

**Бабіч В.В.,**

кандидат економічних наук,  
професор кафедри обліку  
підприємницької діяльності  
ДВНЗ “Київський національний  
економічний університет  
імені Вадима Гетьмана”

**Поддєрьогін А.М.,**

кандидат економічних наук,  
професор кафедри фінансів підприємств  
ДВНЗ “Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана”

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ, РОЗПОДІЛУ Й ВИКОРИСТАННЯ ПРИБУТКУ

*Розглянуто порядок формування прибутку підприємства за видами діяльності та напрями розподілу й використання чистого прибутку в державних підприємствах і господарських товариствах, а також відображення інформації у фінансовій звітності.*

*The article highlights the formation of the enterprise income by activity characteristics and directions of the net profit distribution and use at public enterprises and economic partnerships, and also representation of the financial statements.*

**Ключові слова:** прибуток, збиток, чистий прибуток, нерозподілений прибуток, фонди спеціального призначення, дивіденди.

Головна мета підприємництва в будь-якій сфері діяльності полягає в нарощуванні капіталу та отриманні прибутку. Прибуток є одним із найважливіших показників ефективності діяльності суб'єктів підприємництва та її фінансового результату. Тому достовірна, неупереджена і своєчасна інформація про результати діяльності суб'єктів господарювання потрібна не тільки власникам (засновникам) підприємств, а й іншим зацікавленим юридичним і фізичним особам, й у першу чергу інвесторам, кредиторам, контролюючим органам (податковій службі).

Інформація про результати фінансово-господарської діяльності підприємства формується в системі бухгалтерського обліку та відображається у Звіті про фінансові результати. Форма і зміст цього звіту визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” (далі — П(С)БО 3)<sup>1</sup>.

Слід зауважити, що цей звіт є аналогом Звіту про прибутки та збитки, який передбачено Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО). Враховуючи те, що в Україні з 1 січня 2012 р. МСФЗ у обов'язковому порядку застосовують публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а добровільно й інші підприємства

---

<sup>1</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затв. наказом М-ва фінансів України від 31.03.1999 № 87: [Електр. ресурс]. — <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99>.

(суб'єкти господарювання), порядок формування інформації для складання Звіту про фінансові результати має велике значення.

Як відомо, фінансовим результатом діяльності суб'єкта господарювання є прибуток або збиток. Відповідно до П(С)БО 3, прибуток — це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а збиток — перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати. Для визначення фінансового результату діяльності підприємства необхідно мати інформацію про доходи й витрати, однією з найважливіших умов формування якої є визначення доходів і витрат. При цьому основним критерієм виступає ймовірність збільшення чи зменшення економічних вигід у результаті операцій надходження або вибуття активів та погашення чи збільшення зобов'язань підприємства. Результати цих операцій відображаються у Звіті про фінансові результати.

МСФЗ передбачають два варіанти побудови Звіту про прибутки та збитки: одноступінчастий (відображення доходів і витрат та визначення чистого прибутку/збитку) й багатоступінчастий (одночасне відображення доходів і витрат за кожним видом діяльності з визначенням фінансового результату та узагальнення цього результату загалом по підприємству за звітний період). П(С)БО 3 передбачає складання Звіту про фінансові результати за багатоступінчастою формулою.

Доходи й витрати включаються до Звіту про фінансові результати згідно із встановленим порядком принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі — Закон про бухгалтерський облік).

Фінансовий результат діяльності підприємства формується в результаті звичайної діяльності та надзвичайних подій. У свою чергу, звичайна діяльність включає операційну (основна та інша операційна діяльність), фінансову й інвестиційну діяльність. Характеристика видів діяльності наведена в П(С)БО 3 і П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”.

Методичні засади формування інформації регулюються П(С)БО 15 “Дохід”, П(С)БО 16 “Витрати” та частково іншими П(С)БО. При цьому узагальнення інформації про доходи й витрати за видами діяльності здійснюється з використанням рахунків бухгалтерського обліку класів 7 “Доходи і результати діяльності” та 9 “Витрати діяльності”.

Безперечно, за звичайних умов господарювання фінансовий результат підприємства формується переважно від основної діяльності, тобто реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (як правило, це є прибуток).

При визначенні суми доходу від реалізації продукції й товарів проблем зазвичай не виникає. Дохід встановлюється на основі договорів (контрактів) та первинних документів на відпуск (відвантаження) продукції (товарів), виписок із банківських рахунків підприємства. Певні проблеми постають при визначенні доходу від надання послуг, особливо коли послуги за договором (контрактом) надаються протягом декількох звітних періодів (частинами, поетапно). П(С)БО 15 (п. 10) передбачає, що дохід, пов'язаний із наданням послуг, визначається виходячи зі ступеня

завершеності операцій з надання послуг на дату балансу, якщо було достовірно оцінено результат цієї операції<sup>2</sup>.

Важливим і водночас складним є вибір підприємством порядку оцінки ступеня завершеності операції. Він може оцінюватися шляхом визначення виконаної роботи, частки обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані, частки витрат у зв'язку з наданням послуг у загальній очікуваній сумі таких витрат. При цьому до витрат включаються тільки ті, які відображають обсяг наданих послуг.

На нашу думку, що підтверджується практикою, найбільш точним і достовірним способом оцінки завершеності наданих послуг є визначення частки обсягу послуг, наданих на певну дату, в їх загальному обсязі. При цьому можуть використовуватися як вартісні, так і натуральні одиниці вимірювання обсягу послуг.

Шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) непрямих податків та інших вирахувань (вартість повернутої продукції тощо) визначається чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Наступним важливим питанням при визначенні прибутку (збитку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) є визначення її собівартості. Це питання регулюється П(С)БО 9 “Запаси”. Там зазначено, що оцінка запасів при їх вибутті здійснюється за одним із таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат, ціни продажу<sup>3</sup>. Метод оцінки реалізованої продукції, товарів підприємство обирає самостійно та вказує це в розрахованому документі (наказі, положенні) про облікову політику.

На наш погляд, при визначенні собівартості реалізованої продукції в першу чергу, по можливості, необхідно використати методи ідентифікованої собівартості або ФІФО й тільки в разі неможливості їх використання застосовувати метод середньозваженої собівартості за однорідними групами продукції. Оцінку реалізованих товарів доцільно здійснювати за цінами продажу з використанням індивідуального відсотка націнки (знижки).

Собівартість реалізованих робіт, послуг при їх виконанні (наданні) встановлюється на основі позамовного методу. Вирахуванням із чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) її собівартості визначається валовий прибуток (збиток) від основної діяльності.

У складі фінансових результатів діяльності підприємства відображається прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності. Склад інших операційних доходів і витрат наведений відповідно в пунктах 21 і 24 П(С)БО 3. Звертаємо увагу на такі складові інших операційних доходів: доходи від операційної оренди активів;

<sup>2</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затв. наказом М-ва фінансів України від 29.11.1999 № 290: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99>.

<sup>3</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затв. наказом М-ва фінансів України від 20.10.1999 № 246: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0751-99>.

доходи від реалізації необоротних активів (основних засобів та ін.), утримуваних для продажу та інших груп вибуття; доходи від первісного визначення біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Серед інших операційних витрат треба звернути увагу на собівартість реалізованих необоротних активів (основних засобів та ін.), утримуваних для продажу та груп вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів; суми списаної дебіторської заборгованості, згідно з П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”; витрати від первісного визнання біологічних активів.

Слід зауважити, що в п. 24 П(С)БО 3 у складі інших операційних витрат не наведені витрати орендодавця, пов’язані з передачею в оренду необоротних активів (амортизація основних засобів тощо), хоча вони повинні враховуватися при визначенні прибутку (збитку) від іншої операційної діяльності.

На прибуток (збиток) від операційної діяльності впливають адміністративні витрати й витрати на збут, склад яких наведено в П(С)БО 16 “Витрати”. Ці витрати не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), проте покриваються за рахунок доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та враховуються при обчисленні ціни. Отже, прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається шляхом додавання до валового прибутку (збитку) від основної діяльності доходів від іншої операційної діяльності та вирахування витрат від іншої операційної діяльності, адміністративних і витрат на збут.

На результати діяльності підприємства впливає також фінансова діяльність. Відомо, що виробничі, торговельні підприємства практично не одержують доходів у вигляді процентів. Водночас витрати на сплату процентів за кредити банків можуть бути значними, тому за вказаним напрямом діяльності можливі тільки збитки. Тобто фінансові витрати на проценти та інші витрати, пов’язані із запозиченнями, перевищують доходи від фінансової діяльності.

При обліку фінансових витрат особливу увагу слід приділяти витратам (процентам), що можуть бути капіталізовані. Капіталізація фінансових витрат — це їх включення до кваліфікаційного активу, тобто активу, для створення якого потрібно багато часу, а це, як правило, основні засоби. Порядок включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу регулюється МС 5023 “Витрати на позики” і П(С)БО 31 “Фінансові витрати”. Таким чином, якщо фінансові витрати на проценти за кредити не капіталізуються, вони відображаються у складі фінансових витрат звітного періоду та враховуються при визначенні фінансового результату діяльності підприємства.

Підприємство може мати доходи або витрати від інвестицій, котрі обліковуються за методом участі в капіталі, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення чи зменшення частки інвестора у власному капіталі об’єкта інвестування (асоційованого, спільного, дочірнього підприємства).

На фінансовий результат діяльності підприємства впливає й інвестиційна діяльність. Такий показник відсутній у Звіті про фінансові результати, хоча, на

нашу думку, він має право на існування. Адже підприємство одержує прибуток (збиток) від реалізації фінансових інвестицій як різницю між доходом або виручкою, одержаними від їх продажу, та собівартістю реалізованих фінансових інвестицій.

У підприємства можуть бути також інші доходи й витрати, що не пов'язані з операційною діяльністю, але включаються до звичайної діяльності. Так, при складанні прибутку (збитку) від операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та інших операцій буде отримано фінансовий результат (прибуток, збиток) від звичайної діяльності до оподаткування.

Особливим видом витрат є витрати зі сплати податку на прибуток, які складаються із суми витрат на сплату поточного податку на прибуток та на сплату відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів. Нагадаємо, що поточний податок на прибуток — це сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до норм Податкового кодексу України. Якщо цю суму скоригувати на суму постійних і тимчасових (відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів) різниць, то одержимо суму витрат з податку на прибуток від звичайної діяльності (ряд. 185 Звіту про фінансові результати). На сплату податку на прибуток використовується загальний прибуток, а не від звичайної діяльності.

Постійні податкові різниці зумовлені наявністю окремих видів доходів і витрат, котрі включаються до розрахунку облікового прибутку та не включаються до розрахунку оподаткованого прибутку. Тимчасові податкові різниці — це різниці між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової (бухгалтерської) звітності та податковою базою цього активу чи зобов'язання відповідно, що анулюються в наступних звітних періодах.

Вирахуванням із фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування витрат з податку на прибуток (суми податку на прибуток) визначається фінансовий результат (прибуток, збиток) від звичайної діяльності.

В підприємства можуть бути витрати й доходи від надзвичайних подій. У П(С)БО 3 зазначено, що надзвичайна подія — це подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, при цьому не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді (паводки тощо). До витрат за надзвичайними подіями включаються як прямі витрати за наслідками цих подій, так і витрати на вжиття заходів, пов'язаних із запобіганням таким наслідкам та їх ліквідацією, до доходів — суми страхового відшкодування й покриття витрат за рахунок інших джерел. На суму невідшкодованих витрат від надзвичайних подій зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності. В разі перевищення суми доходу над сумою витрат від надзвичайних подій на суму прибутку нараховується податок на прибуток. Чистий прибуток (збиток) підприємства розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку (надзвичайного збитку) й податку з надзвичайного прибутку. Чистий прибуток є основним джерелом зміцнення матеріально-технічної бази підприємства, соціального забезпечення його трудового колективу,

матеріального стимулювання працівників. Порядок розподілу й використання чистого прибутку встановлюється підприємством самостійно.

До речі, в публікаціях фахівців і навіть у нормативних документах застосовується тільки одне поняття — “розподіл прибутку”. Втім, на нашу думку, “розподіл прибутку” та “використання прибутку” — це два самостійних поняття. Спершу чистий прибуток розподіляється за напрямками його використання, а вже потім використовується. Разом із тим на практиці, особливо в малому бізнесі, чистий прибуток не розподіляється, а просто в міру потреби використовується на певні цілі.

З метою узгодження розподілу й використання прибутку пропонуємо підприємствам відкривати окремий субрахунок “Розподілений (використаний) прибуток у звітному періоді” до рахунку 44 “Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)”.

Розподіляючи чистий прибуток, підприємства державного й комунального секторів економіки повинні враховувати норму ст. 75 Господарського кодексу України, якою встановлено, що державні комерційні підприємства утворюють за рахунок прибутку (доходу) спеціальні (цільові) фонди, призначені для покриття витрат, пов’язаних із їхньою діяльністю:

- амортизаційний фонд;
- фонд розвитку виробництва;
- фонд споживання (оплати праці);
- резервний фонд;
- інші фонди, передбачені статутом підприємства<sup>4</sup>.

Слід зауважити, що підприємства, як правило, не створюють амортизаційний фонд. Утім, на наш погляд, він потрібний для цільового використання на фінансування капітальних інвестицій.

Із метою виконання зазначеної норми Міністерство фінансів України (наказ від 19.12.2006 № 1213) виділило окремий субрахунок 426 “Фонди спеціального призначення” рахунку 42 “Додатковий капітал”, на якому відображаються суми створених за рахунок чистого прибутку фондів<sup>5</sup>. Цей субрахунок на суму створених фондів кореспондує із субрахунком 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” до рахунку 44 “Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)”.

Вважаємо, що такий підхід до розподілу й обліку чистого прибутку держпідприємствами є обґрунтованим та спонукає до чіткішого бюджетування використання ними чистого прибутку.

Порядок розподілу чистого прибутку в господарських товариствах фіксується в їхніх статутах. Утім, існує й норма: відповідно до чинного законодавства, такі

---

<sup>4</sup> Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

<sup>5</sup> Про затвердження Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій і Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ М-ва фінансів України від 19.12.2006 № 1213: [Електр. ресурс]. — <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06>.

товариства зобов'язані створювати резервний капітал. У ст. 19 Закону України “Про акціонерні товариства” передбачено, що товариство формує резервний капітал у розмірі, не меншому ніж 15 % статутного капіталу товариства, шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку або за рахунок нерозподіленого прибутку. До досягнення встановленого статутом розміру резервного капіталу розмір щорічних відрахувань не може бути меншим від 5 % суми чистого прибутку товариства за рік<sup>6</sup>.

Резервний фонд використовується для погашення збитків товариства, а також для виплати дивідендів за привілейованими акціями. Статут товариства з обмеженою відповідальністю передбачає створення резервного фонду в розмірі, не меншому за 25 % статутного капіталу. Значну частину чистого прибутку господарські товариства використовують на виплату доходів акціонерам, засновникам.

Окрім резервного фонду, фонду дивідендів, господарські товариства можуть утворювати інші фонди (виробничого, соціального розвитку тощо). Порядок їх утворення, поповнення й ліквідації визначається загальними зборами товариства.

Акціонерні товариства можуть використовувати чистий прибуток для додаткового випуску (емісії) акцій, а інші товариства — для збільшення статутного капіталу.

Окремим напрямом розподілу й використання чистого прибутку є нарахування і сплата до бюджету державних дивідендів, що здійснюється відповідно до закону про Державний бюджет кожного року. Вони сплачуються:

- 1) державними унітарними, в т. ч. казенними, підприємствами, їхніми об'єднаннями та дочірніми підприємствами;
- 2) акціонерними холдинговими компаніями, іншими суб'єктами господарювання, у статутному фонді яких є частка держави, а також їхніми дочірніми підприємствами;
- 3) господарськими товариствами, понад 50 % акцій (часток, паїв) яких належать (внесені до статутних фондів) іншим акціонерним товариствам, контрольними пакетами акцій котрих володіє держава.

Таких підприємств номінується близько 4,5 тис., із них фактично діє 2,5 тис., решта є банкрутами або перебувають у стадії санації.

Сума державних дивідендів визначається виходячи з обсягу чистого прибутку (доходу), розрахованого згідно з П(С)БО 3 (ряд. 220). Розрахунок таких дивідендів здійснюється відповідно до Порядку відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їхніми об'єднаннями, затвердженим постановою КМУ від 23.02.2011 № 138<sup>7</sup>,

---

<sup>6</sup> Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 № 514-VI: [Електр. ресурс]. — <http://zakon.nau.ua/doc/?cade=514=17>.

<sup>7</sup> Про затвердження Порядку відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.02.2011 № 138: [Електр. ресурс]. — [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP110138.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP110138.html).

а розмір їхніх відрахувань до бюджету визначається законодавчо. Так, для суб'єктів природних монополій і державних підприємств плановий розрахунковий обсяг доходу становить 30 % чистого прибутку, а для інших унітарних підприємств — 15 %. Для державних підприємств електроенергетичної галузі встановлено особливий порядок сплати таких дивідендів. Суми нарахованих і сплачених держдивідендів відображаються в Податковій декларації з податку на прибуток. Комунальні підприємства сплачують до місцевого бюджету відрахування з чистого прибутку. Отже, чистий прибуток підприємства розподіляється й використовується за різними напрямками, передбаченими статутом підприємства.

Інформація про розподіл і використання чистого прибутку формується в бухгалтерському обліку.

На нашу думку, в Примітках до річної фінансової звітності доцільно надавати інформацію про розподіл прибутку звітного року, котра стане в пригоді як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам.

Нерозподілений прибуток показується в балансі підприємства окремою статтею у складі власного капіталу. Такий прибуток використовується в майбутніх звітних періодах для виплати оголошених за минулий рік дивідендів та на інші цілі, передбачені статутом підприємства.

МСФЗ передбачають складання Звіту про нерозподілений прибуток. У вітчизняній практиці також доцільно передбачити складання такого звіту. Адже якщо підприємство за підсумками роботи за рік зазнало збитків, вони покриваються державними підприємствами за рахунок нерозподіленого прибутку минулих звітних періодів або інших джерел, узгоджених із органом управління. До того ж господарські товариства покривають збитки за рахунок резервного фонду, а якщо його замало — за рахунок нерозподіленого прибутку.

З огляду на викладене доходимо таких висновків:

- формування достовірної інформації про одержаний прибуток за видами діяльності підприємства є надзвичайно важливим і корисним;
- розподіл та використання прибутку державних підприємств і господарських товариств доцільно здійснювати шляхом створення спеціальних фондів виробничого й соціального призначення;
- у фінансовій звітності варто відображати інформацію про напрями використання чистого й нерозподіленого прибутку.