

Расходы за счет нераспределенной прибыли прошлых лет

М. А. Карпич,
эксперт ООО "Атлант-право"

Каждому бухгалтеру знакомо понятие "расходы, произведенные за счет прибыли прошлых лет". Речь идет о ситуации, когда за счет неиспользованной прибыли прошлых лет финансируются отдельные расходы, иницируемые собственниками. Как отражать в учете факты отнесения расходов за счет прибыли прошлых лет?

Возможность финансирования каких-либо расходов за счет нераспределенной прибыли напрямую законодательством не предусмотрена, однако в практике делового оборота такая ситуация встречается достаточно часто

Когда говорится о финансировании каких-либо расходов за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, по сути, речь идет о *распределении прибыли собственниками организации*. Казалось бы, зачем в данном случае задействовать прибыль прошлых лет? Какая разница, учтет организация расходы в текущем периоде или отнесет их на прибыль прошлых периодов? Ведь общий остаток прибыли, которую собственники организации смогут распределить, от этого не изменится. Однако ответ вытекает из самого вопроса и состоит в возможности влияния на финансовый результат текущего периода. Например, в текущем периоде прибыль невелика или отсутствует, тогда для финансирования определенных расходов возможно "подключить" прибыль прошлых лет. Кроме того, такой выход из положения удобен в ситуации, когда собственники организации хотят инициировать какие-либо расходы организации, но с учетом положений устава или требований законодательства не могут напрямую обязать исполнительный орган эти расходы осуществить. Поэтому пользуются своим правом распределения чистой прибыли, в том числе прибыли прошлых лет, направляя ее на определенные цели.

Возможность распределения прибыли общества предусмотрена как в Федеральном

законе об обществах с ограниченной ответственностью, так и в Федеральном законе об акционерных обществах. Исходя из их содержания, приоритетным является распределение прибыли между участниками (акционерами), которое отнесено к исключительной компетенции общего собрания участников (акционеров). Другие возможные направления использования прибыли: увеличение уставного капитала, создание различных фондов — резервного и других (в том числе фондов для финансирования определенных видов расходов), покрытие убытков прошлых лет и др.

Возможность финансирования каких-либо расходов за счет нераспределенной прибыли напрямую законодательством не предусмотрена, однако в практике делового оборота такая ситуация встречается достаточно часто, специалисты трактуют ее как частный случай распределения прибыли.

Как правило, используются два механизма осуществления расходов за счет прибыли прошлых лет: разовые расходы — на основании решений участников/акционеров организации; регулярные расходы — на основании решений участников/акционеров либо посредством создания целевых фондов, порядок формирования и использования которых прописывается в уставе.

Обособление части прибыли прошлых лет как источника финансирования инвестиций вполне оправдано и позволяет собственникам адекватно оценить прибыль, доступную для распределения на выплату дивидендов

Учет расходов, финансируемых за счет прибыли прошлых лет

Сразу оговоримся, что речь пойдет о *прочих расходах* (зачастую имеющих социальный характер), поскольку учет именно этих расходов содержит в себе спорные и неоднозначные моменты. Прибыль, которая не была распределена собственниками либо использована в соответствии с законодательством, формирует показатель "Нераспределенная прибыль". По определению, данному Минфином России, нераспределенная прибыль прошлых лет представляет собой остаток прибыли, оставшейся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый отчетный год и принятых решений по ее использованию — направление в резервы, образуемые в соответствии с законодательством или учредительными документами, на покрытие убытков, на выплату дивидендов и пр. (письмо от 23.08.02 №04-02-06/3/60).

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации предназначен счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Аналитический учет по этому счету организуется так, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. Порядок организации аналитического учета разрабатывается организацией самостоятельно с учетом специфики ее деятельности и закрепляется в учетной политике. В частности, для организации учета нераспределенной прибыли по направлениям использования могут использоваться различные субсчета к счету 84.

В аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению

(созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться. Отметим, что направление средств на приобретение основных средств и иных внеоборотных активов не признается расходами (п. 3 ПБУ 10/99), в текущих расходах их стоимость учитывается по мере амортизации или при выбытии с баланса. Поэтому обособление части прибыли прошлых лет как источника финансирования инвестиций вполне оправдано и позволяет собственникам адекватно оценить прибыль, доступную для распределения на выплату дивидендов.

На счете 84 также учитываются средства созданных организацией фондов (кроме резервного), которые могут быть направлены на финансирование определенных расходов, все они отражаются на субсчетах к счету 84.

В настоящее время применяются два подхода к отражению в учете прочих расходов, финансируемых за счет нераспределенной прибыли прошлых лет.

Подход 1: прямое отнесение на прибыль прошлых лет, без учета в составе расходов текущего периода. Такой подход широко применялся до появления разъяснений Минфина России о его некорректности. Следует отметить, что и в настоящее время отдельные практикующие специалисты считают его обоснованным и продолжают рекомендовать.

При отражении в учете факта направления средств нераспределенной прибыли на финансирование определенных расходов здесь используется прямая корреспонденция счета учета нераспределенной прибыли и соответствующих счетов учета задолженности (73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", 75 "Расчеты с учредителями", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и др.) в зависимости от того, на что были направлены средства) (пример 1).

В обоснование данной методики учета можно привести следующие аргументы.

ПРИМЕР 1

На общем собрании участников ООО принято решение: направить часть неиспользованной прибыли прошлых лет на компенсацию работнику Иванову стоимости дорогостоящего лечения. В учете на основании протокола общего собрания участников произведена учетная запись по дебету счета 84 и кредиту счета 73 (начислена компенсация Иванову на основании решения участников) ■

Минфин России в письме от 23.08.02 № 04-02-06/3/60 разъяснил, что нераспределенная прибыль прошлых лет представляет собой часть прибыли, оставшуюся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый отчетный год *и принятых решений по ее использованию* (направление в резервы, образуемые в соответствии с законодательством или учредительными документами на покрытие убытков, выплату дивидендов и пр.).

Отсюда фактически следует: если собственники приняли решение израсходовать часть прибыли прошлых лет на какие-либо цели, то логично исключить эту часть прибыли из показателя нераспределенной прибыли, подлежащей распределению. Ведь начиная с того момента, как собственники каким-либо образом распорядились прибылью, она *перестает быть нераспределенной* и трансформируется во что-то иное (чаще всего в задолженность перед какими-либо лицами — участниками общества, работниками, контрагентами). Значит, ее нужно исключить из показателя "Нераспределенная прибыль", уменьшив соответственно остаток по счету 84 на сумму расходов, финансируемых собственниками за счет

прибыли. И такой подход согласуется с комментариями к счету 84 в Инструкции по применению Плана счетов.

На наш взгляд, отразить в учете это уменьшение было бы логично уже по факту принятия собственниками организации решения о распределении прибыли. Однако на практике, если прибыль "зарезервирована" на обозначенные собственниками нужды, но еще не использована, то в виду отсутствия специальных синтетических счетов такие средства отражаются на отдельных субсчетах к счету 84, например, "Прибыль прошлых лет распределенная", с которого уже отражается ее фактическое расходование. Также можно использовать механизм финансирования расходов через созданные организацией фонды специального назначения.

Отметим, что при использовании данной схемы учетных записей информация о видах произведенных расходов (на что затрачены средства нераспределенной прибыли) может полностью исчезнуть из поля зрения пользователей бухгалтерской отчетности, если не внести дополнительных пояснений.

Подход 2: отражение в учете расходов текущего периода (подход, которого придерживается Минфин России). Счет 84 не предназначен для отражения всевозможных социальных и благотворительных расходов, расходов на выплату материальной помощи и премирования (письма от 20.10.11 № 07-02-06/204, от 19.06.08 № 07-05-06/138, от 19.12.08 № 07-05-06/260 и др.). В данной ситуации возникают расходы, которые классифицируются как прочие, и должны учитываться соответствующим образом.

В Рекомендациях по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 год (приложение к письму Минфина России от 06.02.15 № 07-04-06/5027) приведено следующее обоснование данной позиции.

Законы, регулирующие деятельность ООО и АО, допускают создание организацией иных фондов, помимо резервного (фонд потребления, фонд накопления, социальный фонд и др.)

В соответствии с ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Расходы признаются в том отчетном периоде, когда они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни). ПБУ 10/99 не ставит признание расходов в зависимость от наличия (отсутствия) источника их финансового обеспечения (фондов развития производства, фондов потребления и иных аналогичных фондов) и периода (времени) их формирования.

Расходы организации на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий, а также на перечисление организацией средств (взносов, выплат и т. п.), связанных с благотворительной деятельностью, являются прочими расходами и должны учитываться на счете 91 "Прочие доходы и расходы" в общем порядке.

В ситуации, описанной в примере 1, при применении рассматриваемого подхода необходимо было бы произвести запись по дебету счета 91, субсчет "Прочие расходы" и кредиту счета 73.

При направлении средств нераспределенной прибыли прошлых лет на финансирование определенных выплат действительно возникает такая категория, как "расходы", поскольку имеет место "возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации". И никаких исключений для данного случая (как, например, для начисления дивидендов) ПБУ 10/99 не предусматривает.

Поскольку возникли расходы, их нужно отразить в бухгалтерском учете в качестве таковых. Тут должен быть соблюден принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности: расходы отражаются в учете в том периоде, в котором они были осуществлены (п. 18 ПБУ 10/99).

Помимо нормативной базы позицию Минфина России можно обосновать и практическими соображениями. Прямое финансирование расходов за счет неиспользованной прибыли прошлых лет позволяет в некоторой степени управлять распределением финансового результата между периодами, а точнее, создавать более оптимистичную картину по финансовому результату текущего периода, чем есть на самом деле.

Также при прямом "замыкании" нераспределенной прибыли со счетами учета задолженности (особенно с 76) нередко бывает сложно получить информацию о том, какие расходы за счет прибыли прошлых лет были произведены. С точки зрения пользователей отчетности такая ситуация неудобна для анализа показателей.

В рекомендациях Минфин России не конкретизирует, что должно происходить с финансовым результатом текущего года и нераспределенной прибылью прошлых лет, если отражать спорные расходы в составе прочих расходов текущего периода. Многие специалисты по бухгалтерскому учету, придерживающиеся данного подхода, рекомендуют действовать обычным образом: расходы текущего периода оказывают влияние на финансовый результат текущего периода.

Отметим, что аналогичного принципа придерживается и ЦБ РФ (письмо от 11.12.08 № 15-1-1-7/6816). Он считает, что для целей бухгалтерского учета средства нераспределенной прибыли, аккумулированные в различные фонды специального назначения, могут отражаться кредитной

Несложно заметить, что само по себе создание фонда не снимает противоречия двух подходов учета, поскольку и здесь сохраняется вариантность: относить расходы за счет средств созданных фондов либо отразить их в составе прочих расходов текущего периода, пока-зав каким-то образом расходование средств соответствующего фонда

организацией на отдельных лицевых счетах на счете нераспределенной прибыли. При этом фактическое использование фондов кредитной организации должно отражаться на счете по учету расходов, уменьшая прибыль текущего года, при этом уменьшение остатков по счету нераспределенной прибыли не допускается. Отражение в учете списания средств с балансового счета по учету нераспределенной прибыли возможно только при выплате дивидендов (и в иных установленных законодательством случаях).

На наш взгляд, это утверждение является спорным: если для финансирования расходов используется прибыль прошлых лет, почему затрагивается финансовый результат текущего периода? И каким образом увязать это с прибылью прошлых лет, которая была обозначена собственниками как источник финансирования расходов?

Как правило, прибыль прошлых лет обособляется в учете на отдельном субсчете счета 84 либо учитывается в составе прибыли, подлежащей распределению. После того, как собственники организации распорядились частью этой прибыли, возникает необходимость уменьшить в учете остаток прибыли, подлежащей распределению в дальнейшем. Каким образом следует отразить в учете данную операцию?

Имеющиеся немногочисленные предложения сводятся к отражению в учете движения между субсчетами счета 84, без изменения общего сальдо по данному счету. Здесь можно выделить два варианта записей, которые производятся в учете в периоде возникновения расходов "за счет прибыли".

Приводя корреспонденции счетов, мы допускаем, что для учета прибыли прошлых лет используется отдельный субсчет к счету 84. Однако даже если прибыль прошлых лет не обособляется в аналитическом учете по счету 84 и входит в состав прибыли, под-

лежащей распределению, логика бухгалтерских записей останется точно такой же.

Использование субсчета счета 84, на котором отражается нераспределенная прибыль, уже направленная обществом на какие-либо цели (в том числе приобретение имущества, работ и услуг, выплаты за счет прибыли). Можно назвать этот субсчет "Нераспределенная прибыль использованная" и вести на нем более глубокую аналитику по направлениям использования средств. Тогда в периоде возникновения расходов, на которые решено было направить средства прибыли прошлых лет, в учете производится запись:

Д-т сч. 84 - "Нераспределенная прибыль прошлых лет",

К-т сч. 84 - "Нераспределенная прибыль использованная"
отражена величина произведенных расходов.

Очевидно, что данная схема невыгодна для собственников с точки зрения распределения прибыли. С одной стороны, "профинансировав" за счет прибыли прошлых лет определенные расходы, они утрачивают право распорядиться этой прибылью каким-то иным образом (по сути, она уже распределена). С другой стороны, прибыль текущего периода также уменьшается на величину указанных расходов, уменьшая соответственно потенциальные дивиденды.

Логически данная запись объясняется тем, что, направляя прибыль прошлых лет на финансирование определенных расходов, собственники фактически отказываются от ее распределения в свою пользу, оставляя часть прибыли в хозяйственном обществе (по сути, это равноценно увеличению капитала организации). И одновременно ими инициируется осуществление определенных расходов, что уменьшает прибыль соответствующего периода, подлежащую распределению.

ПБУ 10/99 не ставит признание расходов в зависимости от наличия (отсутствия) источника их финансового обеспечения в виде сформированных организацией фондов

Однако если в отношении финансирования капитальных затрат такая схема логична и адекватна (активы, источник финансирования которых сформирован на 84 счете, не выбывают с баланса, а лишь трансформируются — денежные средства или дебиторская задолженность переходят в долгосрочные внеоборотные активы, таким образом, источнику соответствуют активы), то в отношении "непроизводственных расходов" логика нарушается (актив, например, денежные средства, выбывают с баланса, а в пассиве по субсчетам 84 счета остается "источник" и одновременно формируется "убыток", которые не "схлопываются" в аналитике).

Увеличение прибыли текущего периода на величину расходов, произведенных за счет прибыли прошлых лет. В данном случае в периоде возникновения соответствующих расходов в учете производится следующая запись:

Д-т сч. 84-"Нераспределенная прибыль прошлых лет",

К-т сч. 84-"Прибыль текущего периода"
отражена величина произведенных расходов.

Одновременно с уменьшением показателя нераспределенной прибыли прошлых лет, компенсируется влияние произведенных расходов на финансовый результат текущего периода. Этот способ выгоднее для собственников и "математически" равнозначен финансированию расходов напрямую за счет прибыли прошлых лет. Такой вариант учета позволяет и расходы в учете отразить и нераспределенную прибыль прошлых лет уменьшить, и в дивидендах с прибыли текущего периода не потерять.

Однако подобная "переброска прибыли" (с субсчета учета нераспределенной прибыли прошлых лет на субсчет учета прибыли текущего периода) не подкреплена какой-либо реальной хозяйственной операцией. Единственным ее документальным об-

основанием будет решение собственников о направлении на финансирование соответствующих расходов прибыли прошлых лет, ранее не распределенной.

Создание фондов для финансирования определенных расходов

Законы, регулирующие деятельность ООО и АО, допускают создание организацией иных фондов, помимо резервного (фонд потребления, фонд накопления, социальный фонд и др.).

Если для финансирования определенных расходов уставом предусмотрено создание фондов, то по итогам каждого года производится формирование соответствующего фонда (запись: Д-т сч. 84-"Прибыль текущего периода", К-т сч. 84-"Фонд..."). Затем, когда появляется необходимость использовать средства указанного фонда, производится запись по дебету счета 84, субсчет учета средств соответствующего фонда.

Несложно заметить, что само по себе создание фонда не снимает противоречия двух подходов учета, поскольку и здесь сохраняется вариантность: относить расходы за счет средств созданных фондов (экономическая суть которых все та же — часть нераспределенной прибыли прошлых лет) либо отразить их в составе прочих расходов текущего периода, показав каким-то образом расходование средств соответствующего фонда.

В первом случае происходит уменьшение остатка по счету 84 при использовании средств фонда. Во втором — отражение текущих расходов и запись между субсчетами счета 84: по дебету субсчета, на котором учитываются средства фонда, и другого субсчета, например, "Нераспределенная прибыль использованная".

Некоторые специалисты рекомендуют относить использование фонда на увеличе-

Создавать фонд стоит только в том случае, если у организации действительно есть намерение финансировать определенные расходы через систему фондов, разделяя процессы накопления средств и их использования

ние прибыли текущего отчетного года. В том и другом случае затрагивается только аналитика счета 84, и не происходит изменения общего сальдо по данному счету (пример 2).

Следует отметить, что в Рекомендациях Минфина России речь идет как раз о финансировании расходов за счет средств фондов. Прямо указано: ПБУ 10/99 не ставит признание расходов в зависимости от наличия (отсутствия) источника их финансового обеспечения в виде сформированных организацией фондов. Расходы должны отражаться в учете в обычном порядке, в соответствии с правилами бухгалтерского учета расходов.

Таким образом, создавать фонд стоит только в том случае, если у организации действительно есть намерение финансировать определенные расходы через систему фондов, разделяя процессы накопления средств и их использования. Создавать фонд для решения проблемы учета финансирования соответствующих расходов нецелесообразно.

Однозначно ответить на вопрос, какой вариант учета следует применять, нельзя. На наш взгляд, в рассматриваемой ситуации (направление прибыли прошлых лет на финансирование расходов) корректного варианта учета на данный момент не существует. Какую бы схему учета организация ни пыталась применить, результатом будет либо нелогичность в бухгалтерских записях, либо их несоответствие требованиям нормативных документов.

Причиной тому сложная категория — "расходы, финансируемые за счет прибыли прошлых лет". Экономически они не могут быть приравнены к обычным расходам, поскольку здесь одновременно присутствует элемент распределения прибыли. Для этого случая, на наш взгляд, нужны особые положения в нормативных документах, которых пока нет.

Возможно, именно в связи с этим ряд специалистов сомневается в правомерности

ПРИМЕР 2

В уставе организации закреплено решение ежегодно производить отчисления из чистой прибыли в социальный фонд, средства которого могут расходоваться в том числе на оплату дорогостоящего лечения работников предприятия.

Создание фонда отражается в бухгалтерском учете записью:

Д-т сч. 84-Прибыль текущего периода",
К-т сч. 84-Социальный фонд"
произведены отчисления из чистой прибыли в социальный фонд.

В текущем периоде за счет средств фонда произведена компенсация стоимости дорогостоящего лечения работнику Иванову, на основании заявления работника.

В бухгалтерском учете могут быть произведены следующие записи:

вариант 1:

Д-т сч. 84-Социальный фонд",
К-т сч. 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"
начислена компенсация Иванову;

вариант 2:

Д-т сч. 91-Прочие расходы",
К-т сч. 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"
начислена компенсация Иванову;

Д-т сч. 84-Социальный фонд",
К-т сч. 84-Нераспределенная прибыль использованная"
или

Д-т сч. 84-Социальный фонд",
К-т сч. 84-Прибыль текущего периода" ■

Нераспределенная прибыль прошлых лет представляет собой часть прибыли, оставшуюся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый отчетный год и принятых решений по ее использованию

осуществления расходов за счет средств прибыли прошлых лет. Аргументы в основном сводятся к тому, что законодательство об АО и ООО не предусматривает в части распределения прибыли общества такого варианта, как финансирование расходов из прибыли. Осуществление расходов, конечно же, влияет на прибыль организации, но иным образом: через финансовый результат текущего периода. Нераспределенная прибыль не может быть источником финансирования расходов, выплаты за счет чистой прибыли, за исключением дивидендов, неправомерны и т. п.

Признаемся, что подобные идеи посещали и нас. Достаточно сложно экономически увязать расходы текущего периода (с их неизбежным влиянием на финансовый результат текущего периода) и прибыль прошлых лет. Однако в любом случае можно заключить, что вопрос об использовании таким образом нераспределенной прибыли является спорным, и единого мнения среди специалистов о возможности использования нераспределенной прибыли на финансирование текущей деятельности нет.

Нельзя не признать, что на практике финансирование расходов за счет прибыли прошлых лет все же имеет место и встречается достаточно часто. Юристы не усматривают в этом ничего противоправного, рассматривая чистую прибыль как средства, которыми собственники организации вправе распоряжаться по своему усмотрению (с учетом установленных законодательством прямых ограничений). Поэтому целесообразно согласиться с тем, что поскольку эта ситуация на практике существует, ее нужно как-то учитывать.

Если выбирать из двух предложенных вариантов, на наш взгляд, оптимален первый (с непосредственным уменьшением сальдо по счету 84). Представляется, что этот способ в большей степени обеспечит

соответствие отражаемых в учете хозяйственных операций их экономическому смыслу. Поскольку изначально возникает именно операция распределения прибыли прошлых лет. А расходы — это уже вторичное явление, они возникают не как результат обычной деятельности общества, а как следствие решения собственников организации о распределении прибыли.

Тем не менее, в сложившихся обстоятельствах мы не можем однозначно рекомендовать использование этого варианта. С одной стороны, это — прямое нарушение требований ПБУ 10/99. С другой стороны, мы имеем четко выраженную позицию Минфина России о необходимости отражения в учете расходов текущего периода, высказанную в формате рекомендаций аудиторским организациям. Нужно понимать, что игнорирование данных требований с большой вероятностью повлечет за собой проблемы с подтверждением достоверности бухгалтерской отчетности у аудиторских организаций.

Таким образом, каждый из существующих на данный момент вариантов учета имеет свои достоинства и спорные моменты. Идеального варианта учета здесь, к сожалению, не существует. Поэтому окончательный выбор способа учета расходов, источником финансирования которых является нераспределенная прибыль прошлых лет, мы предлагаем нашим читателям сделать самостоятельно ■

Литература

1. Об акционерных обществах: Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ // Собрание законодательства РФ. — 1996. — № 1. Ст. 1.
2. Об обществах с ограниченной ответственностью: Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ // Собрание законодательства РФ. — 1998. — № 7. Ст. 785.
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н // Российская газета. — 1999. — № 116 (начало — п. 16 Положения), № 117, 23 июня (п. 16 Положения — конец).
4. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].