УДК 657.3 (477)

Т.Т. ДУДА
Хмельницький національний університет

СУЧАСНА ЗВІТНІСТЬ ПРО ДИВІДЕНДИ

У статті розглянуто фінансову та податкову звітність щодо дивідендів з огляду на посилюючу відповідальність керівництва підприємства за комплексний підхід у формуванні відповідної інформації. При чому підкреслено вплив різних факторів на відображення складових дивідендів у фінансових та податкових звітах адекватно сучасним нормативам їх регулювання.

In the article the financial and tax reporting is considered in relation to dividends, taking into account strengthening responsibility of guidance of enterprise for complex approach in forming of corresponding information. At what influence of different factors is underline on the reflection of component dividends in financial and tax statements adequately to the modern norms of their adjusting.

Ключові слова: дивіденди, фінансова звітність, податкова звітність, податок на дивіденди, порядок подання, форми сплати дивідендів.

Постановка проблеми. За умов розвитку перехідного періоду економіки кожний її суб'єкт розвиває свою діяльність на основі вигідних економічних рішень, які приймаються на підставі аналізу трьох типів інформації: інформації про діяльність в минулому, інформації про поточний стан підприємства та інформації про діяльність суб'єкта господарювання в майбутньому. Особливо це торкається дивідендів та дивідендної політики підприємства.

Означена інформація, відомо, спирається на облікові дані, які в заключному вигляді формуються у вигляді різноманітних звітів. Оскільки дивіденди пов'язані із розподілом прибутку, звичайно звітність про них є важливою складовою усього пакету звітності будь-якого підприємства.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] підкреслює превалюючу роль бухгалтерського обліку у порівнянні з іншими видами обліку, а звідси і випливає першорядна роль фінансової звітності. Однак застосування бухгалтерського обліку залежить від способу регулювання економіки, як про це пише французький науковець з бухгалтерського обліку Жак Рішар [2], а саме шляхом банкрутств; через державне «планування» із врахуванням чинного оподаткування; впливом біржової діяльності та завдяки роботі банків. На наш погляд, сучасному способу регулювання економіки України притаманний спосіб впливу держави через систему оподаткування на суб'єкти господарювання. Тому і бухгалтерський облік разом із його останньою стадією обробки облікової інформації – звітністю набуває саме таких якостей, які частково, а інколи і повністю відповідають в першу чергу правилам формування податків та їх оптимізації. Саме через такий аспект і формується сучасна звітна інформація про дивіденди.

Аналіз останніх досліджень. В економічній літературі питання звітності по дивідендах розглядаються в контексті з різноманітними факторами виявлення їх сутності, форми сплати, оподаткування, відображення на рахунках бухгалтерського обліку, в окремих формах звітності. Критичний аналіз економічних поглядів на звітність про дивіденди дозволив нам виділити дві групи авторів: одна група [3] дотримується тільки податкових аспектів без виявлення зв'язків між поточним бухгалтерським обліком та його узагальненням у відповідних показниках податкової звітності; друга група [4] ретельно розкриває механізм формування інформації про дивіденди, починаючи з виявлення їх сутності, відображення на основі принципу подвійного запису та завершуючи елементами фінансової звітності, але без зв'язків з формуванням інформації у податковій звітності. Разом з тим, постає питання комплексності у формуванні звітних показників стосовно дивідендів та їх складових у руслі виконання Закону України «Про Державний бюджет на 2010 рік » та посилення контрольної функції держави за дивідендами [5].

Мета статті – є висвітлення комплексного підходу до формування оптимально повної звітної інформації про складові дивідендів під кутом зору впливу різних факторів організації звітності про означений об'єкт обліку.

Виклад основного матеріалу. Вивчення механізму дії дивідендів, який реально впливає і на звітність про них, а значить і на корисність звітної інформації для відповідного її користувача дозволило нам виявити фактори, що обумовлюють організацію заключного етапу облікового циклу. Результати вивчення представлено у табл. 1.

Акцентуючи на останньому факторі, як правило, необхідно вказати елементи фінансової звітності з урахуванням сутності дивідендів. Так, згідно зі ст. 10 Закону України «Про господарські товариства» дивіденди – це частка прибутку, яка розподіляється між засновниками (власниками) пропорційно внеску до статутного фонду товариства кожного з учасників [6]. Відповідно до п. 1.9 ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» дивіденд – це платіж, який здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав (інвестиційних сертифікатів) у зв'язку з розподілом частини прибутку такого емітента, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку [7]. Правила бухгалтерського обліку формування дивідендів, підтверджені практикою розвинених країн [8], прямо не вказують на таке, оскільки існують їх обмеження або облікові

принципи такі, як: превалювання сутності над формою, нарахування і відповідності доходів та витрат, послідовності тощо. Означені принципи випливають з чинних П(С)БО, що обумовлюють складові дивідендів залежно від порядку їх формування.

Таблиця 1

Перелік факторів щодо розкриття повної інформації про дивіденди у звітності

№ з.п.	Назва фактору	Наслідки дії фактору
1	Ідентифікація особи	1.1 Юридична особа з дотриманням ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та правил П(С)БО 1.2Фізична особа з дотриманням правил оформлення первинних документів, але в межах обраної системи оподаткування
2	Обрана система оподаткування	2.1 Звичайна, за якою сплачується податок на прибуток 2.2 Спрощена, за якою сплачується єдиний податок
3	Форма власності та організаційно-правова форма	3.1 Державна (акціонерні товариства) 3.2 Недержавна (акціонерні товариства та інші господарські товариства)
4	Резидент чи нерезидент	Наявність чи відсутність законодавства про запобігання подвійного оподаткування
5	Форма корпоративних прав	5.1 Інвестор не сплачує податки з дивідендів 5.2 Емітент сплачує податки з дивідендів
6	Джерела виплати дивідендів	6.1 Прибуток звітного періоду 6.2 Нерозподілений прибуток минулих років
7	Форма виплати дивідендів	7.1 Грошова – не вимагає сплати ПДВ 7.2 Негрошова – вимагає сплати ПДВ 7.3 Змішана – часткова сплата ПДВ 7.4 Прихована – ухилення від сплати податків
8	Регулювання частоти нарахування та сплати дивідендів	8.1 ЗУ «Про акціонерні товариства» 8.2 ЗУ «Про господарські товариства»
9	Інтерпретація у бухгалтерському обліку	9.1 Нарахування та виникнення зобов'язань 9.2 Обчислення та врахування податків 9.3 Виплата та рух грошових коштів

Нарахування дивідендів відбувається за рахунок власного капіталу підприємства – прибутку – незалежно від часового підходу у його формуванні з одночасною їх ідентифікацією між власниками корпоративних прав. Поряд із змінами у власному капіталі виникають зобов'язання щодо сплати дивідендів. За умов дії сучасної системи оподаткування та форми сплати дивідендів з'являються поточні зобов'язання щодо відповідних податків, а також тих активів, якими безпосередньо сплачуються дивіденди. Названі елементи фінансової звітності щодо дивідендів з огляду часового фактору її формування та подання можна представити у табл. 2.

Інформація з даної таблиці обумовлює інтерпретацію дивідендів у формах фінансової звітності залежно від чинного механізму її подання до користувачів. Така інформація повинна бути максимально достовірною, що підтверджується взаємозв'язками між складовими формування дивідендів. Так, наявність нерозподіленого прибутку у балансі підприємства та чистого прибутку у звіті про фінансові результати говорить про потенційні можливості власників прийняти рішення про сплату дивідендів. Однак, якщо в балансі відсутні поточні зобов'язання щодо їх конкретної виплати, а у звіті про рух грошових коштів немає даних про їх сплату, то операції щодо дивідендів не відбувались, тобто лишились лише побажаннями. На жаль, примітки до річної фінансової звітності за рік у вигляді табличної форми (№ 5) не відображають інформації про дивіденди. Лише ті підприємства (в основному це акціонерні товариства), фінансова звітність яких оприлюднюється, за вимогами П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал» [9] в описових примітках повинні розкрити наступну інформацію: права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу; накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями; суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені. Така інформація випливає із статутних документів та рішень засновників підприємств, до якої частіше бухгалтерських працівників не допускають. Звідси показники фінансової звітності щодо дивідендів, особливо їх нарахування та сплати, можуть бути непрозорими, необ'єктивними. Останнє, очевидно, зв'язано із існуючою практикою сплати податків та їх відображенням у відповідній податковій звітності.

Податкова звітність з дивідендів за її показниками ділиться на дві групи: перша, яка відображає пряму інформацію про них; друга, яка містить опосередковану інформацію. До першої належить розрахунок частини чистого прибутку (доходу), а до другої – декларація з податку на прибуток, додаток К6 до неї – табл. 1 «Зменшення нарахованої суми податку», податкова декларація з ПДВ, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку і сум утриманого з них податку. Цікавим є те, що

розрахунок частини прибутку (доходу) складається тими підприємствами, які сплачують дивіденди до загального фонду Державного бюджету. До таких суб'єктів господарювання належать державні унітарні підприємства та їх об'єднання, акціонерні, холдингові та інші. Названий розрахунок відображає поквартальну суму чистого прибутку, розмір державної частки у статутному фонді, норматив відрахувань згідно порядку сплати частини чистого прибутку (доходу), що встановлюється КМУ.

Таблиця 2

Складові дивідендів у елементах фінансової звітності

№ п.п.	Складова дивідендів	Форма фінансової звітності	Звітний період або дата складання	Розділ, рядок	Дата подання
1	Нерозподілений прибуток як джерело виплати	Баланс	На 31.03, на 30.06, на 30.09, на 31.12	1-й розділ «Власний капітал», рядок 350	Не пізніше 25.04, 25.07,25.10, 20.02
2	Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками	Баланс	На 31.03, на 30.06, на 30.09, на 31.12	4-й розділ «Поточні зобов'язання », рядок 590	Не пізніше 25.04, 25.07,25.10, 20.02
3	Чистий прибуток чи збиток	Звіт про фінансові результати	За 1-й квартал, за 1-е півріччя, за 9 місяців та за рік	1-й розділ «Звіт про фінансові результати», рядки 220 або 225	Не пізніше 25.04, 25.07,25.10, 20.02
3	Дивіденди на одну просту акцію	Звіт про фінансові результати	За 1-й квартал, за 1-е півріччя, за 9 місяців та за рік	3-й розділ «Розрахунок показників прибутковості акцій», рядок 340	Не пізніше 25.04, 25.07,25.10, 20.02
4	Отримані дивіденди	Звіт про рух грошових коштів	За рік	2-й розділ «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності», рядок 220	Не пізніше 20.02
5	Сплачені дивіденди	Звіт про рух грошових коштів	За рік	3-й розділ «Рух коштів у результаті фінансової діяльності», рядок 350	Не пізніше 20.02
6	Виплати власникам (дивіденди)	Звіт про власний капітал	За рік	Розподіл прибутку, рядок 140	Не пізніше 20.02
7	Податок на дивіденди	Звіт про власний капітал	За рік	Розподіл прибутку, рядок 170	Не пізніше 20.02

Другу групу податкових звітів складають недержавні підприємства, що нараховують та виплачують дивіденди згідно засновницьких документів.

Перелік форм податкової звітності та її основні елементи подання нами представлено у табл. 3.

Законом України «Про Державний бюджет на 2010 рік » разом з поданням розрахунку частини прибутку (доходу)передбачено представлення і фінансової звітності, складеною за вимогами П(С)БО, у терміни, що передбачені для подання декларації з податку на прибуток [5].

Висновки. З огляду на вище висвітлений комплексний підхід до формування звітної інформації про дивіденди необхідно враховувати наступне:

а) розуміння факторів, що впливають на звітність, і, перш за все, форму виплати дивідендів та статус їх платника;

б) першочергову роль фінансової звітності, за даними якої визначається джерело нарахування дивідендів;

в) бухгалтерську інтерпретацію дивідендів з точки зору їх нарахування та виплати;

г) зв'язок складових дивідендів з елементами фінансової звітності та механізмом її подання;

д) вплив чинної системи оподаткування на порядок формування податкової звітності як юридичної особи, так і фізичної;

е) дотримання термінів подання звітності та строків сплати відповідних податків з нарахованих дивідендів. Комплексний підхід до регулювання звітності з дивідендів підвищить відповідальність керівництва підприємства перед її користувачами.

Таблиця 3

Перелік податкової звітності з дивідендів та елементи її подання

Назва звіту	Статус платника	Термін подання	Термін сплати податку	Ставка податку
Розрахунок частини прибутку (доходу), що підлягає сплаті до загального фонду Державного бюджету	Юридична особа	Протягом сорока календарних днів після закінчення звітного кварталу	Протягом 10 днів з останнього встановленого дня подання даного звіту (тобто після сорокового дня)	За встановленими КМУ нормативами
Декларація з податку на прибуток разом з додатком до неї К6	Юридична особа	Протягом сорока днів після закінчення звітного кварталу	Не пізніше дня виплати дивідендів	25 %
Податковий розрахунок при виплаті дивідендів	Фізична особа	Протягом двадцяти календарних днів, наступних за місяцем нарахування дивідендів	Не пізніше дня виплати дивідендів або протягом 30 календарних днів після завершення звітного періоду, якщо дивіденди тільки нараховані	15 %
Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку і сум утриманого з них податку	Фізична особа	Протягом сорока календарних днів після закінчення звітного кварталу	-	-
Розрахунок Єдиного податку	Юридична особа	До 20-го числа місяця наступного після звітного кварталу	Не пізніше дня виплати дивідендів	25 %
Декларація з ПДВ (у разі виплати дивідендів у натуральній формі)	Юридична особа	Залежно від звітного періоду: А)протягом 20 календарних днів після завершення звітного місяця Б) протягом 40 календарних днів після завершення звітного місяця	Протягом 10 днів з останнього встановленого дня подання даного звіту (тобто після двадцятого дня) Протягом 10 днів з останнього встановленого дня подання даного звіту (тобто після сорокового дня)	20 %

Література

1. Про бухгалтерський облік : закон України №291 від 16.7.1999 р. // 34 положення (стандарти) бухгалтерського обліку. – КНТ, 2009, с.7.

2. Ришар Ж. Бухгалтерский учёт: теория и практика / Ж. Ришар. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 218 с.

3. Виплата дивідендів 2010 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.profit-consul.com/ua/blog/14-06-2010

4. Мох'д І.М. Аль Нажжар. Облік і контроль дивідендів (на прикладі підприємств Житомирської області) : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Мох'д І.М. Аль Нажжар ; Ін-т аграр.економіки УААН. – К., 2003. – 19 с.

5. Про Державний бюджет України на 2010 рік // Бухгалтерія. – 2010. – № 18–19. – С. 2-34.

6. Про господарські товариства : закон України № 1576-XII від 19.09.91р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua

7. Про оподаткування прибутку підприємств : закон України № 283/97-ВР від 22.05.1997 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 54. – С. 2–34.

8. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Даніел Г. Шорт. – К. : Основи, 1999, с.612.

9. П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал» // 34 положення (стандарти) бухгалтерського обліку. – КНТ, 2009. – С. 59.

Надійшла 7.9.2010 р.