

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМАТИЗИРОВАННОЙ ИНФОРМАЦИИ О НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ КОРПОРАЦИИ

Н. Г. Сапожникова

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 25 марта 2014 г.

Аннотация: *в статье рассматриваются проблемы систематизации учетной информации о формировании и движении нераспределенной прибыли корпораций. Представлены особенности отражения в учете и отчетности основных направлений использования нераспределенной прибыли.*

Ключевые слова: *корпоративная отчетность, нераспределенная прибыль, уставный капитал, реинвестирование нераспределенной прибыли.*

Abstract: *the problems of systematization of the accounting information on the formation and movement of undistributed corporate profits are discussed in the article, as well as features of reflecting the main directions of using undistributed profits in the accounting and reporting.*

Key words: *corporate reporting, undistributed profit, registered capital, reinvestment of undistributed profit.*

Одним из элементов корпоративной отчетности, составляющей собственный капитал корпорации, является нераспределенная прибыль, включающая чистую прибыль отчетного года и прошлых лет. В бухгалтерском учете информация о формировании чистой прибыли отчетного года систематизируется на счете «Прибыли и убытки», а совокупной нераспределенной прибыли – на счете «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Основные направления использования нераспределенной прибыли утверждаются на общем собрании акционеров и предусматривают дивидендные выплаты, формирование резервного капитала, увеличение уставного капитала, реинвестирование нераспределенной прибыли. Дивидендная политика подробно отражает регламент объявления дивидендов, формы и сроки их выплаты, положение о доле чистой прибыли, направляемой на выплату дивидендов (в процентном выражении), регулярности выплат, зависимости дивидендов от величины чистой прибыли. Начисление дивидендов по итогам утверждения корпоративной отчетности отражается по дебету счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов «Расчеты с учредителями» и «Расчеты с персоналом по оплате труда» [1]. Направление чистой прибыли на выплату дивидендов оказывает влияние на финансовую устойчивость корпорации, так как способствует уменьшению размера собственного капитала, вследствие сокращения нераспределенной прибыли.

Резервный капитал предназначен для покрытия убытков организации, погашения облигаций организации, выкупа собственных акций. Образование резервного капитала может носить обязательный и добровольный характер. В соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах» минимальный размер резервного капитала должен составлять 5 % от уставного капитала. Формирование резервного капитала акционерными обществами отражается по дебету счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета «Резервный капитал».

Уставный капитал акционерного общества может быть увеличен только после полной его оплаты, путем дополнительной эмиссии акций или увеличения номинальной стоимости акций. Сумма, на которую увеличивается уставный капитал, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов и суммой уставного капитала и резервного капитала акционерного общества, рассчитанную по данным корпоративной отчетности эмитента за отчетный период, предшествующий дате представления документов для государственной регистрации дополнительного выпуска акций. Информация об увеличении уставного капитала посредством использования нераспределенной прибыли формируется в учете различными методами. После внесения изменений в учредительные документы в бухгалтерском учете в зависимости от профессионального суждения бухгалтера и учетной политики корпорации на сумму увеличения уставного капитала может быть сделана запись по дебету счета «Нераспределенная прибыль (не-

покрытый убыток)» и кредиту счета «Уставный капитал». Вторым вариантом отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с увеличением уставного капитала, предполагает использование счета «Расчеты с учредителями, субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». При применении данного метода учета на сумму увеличения уставного капитала в бухгалтерском учете необходимо сделать записи: по дебету счета «Расчеты с учредителями» и кредиту счета «Уставный капитал», а затем по дебету счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета «Расчеты с учредителями» [2].

Реинвестирование нераспределенной прибыли корпорации, при условии эффективной деятельности, обеспечивает наращивание внеоборотных и оборотных активов и собственного капитала корпорации. Планом счетов бухгалтерского учета предусматривается, что аналитический учет по счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств, в частности средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития корпорации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться [1]. Следовательно, планом счетов бухгалтерского учета, предполагается систематизация информации о направлениях использования нераспределенной прибыли в разрезе аналитических счетов. Реформирование отечественного учета и отчетности вносит коррективы в порядок формирования и использования нераспределенной прибыли и систематизацию информации о данном объекте учета [3, 4]. Изменения связаны с внедрением в бизнес-процессы инноваций, модернизацией производства, развитием экологической деятельности корпораций. Инновации – это важнейшие нововведения в области техники, технологии, организации труда и управления, основанные на использовании достижений науки и передового опыта, а также использовании этих новшеств в самых разных областях и сферах деятельности [5]. Согласно Концепции развития России до 2020 г. усилия по созданию экономики, базирующейся на передовых технологиях, должны стать решающим фактором для экономического подъема, технологической независимости России, обеспечения конкурентоспособности отечественной научно-технической продукции и роста качества жизни россиян [6]. В соответствии с рекомендациями

Министерство финансов России при направлении корпорацией средств нераспределенной прибыли на инновации и модернизацию производства, информация об использовании таких средств может формироваться на дополнительных, специально предназначенных для этого субсчетах, систематизирующих информацию о капитализированной прибыли. К счету «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток» целесообразно вводить субсчета в разрезе направлений использования средств, в частности: «Нераспределенная прибыль», «Нераспределенная прибыль, использованная на финансирование инноваций», «Нераспределенная прибыль, использованная на финансирование модернизации производства», «Нераспределенная прибыль, использованная на финансирование экологической деятельности корпорации» и др.

Использование передовых технологий неразрывно связано с объектами интеллектуальной собственности – нематериальными активами. Бухгалтерский учет нематериальных активов регламентируется рядом нормативных документов [7, 8]. Основным активным счетом для учета нематериальных активов является одноименный счет «Нематериальные активы», на котором объекты отражаются по фактической (первоначальной) стоимости (сумма, уплаченная или начисленная корпорацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях). Первоначальная стоимость формируется на счете «Вложения во внеоборотные активы», а затем на основании акта приемки-передачи переносится на счет «Нематериальные активы». При направлении средств нераспределенной прибыли на обеспечение финансирования инноваций, одновременно с постановкой на учет нематериального актива на счете «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» осуществляется запись: Дебет субсчета «Нераспределенная прибыль» – Кредит субсчета «Нераспределенная прибыль, использованная на финансирование инноваций».

В случаях модернизации основных средств допускается изменение первоначальной стоимости объектов основных средств, по которой они приняты к учету. Затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств. Затраты на модернизацию объ-

ектов основных средств, носящих характер капитальных вложений, отражаются на счете «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетами учета материалов, оплаты труда, расчетов с поставщиками и подрядчиками и другими. Выполненные работы по модернизации объектов оформляются «Актом о приеме-сдаче модернизированных объектов основных средств», данные о модернизации вносятся в инвентарную карточку объекта по разделу «Изменение первоначальной стоимости объекта основных средств». При направлении средств нераспределенной прибыли на модернизацию объектов основных средств и проведении их дооценки в учете осуществляется запись: Дебет субсчета «Нераспределенная прибыль» – Кредит субсчета «Нераспределенная прибыль, использованная на финансирование модернизации производства».

При осуществлении корпорацией капитальных вложений, связанных с экологической деятельностью, в частности приобретением основных средств, нематериальных активов и их финансировании за счет нераспределенной прибыли при вводе объекта в действие, осуществляется бухгалтерская запись: Дебет субсчета «Нераспределенная прибыль на начало года» – Кредит субсчета «Нераспределенная прибыль, использованная на финансирование экологической деятельности».

Действующий в настоящее время порядок отражения нераспределенной прибыли, используемой на финансирование инноваций, модернизацию производства, экологическую деятельность корпорации и другие аналогичные мероприятия, не обеспечивает прозрачность корпоративной отчетности по статье. В бухгалтерском балансе по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» необходимо выделить прибыль, направленную на мероприятия, рассмотренные выше, так как использование нераспределенной прибыли на приобретение (создание) новых и модернизацию действующих активов способствует увеличению собственного капитала корпорации и должно быть отражено в корпоративной отчетности. На наш взгляд, использованную прибыль возможно отражать и в составе добавочного капитала, также с отдельным выделением в бухгалтерском балансе. Систематизация информации о движении прибыли может осуществляться различными методами – одновременно с отражением фактов хозяйственной жизни, связанных с проведением названных мероприятий, либо при проведении реформации бухгалтерского баланса.

Суммы нераспределенной прибыли также списываются при исправлении существенных ошибок, допущенных при ведении бухгалтерского учета. Ошибками признается искажение информации, обусловленное: неправильным применением законодательства Российской Федерации и учетной политики организации; неточностями в вычислениях; неправильной классификацией и оценкой фактов хозяйственной деятельности; неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания отчетности; недобросовестными действиями должностных лиц организации. ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» все ошибки разделяет на две группы: существенные и не являющиеся существенными. Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе корпоративной отчетности. Порядок исправления ошибок зависит от существенности ошибки, и времени ее обнаружения. Если существенная ошибка выявлена после утверждения корпоративной отчетности собственниками корпорации, то уже утвержденная бухгалтерская отчетность не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям отчетности. Исправления производятся следующим образом:

– записи на счетах бухгалтерского учета производятся текущей датой обнаружения ошибки, т. е. в периоде, следующем за отчетным, при этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

– производится пересчет сравнительных показателей за отчетный период (период ошибки), отраженных в бухгалтерской отчетности за следующие отчетные периоды [9].

Пересчет сравнительных показателей осуществляется посредством исправления показателей отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена, начиная с того предшествующего периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий период, в котором была допущена соответствующая ошибка.

Пример.

25 мая 2013 г. была выявлена ошибка в расчете суммы амортизационных отчислений по оборудованию, используемому в цехе основного производства. В результате проведения проверки выяснилась необходимость доначисления амор-

тизации в сумме 400 000 руб. Выявленная ошибка признана существенной. Бухгалтерская отчетность была подписана 25 марта 2013 г., представлена собственникам на утверждение 26 марта 2013 г. и утверждена 30 марта 2013 г. В учете корпорации на дату выявления ошибки сделана бухгалтерская запись по дебету счета «Нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), субсчет «Нераспределенная прибыль» и кредиту счета «Амортизация основных средств» на сумму 400 000 руб.

Ряд вопросов вызывает также отражение в составе нераспределенной прибыли сумм дооценки основных средств и нематериальных активов при их выбытии [10; 11]. Дооценка внеоборотных активов, вызывающая увеличение первоначальной стоимости объектов и добавочного капитала, одновременно увеличивает расходы (амортизационные отчисления) и уменьшает нераспределенную прибыль. Однако перенос сумм дооценки со счета добавочного капитала в состав нераспределенной прибыли при выбытии актива нарушает принцип соответствия доходов и расходов корпорации и искажает нераспределенную прибыль. Для обеспечения достоверности корпоративной отчетности целесообразно ежемесячно, по мере начисления амортизации, осуществлять перевод соответствующих сумм из состава добавочного капитала в состав нераспределенной прибыли.

Основанием для отражения рассмотренных фактов хозяйственной жизни, влияющих на нераспределенную прибыль корпорации, являются бухгалтерские справки, форма которых утверждается руководителем. Бухгалтерская справка должна содержать обязательные реквизиты: наименование, дата составления, наименование корпорации, содержание факта хозяйственной жизни и его измерители в денежном выражении, наименование должностей и подписи лиц, совершивших операцию и ответственных за правильность ее оформления.

Факты хозяйственной жизни подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета, формы которых утверждает руководитель корпорации по представлению должностного лица, на которого возложено ведение бухгалтерского учета. Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются: наименование регистра; наименование корпорации; дата начала и окончания ведения регистра или период за который составлен регистр; хронологическая или систематическая группировка объектов бухгалтерского учета; величина денежного измерения с указанием единицы измерения; наименование должностей лиц, ответственных за ведение регистра. Для систематизации информации о наличии и движении нераспределенной прибыли корпорации целесообразно использовать регистр по счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Пример.

Рабочим планом счетов ОАО «Альфа» для учета движения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предусматривается использование счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», к которому по необходимости могут быть открыты субсчета: 84-1 «Нераспределенная прибыль»; 84-2 «Нераспределенная прибыль, использованная на финансирование инноваций»; 84-3 «Нераспределенная прибыль, использованная на финансирование модернизации производства»; 84-4 «Нераспределенная прибыль, направленная на финансирование экологической деятельности». Формирование информации о фактах хозяйственной жизни, отражающих направления использования средств, представлены в учетном регистре «Ведомость по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за отчетный год (табл. 1).

Т а б л и ц а 1

Ведомость по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за отчетный год ОАО «Альфа», руб.

№ п/п	Основание и содержание факта хозяйственной жизни	Нераспределенная прибыль на начало года	Движение средств нераспределенной прибыли				Остаток на конец отчетного периода
			В дебет счетов		В кредит счетов		
			84-1		84-2	84-3	
	На начало года	200 000					
1	Сформирован резервный капитал						5000
2	Направлено на финансирование инноваций		100 000		100 000		
.....							
	Итого						

До сих пор мы рассматривали проблемы систематизации информации о нераспределенной прибыли непосредственно на счете «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В то же время ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» предусматривает возможность изменения суммы нераспределенной прибыли непосредственно в бухгалтерском балансе, при ретроспективном отражении последствий учетной политики [12]. Изменение учетной политики корпорации может проводиться в следующих случаях: изменение законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету; разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, предполагающих более достоверное представление фактов хозяйственной жизни в учете и отчетности; существенного изменения условий деятельности (реорганизация, смена собственников, изменение вида деятельности). Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение и финансовые результаты деятельности корпорации, оцениваются в денежном выражении на основе сведений на дату, с которой применяется измененный способ ведения учета. Если нормативным документом не предусматривается порядок отражения последствий изменения учетной политики, то данные последствия отража-

ются в финансовой отчетности ретроспективно. Ретроспективное отражение последствий учетной политики предполагает, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения факта хозяйственной жизни и предусматривает корректировку входящего остатка по статье «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Корректировка осуществляется за самый ранний представленный в финансовой отчетности период с момента возникновения фактов хозяйственной жизни данного вида.

Информация о наличии и движении нераспределенной прибыли, в том числе по направлениям ее использования, подлежит раскрытию в корпоративной отчетности. В настоящее время сведения о нераспределенной прибыли корпорации отражаются в Отчете об изменениях капитала, в разделах «Движение капитала» и «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» [13]. В целях обеспечения надежности корпоративной отчетности и обеспечения принятия пользователями обоснованных экономических решений, целесообразно систематизировать информацию об основных направлениях использования нераспределенной прибыли в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, содержание которых утверждается руководством корпорации (табл. 2).

Т а б л и ц а 2

Отчет о движении нераспределенной прибыли в 2012–2013 гг.

Показатели	Сумма, руб.			Темп роста (снижения), %
	Предыдущий год	Отчетный год	Изменение	
1. Нераспределенная прибыль на начало года, в том числе:				
чистая прибыль отчетного года	600 000	500 000	(100 000)	83,0
нераспределенная прибыль прошлых лет	100 000	270 000	170 000	270,0
	500 000	230 000	(270 000)	46,0
2. Направление прибыли на формирование резервного капитала	20 000	20 000	–	100,0
3. Направление прибыли на увеличение уставного капитала	–	–	–	–
4. Капитализация нераспределенной прибыли, в том числе:				
финансирование инноваций	150 000	120 000	(30 000)	80,0
финансирование модернизации производства	100 000	100 000	–	100,0
финансирование экологической деятельности	25 000	10 000	(15 000)	40,0
финансирование экологической деятельности	25 000	10 000	(15 000)	40,0
5. Корректировка нераспределенной прибыли в связи с:				
исправлением ошибок	–	–	–	–
изменением учетной политики	–	–	–	–
6. Нераспределенная прибыль на конец года	230 000	160 000	(70 000)	70,0

ЛИТЕРАТУРА

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: утв. приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н. – Режим доступа: www.mifin.ru

2. 11. Сапожникова Н. Г. Бухгалтерский учет : учебник / Н. Г. Сапожникова. М. : КНОРУС, 2011.

3. О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства : письмо Министерства финансов РФ № ПЗ-8/2011. – Режим доступа: www.mifin.ru

4. О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации : письмо Министерства финансов РФ № ПЗ-7/2011. – Режим доступа: www.mifin.ru

5. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб и доп. – М. : ИНФРА-М, 2007.

6. Концепция социально-экономического развития России до 2020 года : утв. распоряжением Правительства РФ 17 ноября 2008 г. № 1662-р.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 : утв. приказом

Министерства финансов РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н. – Режим доступа: www.mifin.ru

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 : утв. приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н. – Режим доступа: www.mifin.ru

9. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010 : утв. приказом Министерства финансов РФ от 28 июня 2010 г. № 63н. – Режим доступа: www.mifin.ru

10. Сапожникова Н. Г. Корпоративный учет и отчетность : методология и практика / Н. Г. Сапожникова ; Воронеж. гос. ун-т. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2008.

11. Сапожникова Н. Г. Проблемы формирования корпоративной отчетности / Н. Г. Сапожникова // Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. – 2008. – № 2(11). – С. 4–8.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 : приказ Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. № 106н. – Режим доступа: www.mifin.ru

13. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. № 66н. – Режим доступа: www.mifin.ru

Воронежский государственный университет

Сапожникова Н. Г., доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета

E-mail: sapozh@yandex.ru

Voronezh State University

Sapozhnikova N. G., Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Accounting Department

E-mail: sapozh@yandex.ru