

УДК 338.314 330.142

И. В. Дрожжина

АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПРИБЫЛИ ОРГАНИЗАЦИИ

В целях совершенствования учетно-аналитического обеспечения управления прибылью рассмотрены вопросы учета распределения прибыли в системе нормативного регулирования и варианты отражения данного процесса на счетах бухгалтерского учета.

Ключевые слова: прибыль, направления использования прибыли, учет прибыли.

Прибыль – это конечный финансовый результат деятельности любого хозяйствующего субъекта и один из основных из элементов стратегического управления организацией. При этом важным вопросом является оценка величины полученной прибыли, в разной степени затрагивающей интересы различных групп субъектов хозяйственных отношений:

- государства (в лице налоговых органов) – сумма налогооблагаемой прибыли как источника пополнения бюджета;
- собственников – сумма чистой прибыли как источник выплаты доходов;
- управленческого персонала – сумма валовой прибыли (маржинальной прибыли) как результат собственной деятельности, а также источник развития организации;
- кредиторов, контрагентов, инвесторов – сумма операционной прибыли как источник стабильности партнерских отношений [1, 2].

Особый интерес для собственников организации представляет та часть заработанной прибыли, которую они получают для удовлетворения собственных потребностей. Таким образом, изучение проблем формирования и использования прибыли достаточно актуальная тема исследования.

В современных условиях хозяйствования организации вправе самостоятельно выбирать политику распределения чистой прибыли. Никакие органы, в том числе государственные, не имеют права вмешиваться в процесс использования чистой прибыли. При этом необходимо учитывать,

что в Российской Федерации документы нормативного регулирования распределения прибыли представлены четырехуровневой системой:

- первый уровень – законодательный (Налоговый кодекс Российской Федерации; Гражданский кодекс Российской Федерации; Закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ (ред. от 8.12.2010); Закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 28.12.2010); Закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 28.12.2010); закон «О сельскохозяйственной кооперации» от 8 декабря 1995 г. № 193-ФЗ (ред. от 19.07.2009); Закон «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзов)» от 19.06.1992 № 3085-1 (ред. от 21.03.2002));

- второй уровень – нормативный (приказ МФ РФ «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» от 29.07.1998; ПБУ 1 / 02 «Учетная политика организации» (ред. 08.11.10); ПБУ 4 / 99 «Бухгалтерская отчетность организации» (ред. от 08.11.10); ПБУ 7 / 98 «События после отчетной даты» (ред. от 20.12.07); ПБУ 8 / 01 «Условные факты хозяйственной деятельности» (ред. от 20.12.07); ПБУ 9 / 99 «Доходы организации» (ред. от 08.11.10); ПБУ 10 / 99 «Расходы организации» (ред. от 08.11.10); ПБУ 18 / 02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ред. от 25.10.10));

- третий уровень – методический (методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на 1 акцию, от 21 марта 2000 г. № 29н);

- четвертый уровень – организационный (учредительные документы, протоколы собраний учредителей, приказы, учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учёта).

Распределение прибыли организациями должно осуществляться в соответствии со специально разработанной политикой, утвержденной собственниками. Политика распределения прибыли должна предусматривать общую стратегию развития организации, необходимый объем инвестиционных ресурсов, повышение ее рыночной стоимости, обеспечивать материальные интересы собственников и персонала. При формировании такой политики необходимо учитывать противоположные мотивации собственников организации – получение высоких текущих доходов или значительное увеличение их размеров в перспективном периоде. Таким образом, цель политики распределения прибыли – это оптимизация пропорций между долями направляемой на потребление и на капитализацию [3].

Процесс этого распределения базируется на следующих принципах:

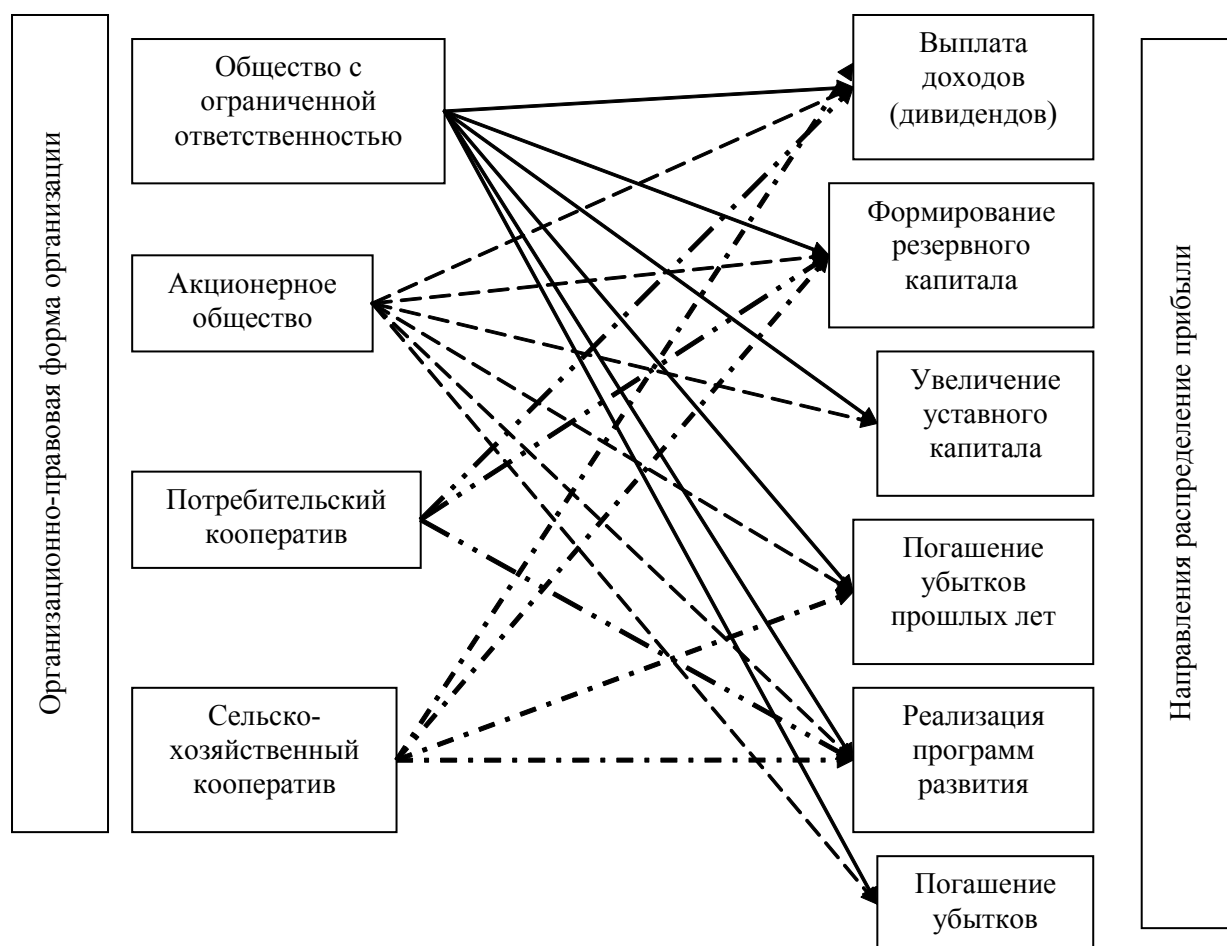


Рис. 1. Основные направления использования прибыли для различных организаций.

- цель и задачи политики распределения прибыли соответствуют целям и задачам политики управления прибылью;
- приоритетность направлений использования прибыли;
- возможность корректировки пропорций распределения прибыли в связи с изменением общей стратегии развития организации;
- стабильность политики распределения прибыли;
- оценка эффективности разработанной политики распределения прибыли.

Каждая организация выбирает направления использования прибыли на свое усмотрение в соответствии с решением, принимаемым собственниками (учредителями) в начале года, следующего за отчетным. При распределении прибыли особую роль играют следующие моменты:

- организационно-правовая форма организации (основные направления распределения прибыли для организаций различных организационно-правовых форм представлены на рис. 1);
- действующее законодательство: распределение прибыли происходит на основании решения общего собрания акционеров (учредителей) и не

может находиться в компетенции единоличного распоряжения руководителя;

- смета, определяющая направления использования прибыли, утвержденная собственниками.

Для управления прибылью необходимо располагать релевантной информацией, которая формируется в учетно-аналитической системе организации.

Для учёта процесса распределения прибыли на счетах бухгалтерского учета в соответствии с Планом счетов предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (раздел «Капитал»). Экономическая сущность данного счета состоит в аккумулировании прибыли, которая остается в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долгосрочного характера.

При закрытии финансового года, сумма чистой прибыли отчетного года, сформировавшаяся на счете 99 «Прибыли и убытки», переносится в кредит счета 84, чтобы по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, счет 99 «Прибыли и убытки» не имел никакого сальдо.

Уже в следующем году на основании решения общего собрания акционеров (учредителей) осу-

ществляется распределение прибыли. Оно подразумевает начисление дивидендов (доходов), отчисление средств в резервные фонды организации, покрытие убытков прошлых лет. Все эти операции регистрируются в учете по дебету счета 84 в корреспонденции со счетами 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму начисленных дивидендов, 82 «Резервный капитал» - на сумму отчислений в резервный капитал. После отражения указанных операций сальдо по счету 84 показывает сумму нераспределенной прибыли, которая остается неизменной до соответствующего решения акционеров (учредителей) организации.

Процесс распределения прибыли затрагивает не только внутренних, но и внешних пользователей, и в этой связи для управления прибылью необходима информация о ее распределении. В целях совершенствования учетно-аналитического обеспечения данной информации российскими учеными предлагаются различные подходы к данному вопросу (табл. 1).

Организации в настоящее время могут использовать первые два варианта как базовые. При первом варианте аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предполагает ведение субсчетов.

При втором варианте по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организован системный контроль за состоянием и движением средств нераспределенной прибыли. На субсчете 84/1 «Прибыль, подлежащая распределению» отражается сумма чистой прибыли отчетного года, из которой затем начисляются дивиденды (доходы) и производятся отчисления в резервные фонды. После отражения этих операций сальдо данного субсчета переносится в кредит субсчета 84/2 «Нераспределенная прибыль в обращении».

На субсчете 84/2 «Нераспределенная прибыль в обращении» с течением времени собирается общая сумма нераспределенной между акционерами (учредителями) прибыли. Таким образом, сальдо субсчета показывает величину средств, накоплен-

Таблица 1. Аналитический учет нераспределенной прибыли

Варианты организации аналитического учета	Счета и субсчета
В соответствии с действующим Планом счетов	сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» 84/1 «Прибыль, подлежащая распределению» 84/2 «Нераспределенная прибыль» 84/3 «Непокрытый убыток»
Подход, в соответствии с которым организован системный контроль за состоянием и движением средств нераспределенной прибыли (методика рекомендуемая Л.З. Шнейдманом)	сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» 84/1 «Прибыль, подлежащая распределению» 84/2 «Нераспределенная прибыль в обращении» 84/3 «Нераспределенная прибыль использованная»
Подход, при котором процесс формирования и распределения прибыли рассматривается как единое целое (предлагается М.С. Тяжковой)	сч. 99 «Прибыли и убытки» 99/1 «Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности» 99/2 «Прибыль (убыток) от прочих доходов и расходов» 99/3 «Расходы по налогу на прибыль» 99/4 «Прибыль (убыток) собственников к распределению (покрытию)» 99/5 «Распределение прибыли в фонды» 99/6 «Распределение прибыли в резервы» 99/7 «Распределение прибыли на дивиденды» 99/8 «Прочее распределение прибыли» 99/9 «Покрытие убытка средствами специальных фондов» 99/10 «Покрытие убытка средствами нераспределенной прибыли»
Подход, при котором организации формируют направления использования прибыли в соответствии с учредительными документами (Н.С. Богатищева) [4]	сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», к которому открываются субсчета. Необходимый перечень закрепляется в учетной политике, на основании рабочего Плана счетов

ных для создания нового имущества организации. Записи по дебету этого субсчета производятся в корреспонденции с субсчетом 84/3 «Нераспределенная прибыль использованная» лишь при фактическом использовании соответствующих средств на создание нового имущества. После отражения использования средств сальдо субсчета 84/2 «Нераспределенная прибыль в обращении» представляет величину свободного остатка нераспределенной прибыли.

На субсчете 84/3 «Нераспределенная прибыль использованная» обобщается информация о части средств нераспределенной прибыли, превращенных из денежной формы в товарную, т. е. на какую сумму приобретено новое имущество. Например, по мере выполнения записи о принятии объекта в качестве основных средств (дебет счета 01 «Основные средства» и кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы») в бухгалтерском учете осуществляется внутренняя запись по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»: Дебет 84/2 Кредит 84/3. Как и по другим субсчетам, сальдо данного субсчета может быть лишь кредитовым, а кредитовые записи по нему (в части нераспределенной прибыли отчетного года) возможны лишь после принятия акционерами (учредителями) решения о распределении прибыли отчетного года.

Такое построение аналитического учета никак не сказывается на сальдо по синтетическому счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Независимо от внутренних записей по субсчетам сальдо по синтетическому счету сохраняет свою величину и остается неизменным.

Третий вариант учета формирования и распределения прибыли предполагает, что в течение года на счете 99 «Прибыль и убытки» будут учитываться финансовые результаты, выявленные на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» на соответствующих субсчетах, а также расходы по налогу на прибыль (субсчет 99/3 «Расходы по налогу на прибыль»). В конце отчетного года, когда финансовый результат организации сформирован, сальдо по субсчетам 99/1 «Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности», 99/2 «Прибыль (убыток) от прочих доходов и расходов», 99/3 «Расходы по налогу на прибыль» списываются на субсчет 99/4 «Прибыль (убыток) собственников к распределению (покрытию)» [5].

Таким образом, на субсчете 99/4 «Прибыль (убыток) собственников к распределению (покрытию)» образуется сумма прибыли, подлежащая распределению. Процесс распределения будет отражаться по дебету соответствующих субсчетов 99/5 «Распределение прибыли в фонды», 99/6 «Распределение прибыли в резервы», 99/7 «Рас-

пределение прибыли на дивиденды», 99/8 «Прочее распределение прибыли», а покрытие убытков – по кредиту субсчетов 99/9 «Покрытие убытка средствами специальных фондов», 99/10 «Покрытие убытка средствами нераспределенной прибыли». После завершения процесса распределения используемые субсчета закрываются субсчетом 99/4 «Прибыль (убыток) собственников к распределению (покрытию)», и остаток нераспределенной прибыли подлежит списанию на счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», т. е. счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается.

Данный вариант учета позволяет совместить на одном счете процесс формирования и распределения прибыли. И, по мнению автора, он является более предпочтительным для организаций, принимающих решения о выплате дивидендов (доходов) не только по результатам финансового года, но и по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года.

Использование счета 99 «Прибыли и убытки» в корпорациях для учета формирования и распределения прибыли также возможно, но необходимо открыть соответствующие субсчета, на которых учитывалась бы и общая корпоративная прибыль, прибыль материнской компании и прибыль дочерних и зависящих организаций, а также распределение прибыли внутри корпорации. Это позволит при составлении отчетности избежать двойного счета, так как консолидированная отчетность составляется для корпораций как для единого хозяйствующего субъекта путем объединения финансовых результатов материнской и всех дочерних организаций.

Литература

1. Ковалев В. В. Управление денежными потоками, прибылью и рентабельностью: Учеб.-практ. пособие. – М.: Проспект, 2008. – 333 с.
2. Федорович Т. В. Концепция трансформации информационно-аналитического обеспечения в системе управленческого учета корпоративных образований: Автореф. дис. ... докт. экон. наук. – Новосибирск, 2009. – 43 с.
3. Федорович Т. В. Информационно-аналитическое обеспечение экономических интересов субъектов корпоративных отношений. – Новосибирск: САФБД, 2008. – 417 с.
4. Богатищева Н. С. Методические подходы к распределению прибыли на основе информации, формируемой в учетно-аналитической системе коммерческой организации // Сибирская финансовая школа. – 2008. – № 6, с.82
5. Тяжкова М. С. Как можно организовать учет на счете 99 «Прибыли и убытки» // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 1, с.75-79