

УДК 657.411.8

СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ И НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ

О. Курманбеков, М.О. Курманбекова

Исследуется влияние произошедших событий после отчетной даты на показатели “чистая прибыль” и “нераспределенная прибыль”. Уменьшение нераспределенной прибыли на сумму, направляемую по итогам года на потребление, позволит определить действительную величину собственного капитала организации, что устраняет противоречия методики ее определения и принципов Международных стандартов финансовой отчетности. Исследовано новое раскрытие в Международных стандартах финансовой отчетности содержания категории “расходы” и современное понятие нераспределенной прибыли.

Ключевые слова: события после отчетной даты; утверждение финансовой отчетности к выпуску; чистая прибыль; нераспределенная прибыль; резервный фонд; дивиденды; социальные расходы.

ОТЧЕТТУК МЕЗГИЛДЕН КИЙИНКИ ОКУЯЛАР ЖАНА БӨЛҮШТҮРҮЛБӨГӨН ТАЗА ПАЙДА

Макалада отчеттук мезгилден кийинки окуялардын “таза пайда” жана “бөлүштүрүлбөгөн таза пайда” көрсөткүчтөрүнө тийгизген таасири изилдөөгө алынган. Ишкананын жылдын аягындагы бөлүштүрүлбөгөн таза пайдасын керектөөгө жумшалган суммага азайтуу, анын өздүк капиталынын чыныгы көлөмүн аныктоого мүмкүндүк берет, мунун өзү өздүк капиталды аныктоо методикасы менен Финансылык отчеттуулуктун эл аралык стандарттарынын принциптеринин ортосундагы карама-каршылыктарды четтетет. Ушундан улам, макалада Финансылык отчеттуулуктун эл аралык стандарттарындагы “чыгашалар” категориясынын маанисинин жаңыча ачылып берилиши жана заманбап бөлүштүрүлбөгөн таза пайда түшүнүгү изилденген.

Түйүндүү сөздөр: отчеттук мезгилден кийинки окуялар; таза пайдага карата финансылык отчеттуулукту бекитүү; бөлүштүрүлбөгөн таза пайда; резервдик фонд; дивиденддер; социалдык чыгымдар.

EVENTS AFTER REPORTING DATE AND RETAINED PROFIT

O.K. Kurmanbekov, M.O. Kurmanbekova

The article researches the influence of post-reporting-date events to indicators “net profit” and “retained profit”. Reduction of retained profit by the sum directed following the results of year to consumption will allow to determine the valid size of equity of the organization that eliminates contradictions technique of its definition and the principles of International Financial Reporting Standards. From here, new disclosure in International Financial Reporting Standards of content of category “expenses” and a modern concept of retained earnings is investigated.

Keywords: events after reporting date; ratifications of financial reports for publishing; net profit; retained profit; reserve fund; dividends; social expenses.

В международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) применяются такие показатели, как чистая прибыль и нераспределенная прибыль. Но в них преимущественно используется показатель чистой прибыли. Так, в МСФО “Представление финансовой отчетности” указывается, что компания должна представлять ... в своей финансовой отчетности чистую прибыль или убыток за период [1, с. 103]. Далее в этом же стандарте подчеркивается необходимость отражения “сальдо накоплен-

ной прибыли или убытка на начало периода и на отчетную дату, и изменение за период” [1, с. 104].

В экономической литературе накопленная прибыль представляется как нераспределенная прибыль. В МСФО 8 “Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике” устанавливаются составные части чистой прибыли или убытка за период в виде прибыли или убытка за период в виде прибыли или убытка от обычной деятельности и результатов

чрезвычайных обстоятельств. В нем при определении основного порядка учета фундаментальных ошибок применяется понятие нераспределенной прибыли. Величина исправления фундаментальной ошибки, которая относится к предыдущим периодам, должна быть представлена путем корректировки начального сальдо нераспределенной прибыли [1, с. 161]. Поэтому величина исправления, относимая к предыдущему периоду, корректирует не только остаток нераспределенной, но и чистой прибыли или убытка. На наш взгляд, необходимость корректировки остатков чистой и нераспределенной прибыли на величину выявленных фундаментальных ошибок предполагает учет произошедших событий после отчетного периода. Факт хозяйственной деятельности, произошедшей в период между отчетной датой и датой подписания финансовой отчетности, является событием после отчетной даты.

События, возникающие после отчетной даты, подразделяются на два типа:

1. События, подтверждающие существование на отчетную дату хозяйственных условий, в которых организация вела свою деятельность.

2. События, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

В МСФО 10 “События после отчетной даты” датой утверждения финансовой отчетности к выпуску является дата, когда руководитель субъекта ее утвердил, а в корпорациях или в акционерных обществах Совет директоров рассмотрел и утвердил ее к выпуску. Если руководство корпорации принимает решение о представлении финансовой отчетности “Наблюдательному совету”, то она считается утвержденной на дату принятия данного решения.

Событием после отчетной даты признается объявление годовых дивидендов по результатам деятельности субъекта за отчетный год. Субъект раскрывает соответствующую информацию о начисленных дивидендах в бухгалтерском балансе, как отдельного компонента капитала и в пояснительной записке к финансовой отчетности. В ней излагаются условия, существовавшие на отчетную дату, а также после нее. По нашему мнению, необходимость учета событий, возникающих после отчетной даты, выступает методологической основой использования показателей чистой и нераспределенной прибыли. В течение года уплачивается налог на прибыль в виде авансовых платежей в бюджет, а в конце отчетного года осуществляется корректировка внесенной суммы налога до подлежащей к уплате величины, исходя из суммы

налога до подлежащей к уплате величине, исходя из суммы фактической налогооблагаемой прибыли. Это единственное направление использования прибыли в течение отчетного года. Чистая прибыль после уплаты налога на прибыль, определенная по счету 5999 “Свод доходов и расходов”, переносится на счет 5300 “Нераспределенная прибыль”. Распределение чистой прибыли завершившегося отчетного года происходит после отчетной даты. Поэтому можно говорить о распределении нераспределенной прибыли завершившегося отчетного года. По мнению отдельных экономистов, нераспределенная прибыль не подлежит дальнейшему распределению и выступает как компонент собственного капитала субъекта. Они считают, что чистая прибыль представляет собой оставшуюся в распоряжении субъекта накопленную величину за период его деятельности, за вычетом выплат собственникам, образованного резервного капитала и других выплат за счет чистой прибыли.

В нашей традиционной дорыночной практике в организации бухгалтерского учета были предусмотрены следующие синтетические счета для учета формирования и использования прибыли: 80 “Прибыли и убытки”, 81 “Использование прибыли” [2, с. 141–147]. Первый счет обобщал финансовые результаты хозяйственной деятельности организации. Второй счет отражал использование (распределение) прибыли. Распределение прибыли учитывалось по двум направлениям:

- платежи в бюджет из прибыли;
- использование прибыли на другие цели.

Произведенные платежи в бюджет из прибыли на протяжении года и учтенные на счете 81 “Использование прибыли” при реформации баланса (утверждении расчета о распределении прибыли) списывались с кредита данного счета на счет 68 “Расчеты с бюджетом”, который закрывался в корреспонденции с дебетом счета 80 “Прибыли и убытки” на суммы, причитающиеся бюджету по годовому расчету.

Списание использованной прибыли по второму направлению также осуществлялось в порядке реформации баланса с кредита счета 81 “Использование прибыли” на счет 80 “Прибыли и убытки”.

В Генеральном плане счетов [3, с. 56, 61] для обобщения информации о реформировании конечного финансового результата (прибыли или убытка) деятельности субъекта в отчетном периоде предусмотрен счет 5999 “Свод доходов и расходов”. Этот счет использовался только в конце отчетного года в ходе процедуры закрытия временных счетов и не включался в финансовую отчетность. Данный счет закрывался переносом остатка на счет собственного капитала 5900

“Нераспределенная прибыль”. Этот счет отражал наличие и движение сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка.

Помимо указанных счетов, для отражения результатов чрезвычайных событий использовался счет 9800 “Чрезвычайная прибыль” (убыток).

В Плане счетов от 2002 г. [4, с. 5–11] предусмотрены вышеуказанные счета учета финансовых результатов деятельности субъекта, с дополнением счета 9900 “Налог на прибыль”. Процедура определения чистой прибыли предыдущего регулирующего нормативного документа была сохранена. Выявленный финансовый результат в виде чистой прибыли отчетного года заключительными бухгалтерскими записями переносится на счет 5300 “Нераспределенная прибыль”. Данная процедура выполняется только для составления годовой финансовой отчетности. Нераспределенная прибыль представляет собой сумму чистой прибыли субъекта, накопленной за весь период его существования, которая может быть распределена между акционерами и участниками [4, с. 95]. Отметим, что чистая прибыль отчетного года с момента ее переноса на счет 5300 “Нераспределенная прибыль” будет считаться нераспределенной прибылью. Новый порядок формирования и распределения прибыли организации был предложен авторами [5, с. 12]. Он направлен на первоочередное использование прибыли на уплату процентов по заемным средствам, позволяющим расширить использование эффекта финансового левериджа.

В российской практике учета девяностых годов прошлого века были предусмотрены отдельные синтетические счета для учета формирования, распределения и использования прибыли. Согласно Плану счетов 1991 г., показатель чистой прибыли в течение года получали путем сопоставления оборотов по счетам 80 “Прибыли и убытки” и 81 “Использование прибыли”.

План счетов 2001 г. предусматривал формирование показателей “чистая прибыль” и “нераспределенная прибыль” на различных счетах бухгалтерского учета. Показатель чистой прибыли формировался на счете 99 “Прибыли и убытки” к концу отчетного года и представлял собой прибыль предприятия, оставшуюся после уплаты налога на прибыль и прочих налогов и налоговых санкций.

В современной практике Российской Федерации для учета формирования и распределения финансового результата деятельности субъекта используются счета 90 “Продажа”, 91 “Прочие доходы и расходы”, 99 “Прибыли и убытки”, 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” [6, с. 30–32]. Не останавливаясь на закрытии

субъектов по счетам 90 “Продажа”, 91 “Прочие доходы и расходы” и на списании оборота по счету 99 “Прибыли и убытки” на счет 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”, отметим, что в годовом финансовом отчете показатель по статье “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)” приводится с учетом рассмотрения итогов деятельности субъекта за отчетный год, принятых решений о покрытии убытков, выплате дивидендов и прочих. Таким образом, для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли субъекта предназначен счет 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”. Сумма чистой прибыли отчетного года, как и в нашей республике, списывается заключительными оборотами декабря месяца со счета 99 “Прибыли и убытки” на данный счет.

Остающаяся после расходования на формирование или пополнение резервного фонда и начисление дивидендов прибыль представляет собой теоретически прибыль, не подлежащую распределению. На самом деле в практике России она использовалась. В вышеуказанном плане счетов 2001 г. были предусмотрены отдельные синтетические счета для учета формирования, распределения и использования прибыли. Имели место две самостоятельные системы учета распределения прибыли в зависимости от периода определения рассматриваемых показателей. В соответствии с этим показателем распределения прибыли находили свое отражение не только в учете отчетного года, но и в последующих годах. Распределение прибыли текущего года показывалось на отдельном счете “Использование прибыли”, а направление прибыли на какие-то цели в последующих отчетных периодах отражалось по дебету счета “Нераспределенная прибыль” [7, с. 25].

В практике Российской Федерации сохранилась методика отражения использования прибыли в последующих отчетных периодах. По мнению отдельных экономистов, реинвестирование полученной в отчетном году прибыли в хозяйственную деятельность организации, как и начисление дивидендов, также означает рост доходов собственников. В настоящее время методика отражения в бухгалтерском учете такого направления использования прибыли отсутствует [7, с. 26]. По мнению этих экономистов, более точной с методологической точки зрения было бы рассматривать капитализированную прибыль как часть добавочного капитала и учитывать в соответствующем его субсчете. Использование нераспределенной прибыли на увеличение капитала субъекта отражается как рост его долгосрочного имущества: дебет счета “Основные средства”, кредит счета

“Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”. Одновременно на сумму использованной прибыли на финансирование производственных инвестиций уменьшается счет “Нераспределенная прибыль” и увеличивается счет “Добавочный капитал”. По их мнению, такое отражение использования нераспределенной прибыли подчеркивает ее превращение в составную часть капитала организации. На наш взгляд, предложенная методика отражения использования нераспределенной прибыли необоснованно расширяет трактовку понятия “Дополнительный (добавочный) капитал”. В таком случае, данный компонент собственного капитала полностью включает в себя другую статью бухгалтерского баланса – нераспределенную прибыль. Также следует иметь в виду, что в Российской Федерации средства фонда социальной среды включаются в состав капитала организации. Средства данного фонда отражаются на субсчете “Фонд специальной сферы” счета “Нераспределенная прибыль (непокрытый участок)” в размере стоимости имущества непромышленного назначения в части объектов жилого фонда и внешнего благоустройства. Их стоимость, оплаченная за счет прибыли, отражается на счете “Добавочный капитал”. В результате в состав добавочного капитала будет включаться использование нераспределенной прибыли, отличной от экономического содержания других его составляющих. Следовательно, в данном случае добавочный капитал неадекватно отражает экономическую природу явлений. Только часть из них выступает как действительно полученный субъектом дополнительный капитал в добавок к собственному капиталу.

По мнению другого экономиста, начисленные по итогам года за счет статьи “Нераспределенная прибыль”, вошедшие в состав собственного капитала премии работникам организации, а также дивиденды владельцам акций и выплат на социальные нужды больше соответствуют понятию “краткосрочное обязательство” [7, с. 54]. По его мнению, такой статус на практике возникает уже по состоянию на дату составления, а не на дату публикации отчетности. Совет директоров субъекта уже на дату составления принимает решения о поощрении работников за отчетный год, размере начисляемых дивидендов. На основе этого делается заключение о том, что данная часть прибыли, считающаяся “нераспределенной”, в действительности такой не является, поскольку на отчетную дату она получает предварительную “прописку” по каналам ее потребления. Также вполне логично по состоянию расходов и показывать в балансе в составе краткосрочных обязательств. За счет этого резерва в следующем за отчетным годом покры-

вать фактические расходы на вышеуказанные нужды. Мы считаем, что было бы вполне логично по состоянию на отчетную дату из оставшейся в распоряжении организации суммы прибыли ее часть, предназначенную на потребление, зачислять в резерв предстоящих расходов и показывать в балансе в составе краткосрочных обязательств. За счет этого резерва в следующем за отчетным годом покрывать фактические расходы на вышеуказанные нужды. Такие изменения позволят более адекватно отражать действительность и “очистят” собственный капитал от несвойственных ему компонентов.

На наш взгляд, данное предложение направлено на уточнение показателей “нераспределенной прибыли”, увеличивающей собственный капитал субъекта. Иными словами, автор проводит отличие данного показателя от понятия “чистая прибыль”. Конечно, можно добиться существенного повышения надежности определения показателя. Уменьшение “Нераспределенной прибыли” на сумму прибыли, направляемую по итогам года на потребление, снизит величину собственного капитала, а также чистых активов за счет роста краткосрочных обязательств. Определяется действительная сумма собственного капитала. При этом необходимо исходить из того, что предлагаемое уточнение достигнуто за счет каких-то дополнительных затрат. Помимо образования резервов предстоящих расходов необходимо вести учет краткосрочных обязательств. А в случаях, когда собрание собственников снижает предлагаемые дивиденды на акцию, необходимо созданный резерв обратно зачислять в состав нераспределенной прибыли.

В годовом бухгалтерском балансе (непокрытый убыток) проводится с учетом рассмотрения итогов деятельности субъекта за отчетный год, принятых решений о покрытии убытков, выплате дивидендов и прочее. Показатель бухгалтерского баланса “Нераспределенная прибыль отчетного года” включал в себя нераспределенную прибыль отчетного года в чистой сумме. Поэтому в годовом балансе сумма нераспределенной прибыли не совпадает с этим же показателем в отчете о прибылях и убытках за отчетный год. В отчете о прибылях и убытках сумма нераспределенной прибыли показывается без учета вышеуказанных принятых решений. Причиной несовпадения сумм нераспределенной прибыли в бухгалтерском балансе и в отчете о прибылях и убытках является то, что в последней форме финансовой отчетности она отражается только за один отчетный год, а в балансе – накопленная сумма за все годы деятельности субъекта.

В экономической литературе имеются мнения о необходимости разграничения понятий “нераспределенная прибыль” и чистая прибыль

[7, с. 25–27]. На взгляд авторов, с одной стороны – принадлежность, а с другой – использование чистой и нераспределенной прибыли в различных отчетных периодах является основой для их рассмотрения как самостоятельных понятий.

Экономисты, стоящие на этой позиции, исходят из того, что нераспределенная прибыль представляет собой совокупность фондов накопления и социальной сферы как источников средств финансирования капитальных вложений производственного и непроизводственного назначения [8].

На протяжении значительного времени все прочие расходы, которые не могли быть капитализированы, а также не могли быть отнесены на себестоимость продукции (работ услуг), списывались за счет чистой прибыли субъекта. Эти затраты не включались в вычитаемые расходы, учитываемые для целей налогообложения. Они накапливались на отдельном счете “Использование прибыли”. На наш взгляд, такое раскрытие содержания нераспределенной прибыли противоречит нормам, заложенным в МСФО. В них не предусмотрено формирование фондов накопления и потребления. Нераспределенная прибыль не направляется на финансирование социальной сферы. В МСФО расходы раскрываются как уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме выбытия или истощения активов, или увеличения обязательств, что приводит к уменьшению капитала, не связанному с выплатами собственником [1, с. 69]. В соответствии с этим такие расходы социального характера, как выплата материальной помощи, премий и вознаграждений, не связанных с достижениями в труде, содержание объектов социально-культурной сферы признаются расходами субъектами. Поэтому если исходить из законодательного требования о том, что акционерное общество должно направлять на выплату дивидендов не менее 25 % от прибыли, остающейся в его распоряжении, то большей ее объем будет направляться на производственные цели. Для

субъектов не акционерной формы собственности вопрос о разграничении понятий чистая прибыль и нераспределенная прибыль не возникает, поскольку в них отсутствует использование прибыли за период между датой составления финансовой отчетности и их утверждением.

Литература

1. Международные стандарты финансовой отчетности. Бишкек, 2001. 1040 с.
2. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов СССР от 28 марта 1985 г. № 40.
3. Генеральный план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению; Приказ Министерства финансов Кыргызской Республики от 30 декабря 1997 г. № 340/п.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов и методические рекомендации по его применению. Постановление Государственной комиссии при Правительстве Кыргызской республики по стандартам финансовой отчетности и аудиту от 18.11.2002 г. № 28.
5. *Бектенова Д.Ч.* Проблемы формирования финансовых результатов деятельности / Д.Ч. Бектенова, О.К. Курманбеков // Вестник КРСУ. 2018. Т. 18. № 3.
6. *Патров В.В.* Составление годовой бухгалтерской отчетности / В.В. Патров, В.А. Быков // Бухгалтерский учет. 2005. № 1.
7. *Новикова Н.Е.* Распределение и использование прибыли / Н.Е. Новикова // Все для бухгалтера. 2014. № 1.
8. *Гетьман В.Г.* Об основах бухгалтерского учета и отчетности / В.Г. Гетьман // Бухгалтерский учет. 2006. № 2.