

Глава 4

Чистая и нераспределенная прибыль. Добавочный и резервный капитал

Чистая прибыль. Распределение прибыли

Чистая прибыль

Получив в качестве финансового результата деятельности прибыль, организация должна исполнить налоговые обязательства перед бюджетом: перечислить в бюджет часть прибыли в сумме налога на прибыль. Сумма налога на прибыль исчисляется организацией в порядке согласно налоговому законодательству. Сумма прибыли, оставшейся после налогообложения, находится в распоряжении организации.

Чистой прибылью называется сумма прибыли по итогам отчетного года, которая осталась в распоряжении организации после уплаты в бюджет налога на прибыль и других аналогичных платежей.

Таблица 4.1 Порядок исчисления чистой прибыли

Чистая прибыль	=	Финансовый результат (прибыль) за отчетный год	–	Использование прибыли на платежи в бюджет
----------------	---	--	---	---

Величина чистой прибыли является фиксированным показателем, характеризующим результаты деятельности организации в отчетном году. Для всех пользователей информации бухгалтерского учета важно знать величину прибыли, которой организация может свободно распоряжаться, поэтому чистая прибыль показывается в главных документах годовой бухгалтерской отчетности: бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках. Отрицательные значения чистой прибыли соответствуют полученному убытку отчетного года.

Пример 4.1 Исчисление чистой прибыли

Организация «Копир» 31.12.X1 завершила первый год своей деятельности. По результатам учета доходов и расходов, имевших место в отчетном году, организация исчислила прибыль от деятельности, которая составила 80 тыс. руб. за год. Общая сумма налога на прибыль, уплаченного из прибыли, составила 20 тыс. руб. Чистая прибыль за отчетный год составила: $80 - 20 = 60$ (тыс. руб.).

Таблица 4.2 Расчет чистой прибыли организации «Копир» за X1 год

Организация «Копир», с 01.01.X1 по 31.12.X1		(руб.)
№	Расчет чистой прибыли	Сумма
1	Финансовый результат (прибыль)	80000
2	Налог на прибыль 25% (стр.1 * 25/100)	20000
3	Чистая прибыль (стр.1 – стр.2)	60000

Представим в таблице 4.3 состав капитала организации «Копир» на конец первого отчетного года 31.12.X1. Мы видим, что строку «финансовый результат деятельности» заменила строка «чистая прибыль отчетного года». Это показывает, что тот прирост капитала, который был представлен показателем финансового результата деятельности, по итогам года и с учетом расчетов с бюджетом сформировал чистую прибыль отчетного года.

Таблица 4.3 Капитал организации «Копир» на 31.12.X1

Организация «Копир», 31.12.X1		(руб.)
Капитал (по составляющим)	Сумма	
Уставный капитал	50000	
Чистая прибыль отчетного года	60000	
Капитал всего	110000	

Пример 4.2 Активы, соответствующие чистой прибыли

Покажем в таблице 4.4 состав и оценку активов организации «Копир» на 31.12.X1. Обязательств перед кредиторами на эту дату организация не имеет, и поэтому совокупная стоимость активов совпадает с величиной капитала.

Таблица 4.4 Активы организации «Копир» на 31.12.X1

Организация «Копир», 31.12.X1		(руб.)
Активы (по видам)	Сумма	
Внеоборотные активы		
Основные средства (оборудование)	24000	
Оборотные активы		
Запасы материалов (бумага, картриджи и пр.)	20000	
Денежные средства на расчетном счете	65500	
Денежные средства в кассе	500	
Всего активов	110000	

Обратим внимание, что представленная в таблице оценка основных средств существенно уменьшилась, хотя состав основных средств организации не изменился: это одно и то же копировально-множительное оборудование. Новая оценка оборудования показывает его реальную (остаточную) стоимость на конец года, учитывающую износ в процессе функционирования. Более подробно об оценке основных средств и восполнении стоимости основных средств см. главу 8 «Порядок оценки различных видов активов».

Мы уже говорили, что прирост капитала выражается в увеличении активов организации. Можно ли сказать, увеличение какого вида активов соответствует приросту капитала? Да, возможно. Увеличение капитала происходит за счет доходов, а основным доходом для организации является выручка. Напомним, что под выручкой понимаются суммы денежных средств, поступившие от покупателей и заказчиков. Таким образом, увеличению капитала за счет доходов соответствует увеличение активов вида «денежные средства».

Глядя на состав и оценку активов организации «Копир», мы можем заключить, что полученная организацией чистая прибыль в сумме 60 тыс. руб. аккумулирована в виде соответствующей суммы денежных средств на расчетном счете организации.

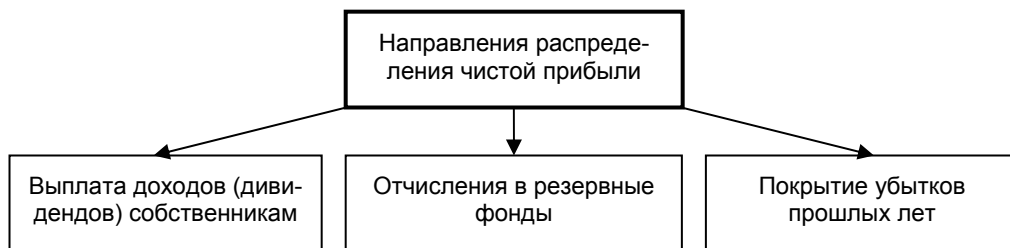
Распределение прибыли

Собственники (участники, учредители) организации имеют право распоряжаться чистой прибылью. Компетентный орган организации (общее собрание акционеров акционерного общества, собрание участников общества с ограниченной ответственностью) принимает решение о распределении прибыли. Данное решение принимается на основе представленного руководством организации отчета о финансовых результатах деятельности.

Распределение прибыли подразумевает:

- использование части чистой прибыли на выплату доходов (дивидендов) собственникам (участникам, учредителям);
- направление части чистой прибыли в резервные фонды* организации;
- направление части чистой прибыли на покрытие убытков прошлых лет.*

Таблица 4.5 Направления распределения прибыли



В результате выплаты доходов собственникам происходит уменьшение активов и капитала на одну и ту же величину. Операции направления части чистой прибыли в резервные фонды организации и на покрытие убытков прошлых лет есть операции, связанные с управлением капиталом. В результате данных операций изменяется только *состав* капитала, а общая величина капитала, состав и оценка активов остаются неизменными.

* Подробнее о резервных фондах и покрытии убытков прошлых лет будет рассказано ниже

Итоговое увеличение капитала в результате хозяйственной деятельности

Итак, если финансовым результатом деятельности организации в отчетном году явилась прибыль, то *итоговое увеличение капитала в результате хозяйственной деятельности* равно разности двух величин:

- 1) чистой прибыли отчетного года, то есть прибыли от деятельности за вычетом сумм использования прибыли на платежи в бюджет;
- 2) сумм доходов и дивидендов, выплачиваемых собственникам (участникам, учредителям) из прибыли по решению компетентного органа организации.

Таблица 4.6 Порядок исчисления итогового увеличения капитала в результате деятельности

Итоговое увеличение капитала в результате хозяйственной деятельности в отчетном году	=	Чистая прибыль	–	Доходы к уплате собственникам из прибыли
--	---	----------------	---	--

Отметим, что выплата доходов (дивидендов) не учитывается как расходы организации.

Пример 4.3 Распределение прибыли

Учредители организации «Копир» предприниматель А. и предприниматель Б. провели 04.01.X2 собрание по итогам прошедшего отчетного года. На собрании было принято решение о распределении прибыли. В частности, было решено направить 20 тыс. руб. на выплату доходов учредителям. Выплата доходов была произведена 06.01.X2 перечислением средств с расчетного счета организации. Других операций в новом отчетном году не проводилось. Покажем в таблице 4.7 динамику капитала организации с 01.01.X2 по 06.01.X2.

Таблица 4.7 Движение капитала организации «Копир» с 01.01.X2 по 06.01.X2

Организация «Копир»						(руб.)
Капитал (по составляющим)	Сумма на 01.01.X2	Изменение			Сумма на 06.01.X2	
		Расходы	Доходы	*		
Уставный капитал	50000	X	X	X	50000	
Нераспределенная прибыль прошлого года	60000	X	X	–20000	40000	
Финансовый результат деятельности	X	–	–	X	–	
Капитал всего	110000			–20000	90000	

* Распределение прибыли

Обратим внимание на то, что вид таблицы 4.7 изменился по сравнению с видом таблицы 4.3, где было показано состояние капитала на 31.12.X1:

- строка «чистая прибыль отчетного года» заменена строкой «нераспределенная прибыль прошлого года». Действительно, в документах X2 года показатели, относящиеся к X1 году, должны быть представлены как показатели прошлого года. Остаток прибыли после распределения не может имеваться чистой прибылью, поскольку величина чистой прибыли фикси-

- рована, это неизменяемый показатель. Остаток прибыли после распределения именуется другим термином – «нераспределенная прибыль»;
- в колонку «изменение капитала» добавлен столбец «распределение прибыли». Распределение прибыли есть новый вид изменений капитала, не являющийся ни расходами, ни доходами.

Проанализируем произошедшие изменения в капитале. В результате выплаты доходов учредителям в сумме 20 тыс. руб. капитал организации «Копир» уменьшился на 20 тыс. руб. Итак, на 06.01.X2 капитал организации составил 90 тыс. руб. и подразделяется на уставный капитал в сумме 50 тыс. руб. и нераспределенную прибыль прошлого года в сумме 40 тыс. руб.

Покажем в таблице 4.8, какие изменения в активах организации произошли в результате операции выплаты доходов учредителям. Актив «денежные средства на расчетном счете» уменьшился на 20 тыс. руб., совокупная величина активов на 06.01.X2 составила 90 тыс. руб. Равенство активов и капитала сохранено вследствие отсутствия обязательств перед кредиторами.

Таблица 4.8 Движение активов организации «Копир» с 01.01.X2 по 06.01.X2

Организация «Копир»		(руб.)	
Активы (по видам)	Сумма на 01.01.X2	Изменение	Сумма на 06.01.X2
Внеоборотные активы			
Основные средства (оборудование)	24000	0	24000
Оборотные активы			
Запасы материалов (бумага, картриджи)	12000	0	12000
Денежные средства на расчетном счете	73500	-20000	53500
Денежные средства в кассе	500	0	500
Всего активов	110000		90000

Составляющие капитала

Источники формирования (прироста) капитала

Перечислим источники формирования капитала. Прежде всего, это *уставный капитал*, который образуется при учреждении организации. Величина уставного капитала указывается в учредительных документах и может быть изменена лишь в особых случаях (например, в результате принятия собранием акционеров акционерного общества решения о выпуске дополнительных акций) и после специальной юридической процедуры.

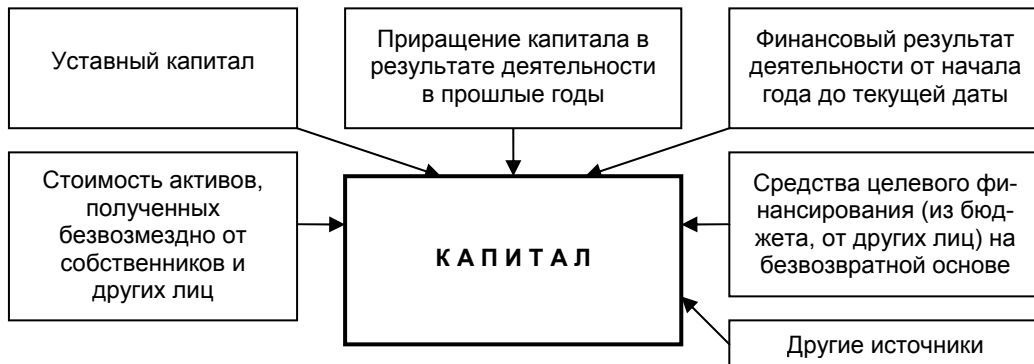
Капитал организации также *приращивается в результате хозяйственной деятельности*. По итогам каждого отчетного года определяется финансовый результат деятельности (прибыль, убыток) как разность итоговой величины всех доходов и итоговой величины всех расходов, имевших место с начала года до

отчетной даты. Далее определяется сумма чистой прибыли отчетного года как разность финансового результата и сумм платежей в бюджет из прибыли. Чистая прибыль находится в распоряжении организации.

Решение о распределении чистой прибыли принимают собственники (участники, учредители) организации. Согласно данному решению часть чистой прибыли может быть использована на выплату доходов и дивидендов собственникам (учредителям, участникам) организации. *Часть чистой прибыли, оставшаяся после выплаты доходов и дивидендов собственникам*, представляет собой сумму итогового увеличения капитала в результате хозяйственной деятельности в соответствующем отчетном году.

Организация может получить от собственников, других физических и юридических лиц *активы безвозмездно* (в том числе по договору дарения). Стоимость поступивших активов является источником прироста капитала организации. Организация может получить из бюджета на безвозвратной основе средства целевого финансирования, или *государственную помощь*. Средства *целевого финансирования* на безвозвратной основе также могут быть получены от других организаций и физических лиц. Поступившие средства целевого финансирования также являются источником прироста капитала организации.

Таблица 4.9 Источники формирования (прироста) капитала



Составляющие капитала. Постоянная компонента капитала

Для целей анализа и управления капитал подразделяется на отдельные составляющие. Состав капитала установлен с учетом источников формирования капитала. Первой составляющей капитала является первый источник его формирования – *уставный капитал*.

Важнейшим источником формирования капитала является приращение в результате хозяйственной деятельности. Объем этого приращения равен части чистой прибыли отчетных лет, оставшейся после выплаты доходов и дивидендов собственникам. Согласно решению собственников о распределении прибыли, часть чистой прибыли направляется также в резервные фонды органи-

зации и на покрытие убытков прошлых лет. Остаток чистой прибыли организации после произведенного распределения прибыли называется *нераспределенной прибылью*. Нераспределенная прибыль также является составляющей частью капитала.

Резервные фонды, созданные за счет отчислений из чистой прибыли, образуют следующую составляющую часть капитала – *резервный капитал*. Таким образом, источником пополнения резервного капитала является чистая прибыль. Еще одной составляющей капитала является *добавочный капитал*, который пополняется за счет других источников формирования капитала.

Указанные составляющие капитала не подвержены постоянным изменениям при осуществлении текущих хозяйственных операций. Величины уставного капитала, нераспределенной прибыли, резервного и добавочного капитала изменяются только при осуществлении специальных операций, связанных с управлением капиталом. Поэтому данные составляющие капитала в совокупности могут быть условно определены как *постоянная компонента* капитала.

Переменная компонента капитала (финансовый результат деятельности)

Выше мы говорили, что одним из источников формирования капитала являются результаты хозяйственной деятельности. По итогам отчетного года прирост капитала в результате деятельности характеризуется фиксированным показателем – чистой прибылью. В течение года прирост капитала в результате деятельности является величиной переменной, которая изменяется в результате совершения текущих хозяйственных операций.

По состоянию на какую-либо текущую дату эта переменная компонента капитала равна финансовому результату деятельности организации (за вычетом налога на прибыль и иных обязательных платежей в бюджет, уплачиваемых из прибыли). Напомним, что финансовый результат деятельности исчисляется как разность всех доходов и всех расходов, зафиксированных за период от начала года до текущей даты.

Таблица 4.10 Постоянная и переменная компоненты капитала

КАПИТАЛ	
Постоянная компонента	Переменная компонента
Уставный капитал	Финансовый результат деятельности от начала года до текущей даты
Нераспределенная прибыль	
Резервный капитал	
Добавочный капитал	

Учет переменной компоненты капитала заключается в выявлении и учете всех доходов и расходов, имеющих место в результате совершения хозяйственных операций. Если по результатам операций, совершаемых организацией, ежедневно имеют место доходы либо расходы, то финансовый результат деятельности организации будет изменяться ежедневно.

Отметим, что переменную компоненту капитала пополняют такие источники формирования капитала, как:

- средства целевого финансирования на безвозвратной основе, в том числе государственная помощь;
- стоимость безвозмездно полученных активов.

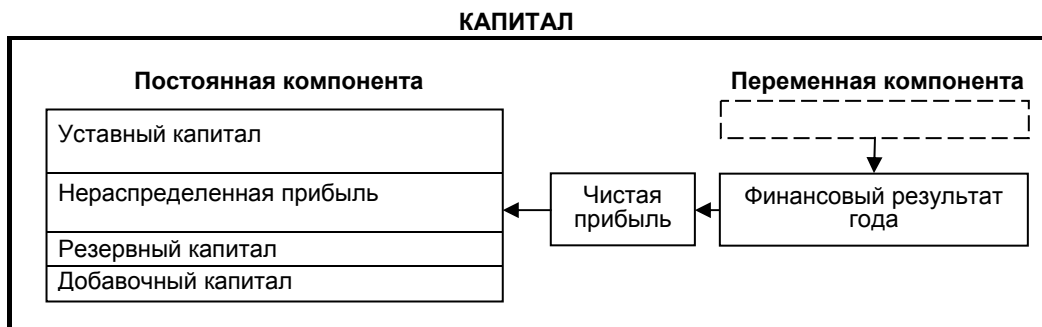
Стоимость безвозмездно полученных активов и суммы государственной помощи включаются частями в установленном порядке в доходы *нескольких* последовательных периодов.

Итак, в течение года капитал организации можно условно представить как сумму постоянной и переменной компонент. Переменная компонента соответствует финансовому результату деятельности. Для целей анализа и контроля исчисление финансового результата деятельности производится в конце каждого квартала (месяца).

Списание переменной компоненты капитала по окончании года

Финансовый результат деятельности, исчисленный по окончании года, есть величина *постоянная*, так как в нем учтены все доходы и расходы, относящиеся к завершившемуся году. Поэтому по итогам года переменная часть капитала обнуляется с одновременным увеличением постоянной компоненты капитала. Сумма увеличения постоянной компоненты капитала соответствует величине чистой прибыли.

Таблица 4.11 Списание переменной компоненты капитала по окончании года



На первое число последующего года переменная компонента капитала будет равна нулю. Затем переменная компонента капитала снова будет формироваться в результате совершения хозяйственных операций и наличия доходов и расходов.

Нераспределенная прибыль

Как уже говорилось, остаток чистой прибыли организации после произведенного распределения прибыли называется нераспределенной прибылью. Нераспределенная прибыль находится в распоряжении организации и является внутренним источником финансового обеспечения развития организации. Сумма имеющейся у организации нераспределенной прибыли показывает тот объем собственных средств, которые организация может направить (и частично уже направила) на приобретение и создание новых внеоборотных активов без ущерба для собственного финансового состояния.

Например, нераспределенная прибыль организации «Копир» по состоянию на 06.01.X2 составила 40 тыс. руб. Это означает, что на 06.01.X2 организация «Копир» обладает источником финансирования долгосрочных инвестиций из средств нераспределенной прибыли в объеме до 40 тыс. руб. При ведении текущего учета организация должна разграничивать средства нераспределенной прибыли, уже направленные на вложения во внеоборотные активы, и еще не использованные в качестве собственного источника финансирования.

Кроме средств нераспределенной прибыли, организация финансирует инвестиции во внеоборотные активы за счет средств накопленной амортизации (Подробно об амортизации см. гл. 8 «Порядок оценки различных видов активов»). Нераспределенная прибыль может и дальше распределяться по установленным направлениям (в резервные фонды, на покрытие убытков от хозяйственной деятельности прошлых лет), при этом ее величина будет уменьшаться.

Резервный капитал

Резервный капитал организации образуется с целью покрытия возможных непроизводительных потерь и убытков. Резервный капитал создается за счет отчислений из чистой прибыли. Акционерные общества, организации с иностранными инвестициями обязаны создавать резервы согласно законодательству. Резервный капитал состоит из резервных фондов, созданных в соответствии с законодательством, и резервных фондов, созданных в соответствии с учредительными документами.

Резервные фонды, созданные *в соответствии с законодательством*, используются строго на перечисленные цели:

- на покрытие убытка от финансово-хозяйственной деятельности организации за отчетный год;
- на погашение собственных облигаций;
- на выкуп собственных акций у акционеров без уменьшения уставного капитала в случае отсутствия иных средств.

Юридические лица могут создавать резервные фонды по собственному решению, например, для выплат доходов (дивидендов) участникам при отсутствии или недостаточности прибыли отчетного года. В этом случае цели создания резервных фондов указываются в учредительных документах организации.

Пример 4.4 Создание резервного капитала

Решением собрания учредителей организации «Копир», проведенного 04.01.X2, предусмотрено формирование резервного фонда. Первое отчисление в резервный фонд из прибыли X1 года в сумме 3000 руб. было произведено 07.01.X2. Других операций организация не проводила. Покажем в таблице состав капитала организации «Копир» до и после отчисления в резервный фонд.

Таблица 4.12 Движение капитала организации «Копир» с 06.01.X2 по 07.01.X2

Организация «Копир» (руб.)					
Капитал (по составляющим)	Сумма на 06.01.X2	Изменение			Сумма на 07.01.X2
		Расходы	Доходы	*	
Уставный капитал	50000	X	X	X	50000
Резервный капитал	–	X	X	+3000	3000
Нераспределенная прибыль прошлого года	40000	X	X	–3000	37000
Финансовый результат деятельности	–	–	–	X	–
Капитал всего	90000				90000

* Распределение прибыли

Мы видим, что после произведенных отчислений в резервный фонд сумма нераспределенной прибыли уменьшилась на 3 тыс. руб. и составила 37 тыс. руб. Таким образом, на 07.01.X2 внутренний источник финансирования в развитие организации составляет 37 тыс. руб.

Создание резервного фонда не произвело никаких изменений в активах организации «Копир», поскольку никаких фактических перечислений денежных средств произведено не было.

Пример 4.5 Финансирование вложений во внеоборотные активы из прибыли

Организация «Копир» приняла решение о направлении части нераспределенной прибыли на приобретение офисной мебели. Офисная мебель покупной стоимостью 12 тыс. руб. (включая доставку) была приобретена 10.01.X2 и в этот же день доставлена в организацию. Оплата мебели была произведена с расчетного счета. Покажем, какие изменения в активах и капитале организации «Копир» произошли в результате операции приобретения мебели.

Представим в таблице 4.13 активы организации «Копир» по состоянию на 06.01.X2 (до приобретения мебели) и на 10.01.X2 (после приобретения). В результате операции приобретения мебели в активах произошли следующие изменения:

- уменьшились средства на расчетном счете организации – на 12 тыс. руб.;
- приняты к учету (признаны) новые объекты основных средств в оценке по сумме затрат на их приобретение – 12 тыс. руб.

Общая сумма активов в результате операции не изменилась и по состоянию на обе даты составляет 90 тыс. руб.

Таблица 4.13 Движение активов организации «Копир» с 06.01.X2 по 10.01.X2

Организация «Копир» (руб.)

Активы (по видам)	Сумма на 06.01.X2	Изменение	Сумма на 10.01.X2
Внеоборотные активы			
Основные средства (производственное оборудование, офисная мебель)	24000	+12000	36000
Оборотные активы			
Запасы материалов (бумага, картриджи)	12000		12000
Денежные средства на расчетном счете	53500	-12000	41500
Денежные средства в кассе	500		500
Всего активов	90000		90000

Определим изменения в капитале организации «Копир» в результате совершенной операции. Поскольку общая сумма активов осталась неизменной, а обязательства перед кредиторами отсутствуют, то величина капитала также не изменилась. По состоянию на 07.01.X2 и на 10.01.X2 величина капитала составляет 90 тыс. руб. Тем не менее, состав капитала некоторым образом изменился.

Часть нераспределенной прибыли в сумме 12 тыс. руб. была направлена на финансирование вложений в основные средства, и эти вложения были совершены 10.01.X2. Указанную часть нераспределенной прибыли необходимо разграничить с остатком нераспределенной прибыли, еще не использованным в качестве собственного источника финансирования. С этой целью эти два показателя в текущем учете разграничиваются. Пример такого разграничения показан в таблице 4.14.

Таблица 4.14 Изменения нераспределенной прибыли организации «Копир»

Организация «Копир» (руб.)

Нераспределенная прибыль	Сумма на 07.01.X2	Изменение	Сумма на 10.01.X2
Нераспределенная прибыль прошлого года, являющаяся источником финансирования	37000	-12000	25000
Нераспределенная прибыль прошлого года, уже направленная на финансирование	-	+12000	12000
Нераспределенная прибыль всего	37000		37000

В результате совершенных инвестиций в основные средства сумма нераспределенной прибыли осталась равной 37 тыс. руб. Однако на 10.01.X2 уменьшился объем внутреннего источника финансирования из прибыли. Теперь его объем составил 25 тыс. руб.

Добавочный капитал

Помимо резервного капитала, организация формирует добавочный капитал. Добавочный капитал пополняется за счет:

- сумм эмиссионного дохода, полученного от превышения продажной стоимости размещаемых акций акционерного общества над их номинальной стоимостью;
- других установленных источников.

Суммы добавочного капитала могут быть направлены на увеличение уставного капитала.

Пример 4.6 Состав капитала

Организация «Копир» продолжила свою хозяйственную деятельность в первом квартале X2 года. После 10.01.X2 организация не производила операций, связанных с управлением капиталом, а совершала текущие хозяйственные операции. Покажем в таблице 4.15 динамику капитала организации в течение первого квартала.

Таблица 4.15 Динамика капитала организации «Копир» за первый квартал X2 г.

Капитал (по составляющим)	Сумма на даты X2 г.					
	01.01	06.01	07.01	31.01	28.02	31.03
Уставный капитал	50000	50000	50000	50000	50000	50000
Резервный капитал	–	–	3000	3000	3000	3000
Нераспределенная прибыль прошлого года	60000	40000	37000	37000	37000	37000
Финансовый результат деятельности*	–	0	0	8100	14000	21500
Капитал всего	110000	90000	90000	98100	104000	111500

* За вычетом уплаченного налога на прибыль

Мы видим, что после 10.01.X2 постоянная составляющая капитала не изменялась. Переменная составляющая капитала – финансовый результат деятельности (за вычетом налога на прибыль и аналогичных платежей в бюджет) – ежемесячно увеличивается. Это показывает, что цель создания организации – получение прибыли – успешно достигается.

Вопросы

1. Перечислите источники формирования и составляющие капитала.
2. По каким направлениям производится распределение прибыли?
3. Какие изменения происходят в объеме и составе капитала при распределении прибыли по установленным направлениям?