

## Распределение чистой прибыли прошлых периодов



### Рыжкова Марина

Руководитель налоговой практики, партнер Группы компаний «Партнерство Маминой», налоговый консультант, член Ассоциации «Институт внутренних аудиторов»<sup>1</sup>

Зачастую у акционерных обществ (далее — АО) в результате неполного распределения по итогам отчетных периодов чистой прибыли она копится, и в определенный момент возникает вопрос: а можно ли ее каким-то образом распределить? В том числе речь идет и о чистой прибыли, накопившейся с прошлых периодов и полученной по разделительному балансу при создании АО. **В предлагаемой ниже статье будут даны ответы на следующие вопросы:**

- Может ли АО распределить остатки чистой прибыли за прошлые отчетные периоды и чистую прибыль, полученную по разделительному балансу при создании АО?
- Есть ли какие-то ограничения для распределения остатков чистой прибыли за прошлые отчетные периоды и чистой прибыли, полученной по разделительному балансу при создании АО?
- В какие сроки АО должно провести внеочередное общее собрание акционеров (далее — ВОСА) для распределения остатков

<sup>1</sup> Ассоциация «Институт внутренних аудиторов» (Ассоциация «ИВА»), зарегистрированная в 2000 г., является профессиональным объединением внутренних аудиторов, внутренних контролеров и работников других контрольных подразделений российских компаний и организаций. Подробности на сайте [www.ii-a.ru](http://www.ii-a.ru).

чистой прибыли за прошлые отчетные периоды и чистой прибыли, полученной по разделительному балансу при создании АО?

- Как корректно сформулировать повестку ВОСА? Следует ли отдельно выделять прибыль прошлых лет (отдельно — сумма по результатам последнего завершенного периода и отдельно — сумма прибыли прошлых лет) или достаточно использовать общую формулировку, без выделения в тексте прибыли прошлых периодов?

### МОЖЕТ ЛИ АО РАСПРЕДЕЛИТЬ ОСТАТКИ ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ?

Вопросы распределения чистой прибыли и выплаты дивидендов регулируются нормами ст. 42, 43, 48 Закона от 26.12.2005 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах». В соответствии с п. 3 ст. 42 Закона «Об АО» решение о выплате (объявлении) дивидендов принимается общим собранием акционеров и относится к его исключительной компетенции (подп. 10.1, 11.1 п. 1 ст. 48 Закона). Указанным решением должны быть определены:

- размер дивидендов по акциям каждой категории (типа);
- форма их выплаты;
- порядок выплаты дивидендов в неденежной форме;
- дата, на которую определяются лица, имеющие право на получение дивидендов.

Пункт 2 с. 42 Закона «Об АО» прямо предусматривает, что источником выплаты дивидендов является прибыль общества после налогообложения (чистая прибыль общества), определяемая по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности общества.

Пунктом 79 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н, определено, что бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

При этом конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли, установленных в соответствии с законодательством РФ налогов и иных аналогичных обязательных платежей, согласно п. 83 Положения № 34н отражается в бухгалтерском балансе как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном году формируется и обобщается по счету 99 «Прибыли и убытки».

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается, сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается с данного счета в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Таким образом, по своей экономической природе чистая прибыль и величина нераспределенной прибыли тождественны. При этом нормы гражданского законодательства в целом и Закона «Об АО», в частности, не содержат никаких ограничений по выплате дивидендов в текущем году, в том числе из нераспределенной прибыли прошлых лет.

Аналогичные позиции о возможности принимать решение о выплате дивидендов и распределении прибыли прошлых лет неоднократно высказывались в судебной практике и письмах контролирующих органов (по вопросам квалификации выплат за счет прибыли прошлых лет как дивидендов).

#### **Определение ВС РФ от 13.12.2016 № 305-ЭС16-16928:**

**«<...> Суды исходили из наличия решения единственного акционера общества о выплате (объявлении) дивидендов за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, не оспоренного и не признанного недействительным в установленном законом порядке, а также приняли во внимание итоги финансово-хозяйственной деятельности общества прошлых лет и на дату принятия соответствующего решения о выплате (объявлении) дивидендов, содержание аудиторского заключения».**

#### **Решение ВАС РФ от 29.11.2012 № ВАС-13840/12** о признании недействительным письма Минфина России от 04.04.2012 № 03-03-10/34 о запрете на применение ставки налога на прибыль организаций 0% к дивидендам, **выплачиваемым из нераспределенной прибыли прошлых лет:**

**«<...> Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по счету 84 в корреспонденции со счетами 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Следовательно, по своей экономической природе чистая прибыль и нераспределенная прибыль тождественны, что исключает различный режим налогообложения в зависимости от отчетного периода, за который обществом принимается решение о направлении части прибыли на выплату дивидендов».**

Письмо Федеральной налоговой службы от 05.10.2011 № ЕД-4-3/16389@:

«<...> При отсутствии чистой прибыли отчетного года выплаты по привилегированным акциям, произведенные за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, если фонды для таких выплат не создавались, признаются в целях налогообложения прибыли дивидендами».

Письмо Минфина РФ от 16.05.2022 № 03-03-06/1/44691 «О выполнении функций налогового агента по налогу на прибыль при распределении ООО прибыли прошлых лет в виде выплаты дивидендов».

Таким образом, если чистая прибыль ранее не была использована в полном объеме на выплату дивидендов или на формирование фондов, предусмотренных ст. 35 Закона «Об АО», акционеры могут принять решение о выплате дивидендов (о распределении прибыли) из прибыли прошлых лет. Период образования прибыли в этом случае значения не имеет. Однако общество вправе выплатить распределенные (объявленные) дивиденды, только если на момент выплаты нет ограничений, предусмотренных законом (ст. 43 Закона «Об АО», другие законы).

## ОГРАНИЧЕНИЯ ДЛЯ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ОСТАТКОВ ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ ЗА ПРОШЛЫЕ ОТЧЕТНЫЕ ПЕРИОДЫ И ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ, ПОЛУЧЕННОЙ ПО РАЗДЕЛИТЕЛЬНОМУ БАЛАНСУ ПРИ СОЗДАНИИ АО

Условия выплаты дивидендов:

1

принято решение о выплате дивидендов в соответствии с очередностью

их объявления (п. 3 ст. 42, п. 2, 3 ст. 43 Закона «Об АО»), очередность объявления дивидендов следует соблюдать, если в АО есть несколько категорий (типов) акций. В частности, сначала принимаются решения о выплате дивидендов по всем привилегированным акциям, в том числе на которых накоплены дивиденды по кумулятивным привилегированным акциям, и только потом по обыкновенным акциям (п. 2, 3 ст. 43 Закона «Об АО»);

2

нет ограничений на выплату дивидендов, а именно (п. 4 ст. 43 Закона «Об АО»):

- общество не отвечает признакам несостоятельности (банкротства) или они не появятся у общества в результате их выплаты;
- стоимость чистых активов общества больше уставного капитала и резервного фонда (при его наличии) и не станет меньше их размера в результате выплаты.

Законами могут быть предусмотрены и иные условия, например запрет на выплату дивидендов по акциям должника на срок действия моратория на возбуждение дел о банкротстве, в отношении которого он распространяется, как следствие, предусмотренное абз. 9 п. 1 ст. 63 Закона о банкротстве (подп. 2 п. 3 ст. 9.1 этого Закона).

Правила о моратории касаются лица, на которое он распространяется на основании акта Правительства РФ, независимо от того, обладает оно признаками неплатежеспособности и (или) недостаточности имущества либо нет (п. 2 постановления Пленума ВС РФ от 24.12.2020 № 44).

После того как указанные обстоятельства прекратятся, общество обязано выплатить дивиденды (п. 4 ст. 43 Закона «Об АО»).

Относительно распределения прибыли, полученной по разделительному балансу при создании АО, каких-либо особенностей нормами Закона «Об АО», либо иными законодательными актами, не установлено.

В соответствии с п. 6 ст. 15 Закона «Об АО» передаточный акт, разделительный баланс должны содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизуемого общества в отношении всех его кредиторов и должников, включая оспариваемые обязательства, и порядок определения правопреемства в связи с изменениями вида, состава, стоимости имущества реорганизуемого общества, а также в связи с возникновением, изменением и прекращением прав и обязанностей реорганизуемого общества, которые могут произойти после даты, на которую составлены передаточный акт, разделительный баланс. Информация о размере нераспределенной прибыли, которую получает выделяемое новое юридическое лицо, должна присутствовать в разделительном балансе и являться основанием для дальнейшего использования вновь созданным юридическим лицом.

В соответствии с п. 34 раздела VII «Особенности формирования показателей бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации в форме выделения» приказа Минфина РФ от 20.05.2003 № 44н при реорганизации организации в форме выделения для составления разделительного баланса, содержащего положения о правопреемстве имущества и обязательств реорганизуемой организации, на основании решения учредителей производится разделение числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации.

Таким образом, при реорганизации в форме выделения, между реорганизуемой компанией и создаваемым (выделяемым) юридическим лицом разделяется в том числе и показатель строки 1370 «Нераспределенная прибыль

(непокрытый убыток) организации». В дальнейшем каких-либо ограничений на использование части чистой прибыли, полученной по разделительному балансу при создании АО, законодательством не установлено.

## В КАКИЕ СРОКИ АО ДОЛЖНО ПРОВЕСТИ ВОСА?

В соответствии со ст. 48 Закона «Об АО» ВОСА по вопросу распределения чистой прибыли за прошлые отчетные периоды (в том числе полученной по разделительному балансу) можно созвать без ограничения сроков, этот вопрос находится в компетенции общества.

Совет директоров созывает ВОСА по собственной инициативе. Полномочия по созыву и проведению собрания также могут быть предоставлены уставом ЕИО, если в обществе нет совета директоров, а его функции осуществляет ОСА (п. 1 ст. 55 Закона «Об АО»).

Давностные сроки по распределению чистой прибыли законодательством не установлены.

Как указывает ст. 52 Закона «Об АО»:

**«Информация о проведении общего собрания акционеров» не содержит ограничений по вопросам, указываемым в повестке внеочередного общего собрания акционеров».**

Рекомендуем оформлять протоколы ВОСА с указанием периодов образования распределяемой прибыли. Сумма распределяемой прибыли, указанной в протоколе ВОСА, должна соответствовать данным утвержденной ОСА годовой бухгалтерской отчетности.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности органи-

заций и Инструкцией по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом построение аналитического учета, предусматривающее то или иное разделение использованных средств нераспределенной прибыли и еще не использованных, дальнейшее отражение движения данного источника финансирования, в том числе по годам возникновения, непосредственно Инструкцией не установлено.

Необходимость и целесообразность такого учета оценивается организацией самостоятельно.

На наш взгляд, синтетический и аналитический учет по счету 84 целесообразно организовать в порядке, позволяющем получить информацию о нераспределенной прибыли прошлых лет, в том числе использованной и неиспользованной.

По нашему мнению, при необходимости общество вправе организовать аналитический учет прибыли, подлежащей распределению, убытков (в случае возникновения) по годам возникновения, открыв для этого дополнительные субсчета к счету 84 и утвердив такой порядок учета в своей учетной политике.

Также отметим, что п. 24 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» устанавливает, что пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать

в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении.

**Поэтому, на наш взгляд, информацию о том, какую сумму прибыли и за какой год организация использовала в течение отчетного года, следует отражать в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу. Данная информация будет полезна акционерам для принятия решения о выплате дивидендов за определенный период.**

## КАК КОРРЕКТНО СФОРМУЛИРОВАТЬ ПОВЕСТКУ ВОСА?

Рекомендуем оформить протокол ВОСА по распределению прибыли с указанием периода образования прибыли. По нашему мнению, предпочтителен второй вариант формулировки:

1

Выплатить (объявить) дивиденды по размещенным обыкновенным именованным акциям Общества по результатам прошлых периодов до полугодия 202\_\_ года в размере \_\_\_\_ (\_\_\_\_\_) руб., из расчета \_\_\_\_ (\_\_\_\_\_) руб. на одну размещенную обыкновенную именованную акцию Общества.

2

Выплатить (объявить) дивиденды по размещенным обыкновенным именованным акциям Общества по результатам полугодия 202\_\_ года в размере \_\_\_\_ (\_\_\_\_\_) руб., из расчета \_\_\_\_ (\_\_\_\_\_) руб. на одну размещенную обыкновенную именованную акцию Общества.