

6. *Примостка Л. О.* Аналіз банківської діяльності: сучасні концепції, методи та моделі : монографія / Л. О. Примостка. — К. : КНЕУ, 2002. — 316 с.

7. *Хміль Ф. І.* Менеджмент : підручник для студ. кооперат. вищ. навч. закладів / Ф. І. Хміль. — К. : Вища шк., 1995. — 351 с.

8. *Чернелевський Л.* Задоволення сучасних потреб управління в обліковій інформації / Л. Чернелевський // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — № 3. — С. 21—22.

9. *Ширинская Е. Б.* Финансово-аналитическая служба в банке : практ. пособие / Е. Б. Ширинская, Н. А. Пономарева, В. А. Купчинский. — М. : ФБК-ПРЕСС, 1998. — 144 с.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2012 р.

УДК 336.647

А. С. Ларіонова, ст. викладач кафедри
обліку підприємницької діяльності,
Д. Ю. Циплюк, ст. викладач кафедри фінансів,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ВИПЛАТА ДИВІДЕНДІВ ЗАСНОВНИКАМ-РЕЗИДЕНТАМ

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрены теоретические аспекты и бухгалтерский учет начисления, налогообложения и выплаты дивидендов учредителям-резидентам с вступлением в силу Налогового кодекса Украины.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: акционерное общество, дивиденды, прибыль, простые акции, привилегированные акции, налог на прибыль, налог на доходы физических лиц.

ABSTRACT. The paper considers theoretical aspects and accrual accounting, tax and dividend payments to residents of the founders, with the entry into force of the Tax Code of Ukraine.

KEY WORDS: Joint Stock Company, dividends, earnings, common shares, preferred shares, income tax, tax on personal income.

АННОТАЦІЯ. У статті розглянуто теоретичні аспекти та бухгалтерський облік нарахування, оподаткування та виплати дивідендів засновникам-резидентам з набуттям чинності Податкового кодексу України.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: акціонерне товариство, дивіденди, прибуток, прості акції, привілейовані акції, податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб.

Отримання прибутку — мета будь-якого господарюючого суб'єкта, отримання дивідендів — бажання кожного власника.

Із введенням у дію Податкового кодексу України [2] виплата дивідендів стає ще більш вигідною з точки зору оподаткування. Можна очікувати, що податкові органи будуть дуже ретельно контролювати виплату дивідендів з метою виявлення недоліків.

Виплату дивідендів супроводжує сплата авансового внеску з податку на прибуток. Підхід до його справлення в Податковому кодексі зберігся, але з'явилися особливості. Зміни, що відбулися в порядку оподаткування доходів фізичних осіб з набуттям чинності Податкового кодексу України, зачепили й дивіденди, які виплачуються підприємствами засновникам (власникам).

Для реалізації права на дивіденди необхідна одночасна наявність певних обов'язкових умов:

1. Наявність джерела для виплати дивідендів у вигляді прибутку. Для акціонерних товариств законодавство висуває вимогу про те, що акціонерне товариство не має права оголошувати та виплачувати дивіденди при зменшенні вартості чистих активів акціонерного товариства до розміру меншого ніж розмір статутного капіталу і резервного капіталу [3, ч. 3 ст. 158]. Для інших суб'єктів господарювання аналогічних обмежень немає. Джерелом виплати дивідендів в акціонерному товаристві може бути прибуток звітного року або нерозподілений прибуток попередніх років. Для власників привілейованих акцій передбачено додаткове джерело виплати дивідендів на випадок відсутності або недостатності чистого прибутку звітного року та/або нерозподіленого прибутку минулих років: резервний капітал АТ.

2. Прийняття загальними зборами учасників відповідного рішення про розподіл прибутку, визначення строків та порядку виплати дивідендів [5, ст. 15]. Зобов'язати товариство прийняти рішення про виплату дивідендів у примусовому порядку за наявності прибутку не можна, у тому числі й у судовому порядку. Суд має право прийняти рішення про стягнення дивідендів тільки за наявності рішення загальних зборів про спрямування прибутку на виплату дивідендів. Установчі документи господарського товариства, зокрема, повинні містити відомості про порядок розподілу прибутку [5, ст. 4]. Додаткові вимоги для АТ: статuti акціонерних товариств мають містити інформацію про розмір та черговість виплати дивідендів акціонерам — власникам привілейованих акцій [4, п. 1 ч. 2 ст. 26], і про порядок повідомлення акціонерів про виплату дивідендів [4, п. 9 ч. 2 ст. 13]. Крім того,

щоб уникнути виникнення спорів, у статуті також доцільно передбачити:

- строк виплати дивідендів після прийняття відповідного рішення загальними зборами про розподіл прибутку;
- періодичність виплати дивідендів;
- відповідальність виконавчого органу господарського товариства у разі неповної та несвоечасної виплати оголошених дивідендів.

3. Перебування у статусі учасника товариства на момент прийняття рішення про виплату дивідендів, а в приватних і публічних акціонерних товариствах — зазначення суб'єкта в переліку осіб, які мають право на отримання дивідендів, на дату його складання [4, ч. 3 ст. 30].

Усі власники простих акцій акціонерних товариств і всі учасники інших господарських товариств мають рівні права на отримання дивідендів пропорційно їх частці у статутному капіталі. Переважні права в отриманні дивідендів згідно з чинним законодавством мають тільки власники привілейованих акцій. Закон про акціонерні товариства допускає можливість визначення фіксованого розміру дивідендів, які акціонери — власники привілейованих акцій одержують незалежно від наявності чи відсутності чистого прибутку. В останньому випадку дивіденди виплачуються за рахунок резервного капіталу АТ. Порядок виплати дивідендів для акціонерних товариств врегульовано Законом про акціонерні товариства. Так, відповідно до ст. 30 указанного Закону, дивіденди виплачуються на акції, звіт про результати розміщення яких зареєстровано в установленому законодавством порядку. Виплата дивідендів за простими акціями здійснюється на підставі рішення загальних зборів АТ у строк, що не перевищує 6 місяців із дня прийняття загальними зборами рішення про виплату дивідендів. Для привілейованих акцій строк передбачено більш жорстко — шість місяців після закінчення звітного року. Акціонерні товариства можуть виплачувати дивіденди тільки за результатами року.

Якщо товариство не є акціонерним, то воно нічим не обмежено щодо можливості визначити періодичність виплати дивідендів. Обмеження може бути встановлено тільки статутом товариства. Чинне законодавство не встановлює для інших господарських товариств обов'язкового строку для виплати дивідендів. Такий строк може бути визначено у статуті товариств або шляхом прийняття рішення загальними зборами.

Обмеження на виплату дивідендів:

1) якщо активи суб'єкта господарювання перебувають у податковій заставі, то для виплати дивідендів необхідно погоджувати таку виплату з податковим органом;

2) дивіденди не нараховуються на частки в статутному капіталі (акції), викуплені самим товариством;

3) для АТ встановлено заборону розподіляти прибуток до повної оплати всього статутного капіталу. Для інших господарських товариств таких обмежень немає;

4) акціонерні товариства можуть виплачувати дивіденди виключно грошовими коштами. Водночас не заборонена реінвестиція;

5) АТ не має права приймати рішення про виплату дивідендів та здійснювати таку виплату, якщо:

— звіт про результати розміщення акцій не зареєстровано в установленому законодавством порядку;

— власний капітал товариства менше, ніж сума його статутного капіталу, резервного капіталу та розміру перевищення ліквідаційної вартості привілейованих акцій над їх номінальною вартістю;

— у товариства є зобов'язання з викупу акцій;

— поточні дивіденди за привілейованими акціями не виплачено повністю.

Пункт 153.3 розділу III Податкового кодексу України (ПКУ) передбачає, що емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів, повинен нарахувати та сплатити авансовий внесок з податку на прибуток (за основною ставкою, встановленою п. 151.1 ПКУ) від суми дивідендів, що фактично виплачуються. Авансовий внесок сплачується до бюджету до або одночасно з виплатою дивідендів незалежно від:

— статусу емітента та одержувача дивідендів, тобто незалежно від того є вони платниками податку на прибуток, чи ні (виняток для страховиків, які підпадають під дію п. 156.1 ПКУ, а також для платників фіксованого сільськогосподарського податку — вони не зобов'язані нараховувати і сплачувати авансовий внесок) [2, абзац третій п.п. 153.3.2];

— наявності пільг зі сплати податку на прибуток;

— застосування іншої (ніж встановлена в п. 151.1 ПКУ) ставки податку на прибуток.

Авансовий внесок з податку на прибуток не нараховується і не сплачується [2, п.п. 153.3.5]:

1) при виплаті дивідендів фізичним особам;

2) при реінвестиції дивідендів — виплаті дивідендів у вигляді акцій (паїв, часток), емітованих платником податку, за умовою незмінності пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному капіталі емітента;

3) у разі виплати дивідендів інститутами спільного інвестування [2, п.п. 14.1.86];

4) при виплаті дивідендів материнською компанією.

Платнику податків дозволяється здійснити залік — зменшити суму нарахованого податку на прибуток на суму авансового внеску, сплаченого при виплаті дивідендів [2, п.п. 153.3.3], або врахувати у зменшення податкових зобов'язань майбутніх періодів [2, п.п. 153.3.4] якщо сума авансового внеску перевищить суму нарахованого податку на прибуток і для збиткових платників податків.

Зарухувати суму сплаченого авансового внеску в рахунок єдиного податку, платники такого податку не зможуть. У періоді виплати дивідендів платники податку на прибуток за нульовою ставкою втрачають на неї право та сплачують податок на прибуток у загальноновстановленому порядку до кінця звітного року, а знову повернутися на нульову ставку (при дотриманні умов п. 154.6 ПКУ) зможуть тільки з I кварталу наступного року.

Дивіденди включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податків [2, п.п. 164.2.8] за винятком випадків, визначених п.п. 165.1.18 ПКУ. Так, не підлягають оподаткуванню дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою — резидентом, яка нараховує такі дивіденди при виконанні таких умов:

1) це нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному капіталі емітента;

2) у результаті нарахування збільшується статутний капітал емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів.

Порядок обкладання податком на доходи фізичних осіб (ПДФО) дивідендів визначено в п. 170.5 ПКУ. З 01.01.2011 р. Дивіденди, нараховані платнику податку емітентом корпоративних прав — резидентом, що є юридичною особою, обкладають ПДФО за ставкою 5 %.

Дивіденди, нараховані на користь фізичних осіб за акціями чи іншими корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розмі-

ру дивідендів або суми більшої за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію, емітовану таким платником податку, для цілей обкладання ПДФО прирівнюються до заробітної плати [2, п.п. 153.3.7] з відповідним оподаткуванням. Ставки ПДФО, передбачені п. 167.1 ПКУ, застосовуються наступним чином:

— 15 % — до доходу, сума якого не перевищує десятикратного розміру мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня звітного податкового року;

— 17 % — до частини доходу, що перевищує зазначену суму.

Дохід фізичних осіб у вигляді дивідендів не обкладається єдиним соціальним внеском, оскільки вони не включаються до фонду оплати праці згідно з п. 3.35 Інструкції № 5 [6] і п.14 розділу II Переліку № 1170 [7] незалежно від того привілейовані вони чи ні.

Припустимо, підприємство у квітні 2011 року нараховувало дивіденди засновникам (резидентам) у сумі 100 000 грн, у тому числі:

— засновнику — юридичній особі — у сумі 80 000 грн;

— засновнику — фізичній особі — у сумі 20 000 грн.

Нарахування і виплату дивідендів засновникам-резидентам відображено в табл. 1.

Таблиця 1

НАРАХУВАННЯ ТА ВИПЛАТА ДИВІДЕНДІВ (ЗАСНОВНИКАМ-РЕЗИДЕНТАМ)

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Використано частину прибутку на виплату дивідендів	441	443	100 000
2	Нараховані дивіденди засновникам-резидентам: — засновнику — юридичній особі — засновнику — фізичній особі	443 443	671/ю 671/ф	80 000 20 000
3	З дивідендів, належних засновнику-фізичній особі, утримано ПДФО (20 000 грн * 5 % = 1 000 грн)	671/ф	641/ПДФО	1 000
4	Перераховано ПДФО до бюджету	641/ПДФО	311	1 000
5	Сплачено авансовий внесок податку на прибуток з дивідендів, що виплачуються юридичній особі (80 000 грн * 23 % = 18 400 грн)	641/аванс. внесок	311	18 400

Закінчення табл. 1

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
6	Перераховано дивіденди: — засновнику — юридичній особі — засновнику — фізичній особі (20 000 грн — 1 000 грн = 19 000 грн)	671/ю 671/ф	311 311	80 000 19 000
7	Нарахований податок на прибуток	981	641/пода- ток на прибуток	25 000 (умо- вно)
8	Зараховано сплачений авансовий внесок у рахунок зобов'язань з податку на прибуток	641/пода- ток на прибуток	641/аванс. внесок	18 400
9	Перераховано до бюджету податок на прибуток (25 000 грн — 18 400 грн = 6 600 грн)	641/пода- ток на прибуток	311	6 600

Отримання дивідендів — безперечно важлива подія для будь-якого акціонера чи учасника господарського товариства. Адже це показник того, що вкладені ним кошти «працюють» у правильному напрямку та об'єкт інвестування приносить дохід. А оскільки дивіденди — це фактично частина прибутку, розподілена на користь інвестора, вони підлягають оподаткуванню при виплаті та не включаються до доходу інвестора. Водночас, у деяких випадках, податкове законодавство вимагає відображення сум дивідендів у доході одержувача. Підстава для виплати дивідендів — відповідне рішення загальних зборів товариства. Усі власники простих акцій і часток мають рівні права на одержання дивідендів пропорційно їх частці у статутному капіталі. ТОВ не обмежене щодо періодичності виплати дивідендів, на відміну від АТ, яке виплачує дивіденди тільки за результатами року. Акціонерні товариства можуть виплачувати дивіденди виключно грошовими коштами.

З 01.04.2011 р. із дивідендів, що виплачуються фізичним особам авансовий внесок податку на прибуток не сплачується, а з 01.01.2011 р. з дивідендів фізичних осіб утримується пода-

ток на доходи фізичних осіб за ставкою 5 %. Сума дивідендів, з метою визначення податку на прибуток, не включається до складу витрат.

Література

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. — Сайт у мережі Інтернет / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2575-VI / Сайт у мережі Інтернет. / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua>
3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV / Сайт у мережі Інтернет / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua>
4. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI / Сайт у мережі Інтернет / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua>
5. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р. № 1576-XII / Сайт у мережі Інтернет / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua>
6. Інструкція зі статистики заробітної плати: Затверджена наказом Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5 / Сайт у мережі Інтернет / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua>
7. Перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.12.2010 р. № 1170 / Сайт у мережі Інтернет. / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua>
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Фінансові інвестиції»: Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 / Сайт у мережі Інтернет / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Дохід»: Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 / Сайт у мережі Інтернет / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua>

Стаття надійшла до редакції: 15.01.2012 р.