

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ДИВІДЕНДНОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Очеретько Л.М.,

к.е.н., доцент кафедра обліку і
оподаткування

Солов'янова І.А.

*Запорізький національний технічний
університет, м.Запоріжжя, Україна*

Проблема формування обліково-інформаційного забезпечення побудови дивідендної політики підприємства до тепер залишається актуальною, оскільки поетапне внесення змін до механізму оподаткування дивідендів, пов'язане з реформуванням системи оподаткування вимагає на прийняття ефективних рішень щодо розподілу прибутку підприємства.

Теоретичні та практичні аспекти формування обліково-інформаційного забезпечення побудови дивідендної політики підприємств висвітлювалися Є.І. Свідерським, Ф.Ф. Бутинцем, І.А. Герасимовичем, М.Т. Білухою, В.А. Гавриленком, В.Б. Моссаковським та ін. Враховуючи значні напрацювання науковців необхідно відмітити, що внесення постійних змін щодо механізмів оподаткування дивідендів потребує нових підходів щодо формування обліково-інформаційного забезпечення побудови дивідендної політики підприємств, а тому проблема удосконалення методики облікового відображення операцій по розрахункам з учасниками за нарахованими дивідендам набуває все більшої актуальності.

Слід наголосити, що стаття 10 ЗУ «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. № 1576-ХІІ (далі – Закон № 1576) [10], п. 2 ч. 1 ст. 116 Цивільного кодексу [12], абзац другий ч. 1 ст. 88 Господарського кодексу [3] та ст. 30 Закону України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-V (далі –

Закон №514) [11] передбачають, що кожен учасник має право брати участь у розподілі прибутку товариства та одержувати його частку (дивіденди).

Відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства» дивіденди – це частина чистого прибутку акціонерного товариства, що виплачується акціонеру з розрахунку на одну належну йому акцію певного типу та/або класу [11].

Підпунктом 14.1.49 ст.14 Податкового кодексу (далі – ПКУ) дивіденди визначено, як платіж, що здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку [9].

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» поняття «дивіденди» трактується, як частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Отже, дивіденди є різновидом пасивних доходів, які виплачуються власнику акцій з чистого прибутку в розрахунку на загальну кількість акцій, якими він володіє.

Зазвичай базою для розрахунку й виплати дивідендів є чистий прибуток підприємства як частина балансового прибутку підприємства, що лишається в його розпорядженні після сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Проте в акціонерних товариствах дивіденди можуть бути виплачені й за рахунок нерозподіленого прибутку минулих років (ст. 30 [Закону № 514](#)). Окрім того, за відсутності чи недостатності чистого та/або нерозподіленого прибутку дивіденди за привілейованими акціями виплачуються за рахунок резервного капіталу акціонерного товариства або спеціального фонду. Порядок формування та використання спеціального фонду для виплати дивідендів за привілейованими акціями затверджено рішенням НКЦПФР від 29.09.2011 р. [№ 1376](#) [2].

Періодичність нарахування та виплати дивідендів законодавчо установлена лише для акціонерних товариств (ст. 30 Закону № 1576):

за простими акціями виплата дивідендів здійснюється у строк, що не перевищує шести місяців із дня прийняття загальними зборами відповідного рішення про таку виплату;

за привілейованими акціями – у строк, що не перевищує шести місяців після закінчення звітного року [4].

Розмір дивідендів в акціонерних товариствах за простими акціями установлюється загальними зборами акціонерів. Для власників привілейованих акцій розмір дивідендів завжди фіксований і прописується в статуті акціонерного товариства (ч. 3 ст. 30 [Закону № 514](#)). В інших господарських товариствах розмір дивідендів та порядок їх виплати встановлюється зазвичай за рішенням вищого органу управління [2].

Формування обліково-інформаційного забезпечення побудови дивідендної політики підприємств ускладнюється різноманітністю механізмів оподаткування дивідендів, які виплачуються на користь власників акцій (рис.1):

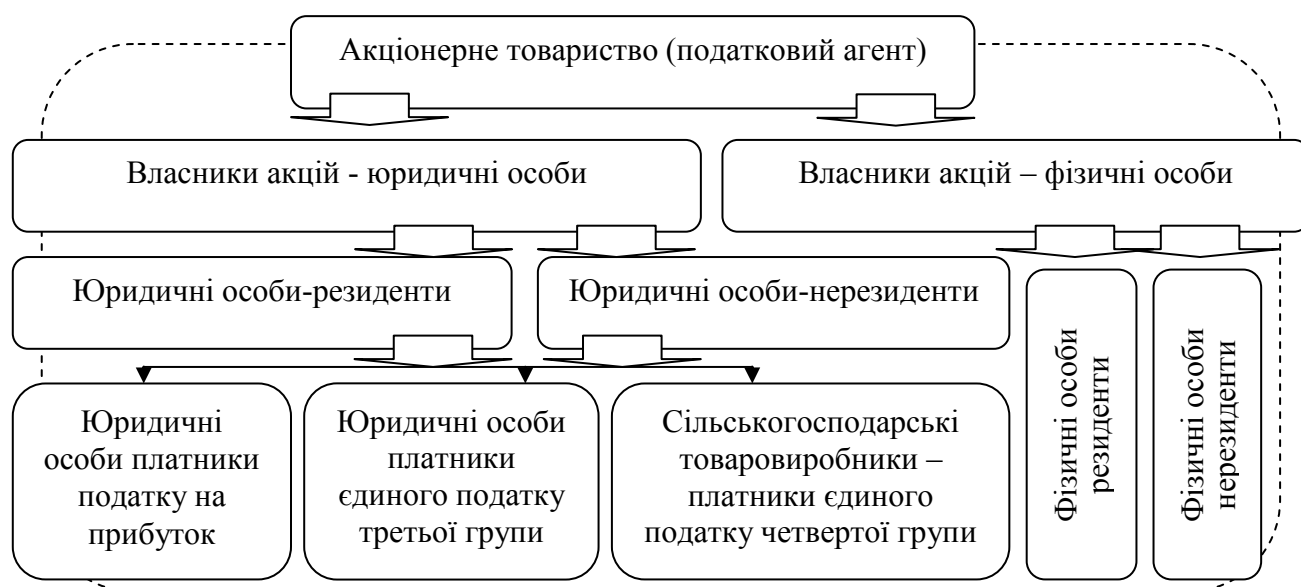


Рис. 1. Класифікація учасників за різноманітністю механізмів оподаткування дивідендів

Джерело : [9]

Зупинимось на особливостях оподаткування дивідендів за кожною з груп учасників.

Що стосується юридичних осіб - резидентів, то слід відмітити, що незалежно від податкового статусу емітент, що прийняв рішення про виплату дивідендів (чи перебуває воно на загальній системі оподаткування, чи є платником єдиного податку), відповідно до п. 57.1¹ ст. 57 Податкового кодексу України зобов'язаний провести зазначені виплати власнику таких корпоративних прав незалежно від того, чи є оподатковуваний прибуток, розрахований за правилами, визначеними статтею 137 ПКУ.

У разі, якщо емітент корпоративних прав приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам) одночасно з виплатою дивідендів він зобов'язаний сплатити до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток. Авансовий внесок розраховується з суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашене. У разі наявності непогашеного грошового зобов'язання авансовий внесок розраховується зі всієї суми дивідендів, що підлягають виплаті. Авансовий внесок обчислюється за ставкою, встановленою пунктом 136.1 статті 136 ПКУ, а саме 18%.

При цьому у разі якщо дивіденди виплачуються за неповний календарний рік, то для обрахунку суми зазначеного перевищення використовується значення об'єкту оподаткування, обчислене пропорційно кількості місяців, за які сплачуються дивіденди. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів.

Сума сплачених авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів підлягає зарахуванню у зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток, задекларованого у податковій декларації за звітний (податковий) рік.

Водночас сума сплачених авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів не підлягає поверненню платнику податків або зарахуванню

в рахунок погашення грошових зобов'язань з інших податків і зборів (обов'язкових платежів) [9].

ДФСУ у [листі від 14.09.2016 р. №20103/6/99-99-15-02-02-15](#) акцентувала увагу, що ПКУ не передбачено зарахування суми сплачених авансових внесків з податку на прибуток при виплаті дивідендів платником єдиного податку IV групи на зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток у звітних (податкових) періодах після переходу на загальну систему оподаткування.

Базою для нарахування авансового внеску податку на прибуток є сума нарахованих дивідендів. У разі, якщо дивіденди виплачують у формі, іншій ніж грошова, то базою для нарахування авансового внеску є вартість такої виплати, визначена в рішенні про виплату дивідендів. Застосування звичайних цін при розрахунку вартості такої виплати передбачено лише в контрольованих операціях.

Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів.

При оподаткуванні дивідендів, що виплачуються власникам акцій – юридичним особам нерезидентам, слід пам'ятати, що згідно ст.14, пп.14.4 статусу нерезидентів набувають:

- іноземні компанії, які були створені відповідно до законодавства інших держав, їх філії та представництва, які були зареєстровані, акредитовані або легалізовані відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на території України.

- офіційні представництва (дипломатичні, консульські та інші) інших держав або міжнародних організацій в Україні.

Постановою від 07.06.2016 р. за №342 Національний банк України дозволив здійснювати репатріацію дивідендів власникам акцій – юридичним особам нерезидентам, але водночас встановив наступні обмеження:

- 1) дозволено перерахування іноземної валюти з метою повернення за кордон іноземному інвестору дивідендів за корпоративними правами/акціями лише за 2014 та 2015 роки;

2) протягом календарного місяця дозволено купити/перерахувати за кордон валюту для виплати дивідендів лише у межах загальної суми, що не перевищує більшого з двох наступних граничних значень:

- 1 млн дол. США (в еквіваленті);

- або 10% від загального обсягу дивідендів, що підлягають/підлягали поверненню за кордон такою особою. Якщо ці 10% становлять понад 5 млн. дол. США (в еквіваленті), то максимальна сума репатріації дивідендів протягом календарного місяця не може перевищувати 5 млн. дол. США (в еквіваленті).

Порядок оподаткування доходів юридичних осіб - нерезидентів, зокрема, у вигляді дивідендів, регулюється п.141.4 ПКУ. Резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) виплату, утримують податок з таких доходів за ставкою в розмірі 15% їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності [1].

Отже, якщо нерезидент бажає зменшити податкове навантаження на свій дохід, йому слід звернутися до конвенції (угоди) між Урядом України і Урядом його країни про уникнення подвійного оподаткування доходів. ДФСУ листом від 28.01.2016 р. № 2815/7/99-99-12-01-03-17 зазначала перелік міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, станом на 01.01.2016 р.

Проте застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа, який підтверджує статус податкового резидента, а саме довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України (далі - довідка), а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України (п.103.2 ст.103 ПКУ).

Доходи, що нараховуються у вигляді дивідендів та виплачуються власникам акцій – фізичним особам, згідно в п. 170.5 ст. 170 ПКУ, оподатковуються під час їх нарахування платнику податку за ставками, визначеними пп. 167.5.1 та 167.5.2 п. 167.5 ст. 167 ПКУ.

Так, згідно пп. 167.5.1 п. 167.5 ст. 167 ПКУ доходи у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, що виплачуються інститутами спільного інвестування оподатковуються за ставкою у розмірі 18 відсотків (крім зазначених у пп. 167.5.2 цього пункту ПКУ).

Водночас, відповідно до пп. 167.5.2 п. 167.5 ст. 167 ПКУ, ставка податку встановлена у розмірі 5 відсотків – для доходів у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування).

Отже, дивіденди, нараховані у 2016 році, оподатковуються за ставками, визначеними підпунктами 167.5.1 та 167.5.2 п. 167.5 ст. 167 ПКУ, тобто 5 або 18 відсотків, залежно від того, чи є податковий агент платником податку на прибуток підприємств [5].

Водночас, дивіденди, нараховані на користь фізичних осіб за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, прирівнюються з метою оподаткування до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням (п.п. 170.5.3 п. 170.5 ст. 170 ПКУ), тобто оподатковуються за ставкою 18 відсотків.

В той же час відповідно до пп. 165.1.18 ПКУ не підлягають обкладанню ПДФО дивіденди, які емітент-юрособа - резидент нараховує на користь платника податків у вигляді акцій (часток, паїв), за умови, що таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників)

у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів [4].

Дивіденди, які нараховуються та виплачуються на користь власників акцій фізичних осіб – нерезидентів оподатковуються аналогічно. Проте особливістю оподаткування дивідендів, нарахованих на користь нерезидента, є перерахунок валют. Якщо нерезиденти отримують дивіденди в іноземній валюті, ПДФО має бути сплачено до бюджету у гривні. У такому разі розрахунок ПДФО здійснюється з використанням курсу НБУ, що діє на момент нарахування дивідендів. При цьому незалежно від дати сплати ПДФО сума податку обчислюється один раз і не підлягає подальшому коригуванню під час зміни курсу НБУ [6].

Підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України є подання нерезидентом довідки (або її нотаріально засвідченої копії), яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, а також інших документів, якщо це передбачено міжнародним договором України (п. 103.4 ПКУ).

Щодо нарахування ЄСВ та утримання військового збору з суми дивідендів, то слід зазначити, що згідно Закону від 08.07.10 р. № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» базою нарахування ЄСВ є сума нарахованої заробітної плати з урахуванням заохочувальних та компенсаційних виплат, у тому числі у натуральній формі. Оскільки ж згідно п.3.35 Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Держкомстату від 13.01.04 р. №5, дивіденди належать до «інших» виплат, які не входять до фонду оплати праці, то дивіденди не є об'єктом нарахування ЄСВ.

Що стосується військового збору, то нагадаємо, що з 01.01.15 р. об'єктом оподаткування цим збором є доходи, які обкладаються ПДФО (пп. 1.2 п. 161 підрозд. 10 розд. XX ПК). Отже, із суми дивідендів, які виплачуються фізособам, слід утримувати військовий збір за ставкою 1,5% [4].

Різновидність акцій, механізмів оподаткування нарахованих дивідентів, форм виплат за групами учасників вимагає на удосконалення організації аналітичного обліку на рахунках, пов'язаних з нарахуванням, оподаткуванням та виплатою дивідентів [8].

Однією з умов організації обліку розрахунків з учасниками по виплаті дивідентів є необхідність розмежування інформації про прибуток використаний у звітному періоді. З метою забезпечення належного контролю за нарахуванням, оподаткуванням та виплатою дивідентів пропонуємо рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» доповнити субрахунком 444 «Прибуток використаний у звітному періоді на виплату дивідентів». При цьому аналітичний облік на даному субрахунку доцільно вести в розрізі:

- різних типів акцій, передбачених установчими документами акціонерного товариства;
- юридичного статус власників акцій – юридичні та фізичні особи;
- правового статусу – юридичні особи – резиденти та юридичні особи – нерезиденти, аналогічно фізичні особи – резиденти та нерезиденти;
- форми виплати – у грошовій чи/або натуральній формі (рис.2).

Аналітичні розрізи				
XXXX	X.X.X	XX	X	444
				Прибуток використаний у звітному періоді на виплату дивідентів
				за типами акцій
				за юридичним статусом власників акцій
				за правовим статусом власників акцій
				за формами виплат

Рис.2. Аналітичний облік прибутку використаного у звітному періоді на виплату дивідентів

Джерело: власна розробка

За аналогічною схемою доцільно побудувати аналітичний облік і на рахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» (рис.3):

Аналітичні розрізи

XXXX X.X.X XX X 671

			Розрахунки за нарахованими дивідендами
			за типами акцій
			за юридичним статусом власників акцій
			за правовим статусом власників акцій
			за формами виплат

Рис.3. Аналітичний облік розрахунків за нарахованими дивідендами

Джерело: власна розробка

Отже, облікове відображення операцій по нарахуванню, оподаткуванню та виплаті дивідендів набиратиме наступного вигляду (табл. 1):

Таблиця 1

Облікове відображення розрахунків по виплаті дивідендів

Господарські операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Створено фонд для виплати дивідендів за простими акціями фізичним особам-резидентам	441	444221
Нараховано дивіденди акціонерам фізичним особам - резидентам	444221	671221
Утримано: - ПДФО - військовий збір	671221 671221	641/ПДФО 642/ВЗ
Сплачено до бюджету: - авансовий внесок із податку на прибуток; - ПДФО; - військовий збір	641/АВ 641/ПДФО 642/ВЗ	311 311 311
Виплачено дивіденди за простими акціями фізичним особам-резидентам у грошовій формі	671221	311

Запропонована методика організації аналітичного обліку розрахунків з учасниками на твердження окремих науковців ускладнить ведення обліку. Проте це хибна думка, оскільки ведення обліку практично на всіх підприємствах ведеться автоматично, то запровадження на практиці поданих пропозицій аж ні як не призведе до росту трудомісткості ведення обліку, а лише сприятиме посиленню контролю за правильністю відображення

розрахунків з учасниками в бухгалтерському та податковому обліку, а також у фінансовій звітності та примітках до неї.

Список використаних джерел

1. Бикова Г. Виплата дивідендів засновнику-нерезиденту. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.icaap.org.ua/viplata-dividendiv-zasnovniku-nerезidentu.html>
2. Брильов А. Дивіденди: правова природа та порядок виплати. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/ib/3953/32947>
3. Господарський кодекс України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
4. Жураковська О. Облік та оподаткування дивідендів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uteka.ua/ua/publication/Uchet-i-nalogooblozheniedividendov>
5. Лист ГУ ДФС у м. Києві від 14.04.2016 № 8928/10/26-15-12-05-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kyiv.sfs.gov.ua/baner/podatkovyi-konsultatsii>
6. Негоденко О. Дивіденди фізособам: від оформлення до оподаткування. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economist.net.ua/node/649>
7. Негоденко О. Плата за ризик. Розподіл прибутку та виплата дивідендів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economist.net.ua/node/693>
8. Пилипенко О.І. Організаційно-правові основи розрахунків із засновниками та учасниками /О.І. Пилипенко// Вісник ЖДТУ. – 2010. - №2(52). – С.57-61.
9. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page?text=%E7%E0%F1%F2%E0%E2%E0>.
10. Про господарські товариства. Закон України від 19.09.91 р. № 1576-XII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.>

zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12

11. Про акціонерні товариства. Закон України від 17.09.2008 р. № 514-V. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www. zakon.rada.gov.ua/go/514-17](http://www.zakon.rada.gov.ua/go/514-17)

12. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/laws/show/435-15>