

# Актуальные вопросы начисления и уплаты дивидендов

**Общее собрание акционеров ОАО в феврале 2015 года с учетом полученной за 2014 год прибыли приняло решение о выплате акционерам дивидендов. Срок выплаты дивидендов уставом и решением общего собрания акционеров не определен.**

**Когда в учете должно быть отражено начисление дивидендов акционерам?**

**В течение какого срока начисленные акционерам дивиденды должны быть выплачены?**

В соответствии со ст. 72 Закона РБ от 09.12.1992 г. № 2020-XII «О хозяйственных обществах» (далее – Закон «О хозяйственных обществах») порядок объявления и выплаты дивидендов в акционерных обществах определяется уставом акционерного общества, за исключением срока выплаты дивидендов, который может быть определен решением общего собрания акционеров, принятым большинством – не менее двух третей от числа голосов лиц, принимающих участие в этом собрании.

Порядок объявления и выплаты дивидендов акционерного общества в части, не урегулированной уставом акционерного общества, может быть определен также локальным нормативным правовым актом этого общества, утвержденным общим собранием акционеров.

Согласно ст. 79 Закона «О хозяйственных обществах» принятие решений о выплате дивидендов по результатам 1 квартала, полугодия, 9 месяцев и по результатам года после окончания соответствующего периода относится к исключительной компетенции общего собрания акционеров.

В случае если уставом акционерного общества либо решением общего собрания акционеров срок выплаты дивидендов не определен, он не должен превышать 60 дней со дня принятия решения об объявлении и выплате дивидендов.

В соответствии с принципом начисления (п. 4 ст. 3 Закона РБ от 12.07.2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности») хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Таким образом, операция по начислению дивидендов акционерам ОАО должна производиться в месяце принятия общим собранием акционеров решения о выплате дивидендов по результатам 2014 года (в феврале 2015 года), а выплата – с учетом того, что конкретный срок выплаты ни уставом, ни общим собранием акционеров не установлен – в течение 60 дней со дня принятия решения об объявлении и выплате дивидендов.

**Можно ли на сумму дивидендов, утвержденную общим собранием акционеров к выплате, с учетом того, что источником выплаты будет чистая прибыль ОАО, имеющаяся у общества на конец 2014 года, уменьшить величину собственного капитала ОАО в отчетности за 2014 год?**

**Нет, нельзя.**

В соответствии с п. 67 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 г. № 50 (далее – Инструкция № 50), направление части чистой прибыли отчетного года на выплату доходов собственнику имущества (учредителям, участникам) организации **по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности** отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Как видим, решение о направлении части чистой прибыли отчетного года на выплату дивидендов акционерам принимается общим собранием акционеров «по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности». При этом речь идет о нераспределенной прибыли за предыдущие и отчетный годы, учитываемой по кредиту счета 84 по состоянию на 31 декабря отчетного года (строка 460 Бухгалтерского баланса).

То есть общее собрание акционеров ОАО сначала должно утвердить годовую бухгалтерскую отчетность, а уже потом – с учетом имеющейся по состоянию на 31 декабря отчетного года чистой прибыли – принять решение о выплате дивидендов.

Возможность корректировки утвержденной общим собранием акционеров чистой прибыли ОАО

по состоянию на 31 декабря отчетного года на сумму дивидендов, определенную общим собранием к выплате акционерам по итогам отчетного года, действующим законодательством не предусмотрена.

Указанный нами подход подтверждается также Инструкцией по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты», утв. постановлением Минфина от 25.08.2003 г. № 121 (далее – Инструкция № 121).

В частности, согласно п. 4 Инструкции № 121, объявление годовых дивидендов по результатам деятельности ОАО за отчетный год относится к событиям после отчетной даты, т.е. к событиям, которые имели место и были выявлены в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год и которые оказали или могут оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации.

В соответствии с п. 6 Инструкции № 121 существенное событие после отчетной даты подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации.

Событие после отчетной даты признается существенным, если его нераскрытие (пропуск или искажение) может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности, принимаемые на его основе.

Существенность события после отчетной даты организация определяет самостоятельно исходя из требований положений нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету.

Существенной может признаваться сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет более 5%.

Для целей отражения в бухгалтерской отчетности существенной информации организация может принять решение о применении критерия, отличного от вышеназванного.

С учетом изложенного годовые дивиденды, объявленные в установленном порядке по результатам работы ОАО за отчетный год, подлежат раскрытию в пояснениях к бухгалтерской отчетности как событие после отчетной даты.

При этом в отчетном периоде записи на счетах бухгалтерского учета не производятся (п. 7 Инструкции № 121).

Бухгалтерские записи по начислению акционерам ОАО дивидендов по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности необходимо будет

произвести в месяце принятия решения о выплате дивидендов (в феврале 2015 года).

**Общее собрание акционеров ОАО в феврале 2015 года с учетом полученной за 2014 год прибыли приняло решение о выплате акционерам дивидендов в срок до 1 мая 2015 года.**

**Как быть в случае если чистой прибыли на конец 2014 года достаточно для начисления дивидендов по итогам года, а на момент выплаты с учетом убытков текущего года этой прибыли для расчета с акционерами не хватает?**

Источником для начисления дивидендов по итогам отчетного года является нераспределенная прибыль ОАО по данным годовой бухгалтерской отчетности за 2014 год, т.е. чистая прибыль 2014 года и чистая (нераспределенная) прибыль прошлых лет.

Убытки 2015 года, нераспределенную прибыль 2014 года и предшествовавших ему лет в течение 2015 года не уменьшают.

Это однозначно следует из п. 78 Инструкции № 50, согласно которому счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается по окончании года. При этом заключительной записью последнего месяца отчетного года сумма чистой прибыли (убытка) отражается по дебету (кредиту) счета 99 и кредиту (дебету) счета 84.

Таким образом, если чистой прибыли на конец 2014 года достаточно для начисления дивидендов по итогам года, то, даже если на момент выплаты с учетом убытков текущего года этой прибыли для расчета с акционерами недостаточно, действия ОАО по выплате дивидендов за 2014 год будут правомерными.

Вместе с тем следует учитывать, что в соответствии со ст. 72 Закона «О хозяйственных обществах» акционерное общество не вправе принимать решения об объявлении и выплате дивидендов, а также выплачивать дивиденды, в частности, в случае если стоимость чистых активов акционерного общества окажется меньше суммы его уставного фонда и резервных фондов либо станет меньше их суммы в результате выплаты дивидендов.

**Может ли срок выплаты начисленной акционеру суммы дивидендов превысить срок выплаты, предусмотренный ст. 72 Закона Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» (60 дней)?**

**Да, может.**

В соответствии со ст. 72 Закона «О хозяйственных обществах» порядок объявления и выплаты дивидендов в акционерных обществах определяется уставом акционерного общества, за исключением срока выплаты дивидендов, который может быть определен решением общего собрания акционеров, принятым большинством – не менее двух третей от числа голосов лиц, принимающих участие в этом собрании.

Порядок объявления и выплаты дивидендов акционерного общества в части, не урегулированной уставом акционерного общества, может быть определен также локальным нормативным правовым актом этого общества, утвержденным общим собранием акционеров.

Согласно ст. 79 Закона «О хозяйственных обществах» принятие решений о выплате дивидендов по результатам 1 квартала, полугодия, 9 месяцев и по результатам года после окончания соответствующего периода относится к исключительной компетенции общего собрания акционеров.

В случае если уставом акционерного общества либо решением общего собрания акционеров срок выплаты дивидендов не определен, он не должен превышать 60 дней со дня принятия решения об объявлении и выплате дивидендов (ст. 72 Закона «О хозяйственных обществах»).

С учетом изложенного уставом акционерного общества либо решением общего собрания акционеров может быть принят срок выплаты дивидендов, превышающий 60 дней со дня принятия решения об объявлении и выплате дивидендов.

**Может ли общее собрание акционеров принять решение о разовом начислении дивидендов по итогам отчетного года с последующей их поквартальной выплатой?**

**Да, может.**

Это следует из ст. 72 Закона «О хозяйственных обществах», согласно которой порядок объявления и выплаты дивидендов в акционерных обществах (АО) определяется их уставом, за исключением срока выплаты дивидендов, который может быть определен решением общего собрания акционеров.

Как видим, порядок выплаты дивидендов в акционерных обществах определяется их уставом. И если в уставе общества будет оговорена возможность выплаты дивидендов поквартально, то такая поквартальная выплата будет признана правомерной.

Если уставом АО такая возможность не установлена, то она, с нашей точки зрения, может быть реализована путем принятия общим собранием акционеров решения о такой поквартальной выплате с указанием конкретных сроков таких выплат.

Если уставом АО либо решением общего собрания акционеров срок выплаты дивидендов не определен, то поквартальные выплаты неправомерны, поскольку в соответствии со ст. 72 Закона «О хозяйственных обществах» в таком случае выплата дивидендов должна быть произведена в течение 60 дней со дня принятия решения об объявлении и выплате дивидендов.

**Акционеру ОАО (юридическое лицо) по итогам отчетного года начислены дивиденды. Однако фактически дивиденды не выплачивались.**

**С какой даты начинается отсчет срока, в течение которого акционер может обратиться к ОАО с требованием о выплате ему дивидендов: даты начисления дивидендов или установленной даты их выплаты?**

Согласно ст. 201 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК) течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права. При этом по обязательствам с определенным сроком исполнения течение исковой давности начинается по окончании срока исполнения.

В соответствии со ст. 72 Закона «О хозяйственных обществах» порядок объявления и выплаты дивидендов в акционерных обществах определяется их уставом, за исключением срока выплаты дивидендов, который может быть определен решением общего собрания акционеров, принятым большинством – не менее двух третей от числа голосов лиц, принимающих участие в этом собрании.

Если уставом АО либо решением общего собрания акционеров срок выплаты дивидендов не определен, он не должен превышать 60 дней со дня принятия решения об объявлении и выплате дивидендов.

Таким образом, отсчет срока, в течение которого акционер может обратиться к ОАО с требованием о выплате ему дивидендов, должен производиться не с даты начисления дивидендов, а с даты возникновения у акционера права на получение дивидендов, а именно – с даты выплаты дивидендов, определенной уставом ОАО либо решением общего со-

брания акционеров, а если такая дата не установлена – по истечении 60 дней со дня принятия решения об объявлении и выплате дивидендов.

**Акционеру ОАО (юридическое лицо) были начислены дивиденды. Ни уставом акционерного общества, ни решением общего собрания акционеров срок выплаты дивидендов не определен. В течение срока исковой давности дивиденды акционеру не выплачивались.**

**1. Как списание просроченной дебиторской задолженности по неполученным дивидендам отразить в бухгалтерском учете акционера? На какую дату?**

**2. Может ли акционер отразить просроченную дебиторскую задолженность по причитающимся ему дивидендам в составе внереализационных расходов для целей исчисления налога на прибыль? Если может, то на какую дату?**

1. Согласно п. 39 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 г. № 102 (далее – Инструкция № 102), дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, признается в бухгалтерском учете расходом на дату, следующую за днем истечения срока исковой давности (в случае отсутствия или недостаточности резерва по сомнительным долгам), в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Согласно ст. 201 ГК общий срок исковой давности устанавливается в три года. При этом течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права.

По обязательствам с определенным сроком исполнения течение исковой давности начинается по окончании срока исполнения.

Поскольку срок исполнения обязательств перед акционером в части выплаты начисленных ему дивидендов не был установлен, течение срока исковой давности по дебиторской задолженности должно начинаться по истечении 60 дней со дня принятия решения об объявлении и выплате дивидендов (ст. 72 Закона «О хозяйственных обществах»).

Таким образом, на дату, следующую за днем истечения срока исковой давности по причитающейся акционеру сумме неполученных им дивидендов,

должен быть признан расход, который следует отразить в бухгалтерском учете следующей записью:

Д-т счета 91 «Прочие доходы и расходы» – К-т счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

Такая запись, в частности, обусловлена тем, что в отчетном периоде, в котором было принято решение о выплате дивидендов, согласно п. 24 Инструкции № 102 на сумму причитающихся дивидендов в учете акционера должна быть произведена бухгалтерская запись по дебету счета 76 (субсчет 76-4) в корреспонденции со счетом 91.

После списания дебиторской задолженности по дивидендам на счет 91 сумма такой задолженности в соответствии с п. 85 Инструкции № 50 должна быть списана на забалансовый счет 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность», на котором она подлежит учету в течение пяти лет с даты ее списания со счетов учета расчетов.

2. Согласно подп. 3.22 ст. 129 НК убытки от списания дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, включаются в состав внереализационных расходов.

Для целей налогообложения такие расходы отражаются на дату, следующую за днем истечения срока исковой давности, а также на дату составления документов о невозможности взыскания задолженности в соответствии с законодательством.

**Акционеру ОАО (физическое лицо, не являющееся работником общества) по итогам отчетного года начислены дивиденды. Однако в течение срока исковой давности акционер за получением дивидендов в ОАО не обратился.**

**1. Что ОАО делать с начисленной суммой дивидендов по истечении срока исковой давности?**

**Можно ли начисленную, но не полученную акционером сумму дивидендов «вернуть» на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»? Или же ее следует рассматривать как доход ОАО?**

**Если начисленная, но не полученная акционером сумма дивидендов является доходом ОАО, то каким: по текущей, финансовой или инвестиционной деятельности?**

## 2. Является ли неполученная акционером сумма дивидендов налогооблагаемым доходом ОАО?

1. В соответствии с п. 67 Инструкции № 50 начисленные акционеру дивиденды должны отражаться в бухгалтерском учете ОАО записью по дебету счета 84 и кредиту счетов 75 (субсчет 75-2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов»), 70.

То есть начисленные, но не выплаченные акционеру дивиденды являются кредиторской задолженностью ОАО.

Пунктом 27 Инструкции № 102 установлено, что кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности или приобретательной давности истек, признается в бухгалтерском учете доходом на дату, следующую за днем истечения срока исковой давности или приобретательной давности, в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Таким образом, по истечении срока исковой давности, который в рассматриваемом случае определяется в соответствии со ст. 201 ГК и составляет три года, суммы неустраиваемых дивидендов должны быть признаны в бухгалтерском учете ОАО в качестве его дохода.

Поскольку указанные доходы обусловлены не текущей деятельностью организации, а уменьшением обязательств ОАО, их, с нашей точки зрения, следует относить на счет 91 в составе доходов по финансовой деятельности. Данный подход подтверждается, в частности, тем, что согласно п. 2 Инструкции № 102 под финансовой деятельностью понимается «деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации».

Учитывая изложенное, списание дивидендов начисленных, но не выплаченных не работающему в ОАО акционеру, по истечении срока исковой давности должно отражаться в бухгалтерском учете ОАО следующей бухгалтерской записью:

Д-т счета 75 (субсчет 75-2) – К-т счета 91.

Возможность восстановления нераспределенной прибыли, использованной в качестве источника для начисления дивидендов акционеру, которые он в течение срока исковой давности не получил, действующим законодательством не предусмотрено.

2. В соответствии с подп. 3.10 ст. 128 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) суммы кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности, включаются в состав внереализационных доходов и, соответственно, подлежат обложению налогом на прибыль.

Согласно п. 2 ст. 128 НК внереализационные доходы определяются на основании документов бухгалтерского и налогового учета. При этом дата отражения внереализационных доходов определяется плательщиком на дату признания доходов в бухгалтерском учете, а в отношении доходов, по которым в п. 3 ст. 128 НК указана дата их отражения, – на дату, указанную в п. 3 ст. 128.

Поскольку в подп. 3.10 ст. 128 НК в отношении сумм кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности, специальная дата их отражения в составе внереализационных доходов не установлена, такой датой должна являться дата признания дохода в бухгалтерском учете, т.е. дата, следующая за днем истечения срока исковой давности по кредиторской задолженности, обусловленной неполучением акционером начисленных ему дивидендов.

## Собранием акционеров ОАО (юридические лица) принято решение о начислении и выплате дивидендов по итогам 2014 года.

1. Кто и когда должен исчислить и уплатить налог на прибыль с дивидендов: ОАО или акционер ОАО?

2. Как и когда операцию по начислению дивидендов и налога на прибыль с дивидендов отразить в бухгалтерском учете?

3. Необходимо ли представлять налоговую декларацию (расчет) по суммам налога на прибыль с дивидендов? Если необходимо, то в каком порядке?

1. В соответствии с п. 4 ст. 141 НК налоговая база налога на прибыль по дивидендам (начисленным белорусскими организациями) определяется белорусскими организациями, их начислившими.

С учетом п. 5 ст. 142 НК ставка налога на прибыль по дивидендам, начисленным белорусскими организациями, составляет 12%.

Согласно ч. 2 п. 2 ст. 143 НК отчетным периодом налога на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, признается календарный месяц.

В соответствии с п. 11 ст. 143 НК сумма налога на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, удерживается и перечисляется в бюджет белорусскими организациями, начислившими дивиденды. Такие белорусские организации признаются налоговыми агентами, имеют права и несут обязанности, установленные ст. 23 НК.

Перечисление в бюджет сумм налога на прибыль по дивидендам производится налоговыми агентами не позднее 22-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были начислены дивиденды.

Отметим также, что согласно подп. 4.8 п. 4 ст. 128 НК дивиденды, полученные плательщиками от белорусских организаций, в состав внереализационных доходов их получателей для целей налогообложения не включаются и в декларации по налогу на прибыль не отражаются.

Таким образом, налог на прибыль с дивидендов исчисляется ОАО. При этом исчисление налога осуществляется в каждом месяце, в котором было произведено начисление дивидендов. Исчисленная сумма налога не позднее 22-го числа месяца, следующего за месяцем начисления, должна быть уплачена в бюджет.

2. В соответствии с п. 67 Инструкции № 50 начисленные акционеру дивиденды должны отражаться в бухгалтерском учете ОАО записью по дебету счета 84 и кредиту счетов 75 (субсчет 75-2), 70.

Согласно п. 4 ст. 141 НК датой начисления дивидендов является дата принятия решения о распределении прибыли путем объявления и выплаты дивидендов, а по дивидендам, начисленным унитарными предприятиями, и доходам, приравненным к дивидендам, – дата отражения в бухгалтерском учете обязательств по выплате (передаче), соответственно, дивидендов и доходов, приравненных к дивидендам.

Таким образом, в месяце принятия решения о распределении прибыли путем объявления и выплаты дивидендов ОАО – как налоговый агент – должно произвести начисление дивидендов акционерам, отразив такую операцию бухгалтерской записью:

Д-т счета 84 – К-т счетов 75 (субсчет 75-2), 70 – на сумму дивидендов к распределению.

Начисление налога на прибыль по дивидендам участников ОАО с учетом норм Инструкции № 50 (пункты 53, 58) следует отражать в учете ОАО следующей записью:

Д-т счета 75 (субсчет 75-2) – К-т счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму налога на прибыль с дивидендов, начисленных участнику ОАО.

3. До 1 января 2015 года налоговая декларация (расчет) по суммам налога на прибыль с дивидендов в налоговые органы не представлялась.

В соответствии с изменениями, внесенными в п. 11 ст. 143 НК Законом РБ от 30.12.2014 г. № 224-З «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Беларусь», с 1 января 2015 года «налоговая декларация (расчет) по суммам налога на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, представляется в налоговые органы налоговыми агентами не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были начислены дивиденды».

Расчет суммы налога на прибыль с дивидендов выполняется в части III Налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль (приложение 3 к постановлению МНС от 24.12.2014 г. № 42 «О некоторых вопросах, связанных с исчислением и уплатой налогов, сборов (пошлин), иных платежей, контроль за исчислением и уплатой которых осуществляют налоговые органы»).

#### **Может ли общее собрание акционеров ОАО принять решение о направлении всей суммы начисленных акционерам дивидендов на пополнение собственных оборотных средств общества или его модернизацию?**

**Нет, не может.**

В соответствии с п. 67 Инструкции № 50 начисленные акционеру дивиденды должны отражаться в бухгалтерском учете ОАО записью по дебету счета 84 и кредиту счетов 75 (субсчет 75-2), 70.

То есть начисленные, но не выплаченные акционеру дивиденды являются кредиторской задолженностью ОАО, а распорядителями этих сумм являются уже их собственники – акционеры.

И только сами акционеры могут принять решение об их использовании, в том числе и решение об отказе от получения начисленных им дивидендов в пользу общества.

Если акционеры приняли решение об отказе получить начисленные им дивиденды, они должны письменно уведомить об этом ОАО, которое на основании полученного письменного отказа должно произвести в бухгалтерском учете ОАО следующую запись:

Д-т счета 75 (субсчет 75-2) – К-т счета 91 – на сумму дивидендов, от которых акционер отказался в

пользу общества (за минусом ранее начисленного ОАО налога на прибыль с дивидендов).

Отказ акционеров от получения начисленных им дивидендов следует, с нашей точки зрения, квалифицировать как прощение долга ОАО перед его акционерами.

Очевидно, что такой отказ приведет к возникновению в ОАО внереализационного дохода, поскольку указанный доход получен плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связан с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 1 ст. 128 НК).

Полагаем, что такой доход включается в состав внереализационных доходов по п. 3.8 ст. 128 НК («стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), имущественных прав, иных активов, суммы безвозмездно полученных денежных средств»).

С тем, чтобы ОАО не являлось плательщиком налога на прибыль по сумме дивидендов, от которых отказался акционер, решение о направлении запланированной к выплате суммы дивидендов не на выплату дивидендов, а на пополнение собственных оборотных средств или модернизацию должно быть принято на общем собрании акционеров при рассмотрении вопроса о распределении полученной ОАО чистой прибыли.

Очевидно, что при принятии такого решения дивиденды акционерам не начисляются и, соответственно, им не от чего отказываться в пользу ОАО.

**В течение 2014 года юридическим и физическим лицам – акционерам ОАО поквартально начислялись и выплачивались дивиденды.**

**При рассмотрении вопроса о выплате дивидендов за 4 квартал и в целом по отчетному году выяснилось, что сумма начисленных и выплаченных за 1–3 кварталы дивидендов превышает величину чистой прибыли организации по итогам отчетного года, а нераспределенной прибыли за предыдущие отчетные годы не имеется.**

**Правомерны ли выплаты дивидендов за 3 квартал отчетного года, которые по итогам года не обеспечиваются нераспределенной прибылью ОАО?**

**Не следует ли выплаченные акционерам дивиденды, не обеспечиваемые нераспределенной прибылью по итогам**

**года, рассматривать как иные выплаты, подлежащие обложению:**

- отчислениями в Фонд социальной защиты населения – в отношении физических лиц – акционеров ОАО;
- налогом на прибыль – в отношении юридических лиц – акционеров ОАО?

В соответствии со ст. 72 Закона «О хозяйственных обществах» акционерное общество вправе производить выплату дивидендов по результатам 1 квартала, полугодия, 9 месяцев и по результатам года.

Согласно ст. 79 Закона «О хозяйственных обществах» принятие решений о выплате дивидендов по результатам 1 квартала, полугодия, 9 месяцев и по результатам года после окончания соответствующего периода относится к исключительной компетенции общего собрания акционеров.

Источником для выплаты дивидендов является чистая (нераспределенная прибыль) организации (п. 67 Инструкции № 50; ст. 35 НК).

Таким образом, если по итогам 1, 2 и 3 кварталов отчетного года в ОАО имелась нераспределенная прибыль, достаточная для «покрытия» сумм, определенных к выплате акционерам в качестве дивидендов общим собранием акционеров, то действия ОАО по начислению дивидендов следует признать правомерными.

Убытки ОАО в 4 квартале отчетного года, обусловившие получение меньшей суммы чистой прибыли за отчетный год, чем сумма чистой прибыли, которая была получена ОАО за 1–3 кварталы отчетного года, не уменьшают чистую прибыль 1, 2 и 3 кварталов, которая являлась источником для начисления дивидендов за эти периоды.

В этой связи выплаты дивидендов за 3 квартал отчетного года, которые по итогам года не обеспечиваются чистой прибылью ОАО, являются, тем не менее, правомерными и как выплаты относятся именно к дивидендам.

Соответственно, в отношении акционеров – юридических лиц они подлежат обложению налогом на прибыль с дивидендов по ставке 12% (п. 5 ст. 142 НК).

Как следует из Комментария ФСЗН от 23.12.2013 г. к постановлению Совмина от 14.12.2013 г. № 1083, размещенном на официальном сайте ФСЗН, доходы по акциям и другие доходы, получаемые от участия работников в управлении собственностью предприятия (дивиденды, проценты), в соответ-

ствии с законодательством о социальном страховании не могут являться объектом для начисления взносов по государственному социальному страхованию.

Таким образом, выплаченные акционерам – физическим лицам дивиденды, в том числе за 3 квартал отчетного года, объектом для исчисления взносов по государственному социальному страхованию не являются, а подлежат обложению в 2014 году подоходным налогом по ставке, установленной п. 1 ст. 173 НК (12%).

**В 1 квартале 2014 года ОАО получена чистая прибыль. Однако по результатам 2013 года у ОАО имелся непокрытый убыток, превышающий сумму чистой прибыли, полученной в 1 квартале 2013 года.**

**Может ли ОАО начислить и выплатить дивиденды акционерам по результатам 1 квартала 2014 года?**

В соответствии со ст. 72 Закона «О хозяйственных обществах» акционерное общество вправе производить выплату дивидендов по результатам 1 квартала, полугодия, 9 месяцев и по результатам года.

Согласно ст. 79 Закона «О хозяйственных обществах» принятие решений о выплате дивидендов по результатам 1 квартала, полугодия, 9 месяцев и по результатам года после окончания соответствующего периода относится к исключительной компетенции общего собрания акционеров.

Источником для выплаты дивидендов является чистая (нераспределенная) прибыль организации (ст. 73 Закона «О хозяйственных обществах», п. 67 Инструкции № 50; ст. 35 НК).

При этом в качестве источника может выступать как нераспределенная прибыль прошлых лет, так и чистая прибыль отчетного периода.

Вместе с тем следует иметь в виду, что в своей основе показатель «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» является комплексным показателем, состоящим в итоге из двух составляющих – нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет и чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода, влияющих на величину собственного капитала организации.

Это следует, в частности, из норм Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности, утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 г. № 111 (далее – Инструкция № 111).

Так, в соответствии с п. 39 Инструкции № 111 в бухгалтерском балансе по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (строка 460) показывается сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за предыдущие и отчетный годы, учитываемые по кредиту (дебету) счета 84. Сумма непокрытого убытка, показанного по этой статье, вычитается при подсчете итога по разделу III «Собственный капитал».

Согласно п. 40 Инструкции № 111 сумма чистой прибыли (убытка) отчетного периода, учитываемая на счете 99, показывается по статье «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» (строка 470 баланса). При этом отмечается, что «сумма убытка отчетного периода, показанная по этой статье, вычитается при подсчете итога по разделу III «Собственный капитал». В годовом бухгалтерском балансе статья «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» (строка 470) не заполняется».

Как видим, наличие собственного капитала организации, составной частью которого является нераспределенная прибыль, выступающая источником выплаты дивидендов, определяется с учетом чистой (нераспределенной) прибыли за предыдущие годы и отчетный период.

В этой связи при принятии решения о распределении прибыли на выплату дивидендов акционерам, с нашей точки зрения, необходимо учитывать наличие нераспределенной прибыли, исчисляемой с учетом ее остатков (имеющихся непокрытых убытков) на начало отчетного года.

Таким образом, если на начало 2014 года в ОАО имеется непокрытый убыток, превышающий сумму чистой прибыли, полученной по итогам 1 квартала 2014 года, то источника для начисления дивидендов в ОАО не имеется и, соответственно, начисление дивидендов за 1 квартал 2014 года, по нашему мнению, будет незаконным.

**По итогам 1 квартала 2015 года ОАО получен убыток.**

**Можно ли выплатить дивиденды акционерам за 1 квартал, если у ОАО имеется нераспределенная прибыль прошлых лет?**

**Нет, по результатам 1 квартала нельзя.**

В соответствии со ст. 72 Закона «О хозяйственных обществах» акционерное общество вправе производить выплату дивидендов по результатам 1 квартала, полугодия, 9 месяцев и по результатам года.



Согласно ст. 79 Закона «О хозяйственных обществах» принятие решений о выплате дивидендов по результатам 1 квартала, полугодия, 9 месяцев и по результатам года после окончания соответствующего периода относится к исключительной компетенции общего собрания акционеров.

Обратим внимание, что в названных нормах законодательного акта речь идет о возможности выплаты дивидендов «по результатам 1 квартала, полугодия, 9 месяцев и по результатам года».

Иными словами, выплата дивидендов за 1 квартал возможна только по результатам 1 квартала, т.е. если по результатам работы в 1 квартале ОАО получена чистая прибыль. Если чистой прибыли нет, то такая выплата, с нашей точки зрения, будет незаконной.

Вместе с тем следует отметить, что действующим законодательством не определен период получения чистой прибыли, которая как источник может быть направлена на выплату дивидендов, то есть источник начисления дивидендов не ограничен только чистой прибылью отчетного периода.

В этой связи, полагаем, что по завершении отчетного периода, например квартала, ОАО может распределить как чистую прибыль, полученную в этом отчетном периоде (если она имеется), так и нераспределенную прибыль прошлых лет.

Другое дело, что при принятии решения о распределении по окончании 1 квартала нераспределенной прибыли прошлых лет в решении общего собрания акционеров необходимо четко указать, что дивиденды выплачиваются не за 1 квартал отчетного периода, в котором чистой прибыли не имеется, а за результаты работы в предыдущие годы, по которым чистая прибыль осталась нераспределенной.

**ОАО (белорусская организация) начислены дивиденды своим акционерам по итогам работы за отчетный год.**

**Какую сумму дивидендов акционеры (юридические лица) должны отразить у себя в учете, при том, что в соответствии с налоговым законодательством (п. 4 ст. 141, п. 11 ст. 143 НК) начисление, удержание и перечисление в бюджет налога на прибыль с дивидендов осуществляется белорусскими организациями, начислившими дивиденды:**

- начисленную акционеру сумму дивидендов;
- начисленную акционеру сумму дивидендов за минусом суммы налога на прибыль

### с дивидендов, уплачиваемой ОАО как налоговым агентом?

Следует отметить, что законодательство по бухгалтерскому учету не содержит прямых норм, устанавливающих, в какой сумме у собственника имущества (учредителя, участника) организации отражаются дивиденды (с учетом удержанного налоговым агентом налога или без него).

Избранный организацией порядок отражения не имеет принципиального значения, поскольку финансовый результат акционера независимо от избранного способа учета остается одинаковым. Не меняется в зависимости от избранного способа и сумма налогов, подлежащих уплате в бюджет в связи с получением акционером дохода, в частности дивидендов, от участия в уставных фондах других организаций.

По нашему мнению, дивиденды следует включать в состав доходов акционера по инвестиционной деятельности в полной сумме, т.е. без учета суммы налога на прибыль с дивидендов, уплачиваемой ОАО как налоговым агентом. Такой подход обусловлен, в частности, тем, что именно сумма начисленных акционеру дивидендов подтверждается решением общего собрания акционеров о распределении полученной ОАО прибыли и о выплате дивидендов акционерам.

При таком подходе отражение в учете акционера причитающихся ему дивидендов по итогам работы за отчетный год, с учетом норм Инструкции № 50 (пункты 59, 91), должно быть следующим:

Д-т счета 76 субсчет 76-4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» – К-т счета 91 субсчет 91-1 «Прочие доходы» – на начисленную акционеру сумму дивидендов;

Д-т счета 91 субсчет 91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» – К-т счета 76 субсчет 76-4 – на сумму налога на прибыль с дивидендов акционера, подлежащую уплате ОАО как налоговым агентом.

Вместе с тем возможен, как уже отмечалось выше, и иной порядок учета дивидендов, причитающихся акционеру:

Д-т счета 76 субсчет 76-4 – К-т счета 91 субсчет 91-1 «Прочие доходы» – на начисленную акционеру сумму дивидендов за минусом налога на прибыль с дивидендов, уплачиваемого в бюджет ОАО как налоговым агентом с суммы дивидендов акционера.

**СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,**  
д.э.н., профессор БГЭУ