

## ФОРМИРОВАНИЕ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ ОРГАНИЗАЦИИ

**Введение.** Нераспределенная прибыль — это чистая прибыль предприятия, в том числе и прошлых отчетных периодов, по которой не принято решение о ее распределении. В плане счетов бухгалтерского учета отсутствуют рекомендации по применению конкретных субсчетов к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Аналитический учет по данному счету организуется так, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом в аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению или созданию нового имущества и еще не использованные, могут разделяться.

**Основная часть.** Инструкция по применению плана счетов дает возможность предприятию уточнять содержание субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Таким образом, предприятиям следует самостоятельно определять порядок аналитического учета по счету 84.

Чистая прибыль отчетного года, включенная в состав нераспределенной прибыли в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода, подлежит распределению по решению годового общего собрания акционеров или участников общества, которое проводится после составления бухгалтерской отчетности. Распределение прибыли — это ее направление на выплату дивидендов, при котором капитал уменьшается, и на другие цели, при котором капитал остается неизменным.

Суммы, учитываемые на счете 84, переходят на последующие периоды и включают в себя, как правило, не ранее полученную чистую прибыль, подлежащую распределению между участниками, а уже распределенную прибыль, направленную на развитие фирмы или для улучшения чистых активов и структуры баланса. В состав остатков, учитываемых на счете 84, входят также суммы, образующиеся в результате отдельных операций, не связанных с получением чистой прибыли.

Фактически в остатке на счете 84 могут содержаться:

- нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года, равная чистой прибыли (убытку) за этот год;
- нераспределенная прибыль прошлых лет, по которой принято решение оставить чистую прибыль за соответствующий год нераспределенной;
- распределенная участниками прибыль, направленная на цели развития, увеличение капитала;
- суммы, возникающие по отдельным операциям, не связанным с получением чистой прибыли, в соответствии с установленными правилами ведения бухгалтерского учета (перенос дооценки с добавочного капитала по списываемым основным средствам согласно ПБУ 6/01, исправления по существенным ошибкам прошлых лет согласно ПБУ 22/2010, ретроспективное отражение изменений законодательства или существенных изменений учетной политики в силу ПБУ 1/2008).

Чистая прибыль (убыток) и нераспределенная прибыль (убыток) не являются равнозначными или тождественными понятиями, поскольку показатели «чистая прибыль» и «нераспределенная прибыль» формируются на различных счетах бухгалтерского учета и имеют различное значение (письмо Министерства финансов Российской Федерации от 23.08.2002 № 04-02-06/3/60). В названии статьи конечного финансового результата деятельности организации можно заметить разночтения в приказе Минфина России от 02.07.2010 № 66н и п. 23 ПБУ 4/99 [1]. Однако в данном случае по общим правилам следует руководствоваться определениями более позднего нормативного акта.

Законодатель в качестве источника дохода от участия в акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью указывает чистую прибыль. При этом нет указания на то, что она принимается по результатам деятельности именно за отчетный год. В п. 2 ст. 42 закона РФ № 208-ФЗ установлено, что источником выплаты дивидендов является прибыль общества после налогообложения, а определяется она по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности общества.

Исходя из приведенного определения, можно сделать вывод, что доходы (дивиденды) участникам за истекший год могут выплачиваться в размере не более значения показателя чистой прибыли в отчете о финансовых результатах за этот год. Такое мнение изначально содержалось в письме Минфина России от 23.08.2002 № 04-02-06/3/60. Согласно п. 1 ст. 47 закона об акционерных обществах, общество обязано каждый год проводить годовое общее собрание акционеров, вследствие этого и в соответствии с этой же нормой возникает обязанность ежегодного распределения чистой прибыли.

Вместе с тем в законе об акционерных обществах не указано, что распределять прибыль между участниками обязательно. Согласно п. 1 ст. 42, выплата дивидендов является правом, а не обязанностью, в п. 1 ст. 43

предусмотрены ограничения на объявление дивидендов, но отсутствует запрет на их выплату, когда ограничивающие условия заканчиваются.

При указанных обстоятельствах практика применения законодательства такова: дивиденды могут выплачиваться за счет нераспределенной прибыли прошлых лет. В последующем Минфин России не возражал против такой позиции, сообщая, что вопрос о правомерности выплаты дивидендов за счет нераспределенной прибыли прошлых лет к компетенции Минфина России не относится.

Чистая прибыль за истекший год на основании решения общего собрания участников может быть направлена: в резервный фонд, на выплату дивидендов, на развитие, на покрытие убытка прошлых лет, а также оставлена нераспределенной.

Направление прибыли на развитие является по формулировке закона № 208-ФЗ ее распределением, формулировка о распределении прибыли является однозначной.

Высший арбитражный суд Российской Федерации (ВАС РФ) в решении от 29.11.2012 № ВАС-13840/12 зафиксировал, что по своей экономической природе чистая прибыль и нераспределенная прибыль тождественны, аналогичное утверждение содержится также в постановлении Президиума ВАС РФ от 25.06.2013 № 18087/12.

По нашему мнению, такое толкование будет верным только в том случае, если учтенная по правилам бухгалтерского учета и отраженная в бухгалтерском балансе нераспределенная прибыль состоит только из чистой прибыли отчетного года, по которому еще не состоялось годовое собрание акционеров, или чистой прибыли прошлых лет, по которой принималось решение оставить ее нераспределенной. Однако, как правило, остаток по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса в существенной части составляет прибыль, уже распределенная участниками (направленная на развитие), и прибыль от операций, не связанных с получением чистой прибыли. Понятия чистой прибыли и нераспределенной прибыли в том значении, в котором они применяются в бухгалтерском учете, не являются синонимичными.

Следует отметить, в решении ВАС РФ утверждение о тождественности понятий чистой и нераспределенной прибыли основывается на том, что нераспределенная прибыль образуется как результат бухгалтерских записей по дебету счета 99 и кредиту счета 84. Однако прибыль, которая уже направлена участниками на цели развития, была образована в результате этих же бухгалтерских записей и составляет остаток по счету 84, но она не может быть признана в качестве источника выплаты дивидендов, так как является уже распределенной.

Для однозначного понимания нераспределенной прибыли в бухгалтерском балансе полагаем, что в разделе «Капитал и резервы» целесообразно изменить название статьи «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на название «Прибыль в капитале (непокрытый убыток)», а перед этой статьей ввести дополнительную статью с названием «Прибыль к распределению». Если не вводить дополнительную статью «Прибыль к распределению», то статью «Прибыль в капитале (непокрытый убыток)» следует детализировать [2].

При реализации решений участников распределенная на цели развития прибыль фактически выполняет функцию источника формирования оборотных и внеоборотных средств хозяйственного общества наравне с уставным капиталом и во многих случаях является решающим элементом в разделе «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса.

Восприятие пользователями бухгалтерской отчетности положительного значения показателя «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в бухгалтерском балансе как прибыли, подлежащей распределению между участниками общества, ложное. Такое представление означает, что размер капитала может уменьшиться при вынесении решения участниками о направлении нераспределенной прибыли на выплату им доходов (дивидендов).

По нашему мнению, данные о возможной к распределению между участниками и распределенной на цели развития прибыли на уровне бухгалтерского учета являются важными для собственников, а на уровне бухгалтерской отчетности — важными как для собственников, так и для других ее пользователей.

**Заключение.** Таким образом, реализация предложенных методов учета и составления отчетности требует изменений в документах нормативного регулирования бухгалтерского учета. Следует отметить, что формы бухгалтерской отчетности в силу приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н в отличие от ранее действующего приказа являются не рекомендуемыми, а утвержденными. Введение в них изменений не противоречит Международным стандартам финансовой отчетности, поскольку форма бухгалтерского баланса международными правилами не регламентируется.

#### Список цитируемых источников

1. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н : в ред. от 06.04.2015 г. // КонсультантПлюс. Россия / ЗАО «КонсультантПлюс». — М., 2015.
2. Нераспределенная прибыль в балансе [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.delasuper.ru/view\\_post.php?id=12001](http://www.delasuper.ru/view_post.php?id=12001) — Дата доступа: 07.12.2016.