УДК 657.411.8

МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ РОЗПОДІЛУ НАКОПИЧЕНОГО ПРИБУТКУ СУБ'ЄКТАМИ КОМУНАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

Пустяк О.В., к.е.н.

Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка

У статті розглянуто економічну сутність прибутку, особливості його формування та використання, зроблені пропозиції по вдосконаленню системи розподілу нерозподіленого прибутку у складі власного капіталу підприємств.

It is considered in the article, economic essence of income, feature of his forming and use, done suggestions on perfection of the distribution of the retained earnings system in composition the property asset of enterprises.

Постановка проблеми. Нерозподілений прибуток як складова частина накопиченого власного капіталу виступає джерелом його поповнення, є однією із форм резерву власних фінансових засобів підприємства. Роль нерозподіленого прибутку полягає в окресленні позитивних тенденцій розвитку підприємства та формуванні його позитивного іміджу, зростанні добробуту працівників [2, с. 51], забезпеченні можливості збереження і зростання власного капіталу, оновленні застарілої матеріально-технічної бази комунального підприємства (далі КП), фінансуванні інвестиційної діяльності, забезпеченні стабільного розвитку підприємства з метою подальшого виконання соціальних завдань, поставлених перед КП державою тощо. Тоді як при отриманні збитку виникає потреба у пошуку джерел його покриття.

Законодавчі норми України на даний момент не дають визначення терміну «нерозподілений прибуток» («непокритий збиток»), не формують чіткого порядку визначення суми, яку підприємство може використати як вільну від зобов'язань, також відсутні чіткі методичні рекомендації стосовно розподілу сум прибутку, списання накопичених збитків, що і призводить до існування великої кількості суперечливих бачень.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Питання теорії та практики формування і використання прибутку суб'єктами господарювання досліджувалися Кучеренко Т., Мервенецькою В., Краснолудською Л., Тягнирядно Л., Нестеренко Ж.К., Дудою Т.Т., Петренко Н.І. Проте, незважаючи на велику кількість порушених наукових питань та глибину їх дослідження, окремі проблеми залишаються не розв'язаними в напрямі дослідження впливу галузевої специфіки КП на організаційно-методичні аспекти обліку нерозподіленого прибутку, його формування та використання.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження особливостей накопичення прибутку КП України, критичний аналіз закріплених на законодавчому рівні методичних рекомендацій розподілу сум прибутку та пропозиції щодо удосконалення методики і організації обліку накопиченого прибутку КП.

Виклад основного матеріалу дослідження. У кінці звітного періоду, із метою визначення оподатковуваного прибутку в бухгалтерському обліку, суб'єктами господарювання здійснюється порівняння оборотів за дебетом та

кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» та визначається фінансовий результат. Шляхом зіставлення оподатковуваного прибутку, отриманого у бухгалтерському та податковому обліку, визначається прибуток до оподаткування. Сума податку на прибуток КП розраховується за загальними правилами (ст. 152 ПКУ [0]), у бухгалтерському обліку визнається витратами та відображається на рахунку 79. Лише після цього розраховується остаточний фінансовий результат. Інструкцією про застосування плану рахунків № 291 зазначено, що у кінці звітного періоду сальдо рахунку 79 списується на рахунок 44. Саме цю суму (позитивний фінансовий результат після оподаткування) слід визначати як нерозподілений прибуток, у разі отримання негативного фінансового результату – непокритий збиток. Згідно з Інструкцією № 291, на субрахунку 443 «Прибуток використаний у звітному періоді» КП відображають суму нарахованих дивідендів органам місцевого самоврядування як обов'язкового платежу до бюджету, проводяться відрахування у резервний фонд, якщо таке зазначено у статуті КП, а також здійснюється інше поточне використання прибутку.

Непокритий збиток розглядається паралельно із нерозподіленим прибутком та має значення негативного фінансового результату діяльності.

Згідно з Інструкцією № 291 для узагальнення інформації про наявність та рух нерозподіленого прибутку та непокритого збитку поточного та минулих років використовується рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

Факт виникнення нерозподіленого прибутку та непокритого збитку відображається тільки на квартальну та річну дату балансу [5, розділ 4]. На нашу думку, КП у Наказі про облікову політику доцільніше обрати щомісячне визначення фінансових результатів, адже таким чином за рахунок нерозподіленого прибутку на господарські потреби уже буде сформоване джерело за кредитом рахунку 44.

Актуальним на даному етапі розвитку комунальної галузі є питання раціонального використання нерозподіленого прибутку, адже невдалий, незважений його розподіл може не лише призвести до втрати уже досягнутих результатів діяльності КП, а й спричинити погіршення перспективних тенденцій розвитку у майбутньому.

Відповідно до ч. 3 ст. 142 Господарського кодексу порядок використання прибутку КП визначає власник (власники) або уповноважений ним орган відповідно до законодавства та установчих документів. Прибуток, що залишається у КП після сплати податку на прибуток на загальних підставах (податок на прибуток КП визначаються загальною сумою і не розподіляється за видами діяльності), як правило одразу, спрямовується на виплату дивідендів засновникам. У випадку комунальних унітарних підприємств – розмір частки прибутку, що підлягає сплаті у загальний фонд місцевого бюджету, встановлюється рішенням органу місцевого самоврядування. Так, на КП Полтавської області дана ставка платежу складає від 0% до 20%.

З огляду на те, що виплата частки прибутку засновникам є вилученням власного капіталу, доцільно було б передбачити пільги за ймовірності ситуа-

ції, коли: у результаті сплати обов'язкового платежу до бюджету можуть проявитися ознаки неплатоспроможності; на момент отримання прибутку вартість чистих активів є меншою за мінімальний розмір статутного капіталу КП, а у результаті виплати дивідендів ОМС стане ще меншою. За наявності вказаних винятків, КП необхідно подати на розгляд сесії ОМС обґрунтування причини із проханням відстрочки платежу, підписане головним бухгалтером та керівником підприємства.

Як свідчать результати дослідження, засновник у особі ОМС після отримання належної йому частки, практично не втручається у розподіл прибутку, залишаючи його використання на розсуд підприємства. Управління житлово-комунального господарства, як виконавчий комітет органів місцевого самоврядування, щорічно затверджуючи фінансовий план, також не має прямого впливу на порядок розподілу отриманого прибутку. Основні напрямки розподілу прибутку повинні бути розкриті у статуті КП, але як свідчить практика, дане питання в статутах та наказах про облікову політику більшості КП Полтавської області не висвітлено.

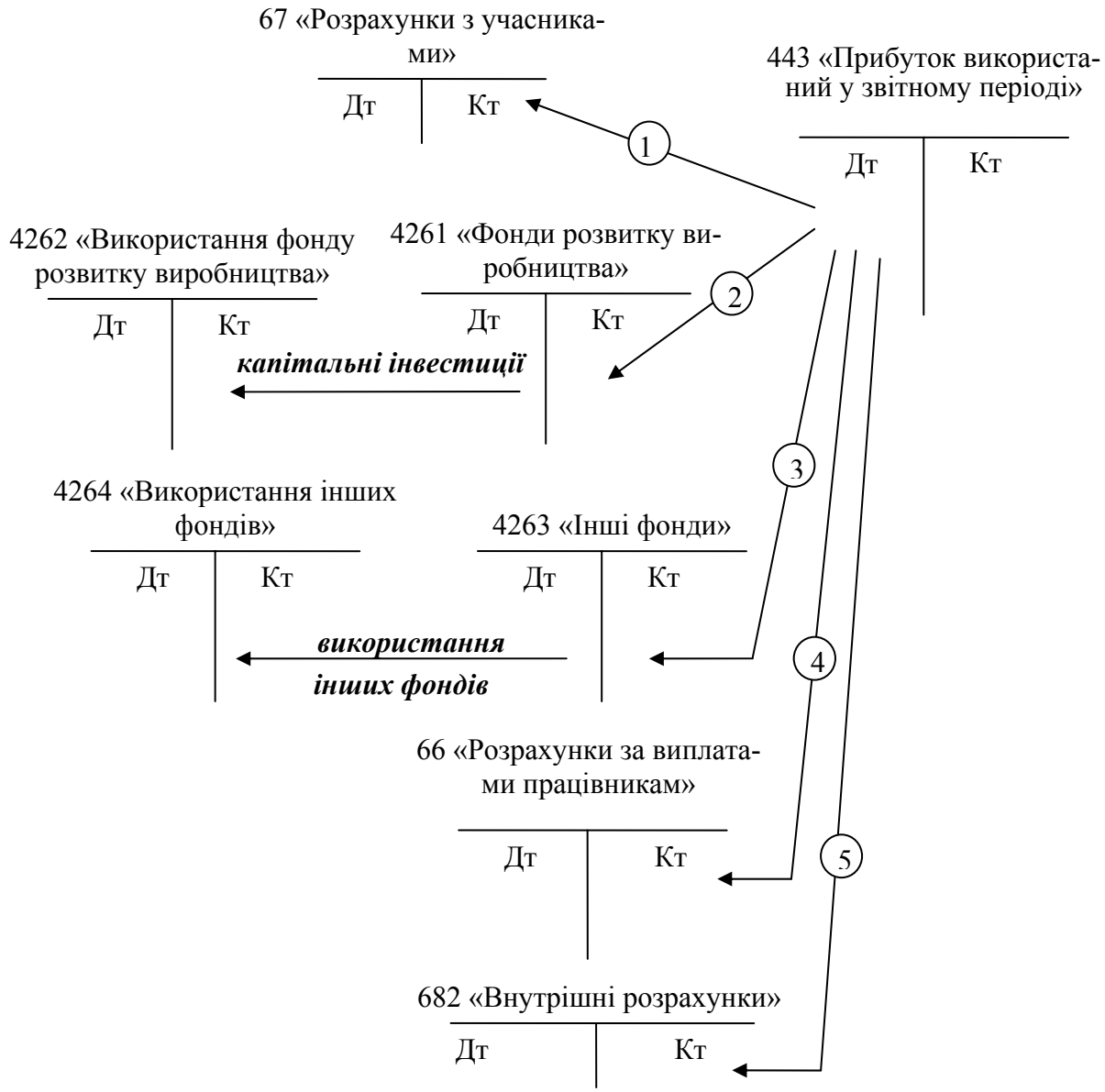
Розподіл прибутку та списання накопичених збитків КП регламентовано такими нормативними актами: Господарським кодексом, Законом «Про господарські товариства», Інструкцією № 291, Положенням про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки № 1213. Але жодним із нормативних актів не наведено комплексного, повного та чіткого порядку формування, розподілу прибутку, не запропоновано шляхів покриття збитків.

Інструкцією № 291 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 [0], КП можуть спрямовувати частину чистого прибутку на різні потреби (рис. 1).

Слід відмітити суттєву 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 проведень із зазначеним рахунком 426.

Спірним, на нашу думку, є запропонований Положенням № 1213, порядок відображення виплат на матеріальне заохочення, адже Інструкція із використання плану рахунків № 291 не встановлює прямого зв'язку рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» із рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Можливим варіантом відображення в обліку створення забезпечення матеріального заохочення є кореспонденція за дебетом 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» у кредит 477 «Забезпечення матеріального заохочення».



1 – сплата частки прибутку до місцевого бюджету;
2 – розвиток підприємства шляхом капітальних інвестицій у виробничі засоби, вкладення у розвиток інших підприємств;
3 – створення інших фондів спеціального призначення;
4 – матеріальне заохочення та додаткові виплати, здійснення різноманітних заходів соціального характеру;
5 – відрахування до централізованого фонду відповідно до вимог законодавства.

Рис. 1. Розподіл прибутку КП згідно Положення № 1213

Ця кореспонденція, запропонована нами, не передбачена Інструкцією № 291, втім, не суперечить загальним правилам обліку та, за аналогією до наявного в інструкції проведення за дебетом рахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» та кредитом рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями», може використовуватися у практичній діяльності КП. Крім того, Інструкцією № 291 передбачено кореспонденцію за кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та дебетом 477 «Забезпечення матеріального заохочення».

Встановлення таким чином прямого взаємозв'язку спростить порядок формування забезпечень на матеріальне заохочення. Крім того, за рахунок розподіленої частини накопиченого капіталу, що має цільове призначення на преміювання робітників чи інших виплат і платежів (наприклад: компенсація неякісних послуг тепло-, водопостачання), віднесеної на нерозподілений прибуток є можливість КП формувати забезпечення виплат. Залишок створеного резерву на виплату працівникам, відповідно до п. 18 П(С)БО 11, переглядається на кожну дату балансу та, за потреби, коригується, списується на рахунок 441 «Нерозподілений прибуток».

Формування фондів спецпризначення, резервного капіталу та інших аналогічних забезпечень є прерогативою КП та у практичній діяльності майже не використовуються.

Окремого дослідження потребує розгляд неврахованого у Положенні № 1213 питання стосовно доцільності використання усього нерозподіленого прибутку на формування фондів спецпризначення, адже у КП є ряд витрат, які не можуть бути включені у поточні витрати підприємства, а компенсуються тільки за рахунок нерозподіленого прибутку, оскільки за своїм змістом не можуть бути віднесені до фондів спецпризначення.

Відповідно до п. 4 та п. 12.1 П(С)БО 6, виправлення помилок, допущених в обліку при складанні фінансових звітів у попередніх роках та при зміні облікової політики, «здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року», у випадку, якщо такі помилки чи зміни впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) [6]. Як засвідчили дослідження практичної ситуації організації та методології обліку на КП, за рахунок нерозподіленого прибутку сплачується більша частина штрафів за порушення податкового законодавства. Частина нерозподіленого прибутку, що залишається після сплати усіх зобов'язань, передбачених законодавчими нормами, призначається для реінвестування у розвиток підприємства.

Потреба в оновленні матеріально-технічної бази на підприємствах комунального сектору економіки стоїть дуже гостро, адже відомо, що основні засоби, комунікаційні мережі тепло-, водопостачання, каналізаційні колектори вкрай зношені. Галузь вцілому потребує технічного переоснащення із застосуванням новітніх енергозберігаючих технологій. Крім того, пропаговані загальнодержавною програмою реформування галузі стратегічні напрямки переходу на ринкову основу із переведенням КП на повну самоокупність, призвели до нівелювання рівня виснаженості технічного та виробничого потенціалу підприємств. Умовою підвищення рівня виробничих потужностей є оновлення матеріально-технічної бази КП, джерелом якого є також і нерозподілений прибуток. Отже, виникає потреба розгляду питання щодо встановлення обмеження на нерозподілений прибуток з метою відновлення виробничих потужностей КП.

У підручнику із фінансового обліку Г.А. Велша та Д.Г. Шорта описано поширений приклад встановлення тимчасових обмежень – обмеження на нерозподілений прибуток з метою розширення підприємства. Частка нерозпо-

діленого доходу з метою розширення матеріально-технічної бази, як правило, називається «нерозподілений доход, призначений для інвестування в заводи та обладнання» [1, с. 621-622].

Згідно із зазначеним нами підходом, КП доцільно після сплати податку на прибуток та усіх передбачених законом відрахувань встановлювати обмеження у розмірі суми річної амортизації виробничого обладнання і лише потім здійснює відрахування частки обов'язкового платежу учаснику. На підтвердження правомірності застосування даного обмеження КП подає засновнику довідку про розрахунок річної суми амортизації виробничого обладнання.

За рахунок нерозподіленого прибутку Інструкцією № 291 рекомендовано здійснювати поповнення статутного чи додатково вкладеного капіталу, а також проводити списання непокритих збитків. У науковій літературі існує одностайна думка, що списання непокритого збитку минулих облікових періодів необхідно відображати у кореспонденції із рахунком нерозподіленого прибутку. Постає питання про дещо узагальнений характер такого підходу, адже списання нерозподіленого прибутку може відбуватися також у поточному обліковому періоді, а це є використання прибутку у звітному періоді на покриття збитків.

У літературних джерелах наявне судження, що підприємство, у першу чергу, повинно спрямовувати прибуток звітного року, що залишився після оподаткування на покриття збитків минулих років: із дебету рахунку 441 «Нерозподілений прибуток» у кредит рахунку 442 «Непокритий збиток».

У циклі наукових статей [7; 8] нами було доведено, що на списання непокритого прибутку може бути спрямована частина додаткового капіталу, тоді як оновлення та розширення матеріально-технічної бази КУП, за сучасного законодавства, можливе лише за рахунок нерозподіленого прибутку. Перш, ніж списати усю суму непокритого збитку за рахунок прибутку підприємства, необхідно здійснити аналіз статей балансу на предмет додаткових ресурсів погашення накопичених збитків минулого періоду.

Висновки. У рамках висловленої нами концепції стосовно відображення нерозподіленого прибутку та непокритого збитку вважаємо за потрібне передбачити наступне:

По-перше, у Наказі про облікову політику КП необхідно передбачити щомісячне визначення фінансових результатів, що дозволить оперативно формувати джерело фінансування господарських потреб за кредитом рахунку 44. Необхідно також зазначити наступні можливі обмеження виплати дивідендів засновникам (учасникам капіталу):

1) відстрочення чи скасування виплати дивідендів у зв'язку із можливістю виникнення неплатоспроможності, значного зниження вартості чистих активів у порівнянні із статутним капіталом;

2) встановлення обмеження у розмірі суми річної амортизації виробничого обладнання у зв'язку із необхідністю відновлення виробничих потужностей та розширення матеріально-технічної бази.

По-друге, з метою взаємоузгодження та вдосконалення нині діючих рекомендації Інструкції № 291 та Положення № 1213 стосовно відображення

операцій із обліку нерозподіленого прибутку та непокритого збитку на рахунках бухгалтерського обліку необхідно: ввести в Інструкцію № 291 субрахунок 426 «Фонди спеціального призначення» та внести у перелік можливих кореспонденцій по субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» кореспонденцію із субрахунком 477 «Забезпечення матеріального заохочення».

Список використаних джерел:

1. Велш Г. А. Основи фінансового обліку: підручник / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт; [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач] . – К. : Основи, 1999. – 944 с.
2. Кузь В. І. Система розподілу прибутку підприємства: проблеми ідентифікації / В. І. Кузь // Вісник Житомирського державного технологічного університету, 2009 . – №2. – С. 51–55.
3. Кучерак Д. Використання прибутку / Д. Кучерак // Дебет-Кредит. – 2007. – № 30. – С.24-28.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
5. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 1213 від 19.12.2006 р., зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1363-06.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України №137 від 28.05.1999 р., зі змінами та доповненнями // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – Спецвипуск №10. – С. 36–37.
7. Пустяк О.В. Вплив результатів аналізу структури власного капіталу комунального підприємства на прийняття управлінських рішень / О.В. Пустяк // Управління розвитком: Збірник наукових праць Харківського національного економічного університету. – Харків: ХНЕУ, 2011. –№5. – С.107-110.
8. Пустяк О.В. Особливості розподілу додаткового капіталу комунальними підприємствами / О.В. Пустяк // Економіка і регіон: Збірник наукових праць Полтавського національного технічного університету імені Ю.Кондратюка. – Полтава: ПолтНТУ, 2011. – №1 (28). – С. 181-188.

Рецензент – д.е.н., професор Плаксієнко В.Я.

УДК 351.9:33.025.12:657.6

ДЕРЖАВНИЙ ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ

Романченко Ю. О., к.е.н., доцент

Полтавська державна аграрна академія

Визначено суть та понятійну базу державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, а також порівняно з термінологією, що визначена базовими документами Європейського Союзу. Проведено аналіз системи державного внутрішнього фінансового контролю. Висвітлено основні етапи та напрямки розвитку державного внутрішнього контролю та аудиту.

Certainly essence and concept base of state internal financial control in Ukraine, and also by comparison to terminology which is certain the base documents of European Union. The analysis of the state internal financial checking system is conducted. The basic stages and directions of development of state internal control and audit are reflected.