

Совершенствование порядка распределения чистой прибыли предприятия

Т.С. КУЗЬМИЧ,
ассистент кафедры
бухгалтерского учета, анализа
и аудита в промышленности БГЭУ

Чистая прибыль к распределению характеризует потенциально возможный объем чистой прибыли, который мог бы быть изъят из экономического оборота данной предприятия для личных целей собственников. Такой категории прибыли в Республике Беларусь соответствует сальдо счета 99 «Прибыли и убытки». Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [1].

На счете 84 объединены нераспределенная прибыль и фонды специального назначения, которые учитывались в соответствии со старым Планом счетов бухгалтерского учета на отдельных счетах. По нашему мнению, на счете нераспределенной прибыли должен учитываться только остаток чистой прибыли, в отношении которого собственники предприятия не приняли решение о направлении использования. При необходимости резервирования части прибыли на определенные цели целесообразно формировать резервные фонды и учитывать их в составе резервного капитала. Полагаем, что формирование резервных фондов должно производиться ежегодно по решению собственников в зависимости от потребности предприятия в соответствии с планом материально-технического развития.

Одним из наиболее важных направлений использования чистой прибыли является ее реинвестирование в активы предприятия. Реинвестированная часть прибыли является внутренним источником финансирования деятельности предприятия, использование которого позволяет избежать дополнительных затрат при привлечении внешних источников финансирования, таких, например, как кредиты

банков либо пополнение уставного капитала за счет увеличения состава собственников.

Размер реинвестированной части прибыли зависит от размера выплаченных дивидендов. В западных странах существует два различных подхода в теории дивидендной политики. Первый подход носит название «Теория начисления дивидендов по остаточному принципу» (Residual Theory of Dividends). Его последователи считают, что оптимальная стратегия в дивидендной политике заключается в том, чтобы дивиденды начислялись после того, как проанализированы все возможности для эффективного реинвестирования прибыли. Дивиденды выплачиваются только в том случае, если профинансированы все приемлемые инвестиционные проекты. Основные теоретические разработки в рамках этой теории были выполнены Франко Модильяни и Мертоном Миллером в 1961 году [2].

Оппоненты Модильяни-Миллера, в частности М. Гордон, считают, что стабильные дивидендные выплаты уменьшают уровень неопределенности инвесторов относительно целесообразности и выгоды инвестирования в данное предприятие, тем самым их удовлетворяет меньшая норма дохода на инвестированный капитал, что приводит к возрастанию рыночной оценки акционерного капитала [2].

В отечественной практике применение первого подхода долгое время выражалось в формировании фондов специального назначения. Как правило, в учредительных документах фиксировался определенный процент отчислений из чистой прибыли в фонды накопления, потребления, социального развития и другие. Предприятие обязано было формировать фонды специального назначения исходя из этого процента. Недостатком такого подхода было то, что не учитывалась реальная потребность предприятия в источниках финансирования в каждом конкретном периоде.

В настоящее время после введения Типового плана счетов применяется второй подход. Согласно ст. 90 и 103 ГК общее собрание акционеров в акционерном обществе и общее собрание участников общества с ограниченной ответственностью имеет исключительное право на распределение прибыли и убытков предприятия [3]. На практике это означает, что только высшие органы управления обществом могут определять направления использования чистой прибыли.

По нашему мнению, применение любого из описанных вариантов дивидендной политики должно быть обусловлено экономической политикой самого предприятия. Думается, что стимулирование обновления и развития производства на законодательном уровне может выражаться только через налоговые льготы.

Одной из основных проблем белорусской экономики в настоящее время является высокая степень изношенности оборудования на предприятиях. Освобождение средств, направленных на финансирование капитальных вложений, от налога на прибыль в полном объеме позволит не только решить эту проблему, но и значительно ускорить процесс расширения производства.

Единственным ограничением прав собственников в вопросе распределения прибыли должна быть обязательность формирования резервного фонда акционерными обществами. Необходимость первоочередного формирования резервного фонда при распределении чистой прибыли вызвана спецификой управления акционерным обществом и необходимостью защиты мелких акционеров.

Следующим этапом распределения прибыли является начисление и выплата дивидендов. Согласно ст. 35 Налогового кодекса Республики Беларусь, принятого 19 декабря 2002 года № 166-З, дивидендом признается любой доход, начисленный унитарным

предприятием собственнику его имущества, иной организацией (кроме простого товарищества) участнику (акционеру) по принадлежащим данному участнику (акционеру) долям (паям, акциям) в порядке распределения прибыли, остающейся после налогообложения [4].

Общество не вправе объявлять и выплачивать дивиденды до полной оплаты всего уставного фонда и в том случае, если стоимость чистых активов общества меньше его уставного фонда и резервного фонда либо станет меньше их размера в результате выплаты дивидендов.

Периодичность выплаты дивидендов в законодательстве Республики Беларусь не определена, однако на практике такая выплата производится один раз в год, после составления годового отчета. В Российской Федерации согласно п. 1 ст. 28 Федерального закона от 08.02.98 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» общество вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества [5]. Считаем, такой порядок должен быть предусмотрен и в Республике Беларусь. Это даст возможность равномерно распределить отток денежных средств и повысит привлекательность акционерных обществ для потенциальных инвесторов. Кроме того, такая практика широко распространена в мире.

И российский, и белорусский порядок учета выплаты дивидендов предполагает, что распределять можно только полученную за соответствующий период чистую прибыль, отраженную в надлежаще оформленных финансовых документах общества за соответствующий период. Однако даже при составлении промежуточного баланса за квартал дивиденды выплачиваются фактически авансом, так как по итогам года размер прибыли может измениться как в большую, так и в меньшую сторону. Полагаем, что распределение прибыли можно производить только по итогам года и отражать уменьшение счета чистой прибыли в результате начисления дивидендов

только после составления годовой отчетности. Все выплаты в течение года целесообразно учитывать обособленно на отдельном субсчете «Дивиденды, выплаченные авансом».

В настоящее время согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета «направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов» [1]. То есть в том случае если акционером (участником) общества является работник предприятия, то при начислении дивидендов счет нераспределенной прибыли корреспондирует со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По нашему мнению, это не совсем верно. Во-первых, выплата дивидендов не может быть приравнена к оплате труда, во-вторых, порядок выплаты дивидендов не зависит от категории собственника. Применение счета «Расчеты с учредителями» при организации расчетов со всеми категориями собственников более удобно с точки зрения проведения аналитического учета и анализа выплаченных дивидендов. Кроме того, суммы начисленных дивидендов облагаются подоходным налогом отдельно от заработной платы, так как в отношении дивидендов применяются иной порядок налогообложения и иная процентная ставка. Учет начисленных дивидендов вместе с заработной платой создает дополнительные трудности в исчислении подоходного налога, а также при заполнении форм налоговой и статистической отчетности.

Предлагаем учет процесса распределения прибыли производить на субсчетах счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В составе данного счета целесообразно выделить следующие субсчета:

84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»

84-2 «Нераспределенная прибыль предыдущих периодов»

84-3 «Непокрытый убыток предыдущих периодов»

84-4 «Дивиденды, выплаченные авансом».

На субсчет 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года» по итогам отчетного периода будет перенесена чистая прибыль предприятия, подлежащая распределению:

*Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»
Кредит счета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года».*

Образовавшаяся сумма прибыли по кредиту субсчета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года» либо убытка по дебету субсчета будет представлена в годовом балансе по строке «Чистая прибыль (убыток) отчетного года». В следующем году на основании документально оформленного решения общего собрания акционеров или общего собрания общества с ограниченной ответственностью будет произведено распределение прибыли либо покрытие убытка, числящегося на счете 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года».

В акционерных обществах при наличии прибыли первоначально формируется резервный фонд акционерных обществ:

Дебет счета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»

Кредит счета 82-1 «Резервные фонды, установленные законодательством».

Затем происходит непосредственное распределение прибыли между акционерами. Начисленные собственникам в течение года доходы будут отражены записью:

Дебет счета 84-4 «Дивиденды, выплаченные авансом»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

После утверждения окончательного распределения прибыли сумма начисленных в течение года дивидендов переносится с кредита счета 84-4 «Дивиденды, выплаченные авансом» в дебет счета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года». Начисление остатка невыплаченных дивидендов будет отражено корреспонденцией счетов:

Дебет счета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Оставшуюся часть чистой прибыли собственник может направить в резервный фонд, предназначенный на капитальные вложения, иные резервные фонды, на покрытие убытков прошлых лет или оставить нераспределенной.

В учете при этом составляются записи:

► при создании резервного фонда, предназначенного на капитальные вложения:

Дебет счета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»

Кредит счета 82-3 «Резервный фонд, предназначенный на капитальные вложения»;

► при создании иных резервных фондов:

Дебет счета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»

Кредит счета 82-2 «Резервные фонды, предусмотренные уставом» или

Дебет счета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»

Кредит счета 82-4 «Прочие резервные фонды»;

► при направлении чистой прибыли на покрытие убытков прошлых лет:

Дебет счета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»

Кредит счета 84-3 «Непокрытый убыток предыдущих периодов»;

► при списании остатка нераспределенной прибыли:

Дебет счета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»

Кредит счета 84-2 «Нераспределенная прибыль предыдущих периодов».

Нераспределенная прибыль предыдущих периодов может быть использована на те же цели, что и чистая прибыль отчетного года.

В случае неэффективной работы предприятия за отчетный период полученный убыток отражается следующей записью на счетах бухгалтерского учета:

Дебет счета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

В соответствии с изменениями, внесенными постановлением Министерства финансов Республики Бела-

русь от 22 декабря 2004 г. № 178 в Инструкцию о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, утвержденную постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 февраля 2004 г. № 16, при решении вопроса об источниках покрытия убытка отчетного года на эти цели могут быть направлены:

► нераспределенная прибыль прошлых лет организации (за исключением учтенной в качестве источника капитальных вложений) в порядке ее распределения;

► резервный фонд, образованный в соответствии с законодательством;

► добавочный фонд (за исключением сумм прироста стоимости имущества по переоценке и сумм фонда накопления использованного) [6].

С нашей точки зрения, отсутствие в данном перечне резервных фондов, образованных в соответствии с учредительными документами, является не совсем верным. Самостоятельно предприятие может формировать резервные фонды только за счет чистой прибыли, следовательно, они являются источником, аналогичным нераспределенной прибыли прошлых лет. Необходимо также учитывать международную практику, когда основной целью создания резервных фондов зачастую является покрытие возможных убытков предприятия.

В приведенном перечне не предусмотрена также возможность погашения убытка за счет уменьшения размера уставного капитала, однако в том случае если размер чистых активов предприятия в результате полученного убытка стал меньше размера уставного капитала, в соответствии с Гражданским кодексом уставный капитал подлежит уменьшению в обязательном порядке. В этом случае дебетуется счет 80 «Уставный фонд» и кредитуется счет 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года».

В остальных случаях при погашении убытка отчетного года производят следующие бухгалтерские записи:

► при погашении убытка за счет нераспределенной прибыли предыдущих периодов:

Дебет счета 84-2 «Нераспределенная прибыль предыдущих периодов»

Кредит счета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»;

► при погашении убытка за счет резервного капитала:

Дебет счета 82-1 «Резервные фонды, установленные законодательством»

Кредит счета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»;

► при погашении убытка за счет добавочного фонда:

Дебет счета 83 «Добавочный фонд»

Кредит счета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года»;

► при погашении убытка за счет денежных взносов собственников:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит счета 84-1 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года».

Таким образом, предложенный нами порядок учета распределения прибыли предполагает разделение суммы накопленной прибыли и отражение на разных счетах в зависимости от ее целевого назначения. Часть нераспределенной между учредителями чистой прибыли, планируемую для использования в целях развития производства, предлагаем учитывать в составе резервного капитала, остальную часть, в отношении которой собственники не приняли решение о направлении использования, считаем целесообразным учитывать на счете 84 субсчет 2 «Нераспределенная прибыль предыдущих периодов».

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ванкевич В.Е. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по его применению. Типовые бухгалтерские записи по основным операциям хозяйственной деятельности / В.Е. Ванкевич, Е.Н. Шибко, А.Н. Сушкевич. – Мн.: Фонд «Редакция журнала «Финансы, учет, аудит», 2003. – 264 с.
2. Бланк И.А. Управление использованием капитала. – К.: Ника- Центр, 2000. – 656 с.
3. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 № 218-3 // <http://www.pravo.by>
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть): Кодекс Республики от 19 декабря 2002 г. № 166-3 // <http://www.pravo.by>
5. Об обществах с ограниченной ответственностью: Федеральный закон РФ от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 29.12.2004) // <http://base.consultant.ru>
6. Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, утв. Постановлением Министерства финансов РБ от 17.02.2004 г. № 16 (ред. от 22.12.2004 г. № 178) // <http://www.pravo.by>

Раздел подготовила С. ТЕРЕХОВИЧ.