

НОВЫЙ ПЛАН СЧЕТОВ: ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ

*С.Л. Коротаев, ген. директор аудиторской компании
«АудитКонсульт», канд. экон. наук, докторант БГЭУ*

Введение с 1 января 2004 года нового Плана счетов бухгалтерского учета закономерно вызывает множество вопросов. Особенно много вопросов связано с образованием и использованием собственных источников и, в частности, с использованием нераспределенной прибыли. Вот только некоторые из таких вопросов, требующих конкретных ответов:

- за счет какого источника должны выплачиваться материальная помощь и другие выплаты, не связанные с производственной деятельностью? Могут ли названные выплаты относиться на уменьшение финансовых результатов? Влияют ли они на налогооблагаемую базу?
- может ли источником для выплаты 13-ой зарплаты (вознаграждения по итогам работы за год) и 14-ой зарплаты (вознаграждения за выслугу лет) выступать нераспределенная прибыль? Или такие выплаты следует отнести на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы»?
- следует ли в рамках счета 84 образовывать фонды накопления и потребления? Если да, то каким образом показывать их использование?
- в каких целях в Инструкции к Плану счетов бухгалтерского учета предусмотрена внутренняя корреспонденция по счету 84?
- можно ли использовать счет 84 для отражения отчислений на содержание вышестоящей организации? Или такие отчисления следует относить на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы»?
- какие источники собственных средств можно передавать между головной структурой и ее подразделениями, выделенными на отдельный баланс (нераспределенная прибыль, добавочный и резервный фонды)?
- можно ли на счет 84 относить уплаченный НДС по товарам, работам, услугам, использованным на непроизводственные нужды, который ранее относился за счет собственных источников субъектов хозяйствования?
- следует ли при выбытии основных средств сумму накопленной по ним переоценки относить на счет учета нераспределенной прибыли?

Чтобы ответить на поставленные вопросы, обратимся к действующим нормативным актам и рассмотрим особенности формирования и использования нераспределенной прибыли, а также порядок покрытия образовавшегося в результате хозяйственной деятельности организации убытка.

Формирование и использование нераспределенной прибыли

В соответствии с комментариями к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» сумма чистой прибыли отчетного года, формирующаяся в рамках счета 99 «Прибыли и убытки», заключительными оборотами декабря списывается с дебета названного счета в кредит счета 84.

Именно в результате такой записи и формируется нераспределенная прибыль отчетного года, которая может направляться, прежде всего, «на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности».

В учете начисление доходов учредителям (участникам) должно отражаться проводкой:

Д-т 84 – К-т 75 «Расчеты с учредителями» или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов. Более направлений расходования нераспределенной прибыли комментариями к счету 84 не предусмотрено. О них можно лишь догадываться, анализируя корреспонденцию к данному счету и другим счетам.

Обратим внимание, что кроме названных выше счетов 75 и 70, счет 84 по дебету корреспондирует, в частности, со счетами 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 80 «Уставный фонд», 82 «Резервный фонд», 83 «Добавочный фонд», 99 «Прибыли и убытки». Кроме того, возможны и внутренние записи в рамках самого счета 84.

Что касается счета 99, то здесь вопросов не возникает, поскольку речь идет об убытках организации, переносимых по окончании года заключительными записями декабря на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Достаточно «прозрачны» вопросы, связанные с формированием и использованием средств резервного фонда. Согласно комментариям к счету 82 «Отчисления в резервный фонд из прибыли отражаются по кредиту счета 82 «Резервный фонд» в корреспонденции с дебетом счета 84 ...». Что касается использования резервного фонда, то со счетом 84 он корреспондирует «в части сумм резервного фонда, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год». Аналогичная запись предусмотрена и в комментариях к счету 84.

Прямых записей в комментариях к счету 80 по его корреспонденции со счетом 84 не предусмотрено, хотя в корреспонденции счета 80 такая взаимосвязь просматривается, причем как по дебету, так и по кредиту. Однозначная запись в части использования счета 80 предусмотрена в комментариях к счету 84, где говорится о том, доведение величины уставного фонда до величины чистых активов при списании с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 в корреспонденции с дебетом счета 80. Очевидно, что обратная запись (Д-т 84 – К-т 80) подразумевает возможность увеличения уставного фонда за счет нераспределенной прибыли. Кстати, такая возможность предусматривалась и ранее действовавшим Планом счетов, а также Порядком заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденным приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 20.01.2000 г. № 23 (с учетом последующих изменений и дополнений). Так, в соответствии с п. 2.21 названного выше Порядка «При государственной перерегистрации организации источниками формирования уставного фонда могут служить источники собственных средств:

нераспределенная прибыль прошлых лет и отчетного года;

остатки средств фондов накопления и потребления;

остатки средств фондов переоценки статей баланса (переоценки основных средств, незавершенного строительства и неустановленного оборудования);

остатки средств резервов (резервных фондов), образованных организацией в соответствии с законодательством Республики Беларусь либо учредительными (уставными) документами;

фонд пополнения собственных оборотных средств, в том числе и отчисления в размере 6% от валового дохода».

Обратим внимание, что названный выше перечень собственных источников, за счет которых может быть увеличен уставной капитал, в связи с введением нового Плана счетов будет принципиально иным. Теперь, как следует из комментариев к счетам, такими источниками могут выступать только добавочный фонд и нераспределенная прибыль. Что касается резервного фонда, то со счетом 80 он не корреспондирует. Однако, с нашей точки зрения, возможность использовать этот фонд для увеличения уставного капитала имеется – для этого достаточно вернуть часть чистой прибыли, которая была направлена ранее в резервный фонд, на счет 84 и уже потом сделать бухгалтерскую запись Д-т 84 – К-т 80 на необходимую величину.

Более сложные вопросы возникают по корреспонденции счета 84 со счетом 83. Нужна ли такая бухгалтерская запись, и если да, то в каких случаях она производится? С нашей точки зрения, такая корреспонденция возможна в случае, если часть нераспределенной прибыли направляется на обеспечение прироста стоимости имущества, а иными словами – на приобретение основных средств и осуществление других капитальных вложений.

Направление средств нераспределенной прибыли на развитие предприятия целесообразно в данном случае отражать проводкой:

Д-т 84 – К-т 83 «Добавочный фонд» — на сумму нераспределенной прибыли, фактически использованную на приобретение (создание) нового имущества организации.

Рассматриваемая запись целесообразна с той точки зрения, что с ее помощью четко прослеживается источник осуществления капиталовложений и, кроме того, просматривается стратегия развития предприятия. При этом необходимо учитывать, что пока что до использования нераспределенной прибыли на такие цели сначала должен «выбираться» амортизационный фонд.

Предложенная проводка целесообразна в небольших организациях с ограниченным кругом учредителей (участников), которые непосредственно участвуют в процессе хозяйственной деятельности организации и, следовательно, имеют возможность оперативного принятия решений по развитию организации, не дожидаясь собрания учредителей и утверждения сметы расходования нераспределенной прибыли.

В целях контроля за наличием собственных источников обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества субъекты хозяйствования могут обособлять средства нераспределенной прибыли, находящейся в обращении, создавая в рамках счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» своеобразный фонд накопления. Кстати, такой подход косвенным образом следует из комментариев 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».

В бухгалтерском учете обособление средств нераспределенной прибыли, планируемых к использованию в качестве финансового обеспечения развития предприятия, может отражаться следующей бухгалтерской записью:

Д-т 84 – К-т 84-1 субсчет «Фонд обеспечения прироста имущества» – на сумму нераспределенной прибыли, планируемой в соответствии с решением учредителей (участников) к использованию на

производственное развитие и иные аналогичные мероприятия по приобретению (созданию) нового имущества организации.

Использование создаваемого в оговоренном выше порядке фонда обеспечения прироста имущества должно отражаться следующей записью:

Д-т 84-1 субсчет «Фонд обеспечения прироста имущества» – К-т 83 «Добавочный фонд» — на сумму средств нераспределенной прибыли, фактически направленную на приобретение (создание) нового имущества организации (после первоочередного использования на эти цели, как это предусмотрено действующим законодательством, средств амортизационного фонда).

Предложенный подход целесообразен в организациях с большим числом учредителей (участников) (например, в ОАО), принимающих решение об использовании нераспределенной прибыли на собрании учредителей (участников). В таких случаях составляется смета использования нераспределенной прибыли по конкретным статьям затрат на выплату дивидендов, на осуществление капитальных вложений, на создание резервного фонда, на увеличение уставного фонда и т.д.

Что касается формирования за счет нераспределенной прибыли своеобразного фонда потребления, то пока что по данному вопросу имеется много неясностей. Дело в том, что в комментариях к счету 92, на котором учитываются внереализационные доходы и расходы, говорится о том, что на этом счете отражаются, в частности, «перечисление средств (взносов, выплат и т.п.) и передача имущества, выполнение работ, оказание услуг, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных, оздоровительных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера, оказание шефской и социальной помощи и расходы на иные аналогичные мероприятия», а также «прочие доходы и расходы от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией товаров, продукции, работ, услуг и иного имущества, признаваемые внереализационными».

Как видим, ни материальная помощь, ни 13, ни 14 зарплаты в приведенных выдержках не упоминаются, если только они не подпадают под «прочие ... расходы, признаваемые внереализационными».

Отсутствует какая-либо конкретика по данному вопросу и в Инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 182.

С нашей точки зрения, исходя из того, что вопросы использования нераспределенной прибыли находятся в компетенции учредителей (участников), учредители (участники) могут принять любое решение по использованию этой прибыли, в том числе направить ее на выплату материальной помощи, 13 и 14 зарплаты. Другое дело, что такие выплаты при их отнесении на счет 84 не повлияют на финансовый результат отчетного периода, что, по нашему мнению, искажает результативность работы субъектов хозяйствования в конкретном отчетном периоде.

В целом же следует подчеркнуть, что **финансовое состояние организации не зависит от того, за счет какого источника производятся рассматриваемые выплаты, если эти выплаты не уменьшают налогооблагаемую базу.**

Проиллюстрируем данный вывод на конкретном примере.

ПРИМЕР.

Исходные данные:

1. Предприятием принято решение о выплате 13-ой зарплаты работникам организации в сумме 10 млн. руб.

2. В качестве источников для осуществления выплаты 13-ой зарплаты определены:

вариант 1 — *чистая прибыль организации;*

вариант 2 — *финансовый результат организации.*

3. Общая величина прибыли (по второму варианту — до отнесения на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы» выплачиваемой 13-ой зарплаты) — 30 млн. руб.

4. Ставка налога на прибыль — 24 %.

Для упрощения принято, что:

- кроме налога на прибыль другие налоги и отчисления за счет прибыли не производятся;

- до финансового результата за отчетный месяц прибыль организации равнялась нулю.

Отражение операций в учете:

Вариант 1:

Д-т 90-9, 91-9, 92-9 – К-т 99 – 30 млн. руб. (полученная организацией прибыль за отчетный месяц);

Д-т 99 – К-т 68 – 7,2 млн. руб. (начисление налога на прибыль);

Д-т 99 – К-т 84 – 22,8 млн. руб. (чистая прибыль организации за отчетный год. Данная запись должна производиться заключительными записями декабря).

Д-т 84 – К-т 70 – 10 млн. руб. (начисление за счет нераспределенной прибыли 13-ой зарплаты);

Кредитовое сальдо по счету 84 после выплаты 13-ой зарплаты составит 12,8 млн. руб. (22,8 – 10).

Вариант 2:

Д-т 92 – К-т 70 – 10 млн. руб. (отнесение начисленной 13-ой зарплаты на счет учета внереализационных доходов и расходов);

Д-т 90-9, 91-9, 92-9 – К-т 99 – 20 млн. руб. (полученная организацией прибыль за отчетный месяц с учетом начисления 13-ой зарплаты);

Д-т 99 – К-т 68 – 7,2 млн. руб. (начисление налога на прибыль. Начисление произведено исходя из 30 млн. руб., поскольку для целей налогообложения выплата 13-ой зарплаты не должна влиять на уменьшение облагаемой базы по налогу на прибыль);

Д-т 99 – К-т 84 – 12,8 млн. руб. (чистая прибыль организации за отчетный год. Данная запись должна производиться заключительными записями декабря).

Кредитовое сальдо по счету 84 после выплаты 13-ой зарплаты, как и при первом варианте, составит 12,8 млн. руб.

Таким образом, для целей бухгалтерского учета источник выплаты 13-ой зарплаты, как и других аналогичных выплат, увеличивающих для целей налогообложения налогооблагаемую базу, в целом не важен. В любом случае величина нераспределенной прибыли остается одной и той же. В зависимости от используемого варианта меняется лишь величина прибыли отчетного периода (года).

С учетом изложенного, принципиальное значение применительно к новому Плану счетов имеет лишь один факт – уменьшает или не уменьшает производимая организацией выплата (или расход) налогооблагаемую базу. И если, как в рассмотренном случае, налогооблагаемая база не уменьшается, принципиальной разницы, на каком счете отражать произведенную выплату, нет – эта выплата может быть отражена и по дебету счета 92, и по дебету счета 84.

Вместе с тем, как уже отмечалось, с нашей точки зрения, более **правилен подход, в соответствии с которым затраты отчетного периода, независимо от того, влияют они на уменьшение налогооблагаемой базы или нет, относятся на финансовый результат.** Именно в таком случае финансовый результат организации за отчетный период будет реальным. В этой связи, по нашему мнению, **создание фонда потребления в рамках счета 84 нецелесообразно.** Однако это не означает, что субъекты хозяйствования не должны формировать смету использования нераспределенной прибыли.

Примерная форма плановой сметы с учетом возможных направлений использования чистой прибыли приведена в таблице 1.

Таблица 1

Плановая смета использования нераспределенной прибыли в 2004 году

Наименование показателя		Значение показателя, тыс. руб.			
		всего	в т.ч. по кварталам		
	1 кв.		2 кв.	3 кв.	4 кв.
Остаток нераспределенной прибыли на 01.01.2004 г.		х	х	х	х
Планируемая величина чистой прибыли за 2004 г.					
Использование чистой прибыли в 2004 г.					
1	Выплата дивидендов (доходов) учредителям				
2	Приобретение (создание) нового имущества				
2.1	приобретение основных средств				
2.2	строительство производственного здания				
...					
3	Прочие выплаты (затраты), осуществляемые за счет чистой прибыли				
...					
Остаток нераспределенной прибыли на 01.01.2005 г.					

Отметим, что в целях контроля за формированием финансовых результатов целесообразно также формировать смету расходов организации на осуществление благотворительной деятельности, на проведение спортивных, оздоровительных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера, оказание шефской и социальной помощи, а также на иные аналогичные мероприятия, затраты по которым относятся на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы». Для удобства названные затраты в рамках счета 92 можно учитывать на отдельном субсчете, например, 92-21 «Внереализационные расходы на материальную помощь, социально-культурные мероприятия и благотворительную деятельность». Это даст возможность оперативно решать вопросы учета названных расходов при формировании облагаемой базы при исчислении налога на прибыль.

Рассмотрим далее еще одно направление использования нераспределенной прибыли. Как уже отмечалось, счет 84 может корреспондировать (как по дебету, так и по кредиту) со счетом 79 «Внутрихозяйственные расчеты». На практике такие записи производятся в случае, если головная организация передает часть своей нераспределенной прибыли своему филиалу или структурному подразделению, выделенному

на отдельный баланс, или наоборот, филиал или структурное подразделение, выделенные на отдельный баланс, передают часть своей чистой прибыли головной организации. Обратим внимание, что из числа источников собственных средств передаваться в рамках одного юридического лица может только нераспределенная прибыль. Передача добавочного и резервного фондов Планом счетов не предусмотрена.

Что касается источника для отчислений на содержание вышестоящей организации, то, с нашей точки зрения, такие расходы следует рассматривать как внереализационные расходы, влияющие на финансовый результат, а не как использование нераспределенной прибыли. Данный вывод следует, в частности, из комментария к счету 92, в котором говорится о том, что к внереализационным расходам относится «перечисление средств (взносов, выплат и т.п.) и передача имущества». При этом отметим, что если речь идет об отчислениях филиалов и структурных подразделений на содержание своих вышестоящих органов, то это ведет к уменьшению их прибыли и соответственно к уменьшению налогооблагаемой прибыли. Это однозначно следует из п. 2.2.10.2 Основных положений по составу затрат, согласно которому «отчисления филиалов, представительств и других обособленных структурных подразделений, не имеющих юридической самостоятельности, на содержание аппарата управления предприятий, производственных объединений и трестов» относятся на себестоимость продукции (работ, услуг).

Принципиально иной подход будет применяться при перечислении средств юридическими лицами своим вышестоящим органам, например, концернам и министерствам. Такие средства хотя и будут влиять на финансовый результат хозяйствующих субъектов, но для целей налогообложения они должны «извлекаться» из расходов и добавляться к налогооблагаемой базе. В таких случаях налицо ухудшение финансового состояния предприятий в результате их финансовых взаимоотношений с вышестоящим органом управления.

И, наконец, что касается НДС по товарам, работам, услугам, использованным на непроизводственные нужды. Как известно, ранее такой НДС относился в дебет счетов учета источников финансирования таких затрат (29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 81 «Использование прибыли», 88 «Фонды специального назначения», 96 «Целевое финансирование и поступления» и др.) (п. 9.3 Порядка отражения в бухгалтерском учете налога на добавленную стоимость, утвержденного приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 28 декабря 1999 г. № 380). Теперь применительно к новому Плану счетов действует иной порядок. В соответствии с п. 8 Инструкции о порядке отражения в бухгалтерском учете налога на добавленную стоимость, утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 16.12.2003 г. № 176, уплаченные суммы НДС по товарам, работам, услугам, использованным на непроизводственные нужды (если указанные обороты не являются объектом обложения НДС), списываются с кредита счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» в дебет счетов 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и 92 «Внереализационные доходы и расходы». На счет 92 относится также НДС по товарам, работам, услугам, переданным (выполненным) в порядке благотворительности, безвозмездной передачи (если указанные обороты не являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость). Как видим, счет 84 в рассматриваемых случаях не задействуется.

И, наконец, еще один проблемный вопрос: следует ли увеличивать нераспределенную прибыль при выбытии основных средств на сумму накопленной по ним переоценки? С нашей точки зрения, такая корректировка необходима. Это обусловлено тем, что с выбытием объекта и учтенной в его стоимости суммы переоценки по счету 91 (при безвозмездной передаче – по счету 92) должен сформироваться финансовый результат, который повлияет на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Соответственно часть стоимости выбывшего объекта в размере суммы переоценки изменяет источник своего обеспечения. А это означает необходимость корректировки (уменьшения) на сумму переоценки выбывшего объекта величины добавочного фонда и соответствующего увеличения на эту сумму нераспределенной прибыли (уменьшения величины непокрытого убытка). Кстати, такой подход предусмотрен российским законодательством. Так, согласно п. 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.03.2001 г. № 26, «При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на нераспределенную прибыль». Очевидно, что окончательный ответ на поставленный вопрос может дать только Министерство финансов Республики Беларусь.

Таковы основные моменты, связанные с формированием и использованием нераспределенной прибыли. Рассмотрим далее вопросы, касающиеся источников погашения убытков организации.

Погашение убытка организации

Как показывает анализ нового Плана счетов, убытки отчетного года могут погашаться следующими источниками собственных средств организации:

- добавочным фондом, в т.ч. суммами переоценки основных средств и эмиссионного дохода, характеризующими прирост стоимости имущества организации и отражаемыми на счете 83 «Добавочный фонд». Обратим внимание, что ранее суммы переоценки, учитывавшиеся на счете 88 «Фонды специального

назначения» субсчет «Фонд переоценки статей баланса», и суммы эмиссионного дохода, отражаемые по кредиту счета 86 «Резервный фонд», не могли (если это не оговаривалось специальными решениями) направляться на покрытие убытков организации;

- резервным фондом, создаваемым в соответствии с решением учредителей (участников) за счет нераспределенной прибыли организации;

- уставным фондом – путем его уменьшения до величины чистых активов организации, но не менее минимально допустимой величины уставного фонда, определенной нормами действующего законодательства.

Отметим, что на покрытие убытков организации могут также направляться целевые взносы учредителей. В учете такая операция отражается следующими бухгалтерскими записями:

- **Д-т 75 «Расчеты с учредителями» – К-т 84** – принятие решения о погашении образовавшегося убытка (части убытка) за счет целевых взносов учредителей;

- **Д-т 51 – К-т 75** – погашение убытка организации за счет целевых взносов учредителей.

Если учредителями (участниками) убыточной организации являются ее работники, то погашение убытков за счет средств этих работников (в соответствии с принятым решением) может отражаться в учете следующей бухгалтерской записью:

- **Д-т 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – К-т 84** – на сумму убытка, подлежащего погашению за счет средств работников-учредителей (участников).

Вместе с тем следует отметить, что применительно к приведенным выше проводкам погашение образовавшегося у организации убытка отражается в учете до реального поступления целевых взносов учредителей, что может привести к искажению оценки финансового состояния субъекта хозяйствования. Кстати, аналогичная проблема возникает и при объявлении уставного капитала: капитал объявлен, числится как источник собственных средств и при этом не имеет реального наполнения до фактического внесения вкладов учредителями.

С учетом вышеизложенного, считаем возможным, сделать следующие выводы и предложения:

1. В целях контроля за наличием средств финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества субъекты хозяйствования могут обособлять средства нераспределенной прибыли, находящейся в обращении, создавая в рамках счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» своеобразный фонд накопления, а именно субсчет «Фонд обеспечения прироста имущества».

Использование средств этого фонда в размере суммы нераспределенной прибыли, фактически направленной на приобретение (создание) нового имущества организации (после первоочередного использования на эти цели средств амортизационного фонда), необходимо отражать бухгалтерской записью по дебету выделяемого субсчета и кредиту счета 83 «Добавочный фонд».

2. Использование средств нераспределенной прибыли на приобретение (создание) нового имущества организации может показываться в учете без формирования фонда обеспечения прироста имущества – бухгалтерской записью Д-т 84 – К-т 83 (на сумму фактически использованной в этих целях нераспределенной прибыли).

3. Создание в рамках счета 84 фонда потребления, с нашей точки зрения, нецелесообразно.

Все производимые организацией расходы, не связанные с приобретением (созданием) нового имущества, а также с выплатой дивидендов, должны, с нашей точки зрения, относиться на финансовый результат отчетного периода.

Перечень конкретных расходов, влияющих на финансовый результат, но не уменьшающих налогооблагаемую базу субъектов хозяйствования, должен быть определен соответствующими органами государственного управления, в частности, Минфином, Минэкономики, Минтрудом и Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь.

4. В целях контроля за достаточностью средств нераспределенной прибыли на осуществление конкретных мероприятий, целесообразно формировать смету использования этой прибыли по соответствующим направлениям, определяемым учредителями (участниками) хозяйствующих субъектов.

Соответствующая смета в части расходов организации на осуществление благотворительной деятельности, на проведение спортивных, оздоровительных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера, оказание шефской и социальной помощи, а также на иные аналогичные мероприятия, должна формироваться и по затратам, относимым на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы».

5. При выбытии объектов основных средств накопленные по таким объектам суммы переоценки должны, с нашей точки зрения, относиться на увеличение нераспределенной прибыли.

Основные бухгалтерские записи по учету формирования и использования нераспределенной прибыли, а также по погашению образовавшегося в результате хозяйственной деятельности организации убытка, подготовленные с учетом нового Плана счетов бухгалтерского учета, приведены в таблице 2.

Таблица 2

Перечень основных бухгалтерских проводок по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» нового Плана счетов бухгалтерского учета

№ п/п	Содержание операции	Д-т	К-т
<i>1. Бухгалтерские записи по кредиту счета 84 (формирование нераспределенной прибыли, погашение непокрытого убытка)</i>			
1.1	Отражение при формировании показателей годовой бухгалтерской отчетности задолженности работников организации, входящих в число ее учредителей, по покрытию убытков организации за отчетный год (в соответствии с решением учредителей (участников)) (записями декабря)	73	84
1.2	Отражение при формировании показателей годовой бухгалтерской отчетности задолженности учредителей (участников) по покрытию убытков организации за отчетный год (в соответствии с решением учредителей (участников)) (записями декабря)	75	84
1.3	Отражение в учете организации, ведущей общие дела в соответствии с договором простого товарищества, задолженности участников по погашению полученного убытка (запись производится на отдельном балансе договора простого товарищества)	75	84
1.4*	Отражение в учете дочернего (зависимого) общества суммы финансовой помощи, подлежащей получению от головной организации на покрытие убытков общества	76	84
1.5*	Отражение в качестве источника для погашения непокрытого убытка головной организации средств дочерних (зависимых) обществ	76	84
1.6	Отражение доли нераспределенной прибыли головной организации, приходящейся на внутренние подразделения, выделенные на отдельные балансы (получение головной организацией нераспределенной прибыли от своих подразделений, выделенных на отдельный баланс)	79	84
1.7	Доведение (уменьшение) в соответствии с действующим законодательством величины уставного капитала до величины чистых активов	80	84
1.8	Уменьшение номинальной стоимости собственных акций для погашения убытков организации	80	84
1.9	Направление средств резервного фонда на покрытие убытка, образовавшегося по итогам за год (записями декабря)	82	84
1.10	Направление добавочного фонда на покрытие убытка организации, образовавшегося по итогам за год (записями декабря)	83	84
1.11*	Перенос суммы дооценки выбывших объектов основных средств на увеличение нераспределенной прибыли. Запись производится по времени списания объекта основных средств	83	84
1.12	Перенос ранее обособленных средств нераспределенной прибыли, планировавшихся к использованию, но не использованных в качестве финансового обеспечения производственного развития и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества, на увеличение нераспределенной прибыли (погашение непокрытого убытка)	84-1	84
1.13	Отражение полученной «чистой» прибыли за отчетный год (записями декабря)	99	84
<i>2. Бухгалтерские записи по дебету счета 84 (использование нераспределенной прибыли)</i>			
2.1	Начисление дивидендов по акциям и других доходов учредителям (участникам) по итогам годовой отчетности в соответствии с решением собрания акционеров (учредителей), а также в случае принятия решения о выплате промежуточных доходов	84	70 (75)
2.2	Определение нераспределенной прибыли в качестве источника для материального стимулирования работников организации (в случае, если такие расходы не могут в соответствии с нормативными правовыми актами относиться на себестоимость продукции (работ, услуг) или на уменьшение финансовых результатов)	84	70
2.3	Распределение прибыли от деятельности простого товарищества между участниками договора (запись на отдельном балансе договора простого товарищества)	84	75
2.4*	Участником договора простого товарищества отражено уменьшение за счет нераспределенной прибыли стоимости активов, возвращаемых из общего имущества, учитывавшегося на отдельном балансе участника совместной деятельности, которому было поручено ведение общих дел	84	76
2.5*	Определение нераспределенной прибыли в качестве источника для покрытия убытков дочерних (зависимых) организаций и оказания им финансовой помощи	84	76
2.6	Определение (передача) головной организацией суммы нераспределенной прибыли, причитающейся обособленному подразделению, находящемуся на отдельном балансе	84	79
2.7	Направление нераспределенной прибыли на увеличение уставного фонда организации	84	80
2.8	Направление по решению собрания акционеров (участников) нераспределенной прибыли на формирование резервного фонда (записями декабря)	84	82
2.9	Определение нераспределенной прибыли в качестве источника обеспечения фактических затрат организации, связанных с приобретением (созданием) нового имущества	84	83
2.10	Определение (обособление) суммы нераспределенной прибыли, планируемой для финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества	84	84-1
2.11	Использование в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества обособленных средств нераспределенной прибыли (в размере фактических затрат организации, связанных с приобретением (созданием) нового имущества)	84-1	83
2.12	Отражение полученного «чистого» убытка за отчетный год (записями декабря)	84	99

* Данная бухгалтерская запись не предусмотрена типовой корреспонденцией к счету 84 нового Плана счетов бухгалтерского учета. – Примеч. автора.