

4.4. АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА ДИВИДЕНДОВ, ВЫПЛАЧИВАЕМЫХ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Кисилевич Т.И., д.э.н., профессор

Сочинский государственный университет туризма и курортного дела

В статье предложена методика осуществления аудиторской проверки расчетов с учредителями в части выплаты дивидендов, отражены основные направления проверки правильности и обоснованности их начисления, а также порядок налогообложения. Автором рассматриваются особенности аудита выплаты дивидендов в зависимости от организационно-правовой формы собственности юридического лица, выплачивающего дивиденды.

Аудиторская проверка дивидендов, выплачиваемых организацией, – подраздел аудита расчетов и может включать следующие направления:

- проверка обоснованности начисления дивидендов;
- проверка правильности их начисления;
- проверка обоснованности выплаты дивидендов;
- проверка налогообложения дивидендов.

Порядок выплаты дивидендов регулируется Федеральными законами от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ (ред. от 29 апреля 2008 г.) «Об обществах с ограниченной ответственностью» и от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» (ред. от 29 апреля 2008 г. №58).

Аудитору необходимо ознакомиться с приказом или положением о дивидендной политике организации. Как показывает практика, в обществах с ограниченной ответственностью такой документ отсутствует, а акционерные общества часто подходят к его составлению формально. Отсутствие положения о дивидендах (о дивидендной политике) затрудняет работу аудитора, но не является препятствием для начисления и выплаты дивидендов организацией.

Источниками информации при аудите дивидендов являются:

- устав организации, учетная политика и рабочий План счетов организации;
- первичные учетные документы;
- внутренние распорядительные документы;
- протоколы заседаний учредителей;
- списки лиц, имеющих право на дивиденды;
- реестры акционеров;
- документы (сертификаты, свидетельства о регистрации акций), акты на прием-передачу акций (пакетов акций);
- договоры о продаже-покупке акций акционерами;
- журналы, книги учета работы с акциями и выдачи выписок из реестра акционеров и т.д.;
- информация по счетам:
 - 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
 - 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
 - 75 «Расчеты с учредителями»;
 - 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5) для проверки величины чистых активов и другие материалы.

Аудитору целесообразно проверить соблюдение обществом сроков хранения документов в соответствии с Положением о порядке и сроках хранения документов акционерных обществ, утвержденным постановлением Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг (ФКЦБ) от 16 июля 2003 г. №03-33/пс. Положение устанавливает порядок и сроки хранения документов акционерных

обществ, в том числе порядок уничтожения документов с истекшими сроками хранения, и распространяется на документы открытых и закрытых акционерных обществ, в том числе на решения о выпуске (дополнительном выпуске) ценных бумаг, изменения и (или) дополнения в решения о выпуске (дополнительном выпуске) ценных бумаг, проспекты (проспекты эмиссии) ценных бумаг, отчеты об итогах выпуска (дополнительного выпуска) ценных бумаг, зарегистрированные регистрирующими органами, описи документов общества, передаваемых на постоянное хранение в архив общества, акты выделения документов общества к уничтожению. Аудитору следует помнить, например, что списки аффилированных лиц общества, списки лиц, имеющих право на участие в общем собрании акционеров, имеющих право на получение дивидендов, а также иные списки, составляемые обществом для осуществления акционерами своих прав в соответствии с требованиями Федерального закона от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» хранятся постоянно. При выявлении фактов нарушения сроков хранения документов аудитор составляет рабочий документ с описанием выявленных фактов. Этот рабочий документ должен быть использован при формировании раздела письменной информации аудитора, в котором описываются состояние бухгалтерского учета в аудируемой организации и система внутреннего контроля.

В обществах с ограниченной ответственностью порядок хранения документов аудитор проверяет в соответствии с Перечнем типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения, утвержденным Федеральным архивным агентством (Росархив) 6 октября 2000 г., в ред. решения Росархива от 27 октября 2003 г.

При проведении аудиторской проверки следует оценить достоверность определения величины чистых активов акционерного общества, поскольку в ст. 43 Закона №208-ФЗ говорится о том, что оно не может принимать решение о выплате дивидендов по акциям, если на день принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала, резервного фонда и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций либо станет меньше их размера в результате принятия решения о выплате дивидендов.

Аналогичное требование распространяется и на общество с ограниченной ответственностью. Оно также не вправе принимать решение о распределении своей прибыли между участниками, если на момент принятия такого решения стоимость его чистых активов меньше уставного капитала и резервного фонда или станет меньше их размера в результате принятия такого решения (ст. 29 Закона №14-ФЗ).

Общество с ограниченной ответственностью может ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества (ст. 28 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»). Какую часть прибыли распределить между участниками, решает общее собрание участников общества.

В любых случаях может быть созвано внеочередное общее собрание участников общества, если этого требуют интересы общества и его участников (ст. 35 За-

кона №14-ФЗ). Внеочередное общее собрание созывается в любое время в течение года исполнительным органом общества по его инициативе, по требованию совета директоров (наблюдательного совета) общества, ревизионной комиссии (ревизора) общества, аудитора, а также участников общества, обладающих в совокупности не менее чем одной десятой общего числа голосов участников общества.

К полномочиям внеочередного общего собрания участников общества относится принятие решения о распределении чистой прибыли. Ст. 29 Закона №14-ФЗ предусмотрены ограничения по распределению прибыли общества между его участниками.

Общество не вправе принимать решение о распределении своей прибыли между участниками:

- до полной оплаты всего уставного капитала общества;
- до выплаты действительной стоимости доли участника общества;
- если на момент принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) в соответствии с Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» или если указанные признаки появятся у общества в результате принятия такого решения;
- если на момент принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда или станет меньше их размера в результате принятия такого решения;
- в иных случаях, предусмотренных федеральными законами.

Иные основания для ограничения права по распределению прибыли законодательно не установлены. Срок выплаты дивидендов (по которым принято решение о выплате) закрепляется в уставе общества. В случае отсутствия такого положения в уставе невыплата дивидендов в текущем году не является основанием для невозможности такой выплаты в последующие годы.

Поэтому если на момент общего собрания участников общества ни одно из условий, установленных ст. 29 Закона №14-ФЗ, не нарушалось, общество вправе начислить дивиденды на основании решения общего собрания его участников о распределении чистой прибыли.

Прибыль общества, предназначенная для распределения между его участниками, распределяется пропорционально их долям в уставном капитале общества. Уставом общества с ограниченной ответственностью при его учреждении или путем внесения в устав общества изменений по решению общего собрания участников общества, принятому всеми участниками общества единогласно, может быть установлен другой порядок распределения прибыли между участниками общества. Изменение и исключение положений устава общества, устанавливающих такой порядок, осуществляется по решению общего собрания участников общества, принятому участниками общества единогласно.

Поэтому дивиденды в обществе с ограниченной ответственностью, в отличие от акционерных обществ, определяются путем непосредственного распределения прибыли (либо ее части) в порядке, установленном учредительными документами.

Чистая (нераспределенная) прибыль, полученная предприятием за отчетный год, может быть израсходована по усмотрению его собственников. Для этого руководитель общества с ограниченной ответственностью представляет собственникам отчет о результатах работы за год. Сюда входят бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках и другая отчетность. Подтверждает достоверность годовой отчетности аудиторское заключение. Соб-

ственники могут принять решение о распределении прибыли только после утверждения годового отчета.

Часть прибыли может пополнить резервный капитал организации как в акционерных обществах, так и в обществах с ограниченной ответственностью. Единственное отличие в том, что акционерное общество обязано его создать, а для общества с ограниченной ответственностью эта процедура добровольная.

У обществ с ограниченной ответственностью закон ограничивает размер резервного фонда и порядок его создания (Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Часть прибыли, оставшуюся после отчислений в резервный капитал, можно направить на формирование фондов накопления и потребления, если они предусмотрены уставом. Также ее можно использовать на покрытие убытков прошлых лет. Если же фонды не формируются и убытков нет, то прибыль распределяется между собственниками.

Расчет величины чистых активов в акционерных обществах и в обществах с ограниченной ответственностью производится в соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов в акционерных обществах, утвержденным приказом Министерства финансов РФ №10Н и ФКЦБ №03-6/пз от 29 января 2003 г. Аудитору при проверке величины чистых активов следует особое внимание обратить на правильность применения аудируемым субъектом Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (утв. приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. №114н). Это связано с тем, что балансовые счета 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства» участвуют в расчете величины чистых активов в составе прочих оборотных активов и прочих долгосрочных обязательств соответственно и их неправильное применение или неприменение могут исказить величину чистых активов.

Аудитору также целесообразно установить следующее нижеперечисленное.

1. Принимало ли решение акционерное общество о выплате дивидендов по размещенным акциям, так как в соответствии со ст. 42 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» предусмотрена обязанность принятия такого решения (объявления).

2. Предусмотрена уставом Общества выплата дивидендов денежными средствами или иным имуществом.

Аудитору следует обратить внимание на тот факт, что если выплата дивидендов конкретным видом имущества уставом не предусмотрена, выплачивать дивиденды этим видом имущества нельзя. При принятии решения о передаче вместо денег в качестве дивидендов какого-либо имущества возникает необходимость его оценки с учетом ст. 40 Налогового кодекса РФ. Налог с суммы выплаченных дивидендов удерживается только при фактической выплате дохода акционеру (участнику), и не раньше. Дата фактического получения доходов в натуральной форме определяется как день их передачи.

3. Предусмотрено ли уставом создание специального фонда для выплаты дивидендов по привилегированным акциям.

4. Имеется ли положение о специальном фонде.

5. Определен ли уставом срок выплаты дивидендов.

Аудитору следует помнить о возможности поквартальной выплаты обществом дивидендов, а не только по ито-

гам отчетного года. При этом аудиторю нужно обратить внимание на тот факт, что корреспонденция, предусмотренная для отражения распределения прибыли по итогам года по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый) убыток», применяется и для квартальных дивидендов. На практике может иметь место ситуация, при которой в течение отчетного года производились выплаты дивидендов, а по результатам финансового года получен убыток. В этом случае аудитор проверяет правильность налогообложения таких выплат.

Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» специальные требования к сроку выплаты дивиденда не установлены. Но если обратиться к п. 1 ст. 314 Гражданского кодекса РФ, где сказано, что если обязательство предусматривает или позволяет определить день его исполнения или период времени, в течение которого оно должно быть исполнено, обязательство подлежит исполнению в этот день или, соответственно, в любой момент в пределах такого периода, то можно сделать вывод о том, что в уставе должен быть указан срок выплаты дивидендов. Однако если в уставе и решением общего собрания акционеров дата выплаты не установлена, то в соответствии с п. 4 ст. 42 «Порядок выплаты обществом дивидендов» гл. 5 «Дивиденды общества» Федерального закона от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» срок выплаты годовых дивидендов не должен превышать 60 дней со дня принятия решения об их выплате.

6. Правильно ли составлен список лиц, имеющих право получения годовых дивидендов.

7. Правомерно ли выплачены объявленные по акциям дивиденды.

Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» установлен ряд ограничений на выплату дивидендов (ст. 43 «Ограничения на выплату дивидендов»). Общество не вправе принимать решение о выплате дивидендов по акциям до полной оплаты всего уставного капитала общества; до выкупа всех акций у акционеров в случае возникновения у них права требовать выкупа обществом принадлежащих им акций.

Общество не вправе принимать решение о выплате дивидендов по обыкновенным и привилегированным акциям, размер дивидендов по которым не определен, если не принято решение о выплате в полном размере дивидендов по всем типам привилегированных акций, размер дивидендов по которым определен уставом общества.

Общество не вправе принимать решение о выплате дивидендов по привилегированным акциям определенного типа, по которым размер дивиденда определен уставом общества, если не принято решение о полной выплате дивидендов по всем типам привилегированных акций, предоставляющим преимущество в очередности получения дивидендов перед привилегированными акциями этого типа.

Особое внимание аудитор должен обратить на то, что общество не вправе выплачивать объявленные дивиденды по акциям, если на день выплаты общества отвечает признакам несостоятельности (банкротства) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) или если указанные признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов; если на день выплаты стоимость чистых активов общества меньше суммы

его уставного капитала, резервного фонда и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом общества ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций либо станет меньше указанной суммы в результате выплаты дивидендов. По прекращении этих обстоятельств общество обязано выплатить акционерам объявленные дивиденды.

В обществах с ограниченной ответственностью часть прибыли, предназначенная для распределения между его участниками, распределяется пропорционально их долям в уставном капитале общества.

Федеральным законом от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» также установлен порядок распределения прибыли обществом (ст. 28 «Распределение прибыли общества») и ограничения ее распределения (ст. 29 «Ограничения распределения прибыли»).

8. Отражен ли факт начисления дивидендов как событие после отчетной даты.

В соответствии с п. 3 ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», утвержденного приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. №56н, объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год является событием после отчетной даты.

Оно свидетельствует о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность, и раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Если общее собрание акционеров (участников), например, в открытых акционерных обществах (в связи с большим количеством акционеров), состоится позже сроков представления годовой бухгалтерской отчетности в налоговые органы (не позднее 90 дней по окончании года – п. 2 ст. 15 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»), распределение чистой прибыли не является событием после отчетной даты.

9. Приведена ли справочная информация в акционерных обществах к отчету о прибылях и убытках – справка о сумме дивидендов, которые приходятся на одну привилегированную акцию, а также выполнены ли требования Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (утверждены приказом Минфина РФ от 21 марта 2000 г. №29н).

10. Раскрыта ли аудируемым лицом информация о дивидендах, рекомендованных или объявленных им, а также о полученных или подлежащих получению в соответствии с Рекомендациями аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2007 г. (письмо Минфина РФ от 29 января 2008 г. №07-05-06/18).

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденных приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н, при аудите дивидендов аудитор подтверждает остатки по следующим счетам:

- специальному субсчету к счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», если акционеры – сотрудники организации и такой порядок предусмотрен рабочим планом счетов;
- 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый) убыток»;
- субсчетам счета 75-2 «Расчеты с учредителями по доходам», если акционерами являются юридические и физи-

ческие лица с различным порядком исчисления налога на доходы по дивидендам, например:

- «Расчеты по выплате дивидендов российским организациям»;
- «Расчеты по выплате дивидендов иностранным организациям»;
- «Расчеты по выплате дивидендов физическому лицу-нерезиденту РФ»;
- «Расчеты по выплате дивидендов физическому лицу-резиденту РФ».

В соответствии с п. 1 ст. 43 НК РФ «Дивиденды и проценты» дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. Ст. 24 НК РФ «Налоговые агенты» определены обязанности налоговых агентов, в соответствии с которыми при выплате дивидендов организация – налоговый агент исчисляет, удерживает и перечисляет в бюджет налоги в соответствии с НК РФ.

При проверке налогообложения следует проверить правильность применяемых ставок налогообложения.

Для проверки обоснованности применения налоговых ставок следует выделить группы лиц, получающих дивиденды.

Группа 1. Физические лица, являющиеся резидентами РФ

Для этой группы налоговый агент – организация применяет положения гл. 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц». В соответствии с п. 4 ст. 224 НК РФ «Налоговые ставки» к дивидендам, выплачиваемым физическим лицам, являющимся резидентами РФ, применяются ставки налога на доходы физических лиц (НДФЛ) в размере 9%.

На практике имеют место случаи непропорционального распределения прибыли в обществах с ограниченной ответственностью между участниками общества в соответствии с учредительными документами. Аудитору следует помнить, что суммы, выплаченные сверх дивидендов, пропорциональных доле в уставном капитале общества или непропорционально, квалифицируются как иные доходы физического лица в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 208 «Доходы от источников в РФ и доходы от источников за пределами РФ» НК РФ, не признаются для целей налогообложения дивидендами. Такие выплаты для целей налогообложения налогом на доходы физических лиц учитываются по ставке 13% на основании п. 1 ст. 224 «Налоговые ставки» НК РФ. Указанная позиция подтверждена письмом Минфина РФ от 30 января 2006 г. №03-03-04/1/65, а также арбитражной практикой (постановление Федеральной антимонопольной службы (ФАС) Уральского округа от 12 декабря 2007 г. №Ф09-10292/07-С2, Определение ВАС РФ от 10.04.2008 №4537/08).

На практике имеют место случаи неправомерного налогообложения промежуточных дивидендов физических лиц по ставке 9% при получении убытка обществом по результатам финансового года. По мнению специалистов Минфина РФ и Федеральной налоговой службы (ФНС), такие выплаты не могут классифицироваться как дивиденды. Поэтому организация – налоговый агент,

являющаяся источником выплаты дохода для физических лиц, должна будет начислить налог на доходы физических лиц по ставке 13%.

Группа 2. Физические лица, не являющиеся резидентами РФ

В соответствии с п. 3 ст. 224 НК РФ, к дивидендам от долевого участия в деятельности российских организаций с 1 января 2008 г. применяется налоговая ставка в размере 15%.

С 1 января 2007 г. резидентами признаются физические лица, находящиеся на территории РФ не менее 183 дней в течение 12 месяцев подряд (то есть в расчет будут приниматься и месяцы проживания, предшествующие текущему календарному году) (п. 2 ст. 207 НК РФ). Уточняется, что этот период не прерывается на время выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Для определения статуса физического лица следует учитывать любой непрерывный 12-месячный период, в том числе начавшийся в одном календарном году, а продолжающийся в другом. Поэтому при выплате доходов сотруднику его статус (резидент или нет) следует определять на соответствующие даты выплаты дохода в 2007 г., исходя из периода нахождения в РФ, начавшегося в 2006 г. (при условии, что работник за этот период пребывал в России более 183 дней) (письмо Минфина РФ от 19 марта 2007 г. №03-04-06-01/76).

Обратите внимание: при исполнении обязанностей налогового агента в случае выплаты доходов физическим лицам – нерезидентам РФ, в том числе дивидендов, в соответствии со ст. 232 «Устранение двойного налогообложения» НК РФ необходимо учитывать действующие двусторонние международные договоры РФ во избежание двойного налогообложения, которыми предусмотрены различные налоговые ставки (письмо Минфина РФ от 8 июня 2007 г. №03-08-05).

Группа 3. Российские и иностранные организации

Аудитору следует обратить внимание на изменение порядка исчисления налога на прибыль, взимаемого с дивидендов, так как Федеральным законом от 16 мая 2007 г. №76-ФЗ внесены изменения в п. 2 ст. 275 НК РФ. С 1 января 2008 г. налоговый агент должен рассчитывать налоговую базу по дивидендам, распределяемым между организациями, по трем разным налоговым ставкам:

- 0% – по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов, и при условии, что стоимость приобретения и (или) получения в соответствии с законодательством РФ в собственность вклада (доли) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 млн. руб.;
- 9% – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями (за исключением тех, к которым применена ставка 0%);
- 15% – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями.

Однако в отношении дохода иностранной компании может применяться пониженная ставка, если между РФ и страной местонахождения данной компании заключено международное соглашение (договор) о предотвращении двойного налогообложения. Но для этого до момента выплаты дивидендов она должна представить подтверждение ее постоянного местонахождения в такой стране (ст. 7, п. 3 ст. 310 и ст. 312 НК РФ).

Порядок оформления документов, подтверждающих постоянное местонахождение иностранной организации в государстве, с которым у РФ имеется международный договор (соглашение), НК РФ не установлен. Форма таких документов, а также порядок их оформления и представления предусмотрены п. 5.3 разд. 2 Методических рекомендаций по применению отдельных положений гл. 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, утвержденных приказом Министерства по налогам и сборам РФ (МНС) от 28 марта 2003 г. №БГ-3-23/150.

Если деятельность иностранной компании на территории РФ привела к образованию постоянного представительства, то такая иностранная организация становится самостоятельным плательщиком налога на прибыль, согласно российскому налоговому законодательству. Иностранная организация в этом случае исчисляет налог на прибыль со всех доходов, полученных на территории РФ и относящихся к деятельности этой иностранной организации через постоянное представительство.

В отношении иностранных организаций, которые не осуществляют деятельность на территории РФ через постоянные представительства, но которые получают доходы от источников в РФ, применяется принцип налогообложения отдельных видов их доходов, полученных на территории РФ. Согласно этому принципу, облагаются доходы, полученные иностранными организациями от источников в РФ в форме дивидендов, процентов по кредитам и займам, доходы в виде лицензионных платежей от предоставления прав пользования объектами интеллектуальной собственности и т.д.

Поэтому возникновение у иностранной организации налогооблагаемого или необлагаемого дохода зависит от источника возникновения дохода, характера и условий, при которых иностранная организация осуществляет деятельность на территории и от источников в РФ.

Таким образом, применить пониженную налоговую ставку либо не удерживать налог вы можете только при наличии двух условий:

- действует международный договор между РФ и государством, на территории которого постоянно находится иностранная организация – получатель дивидендов;
- иностранная организация представила надлежащим образом оформленные документы, подтверждающие ее постоянное место нахождения.

Налоговый агент, выплачивающий дивиденды иностранным организациям, обязан представить в налоговый орган по месту своего нахождения налоговый расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов по форме, утвержденной приказом МНС РФ от 14 апреля 2004 г. №САЭ-3-23/286@ «Об утверждении формы налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов».

На практике имеют место случаи непропорционального распределения дивидендов обществами участникам

– юридическим лицам. Позиция Минфина РФ заключается в том, что в этом случае применяется ставка 24% (письмо от 30 января 2006 г. №03-03-04/1/65). Доход, полученный обществом, может распределяться не только пропорционально долям участников в уставном капитале организации, но и в ином порядке. Часть чистой прибыли общества, распределенная между его участниками непропорционально их долям в уставном капитале общества, не признается для целей налогообложения дивидендами, а рассматривается как выплата за счет прибыли, остающейся после уплаты налогов. Следовательно, для целей налогообложения указанные выплаты учитываются по общей ставке для физических и юридических лиц. Имеют место и другие мнения экспертов, поэтому аудитору следует при возникновении таких ситуаций руководствоваться опытом и профессиональным суждением.

Аудитору следует особое внимание обратить на налогообложение доходов по акциям, находящимся в собственности субъекта РФ.

Президиум Высшего арбитражного суда РФ информационным письмом от 22 декабря 2005 г. №98 установил, что РФ, субъекты РФ, как и иные публично-правовые образования, не являются плательщиками налога на прибыль в соответствии с положениями ст. 246 НК РФ, согласно которой налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

Исходя из этого, дивиденды по акциям, находящимся в собственности РФ или субъектов РФ и являющимся имуществом государственной казны РФ или казны субъекта РФ, не являются доходами, подлежащими налогообложению налогом на прибыль организаций.

Учитывая изложенное, российские организации при выплате дивидендов по акциям, находящимся в собственности субъекта РФ, не выступают в роли налоговых агентов по удержанию и уплате налога на прибыль с доходов в виде дивидендов. Дивиденды, выплачиваемые по указанным акциям, не учитываются при определении общей суммы налога, исчисленной в соответствии с п. 2 ст. 275 НК РФ, при условии, что сумма дивидендов перечислена непосредственно в бюджет субъекта РФ.

Группа 4. Российская организация, применяющая специальный налоговый режим – упрощенную систему налогообложения

Если организация – налоговый агент – перечисляет сумму дивидендов (долю прибыли) организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, то такие доходы налогом на доходы (дивиденды) у налогового агента не облагаются по следующим основаниям:

- в соответствии со ст. 346.15 НК РФ доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества, имущественных прав и внереализационные доходы, учитываемые при налогообложении, определяются организациями в соответствии со ст. 249 и ст. 250 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Нормы этих статей учитываются при применении упрощенной системы налогообложения в том случае, если они не противоречат другим положениям гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ;
- в соответствии с п. 1 ст. 250 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ доходы от долевого участия в других

организациях признаются внереализационными доходами, учитываются в налоговой базе и облагаются по ставке 6% или 15% в зависимости от выбранного объекта налогообложения.

Проверяя обоснованность действий налогового агента в этом случае, аудитор целесообразно проверить наличие у организации документа, подтверждающего право применения упрощенной системы налогообложения – уведомления о возможности применения упрощенной системы налогообложения (ф. №26.2-2, утверждена приказом МНС РФ от 19 сентября 2002 г. №ВГ-3-22/495). По-нашему мнению, необходимо потребовать у организации – получателя доходов письмо о применении им упрощенной системы налогообложения в периоде выплаты доходов, так как за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на налогового агента обязанностей он несет ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Наряду с проверкой примененных налоговых ставок аудитор следует оценить механизм исчисления налоговой базы. Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях, отражены в одноименной ст. 275 НК РФ.

Согласно указанной статье, сумма налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщика – получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом по формуле:

$$H = K * C_n * (Добц.р. - Д),$$

где

H – сумма налога, подлежащая удержанию;

K – отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика – получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом;

C_n – ставка, по которой облагаются дивиденды данного налогоплательщика;

Добц.р. – общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом, всех налогоплательщиков – получателей дивидендов;

Д – общая сумма дивидендов, полученных налоговым агентом от другой организации в текущем и предыдущем отчетных (налоговых) периодах к моменту распределения его собственных дивидендов.

В величину показателя **Д** не включаются полученные налоговым агентом дивиденды, к которым была применена нулевая ставка налога на прибыль.

Если значение показателя **H** является отрицательным, обязанности по уплате налога не возникает, возмещение из бюджета не производится.

Аудитору следует помнить, что согласно п. 3 ст. 275 НК РФ в случае, если российская организация – налоговый агент выплачивает дивиденды иностранной организации и (или) физическому лицу, не являющемуся резидентом РФ, налоговая база налогоплательщика – получателя дивидендов по каждой такой выплате определяется как сумма выплачиваемых дивидендов и к ней применяется ставка, предусмотренная для данных налогоплательщиков. То есть уменьшение налогооблагаемой базы на сумму дивидендов, полученных налоговым агентом от другой организации, не производится.

Рассмотрим пример исчисления налогов налоговым агентом – российской организацией, выплачивающей дивиденды участникам и получающей доходы от участия в деятельности других организаций.

Уставный капитал ОАО «Морской берег» сформирован следующим образом:

- 10% уставного капитала принадлежит иностранной компании АВ;
- 5% уставного капитала принадлежит физическому лицу, не являющемуся резидентом РФ;
- 5% уставного капитала принадлежит физическому лицу, являющемуся резидентом РФ;
- 45% уставного капитала принадлежит российской организации ЗАО «Волна», применяющей общий режим налогообложения;
- 35% уставного капитала принадлежит ООО «Бриз», применяющей специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения.

На основании решения общего собрания акционеров 30 мая 2007 г. решено направить на выплату дивидендов 10 млн. руб.

Кроме того, аудируемое общество получило в текущем году дивиденд в сумме 1 000 000 руб. от ЗАО «Прометей», который не участвовал в расчете налоговой базы по доходам, выплачиваемым за 2006 г. С суммы 1 000 000 руб. налоговым агентом налог удержан.

Аудитору целесообразно проверить налогообложение выплачиваемых дивидендов ОАО «Морской берег» как налоговым агентом по каждому участнику общества.

1. С доли прибыли, выплачиваемой иностранной организации АВ (10 000 000 руб. * 10% = 1 000 000 руб.), сумма удерживаемого налога составит:
10 000 000 руб. * 10% * 15% = 150 000 руб.
2. С доли прибыли, выплачиваемой физическому лицу – нерезиденту РФ, (10 000 000 руб. * 5% = 500 000 руб.), сумма налога рассчитывается по такой же ставке 15%:
10 000 000 руб. * 5% * 15% = 75 000 руб.
3. С доли прибыли, выплачиваемой физическому лицу – резиденту РФ (10 000 000 руб. * 5% = 500 000 руб.) и российской организации, применяющей общий режим налогообложения (10 000 000 руб. * 45% = 4 500 000 руб.), сумма налога рассчитывается по ставке 9%.

При проверке правильности расчета аудитор следует учесть следующее. Сумма дивидендов может быть уменьшена на сумму дивидендов, причитающуюся российской организации, применяющей упрощенную систему налогообложения и составляющую 3 500 000 руб. (10 000 000 руб. * 35%), а также на суммы дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем и предыдущем отчетных (налоговых) периодах, если данные суммы дивидендов ранее не участвовали в расчете при определении облагаемого налогом дохода в виде дивидендов. В нашем примере сумма дивидендов полученных, принимаемых к уменьшению составит 1 000 000 руб.

Таким образом, налоговая база, рассчитанная согласно п. 2 ст. 275 «Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях» НК РФ, составит:

$$10\,000\,000\text{ руб.} - 1\,000\,000\text{ руб.} - 500\,000\text{ руб.} - 3\,500\,000\text{ руб.} - 1\,000\,000\text{ руб.} = 4\,000\,000\text{ руб.}$$

Проверку суммы налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщика – получателя дивидендов, произведем по приведенной выше формуле:

$$4\,000\,000\text{ руб.} / 10\,000\,000\text{ руб.} * 9\% * (10\,000\,000\text{ руб.} - 1\,000\,000\text{ руб.}) = 360\,000\text{ руб.}$$

Общая сумма налогов по выплатам, облагаемым по налоговой ставке 9%, составит 360 000 руб., в том числе сумма, удерживаемая с дивидендов, распределенных:

- для российской организации ЗАО «Волна»:
4 000 000 руб. * 45% / (45% + 5%) * 9% = 324 000 руб.;

- для физического лица – резидента РФ:
 $4\ 000\ 000\ руб. * 5\% / (45\% + 5\%) * 9\% = 36\ 000\ руб.$

Таким образом, ОАО «Морской берег» должно выплатить акционерам следующие суммы дивидендов за 2007 г.:

- иностранной компании АВ:
 $1\ 000\ 000\ руб. - 150\ 000\ руб. = 850\ 000\ руб.;$
- физическому лицу, не являющемуся резидентом РФ:
 $500\ 000\ руб. - 75\ 000\ руб. = 425\ 000\ руб.;$
- физическому лицу, являющемуся резидентом РФ:
 $500\ 000\ руб. - 36\ 000\ руб. = 464\ 000\ руб.;$
- российской организации ЗАО «Волна», применяющей общий режим налогообложения:
 $4\ 500\ 000\ руб. - 324\ 000\ руб. = 4\ 176\ 000\ руб.;$
- ООО «Бриз», применяющей специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения: 3 500 000 руб., так как налог не удерживается.

Аудитору также целесообразно проверить своевременность перечисления в бюджет удержанного налога. Налог на доходы должен быть перечислен в бюджет:

- в течение 10 дней со дня выплаты дохода юридическим лицам (п. 4 ст. 287 НК РФ);
- не позднее дня получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета физического лица (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Аудитору, осуществляющему проверку выплачиваемых дивидендов, следует обратить внимание на наличие суммы не востребованных акционерами (участниками) дивидендов. В соответствии с п. 18 ст. 250 НК РФ доходом признаются суммы кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности и по другим основаниям. На основании этой нормы не востребованные акционерами дивиденды по истечении срока исковой давности включаются во внебюджетные доходы. Законодательством РФ не предусмотрено особого срока исковой давности для требований по выплате объявленных акционерным обществом дивидендов. Положение о порядке выплаты дивидендов по акциям и процентов по облигациям, утвержденное Министерством экономики и финансов РФ 10 января 1992 г., не относится к актам законодательства РФ. Судебной практики нет. Таким образом, суммы не востребованных акционерами дивидендов по истечении трехлетнего срока исковой давности подлежат включению в состав внебюджетных доходов общества в налоговом учете и в состав прочих доходов – в бухгалтерском (см. письмо Минфина РФ от 14 февраля 2006 г. №03-03-04/1/110). При обнаружении сумм дивидендов с просроченным сроком исковой давности аудитор начисляет сумму налога на прибыль и налоговые санкции.

Кисилевич Татьяна Ивановна

Литература

1. Аудит в России. Антология российского аудита: Учебник для вузов / Под ред. докт. экон. наук, проф. А.В. Крикунова. – М.: Маркет ДС, 2006. – 592 с.
2. Аудит. Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Джейник, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш; Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
3. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, Юнити-Дана, 2006. – 583 с.
4. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. М.: Филинь, 1997. – 448 с.
5. Скобара В.В. Аудит. – М.: Просвещение, 2005. – 310 с.

РЕЦЕНЗИЯ

В статье автором предложена схема проведения аудиторской проверки выплаты дивидендов. Значительное внимание уделено вопросам налогообложения, в частности, отражен порядок проведения аудита в зависимости от категории лиц, получающих дивиденды.

Вопросы, освещенные в статье, являются актуальными как для аудиторов, осуществляющих проверки организаций на предмет правильности и обоснованности начисления и выплаты дивидендов, так и для акционеров, учредителей, заинтересованных в получении дивидендов, и руководителей и главных бухгалтеров, несущих ответственность за соблюдение законодательства по бухгалтерскому учету и налогообложению расчетов с учредителями.

В статье содержатся ссылки на нормативно-законодательную базу по бухгалтерскому учету и налогообложению, подробно освещены особенности регулирования порядка выплаты дивидендов с точки зрения гражданского законодательства.

Заслуживает внимания рассмотрение проблем налогообложения, которые четко не закреплены на законодательном уровне, например, в случае непропорционального распределения дивидендов обществами участникам – юридическим и физическим лицам.

Для практического понимания изложенного материала автором предложен пример исчисления налогов налоговым агентом – российской организацией, выплачивающей дивиденды участникам и получающей доходы от участия в деятельности других организаций.

Выводы и предложения, изложенные в статье, теоретически обоснованы, и имеют практическую значимость.

Мельник М.В., докт. экон. наук, проф. Финансовой академии при Правительстве РФ

4.4. AUDITOR CHECK OF THE DIVIDENDS PAID BY THE ORGANIZATION

T.I. Kisilevich, Doctor of Science (Economics), Professor of Accounting and Audit Department

Sochi State University for Tourism and Recreation

In the article the author describes methodical aspects of audit dividend payments, develops the scheme of audit, including check of calculation & paying of dividends, & taxation. Features of audit of dividend payment depend on an ownership & internal documents of the organization, such as the regulations, dividend rules.

Literature

1. Audit in Russia. The anthology of the Russian audit: edited by Prof. Krickunov. The textbook for high schools. M.: Market, 2006. – 592 p.
2. Audit. Montgomery/ F.L. Deflitz, G.R. Dzhajnik, V.M. O'Reilly, M.B. Khirsh; Translation from English by Y.V.Sokolova. – M.: Audit.: Unity, 1997. – 542 p.
3. Audit: the textbook for high schools / edited by Prof. V.I. Podolski. The third edition – M.: Unity – 2006. – 583 p.
4. N.P. Baryshnikov. Organization and methodic of the general audit. M. – The information-publishing house «Philin», 1997. – 448 p.
5. V.V. Scobora. Audit. M.: Publishing house «Enlightenment», 2005. – 310 p.