток нерозподілений»
	Збиток	442 «Непокріті збитки»	79 «Фінансові результати»
<i>Використання нерозподіленого прибутку для нарахування та виплати дивідендів</i>			
2.	Нараховано дивіденди засновникам	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
	Виплачено дивіденди	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	301 «Готівка в національній валюті»
<i>Використання нерозподіленого прибутку для створення резервного капіталу</i>			
3.	Відображено в обліку використання прибутку на створення резервного капіталу	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	43 «Резервний капітал»
4.	Прибуток використаний у звітному році списано за рахунок нерозподіленого прибутку (в кінці року)	441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»
<i>Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства за рахунок реінвестиції дивідендів</i>			
5.	Відображено нарахування дивідендів на користь учасників ТОВ і відповідну заборгованість з їх виплати	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
	Зареєстровано і відображено в обліку збільшення статутного капіталу	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
	Здійснено взаємозалік нарахованих дивідендів та додаткових внесків до статутного капіталу	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	46 «Неоплачений капітал»
	Відображено у кінці року закриття сальдо за субрахунком 443 у кореспонденції із субрахунком 441	441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

ст. 14 Закону України «Про господарські товариства» резервний капітал формується за рахунок щорічних відрахувань з чистого прибутку в розмірі, не меншому за 5%, а тому під час його збільшення чистий прибуток вже є один раз зменшений. Виходячи з того, що джерелом виплати дивідендів є резервний капітал, то це характеризує повторне використання у звітному році нерозподіленого прибутку. У розділі «Реінвестування дивідендів» Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах, присутня проводка ДТ 671 «Розрахунки з учасниками за нарахованими дивідендами» Кт 31 «Рахунки в банках», хоча дану проводку некоректно розміщувати саме в розділі реінвестування, оскільки, як відомо, дана операція не передбачає виплати дивідендів у грошовій формі. Із нормативним регулюванням та методикою бухгалтерського обліку реінвестиції дивідендів тісно пов'язане нормативне регулювання та методика оподаткування таких операцій [3, с. 43].

Ми вважаємо, що назва рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» не відповідає за призначенням інформації, яка на ньому відображається. Проте, на відміну від зазначеного автора, пояснюється це тим, що нерозподілений прибуток – це саме та частина чистого прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства після часткового його розподілу (на виплату дивідендів, поповнення резервного капіталу) та використовується після здійснення зазначених вираховань в цілях реінвестування. Існує невідповідність і у назвах субрахунків. Так, на субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» фактично відображається сума чистого прибутку звітного періоду, а не прибуток, який

є нерозподілений. Спірним є і твердження щодо ототожнення в бухгалтерському обліку розподіленого і використаного прибутку. Адже спочатку отриманий прибуток підлягає розподілу між власниками та державою, в частині сплати податку на прибуток, потім залишок величини прибутку підлягає розподілу на створення резервів та на виплату дивідендів, а вже використання передбачає зменшення величини прибутку. Прикладом таких невідповідностей та суперечностей є розподіл прибутку для створення фонду на виплату дивідендів.

Тому пропонується для достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності чітко розмежувати поняття чистого та нерозподіленого прибутку. Для цього пропонується внести зміни до Плану рахунків й Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та назву рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» замінити на назву «Отриманий чистий прибуток (збиток)» з наступними субрахунками:

441 «Отриманий прибуток» – призначений для відображення величини отриманого чистого прибутку;

442 «Отриманий чистий збиток» – призначений для відображення величини отриманого чистого збитку;

443 «Прибуток для використання» – призначений для акумулювання запланованих сум використання прибутку;

444 «Прибуток, використаний у звітному періоді» – призначений для відображення фактично використаної суми прибутку;

445 «Нерозподілений прибуток» – частина величини чистого прибутку, що залишилась нерозподіленою.

Таблиця 3

Методика обліку використання отриманого чистого прибутку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1.	Списано сальдо рахунку 79 «Фінансові результати», отримано прибуток	79	441
2.	Частина отриманого чистого прибутку спрямовано для використання	441	443
3.	Акумулювання запланованих сум використання прибутку на виплату дивідендів, поповнення резервного капіталу	443	444
4.	Нараховано суму дивідендів, сформовано резервний капітал, погашено збитки минулих періодів	444	671,43, 442
5.	Відображення на рахунках нерозподіленого прибутку	441	445
6.	Збільшено суму нерозподіленого прибутку на суму залишку невикористаного чистого прибутку	444	445
7.	Виплачено суму дивідендів	671	311

На запропонованих субрахунках передбачається відображати операції з розподілу та використання прибутку звітного періоду, що надаватиме можливість накопичення даних та отримання достовірної інформації щодо операцій запланованого використання частини розподіленого прибутку та фактично використаного протягом наступного за звітним періодом отримання чистого прибутку. Відображення операцій з використанням запропонованих змін на рахунках обліку представлено в таблиці 3.

Застосування запропонованої моделі в обліковому процесі підприємства надаватиме можливість своєчасного отримання даних про використану частину чистого прибутку та внутрішнього контролю за його раціональним використанням.

Висновки із цього дослідження. Процес розподілу прибутку має важливе значення у виконанні стратегічних планів акціонерними товариствами через підвищення довіри між соціально-економічними партнерами. Кожне

підприємство направляє свій отриманий прибуток для поповнення статутного, резервного фонду, для збільшення величини додаткового капіталу використовує прибуток для своїх внутрішніх потреб, для свого розвитку. Ще одним із напрямів використання прибутку є виплата дивідендів. На нашу думку, трактування рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» не відповідає його використанню. Тому ми пропонуємо його назву замінити на замінити на назву «Отриманий чистий прибуток (збиток)», а за допомогою субрахунків відображати отриманий прибуток, отриманий чистий збиток, прибуток для використання, прибуток, використаний у звітному періоді і нерозподілений прибуток. Це дозволить отримати інформацію щодо операцій запланованого використання частини розподіленого прибутку та фактично використаного протягом наступного за звітним періодом отримання чистого прибутку, та успішно управляти діяльністю підприємства за допомогою раціонального використання прибутку.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Звіт НКЦПФР за 2015 рік [Електронний ресурс] // НКЦПФР. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: http://www.nssmc.gov.ua/user_files/content/58/1473066406.pdf.
2. Панченко І.А. Формування методологічних засад обліку операцій з розподілу та використання прибутку / Вестник СевГТУ. – Севастополь: Изд-во СевНТУ, 2012. – Вып. 130: Економіка і фінанси. – С. 156-161.
3. Гончарова В.Г. Реінвестиція дивідендів акціонерних товариств: податковий та бухгалтерський аспект / В.Г. Гончарова / Інвестиції: практика та досвід № 19/2014. – С. 41-44.
4. 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. – укр.
5. Sunder, Shyam. Theory of Accounting and Control / Sunder, Shyam. – Cincinnati: South-Western College Publishing, 1997.
6. Miller, M.H., Modigliani, F. (1961). Dividend Policy, Growth and the Valuation of Shares. Journ. Business, Oct.: 414-433.
7. American Institute of Accountants (1955). Proceeds, Revenue, Income, Profit and Earnings. Accounting Terminology Bulletin No.2. Committee on Terminology. AIA.
8. American Institute of Certified Public Accountants (1966). APB Opinion. No.10.Omnibus Opinion. New York: AICPA.