

ПРОХАР Н.В., ЗАХАРЧЕНКО В.Ю.

РОЗПОДІЛ ПРИБУТКУ В АГРОФОРМУВАННЯХ: ІСТОРИЧНИЙ АСПЕКТ ТА  
НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

*В історичному ракурсі розглянуто напрями розподілу прибутку агроформувань та розроблено пропозиції щодо вдосконалення форм фінансової звітності*

*In the historical foreshortening directions of distribution of profit of agricultural enterprises are considered and suggestions are developed in relation to perfection of forms of the financial reporting*

**Вступ.** Прибуток є узагальнюючим показником діяльності, що характеризує позитивний результат господарювання та ефективність виробництва, визначає фінансову сталість і платоспроможність, рентабельність підприємства, а також є головним джерелом фінансування приросту оборотних активів, оновлення та розширення виробництва, соціального розвитку підприємства, наповнення доходної частини бюджетів різних рівнів. В економічній літературі існує безліч підходів до розподілу прибутку в агроформуваннях, що впродовж десятиліть відображали зміну співвідношень між прибутком власника, підприємства та держави. Від способу використання прибутку учасниками фінансово-господарських відносин залежить їх фінансово-майновий стан, що є особливо актуальним в умовах конкуренції.

Окремі питання теорії та методології формування й розподілу прибутку (покриття збитків) в агроформуваннях знайшли відображення у працях вітчизняних науковців, таких як Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Гуцаленко, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, П.Л. Сук, П.Я. Хомин, Л.С. Шатковська та інших. Однак ряд проблем, пов'язаних із використанням прибутку та покриттям збитків залишаються недостатньо розробленими й вимагають вирішення з урахуванням галузевих особливостей бухгалтерського обліку.

**Постановка завдання, мета статті.** Метою статті є розкриття методики розподілу прибутку (покриття збитків) агроформувань та визначення напрямів її удосконалення.

**Результати.** Прибуток звітного періоду обчислюється як різниця доходів та витрат від здійснення операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та надзвичайних подій, що потребує відповідного відображення інформації у звітності.

Однак в економічній літературі [3, с. 10] існують дві спірні концепції прибутку: поточної операційної діяльності та включення всіх статей, що передбачають різну методику розрахунку прибутку, який в подальшому підлягатиме розподілу.

Прихильники концепції поточної операційної діяльності стверджують, що прибуток повинен відображати тільки доходи й витрати від звичайної (регулярної) діяльності підприємства. Надзвичайні доходи й витрати, які не відображають загальну майбутню доходність підприємства, не повинні включатися до прибутку, який формується на рахунку «Фінансові результати», а прямо відноситися до складу нерозподіленого прибутку. У свою чергу, прихильники концепції включення всіх статей мотивують свою позицію тим, що доходи й витрати як від звичайної діяльності, так і від надзвичайних подій впливають на довгострокову доходність підприємства, а тому повинні включатися до прибутку, який формується на рахунку «Фінансові результати».

Проаналізовані концепції за умови отримання підприємством надзвичайних доходів і витрат або коригування фінансового результату на суми доходів та витрат, не відображених у попередніх звітних періодах, призводять до маніпулювання прибутком, який підлягає розподілу. Національним законодавством передбачене використання концепції, близької до концепції включення всіх статей доходів і витрат. Виключення полягає в тому, що сукупні коригування попередніх періодів та зміна облікової політики не впливають на чистий прибуток підприємства, а знаходять відображення у складі нерозподіленого прибутку.

На думку авторів, застосування концепції включення всіх витрат є обґрунтованим для підприємств України, в тому числі й агроформувань з наступних міркувань:

- надзвичайні доходи й витрати, незалежно від можливості впливу на них прийнятим управлінським рішенням, відносяться до певного звітного періоду, передбачають зміну активів та зобов'язань, що впливає на поточну діяльність підприємства та його фінансово-майновий стан, тому повинні підпадати під застосування принципу нарахування й відповідності доходів і витрат та відображатися на рахунку «Фінансові результати»;

- оскільки не включення доходів та витрат до рахунку «Фінансові результати» внаслідок помилок минулих років призвело до випадкового перекручення фінансового результату, то такі коригування обов'язково повинні бути віднесені до рахунку фінансових результатів у наступному періоді та зараховані до складу прибутку, що підлягає розподілу.

Зауважимо, що такий підхід суперечить П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», але є альтернативним підходом, що регламентований МСБО 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки».

Розподіл отриманого прибутку агроформуваннями визначає напрями його використання відповідно до мети діяльності підприємства та зворотний зв'язок з процесом формування прибутку в наступному періоді. Оскільки досліджувані сільськогосподарські підприємства відрізняються за організаційно-правовими формами господарювання,

системою оподаткування, стадією життєвого циклу тощо, то й методика розподілу прибутку в жодному разі не може бути універсальною для всіх підприємств.

А.Б. Гончаров [2, с. 82–86] виділяє дві групи факторів, які впливають на розподіл прибутку підприємства: зовнішні (правові обмеження, податкова система, норма прибутку на інвестований капітал, зовнішні джерела фінансування, темп інфляції, кон'юнктура ринку) та внутрішні (менталітет власників, рівень рентабельності, внутрішні джерела фінансування, стадія життєвого циклу підприємства, рівень ризику здійснюваних операцій, чисельність персоналу, рівень платоспроможності). Саме вони визначають величину прибутку, який підлягає розподілу та його нерозподілену частину.

В цілому, розподіл отриманого прибутку в сільськогосподарському виробництві передбачає поділ між сторонами, що забезпечують процес його створення.

Спочатку здійснюється розподіл між державою та підприємством. Останнє сплачує різного роду податки й збори до державного бюджету: на рухоме майно, плату за землю, податок на прибуток тощо. Від розподілу прибутку залежить існування держави, що забезпечується через систему державного регулювання фінансуванням розвитку державних програм та обороноздатності країни, утриманням держслужбовців тощо.

У свою чергу, прибуток, що залишився після оподаткування, надходить у повне розпорядження підприємства та використовується згідно з його статутом і рішеннями власників. Але такий розподіл прибутку залежить від конкретних соціально-політичних умов і може регулюватися державою в прямій або непрямій формі, а може і зовсім не регулюватися – в залежності від сфери діяльності, організаційних форм та форм власності підприємства.

Так, у 60-х роках отриманий прибуток сільськогосподарських підприємств розподілявся за напрямками [5, с. 17-18]:

- неподільний фонд в основних засобах і пайові внески;
- фонд на капіталовкладення і капітальний ремонт (відрахування до неподільного фонду, амортизаційний фонд, виручка від ліквідації основних засобів);
- фонд власних оборотних коштів: насінневий фонд (основний і страховий); фуражний фонд (основний і страховий); фонд інших матеріальних запасів; фонд майбутніх витрат; фонд на покриття витрат незвершеного виробництва; фонд авансування колгоспників;
- спеціальні фонди: фонд розширення господарства; фонд преміювання; фонд допомоги та пенсійного забезпечення; фонд культурно-побутового спрямування; міжколгоспний страховий фонд; резервний фонд.

Характерною рисою наведеного розподілу був надзвичайно жорсткий характер адміністративного регулювання, який, безумовно, позбавляв підприємства багатьох стимулів

у господарській діяльності. Крім того, доцільно зазначити наступні особливості формування фондів шляхом розподілу прибутку в 60-х роках: перерахування грошових коштів з поточного рахунку на окремий спеціальний рахунок (рахунок авансування колгоспників, рахунок на капіталовкладення); створення фондів у натуральній формі (насіннєвий і фуражний фонди); застосування транзитного рахунку «Засоби, що відволікаються» для поповнення спеціальних фондів і спрямування прибутку до бюджету; включення залишкової частини прибутку (після формування перерахованих фондів та перерахування до бюджету) до складу статутного фонду.

Перевагами наведеної методики, на нашу думку, є формування фондів шляхом акумуляції вільних грошових коштів на окремому рахунку й фондів у натуральному вираженні, що забезпечує їх безперервне та швидке використання, недоліком – спрямування залишкової частини прибутку на поповнення статутного фонду, що унеможлиблює його подальший розподіл.

У 90-х роках перед підприємствами, у тому числі й сільськогосподарськими постала альтернатива нормативного розподілу прибутку чи доходу.

Перша модель базувалася на проведенні за рахунок прибутку розрахунків з бюджетом і вищестоящими органами, виплаті процентів за кредит. Залишковий прибуток, що утворювався після цих розрахунків, надходив у розпорядження трудового колективу. Із нього за встановленими нормативами формувалися фонди розвитку виробництва, науки і техніки; соціального розвитку; матеріального заохочення, інші фонди аналогічного призначення. Фонд заробітної плати утворювався за нормативом до чистої продукції або іншими вимірниками продукції.

Друга модель була заснована на нормативному розподілі доходу, одержаного після компенсації з виручки тільки матеріальних і прирівняних до них витрат. З доходу провадилися розрахунки з бюджетом і вищестоящими органами, виплачувалися проценти за кредит, після чого утворювався госпрозрахунковий дохід колективу. Єдиний фонд оплати праці утворювався як залишок госпрозрахункового доходу колективу після утворення з нього фондів розвитку виробництва, науки і техніки, соціального розвитку чи інших фондів аналогічного призначення.

Законодавче запровадження моделі розподілу доходу викликало полеміку серед провідних фахівців того часу, що узагальнено в праці В.Ф. Палія [5, с. 45–52]. Прихильники такого підходу, серед яких Я.К. Киреева, М.С. Куницька, А.М. Лаврентьев, А.В. Ляпукін, В.Ф. Палій та інші позитивно сприйняли деформовану собівартість продукції й почали розробляти нові методики розподілу доходу підприємства й відображення його на рахунках обліку. Разом з тим, противники нововведень, серед яких В.Є. Ануфрієв, А.С. Бородкін,

Ф.П. Васін, В.Г. Гетьман та інші мотивували свою позицію некоректним розрахунком собівартості, перекрученням фінансового результату, ускладненням ціноутворення тощо.

В умовах сьогодення калькулювання урізаної собівартості є звичним явищем, що закріплене на законодавчому рівні й викликає як критику, так і підтримку фахівців. Однак, до урізаної собівартості включаються всі витрати, які становлять основу виробленої продукції, в тому числі й заробітна плата. Виключення її зі складу собівартості призведе до неправильних розрахунків. Крім того, з економічної точки зору заробітна плата хоча й є доходом працівника, та все ж не може розглядатися як доход підприємства, оскільки за своєю суттю є складовою витрат, а отже – собівартості продукції.

Запровадження вище описаної моделі в сучасних умовах також є неможливим, на думку авторів, через відсутність державного замовлення на виготовлену продукцію, що не гарантує її реалізації, а отже – призведе до затримки виплати заробітної плати. І нарешті, продаж продукції сільського господарства є сезонним явищем, що взагалі унеможлиблює застосування на практиці вказаної моделі.

Крім формування різного роду фондів, описаних вище, прибуток підприємств у 90-х роках розподілявся також за напрямками: плата за виробничі фонди та нормовані оборотні кошти у встановлених пропорціях; сплата відсотків за кредит; плата за трудові ресурси; відрахування до державного й місцевих бюджетів у відсотках від прибутку; відрахування до централізованого фонду розвитку виробництва, науки та техніки й у резервний фонд міністерства чи відомства [5, с. 17]; страховий фонд; фонд пайових внесків; ремонтний фонд; фінансовий резерв і фонд валютних відрахувань [1, с. 336]; фонд дивідендів [5, с. 17].

Таким чином, розподіл прибутку в 90-х роках також характеризувався створенням різного роду фондів та централізованим регулюванням з боку держави, повним розподілом прибутку за встановленими напрямками. Однак, збиткові чи малорентабельні підприємства почали звільнятися від окремих платежів (плата за виробничі фонди й трудові ресурси), встановлювалися нормативи від прибутку, що залежали від його величини. Крім того, надана державою можливість створення фінансового резерву забезпечувала підприємства коштами для фінансування непередбачених подій.

З прийняттям положень (стандартів) бухгалтерського обліку традиційне розуміння розподілу прибутку дещо звузилося, оскільки створення фондів накопичення та споживання нині показується у Звіті про фінансові результати опосередковано в розрізі витрат за видами діяльності, а розподіл чистого прибутку знаходить відображення у Звіті про власний капітал.

На першому етапі розподілу прибутку розраховується валовий прибуток (збиток), на другому – прибуток (збиток) від операційної діяльності. Тож на початкових етапах розподілу частину прибутку отримують працівники, які створюють додану вартість, кредитори, які

надають підприємству послуги, держава, що регулює процес виробництва та продажу продукції непрямыми податками. На третьому етапі розраховується прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування, на четвертому – прибуток (збиток) від звичайної діяльності. Цей прибуток отриманий підприємством, а тому й розподіляється між підприємством та державою. І нарешті, чистий прибуток (збиток) належить інвесторам та акціонерам.

Чистий прибуток може розподілятися за наступним напрямом: поповнення статутного, пайового та резервного капіталу, покриття збитків минулих років, виплата власникам дивідендів чи відсотків на вкладений капітал. Залишкова сума прибутку вважається нерозподіленою та реінвестується в діяльність підприємства.

На думку авторів, у агроформуваннях, враховуючи сезонний характер діяльності, доцільним є виділення у складі нерозподіленого прибутку власне нерозподіленого прибутку та його асигнованої частини, що може обліковуватися на субрахунку 444 «Прибуток асигнований» і спрямовуватися на створення забезпечень, закупівлю насіння на посадкового матеріалу, паливно-мастильних матеріалів, добрив тощо. Як зауважують Дональд І. Кізо та Джері Ж. Вейгант [3, с. 55], асигнування нерозподіленого прибутку по своїй суті є перекласифікацією нерозподіленого прибутку для встановленої мети. При асигнуванні не відбувається розподіл грошових коштів, а резервується частина нерозподіленого прибутку, що унеможлиблює його розподіл.

Однак найскладнішим етапом розподілу прибутку в агроформуваннях є розрахунок податку на прибуток, що відрізняється за даними фінансового й податкового обліку через відмінності складу доходів і витрат.

З метою зближення фінансового та податкового обліку доходів і витрат для обчислення прибутку у Податковому кодексі України [6] використано бухгалтерський підхід, що полягає у зменшенні доходів від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг та інших доходів на суму собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг та інших витрат. При цьому амортизаційні відрахування, як і в фінансовому обліку з 01.04.2011 р. є витратами в податковому обліку.

Для відображення доходів та витрат з метою оподаткування необхідно керуватися принципом нарахування й відповідності доходів і витрат, що передбачає їх співставлення за певний звітний період. Склад доходів у фінансовому й податковому обліку, в основному, є ідентичним.

Постатейний склад загальноновиробничих, адміністративних витрат та витрат на збут, наведений у П(С)БО 16 «Витрати» [7] та Податковому кодексі суттєво не відрізняється, крім випадків:

- додаткового включення до загальновиробничих витрат з метою податкового обліку суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, управління якістю, екологічного управління довкіллям;
- включення до адміністративних витрат за Податковим кодексом придбання пально-мастильних матеріалів;
- вилучення зі складу адміністративних витрат з метою податкового обліку податків, зборів та інших передбачених законодавством обов'язкових платежів;
- вилучення зі складу витрат на збут задля обчислення оподаткованого прибутку витрат на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції, що зберігається на складі підприємства.

Значно відкоригованим у Податковому кодексі є склад інших операційних витрат, до них тільки можна віднести витрати за операціями в іноземній валюті, втрати від курсової різниці, амортизацію наданих в оперативну оренду необоротних активів, суми коштів, внесені до страхових резервів, суми нарахованих податків та зборів, єдиного внеску на державне соціальне страхування та витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності, в тому числі з питань законодавства, на придбання літератури, оплату Інтернет - послуг і передплату спеціалізованих періодичних видань

Фінансові витрати суттєво не відрізняються за своїм складом, крім включення інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями в межах норм, встановлених Податковим кодексом.

Інші витрати звичайної діяльності майже у повному складі перенесені до Податкового кодексу із Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [4] та дещо розширені й не співпадають із аналогічними витратами за П(С)БО 16 «Витрати».

Крім цього особливістю податкового законодавства щодо витрат є те, що витрати, які здійснені в минулі звітні роки, але не віднесені до їх складу у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуттям документів відображаються у складі інших витрат, а ті, які здійснені у звітному податковому році, – у складі витрат відповідної групи (собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат тощо).

Податковим кодексом до складу інших витрат віднесено ті, які попередньо не включені до перерахованих раніше груп, зокрема суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) організаціям роботодавців та їх об'єднанням, у вигляді вступних, членських та цільових внесків, але не більше 0,2 відсотка фонду оплати праці платника податку в розрахунку за звітний податковий рік та інші витрати господарської діяльності, до яких прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат.

Витрати, що не враховуються при обчисленні прибутку з 01.04.2011 р. розширяться на такі їх види:

- платежі в сумі вартості товару на користь комітента, принципала тощо за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами;

- суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг;

- витрати на погашення основної суми позик, кредитів;

- витрати на придбання товарів (робіт, послуг), інших активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації);

- витрати на придбання у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами в обсязі, що перевищує 4 % доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (за вирахуванням ПДВ та акцизного податку) за рік, що передує звітному;

- витрати на придбання у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу у обсязі, що перевищує 5 % митної вартості імпортованого обладнання;

- витрати, нараховані у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу.

Однак у складі витрат, що не враховуються при розрахунку оподаткованого прибутку за Податковим кодексом не зазначено витрати, які були наведені у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», а саме: придбання лотерей, участь в азартних іграх; фінансування особистих потреб фізичних осіб; виплата винагород або інших видів заохочень пов'язаним особам у разі, якщо немає документальних доказів, що таку виплату (заохочення) було проведено як компенсацію за фактично надану послугу (відпрацьований час).

Загалом, податкових різниць при розрахунку прибутку за даними фінансового й податкового обліку з впровадженням у діяльність підприємств Податкового кодексу України стане значно менше, але вони повинні розраховуватися починаючи зі звітних періодів 2012 р. Методика бухгалтерського обліку тимчасових і постійних податкових різниць набуде чинності також з 01.01.2012 р., а тому прибуток агроформувань, що підлягатиме розподілу між державою та підприємством має бути відкоригований на вплив податкових різниць.

**Висновки.** Послідовний розподіл прибутку (покриття збитків) агроформувань відображається у Звіті про фінансові результати й показує напрями його використання. Розрахований таким чином чистий прибуток переноситься до Звіту про власний капітал, у якому показується його подальший розподіл. Враховуючи попередні міркування, вважаємо, що буде доцільним виключити зі Звіту про власний капітал р. 030 «Виправлення помилок» та перенести його до Звіту про фінансові результати. Крім цього, у статтях розділу «Розподіл



прибутку» необхідно ввести окремий рядок «Асигнований нерозподілений прибуток», що забезпечить його подальше накопичення та використання тільки із запланованою метою. Коригування прибутку (збитку) звітного періоду на помилки минулих років призведе до підвищення об'єктивності та достовірності розрахованого фінансового результату. Подальше дослідження авторів буде спрямоване на виокремлення постійних та тимчасових податкових різниць, що виникають при розрахунку облікового та податкового прибутку.

### Література

1. Бухгалтерський облік в сільському господарстві: підручник для вузів / П.Я. Хомин, Г.А. Лисий, В.С. Совінський та ін.; за ред. Ю.Я. Литвина. – К.: Вища школа, 1993. – 607 с.
2. Гончаров А.Б. Фінансовий менеджмент: навчальний посібник / А.Б. Гончаров. – Харків: ВД „Інжек”, 2003. – 240 с.
3. Дональд И. Кизо. Финансовый учет. Промежуточный уровень. / И. Кизо Дональд, Ж. Вейгант Джери, Д. Терри; [пер. с англ.]. – Бишкек: Прагма, 2001. – Часть I. – 496 с.
4. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua).
5. Палий В.Ф. Хозрасчетный доход и самофинансирование: Вопросы учета и анализа / В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191 с.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. N 2755-VI // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua).
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua).