

### Бухгалтерский учет дивидендных выплат.

Согласно ст.158 Гражданского кодекса Украины от 16.01.03 г. № 435-IV акционерное общество не имеет права объявлять и выплачивать дивиденды:

- до полной оплаты всего уставного капитала;
- при снижении стоимости чистых активов акционерного общества до уровня ниже размера уставного капитала и резервного фонда;
- в других случаях, установленных законом.

При расчете чистых активов показатель уставного капитала должен быть уменьшен на сумму изъятого капитала, ведь в случае выкупа акционерным обществом собственных акций и формирования таким способом статьи изъятого капитала его сумма уже приняла участие в формировании показателя собственного капитала (чистых активов предприятия).

Согласно п.7.8.1 п.7.8. ст.7 Закона Украины “О внесении изменений в Закон Украины “О налогообложении прибыли предприятий” от 24.12.02 г. №349-IV, предприятие - эмитент получило право на начисление и выплату дивидендов независимо от того, была ли его деятельность на протяжении отчетного периода прибыльной при наличии других собственных источников. Исключением являются предприятия - эмитенты, имеющие в составе учредителей нерезидентов.

Другими собственными источниками начисления дивидендов могут быть:

- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль прошлых лет.

В соответствии с Законом Украины “О хозяйственных обществах” “размер ежегодных отчислений в резервный (страховой) фонд устанавливается учредительными документами но не может быть меньше 5% суммы чистой прибыли”.

До 2003 года уплата акционерным обществом налога на дивиденды в бюджет осуществлялась за счет удержания с акционеров начисленных им дивидендов, т.е. части чистой прибыли, направлена на выплату дивидендов:

Дт 671 “Расчеты по начисленным дивидендам”

Кт 641 “Расчеты по налогам”.

На сумму оплаченного акционерным обществом налога на дивиденды уменьшалась общая сумма начисленного предприятию налога на прибыль. Таким образом, имело место перераспределение части чистой прибыли, направленной на выплату дивидендов и ее возвращение акционерному обществу. Доходы, полученные субъектами хозяйствования в форме дивидендов от предприятий - резидентов, не облагались налогами налогом на прибыль. Итак, в бюджет фактически не поступали средства от налогообложения дивидендов. Возникал логичный вопрос - целесообразно ли сохранять такой порядок налогообложения дивидендов?

Согласно Закону Украины “О внесении изменений в Закон Украины “О налогообложении прибыли предприятий” № 349-І от 24.12.02 г. предприятие-

эмитент после принятия решения по поводу выплаты дивидендов своим учредителям-резидентам Украины обязана начислить и удержать налог на дивиденды в размере 25% от начисленной суммы без уменьшения суммы такой выплаты на сумму налога на дивиденды независимо от того, является ли оно налогоплательщиком на прибыль или нет.

Указанный налог должен платиться в бюджет до или одновременно с выплатой дивидендов. При этом налог на дивиденды является авансовым взносом по налогу на прибыль. Если дивиденды выплачиваются в неденежной форме (кроме случаев выплаты дивидендов в виде акций, долей, паев без изменения пропорций (долей) владельцев в уставном фонде), базой для начисления авансового взноса является стоимость такой выплаты, рассчитанная по обычным ценам.

В учете для отражения налога на дивиденды, являющегося авансовым взносом налога на прибыль, осуществляется запись:

Дт 6411 “Расчеты по налогу на прибыль”

Кт 311 “Текущие счета в национальной валюте”.

Таким образом, налогообложение дивидендов полностью осуществляется за счет эмитента, в то время когда владельцы корпоративных прав (резиденты - юридические лица) не отражают сумму полученных дивидендов в составе валового дохода. В связи с этим возникает вопрос, уместно ли вообще использовать термин “налогообложение дивидендов”, поскольку фактически облагается налогами корпоративная прибыль, т.е. сумма прибыли, полученная хозяйственным обществом, а владелец корпоративных прав получает свою часть такой прибыли уже без налогообложения.

Согласно ст.4.2.12 Закона Украины “О налоге с доходов физических лиц” № 889-IV от 22.05.03 г., при выплате дивидендов физическим лицам акционерное общество удерживает налог с доходов физических лиц в размере 15% от суммы начисленных дивидендов. Исключением является случай, когда дивиденды начисляются в виде акций, эмитированных юридическим лицом-резидентом, которое начисляет такие дивиденды, при условии, когда такое начисление никак не изменяет пропорций (долей) участия всех акционеров в уставном фонде эмитента, и вследствие чего увеличивается уставный фонд такого эмитента на совокупную номинальную стоимость таких начисленных дивидендов.

Нерешенной ныне проблемой является стоимостная оценка акций, выплачиваемых в счет дивидендов. Действующий порядок их оценки по номинальной стоимости нельзя считать оптимальным. В данном случае целесообразно учитывать прогнозное значение рыночной стоимости данного вида акций после выпуска дополнительного их количества в обращение, что соответствует международным стандартам финансовой отчетности. При этом разница, возникающая между рыночной и номинальной стоимостью выплачиваемых в счет дивидендов акций, должна покрываться за счет дополнительного капитала. В учете данные операции будут иметь вид:

1) начисленные дивиденды:

Дт 443 “Прибыль, использованная в отчетном периоде”

Кт 671 “Расчеты по начисленным дивидендам”

Таблица 1

Бухгалтерские записи по учету дивидендов согласно действующей и предложенной авторами методикам

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. грн.
1	2	3	4	5
<i>Действующая методика согласно П(С)БУ</i>				
ОАО «Укрэлектроаппарат» (г. Хмельницкий) [225]				
1.	Отражено использование части прибыли отчетного года на начисление дивидендов	441	443	3000,00
2.	Начислены дивиденды	443	671	3000,00
3.	Уплачен налог на дивиденды как авансовый взнос налога на прибыль (25%)	6411	311	750,00
4.	Удержан налог на доходы физических лиц (15%)	671	6412	390,00
5.	Уплачен налог на доходы физических лиц	6412	311	390,00
6.	Выплачены дивиденды:			
	1) товарами (физический лицам):			
	- на сумму дивидендов	671	702	600,00
	- на балансовую стоимость товаров	902	28	480,00
	- на сумму НДС	702	641/НДС	100,00
	2) денежными средствами	671	311	2010,00
1	2	3	4	5
ОАО «Бриг» (Николаевская область, г. Первомайск) [225]				
1.	Согласно решению общего собрания акционеров от 05.03.05 г. начислены дивиденды за отчетный период за счет соответствующего уменьшения резервного фонда	431	671	39,46
2.	Уплачен налог на дивиденды как авансовый взнос налога на прибыль (25%)	6411	311	9,86
3.	Удержан налог на доходы физических лиц (15%)	671	6412	5,13
4.	Уплачен налог на доходы физических лиц	6412	311	5,13
3.	Выплачены дивиденды денежными средствами	671	311	34,33
<i>Предложенная методика</i>				
ОАО «Сумское машиностроительное научно-производственное объединение им. М.В.Фрунзе (г. Сумы) [225]				
1.	Начислены дивиденды за счет прибыли отчетного года	443	671	3021,11
2.	Выкуплены акции собственной эмиссии	321 322	311 321	314,10 314,10
3.	Повторно выпущены в обращение акции собственной эмиссии	321	322	314,10

4.	Выплата дивидендов повторно выпущенными в обращение ранее выкупленными акциями собственной эмиссии ОАО (по цене выкупа)	671	321	314,10
5.	На сумму превышения стоимости реализации повторно выпущенных в обращение выкупленных акций, которые направляются на выплату дивидендов, над стоимостью их выкупа	671	421	186,01
6.	Уплачен налог на дивиденды как авансовый взнос налога на прибыль (25%)	6411	311	630,25
7.	Удержан налог на доходы физических лиц (15%)	671	6412	327,73
8.	Уплачен налог на доходы физических лиц	6412	311	327,73
9.	Выплачена часть дивидендов денежными средствами	671	311	2521,00

2) направленные дивиденды на увеличение уставного капитала (по номинальной стоимости акций):

Дт 671 “Расчеты по начисленным дивидендам”

Кт 40 “Уставный капитал”

3) превышение номинальной стоимости акций, дополнительный выпуск которых профинансировано за счет дивидендов:

Дт 671 “Расчеты по начисленным дивидендам”

Кт 421 “Эмиссионный доход”.

Еще одной формой выплаты дивидендов являются дивиденды, выплаченные выкупленными акционерным обществом акциями собственной эмиссии, которые повторно выпускаются в обращение. Для учета данной операции предлагается воспользоваться счетами 321 “Акции собственной эмиссии” и 322 “Тиражные акции” и сделать такие проводки:

4) начисленные дивиденды:

Дт 443 “Прибыль, использованная в отчетном периоде”

Кт 671 “Расчеты по начисленным дивидендам”

5) повторный выпуск в обращение ранее выкупленных акций собственной эмиссии:

Дт 321 “Акции собственной эмиссии”

Кт 322 “Тиражные акции”

6) оплата прежде выкупленных акций за счет начисленных дивидендов (по стоимости выкупа):

Дт 671 “Расчеты по начисленным дивидендам”

Кт 321 “Акции собственной эмиссии”

7) на сумму превышения стоимости реализации над стоимостью выкупа:

Дт 671 “Расчеты по начисленным дивидендам”

Кт 421 “Эмиссионный доход”

8) на сумму превышения стоимости выкупа над стоимостью реализации:

Дт 421 “Эмиссионный доход”

#### Кт 321 “Акции собственной эмиссии”

В табл. 4.1 рассмотрены бухгалтерские проводки, используемые в практике бухгалтерского учета для отражения операций с дивидендами, которые начисляются за счет прибыли (на примере ОАО «Укрэлектроаппарат» (г. Хмельницкий), специализирующегося на производстве электротехнических машин и оборудования) и за счет резервного фонда (на примере ОАО «Бриг» (г. Первомайск), специализирующегося на сельскохозяйственном машиностроении). Кроме того, на примере ОАО «Сумское машиностроительное научно-производственное объединение им. М.В. Фрунзе» (г. Суммы) раскрыта предложенная авторами методика учета дивидендов, выплачиваемых повторно выпущенными в обращение ранее выкупленными акциями собственной эмиссии.

С переходом на международные стандарты финансовой отчетности поменялись подходы к учету дивидендов, он осуществляется с учетом метода начисления дивидендов, самостоятельно избранного предприятием. Финансовая отчетность значительно пополнилась информацией о дивидендах, благодаря которой можно сделать вывод об эффективности работы предприятия, о его потенциальных возможностях, то есть оценить его инвестиционную привлекательность.