

О порядке бухгалтерского учета объявленных, но не востребовавшихся акционерами дивидендов после истечения срока их выплаты

По материалам консультаций Коллегии Налоговых Консультантов (knka.ru).

// «Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения в кредитных организациях», №10, 2011 года

Описание ситуации

В балансе Банка на б/с 60320 «Расчеты с акционерами (участниками) по дивидендам» с 2004 года и ранее учитывается кредиторская задолженность перед акционерами по объявленным, но не востребованным ими дивидендам, срок истребования которой, установленный Гражданским Кодексом РФ, истек.

Пунктом 5 ст. 42 Федерального Закона от 26.12.1995 № 208ФЗ «Об акционерных обществах» акционерным обществам с 31 декабря 2010 года предоставлено право восстанавливать объявленные и не востребованные акционерами дивиденды в составе нераспределенной прибыли после истечения объявленного срока их выплаты.

Однако, Положением Банка России от 26.03.2007 № 302П «О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации» корреспонденция по дебету счета 60320 «Расчеты с акционерами (участниками) по дивидендам» и кредиту счета 10801 «Нераспределенная прибыль» не предусмотрена.

Вопрос

Правомерно ли будет в учете отразить указанной проводкой восстановление сумм объявленных, но не востребованных акционерами дивидендов в составе нераспределенной прибыли Банка?

Мнение консультантов

Согласно приведенной Банком в тексте вопроса информации на текущий момент на балансе Банка числится кредиторская задолженность перед акционерами в виде объявленных дивидендов, законодательно установленный срок истребования которых истек. По оценкам консультантов, дата истечения срока исковой давности по рассматриваемым требованиям (в отношении дивидендов, объявленных в 2004 году) приходится минимум на 2007 год.

Согласно пункту 2 статьи 42 Закона № 208ФЗ источником выплаты дивидендов является **прибыль общества после налогообложения** (чистая прибыль общества), определяемая по данным бухгалтерской отчетности общества.

В соответствии с подпунктом «г» пункта 1.2 Приложения 3 к Положению № 302П (далее по тексту Приложение 3) увеличение экономических выгод кредитной организации, приводящее к увеличению ее собственных средств (капитала) (за исключением вкладов акционеров или участников), происходящее в форме **уменьшения обязательств, не связанного с уменьшением или выбытием активов**, в целях бухгалтерского учета признается **доходами кредитной организации**.

В общепринятом понимании кредиторская задолженность – это денежные средства, временно привлеченные предприятием, подлежащие возврату юридическим или физическим лицам, у которых они заимствованы и которым они не выплачены. Кредиторскую задолженность составляют в основном **неосуществленные платежи** поставщикам за отгруженные товары, неоплаченные налоги, невыплаченная начисленная заработная плата, невнесенные страховые взносы, неоплаченные долги. Такое определение кредиторской задолженности дают Современный экономический словарь[1], Энциклопедический словарь экономики и права[2], Свободный словарь терминов, понятий и определений по экономике, финансам и бизнесу[3] и др.

В принципе, в целях как бухгалтерского, так и налогового учета начисленные и неостребованные (невыплаченные) дивиденды можно рассматривать в качестве одной из разновидностей кредиторской задолженности, поскольку, по сути, они принадлежат акционеру, но временно, до момента их выплаты, учтены на балансе общества.

Руководствуясь приведенной логикой, объявленные и не востребовавшиеся акционерами до истечения срока исковой давности дивиденды, можно признать **невостребованной по истечении срока исковой давности кредиторской задолженностью и, соответственно, доходом в толковании Приложения 3.**

Вместе с тем, в силу пункта 5 статьи 42 Закона № 208ФЗ, акционерные общества, начиная с 31.12.2010 года, **восстанавливают в составе нераспределенной прибыли суммы**

дивидендов, не востребовавшихся

акционерами по истечении срока исковой давности (абзац последний пункта 5 статьи 42 Закона № 208ФЗ).

По мнению консультантов, использование законодателем в рассматриваемой норме Закона № 208ФЗ глагола «**восстанавливать**» правомерно толковать буквально как восстановление источника выплаты дивидендов, то есть чистой прибыли, полученной обществом в прошлые отчетные периоды. Образно, действия общества по восстановлению в составе нераспределенной прибыли сумм не востребовавшихся дивидендов, по нашему мнению, можно назвать «сторно распределения прибыли» общества, осуществляемым в установленном законом порядке. Следовательно, суммы таких дивидендов правомерно считать именно

нераспределенной прибылью

, оставленной в распоряжении общества акционерами, но не не востребовавшейся кредиторской задолженностью.

Таким образом, исходя из буквального прочтения последнего абзаца пункта 5 статьи 42 Закона № 208ФЗ консультанты считают, что в бухгалтерском учете суммы дивидендов, не востребовавшихся акционерами по истечении установленного срока, подлежат отражению по дебету счета 60320 «Расчеты с акционерами (участниками) по дивидендам» в корреспонденции со счетом 10801 «Нераспределенная прибыль».

Однако, как справедливо отмечено Банком, определяя характеристики балансовых счетов 10801 «Нераспределенная прибыль» (пункт 1.5 Части II Положения № 302П) и 60320 «Расчеты с акционерами (участниками) по дивидендам» (пункт 6.11 Части II Положения № 302П), регулятор не предусмотрел их взаимную корреспонденцию. Так, согласно пункту 1.5 Части II Положения № 302П по кредиту счета 10801 зачисляются **суммы прибыли, оставленные по решению годового**

собрания акционеров (участников) в
распоряжении кредитной организации

(за исключением сумм, направленных в резервный фонд), а также в соответствующих случаях суммы добавочного капитала.

Кроме того, Минфин РФ, определяя характеристики балансовых счетов 75 «Расчеты с участниками»[4] и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», допускает корреспонденцию по дебету счета 75 субсчет «Расчеты по выплате доходов» с кредитом счета 84, но в целях отражения операции погашения товарищами (распределения между товарищами) приходящейся на их долю суммы убытка, полученного по договору простого товарищества (договор о совместной деятельности) (пункт 19 ПБУ 20/03, Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансовохозяйственной деятельности организаций).

Одновременно, установленные Минфином РФ и Банком России порядки исправления существенных ошибок прошлых лет, выявленных в текущем году, предписывают отражение результатов исправления непосредственно по счету учета нераспределенной прибыли, как в части в выявленных расходов, так и в части выявленных доходов (подпункт 1 пункта 9 ПБУ 22/2010, подпункт 3.4.3 пункта 3.4 Части III Положения № 302П). При этом, ни главным методологом, ни Банком России изменения в характеристики балансовых счетов 84 и 10801, соответственно, не внесены.

Согласно преамбуле к Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансовохозяйственной деятельности организаций **«В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов**

и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности,

порядок отражения

наиболее

распространенных фактов

».

Аналогичное мнение о содержании установленных Банком России правил ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях и определенных в них характеристиках балансовых счетов изложено в разъяснении Департамента бухгалтерского учета и отчетности Банка России от 10.05.2007г. № 18125/980, предоставленном Ассоциации российских банков, которое можно распространить и на Положение № 302П:

«В Положении Банка России от 5.12.02г. № 205П «О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации» изложены

общеметодологические принципы

ведения бухгалтерского учета, позволяющие отразить в бухгалтерском учете все возможные особенности совершения любых операций. При этом, при изложении характеристик счетов не ставилась задача перечисления

всех возможных

операций и

частных случаев

их совершения. Поэтому приведенные в части

II

Положения 205П

характеристики счетов

отражают обязательные

минимальные требования

по применению счетов второго порядка и ведению аналитического учета».

Одним из принципов бухгалтерского учета является отражение операций исходя из их экономической сути, а не по юридической форме. Как отмечено выше, по нашему мнению, неустребованные в срок дивиденды являются именно прибылью, оставленной в распоряжении общества акционерами, но не неустребованной в течение срока исковой давности кредиторской задолженностью (доходом) текущей деятельности общества.

Принимая во внимание, что характеристика счетов, приведенная в Положении № 302П, не устанавливает исчерпывающий перечень корреспонденции счетов, а также экономическую суть сумм дивидендов, неустребованных акционерами по истечении срока исковой давности, консультанты считают, что данная операция может быть отражена прямой записью по дебету счета 60320 в корреспонденции со счетом 10801.

Однако, мы не исключаем вероятности того, что регулятор квалифицирует объявленные и неустребованные акционерами по истечении срока исковой давности дивиденды в качестве дохода текущего года от списания неустребованной кредиторской задолженности.

Документы и литература

1. **ГК РФ** Гражданский кодекс Российской Федерации (ч. I) от 30.11.1994г. № 51ФЗ, (ч. II) от 26.01.1996г. № 14ФЗ, (ч. III) от 26.11.2001г. № 146ФЗ, (ч. IV) от 18.12.2006г. № 230ФЗ;

2. **Закон № 409ФЗ** Федеральный закон от 28.12.2010г. № 409ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части регулирования выплаты дивидендов (распределения прибыли)»;

3. **Закон № 208ФЗ** Федеральный закон Российской Федерации от 26.12.1995г. № 208ФЗ «Об акционерных обществах»;

4. **ПБУ 20/03** Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, утв. Приказом Минфина РФ от 24.11.2003г. № 105н;

5. **ПБУ 22/2010** Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010, утв. Приказом Минфина Российской Федерации от 28.06.2010г. № 63н;

6. **Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансовохозяйственной деятельности организаций** Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансовохозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н;

7. **Положение № 302П** Положение Банка России от 26.03.2007г. № 302П «О правилах ведения бухгалтерского учёта в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации».

[1]
<http://slovari.yandex.ru/~книги/Экономический%20словарь/Задолженность%20кредиторская>.

[2]
<http://www.vedomosti.ru/glossary/%D0%BA%D1%80%D0%B5%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%81%D0%BA%D0%B0%D1%8F%20%D0%B7%D0%B0%D0%B4%D0%BE%D0%BB%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C#ixzz1LYOnekX6>.

[3] <http://termin.bposd.ru/publ/12109641>.

[4] Субсчет 752 «Расчеты по выплате доходов».