

УДК 657. 222

А.В. ДМИТРЕНКО, канд. екон. наук, докторант

Полтавський національний технічний університет імені Ю. Кондратюка

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ НАРАХУВАННЯ ТА РОЗПОДІЛУ ДИВІДЕНДІВ МІЖ УЧАСНИКАМИ СПІЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

В статті розглянуто положення нормативних документів та дослідження науковців з питання розподілу та оподаткування дивідендів учасників (засновників) спільного підприємства. Запропоновано власну методику нарахування, розподілу, оподаткування та виплати дивідендів вітчизняним та зарубіжним учасникам спільного підприємства.

Ключові слова: облік, дивіденди, учасники, засновники, спільне підприємство, оподаткування, прибуток, статутний капітал.

Розподіл прибутку на виплату дивідендів та інвестування є фінансовою проблемою, яка істотно та неоднозначно впливає на фінансову стабільність і перспективи розвитку підприємства. Спрямування достатньої суми прибутку на виплату дивідендів і високий рівень таких виплат збільшують попит на акції та підвищують їхній ринковий курс. Водночас обмежується власне джерело фінансування, ускладнюється розв'язання завдань перспективного розвитку підприємства. Найбільш **проблемними питаннями** на сьогодні є питання нарахування, розподілу та реінвестування дивідендів учасників спільного підприємства (далі – СП) та їх оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій стосовно обліку дивідендів та їх оподаткування підтверджують вище визначену проблематику. Проблемними питаннями нарахування, розподілу, виплати та оподаткування дивідендів резидентів та нерезидентів, фізичних осіб та юридичних осіб займалася численна кількість науковці, бухгалтерів-практиків, податківців, юристів, а саме: Ю. Ільницький [1, с. 6-9], В. Прокопенко [2, с. 9-12], В. Вишневецька [3, с. 12-13], В. Циганенко [4, с. 14-15], І. Лісна [5, с. 15-19], Є. Губа [6, с. 36-42], Ю. Кловська [7, С. 32-

37], Д. Бузанов [8, с. 32-37], О. Золотухін [9, с. 15-17], М. Ковенко [10, 26-34], О. Бакурова [11, с. 37-40; 12, с. 36-40], О. Кононенко [13, с. 33-40].

Метою написання даної статті є удосконалення бухгалтерського та податкового обліку нарахування, розподілу та виплати дивідендів вітчизняним та зарубіжним учасникам (засновникам: фізособам та юрособам) СП.

Завданнями, які ставляться автором статті по досліджуваному питанні є: аналіз нормативних джерел з бухгалтерського та податкового обліку щодо нарахування, розподілу та виплати дивідендів засновникам СП; дослідження думок науковців стосовно обліку та оподаткування дивідендів отриманих резидентами та нерезидентами СП; удосконалення обліку розподілу дивідендів між вітчизняними та іноземними учасниками СП.

Прибуток СП розподіляється згідно з чинним законодавством і статутом підприємства. Він спрямовується як на сплату податків, так і на виплату відсотків за довгостроковим кредитом, доходів засновникам, власникам цінних паперів, формування резервів, дивідендів за акціями.

Отже, при обліку використання прибутку СП буде проявлятися така специфіка:

- прибуток розподіляється між вітчизняними та іноземними учасниками або пропорційно їхнім внескам до статутного капіталу, або в іншій пропорції, зафіксованій установчими документами;

- іноземним інвесторам законодавчо гарантується компенсація і відшкодування збитків, включаючи втрачену вигоду і моральну шкоду, завдану їм внаслідок дій, бездіяльності або неналежного виконання державними органами чи їхніми посадовими особами передбачених законодавством обов'язків щодо підприємства з іноземними інвестиціями;

– після фактичної виплати доходу нерезиденту з нього стягується додатковий 15-процентний податок на репатріацію, що певною мірою стимулює реінвестування.

Розглянемо порядок обліку та виплати дивідендів у бухгалтерському обліку.

Згідно статтею 30 Закону України «Про господарські товариства», дивіденди – це частина чистого прибутку акціонерного товариства, який виплачується акціонеру з розрахунку на одну належну йому акцію певного типу та (або) класу [14]. Тобто в загальному вигляді дивіденди – це частка прибутку, що розподіляється між учасниками.

Відповідно до пункту 14.1.49 Податкового кодексу України: дивіденди - платіж, що здійснюється юридичною особою - емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку [15].

Згідно з пунктом 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», дивідендами є частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства [16].

З прийняттям нового Податкового кодексу України, розділ 3 Податок на прибуток підприємств, емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку в розмірі ставки, встановленої пунктом 151.1 статті 151 цього Кодексу, нарахованої на суму дивідендів, що фактично виплачуються, без зменшення суми такої виплати на суму такого податку. Зазначений авансовий внесок вноситься до

бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів. Згідно з статтею 151. Ставки податку, пункту 151.1 основна ставка податку становить 16 відсотків.

У разі виплати дивідендів у формі, відмінній від грошової, базою для нарахування авансового внеску згідно з абзацом першим цього підпункту є вартість такої виплати, розрахована за звичайними цінами.

Відповідно до пункту 153.3.5 авансовий внесок, передбачений пунктом 153.3.2 цього пункту, не справляється у разі виплати дивідендів:

а) фізичним особам;

б) у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих платником податку, за умови, що така виплата ніяким чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, незалежно від того, чи були такі акції (частки, паї) належним чином зареєстровані (відображені у зміні до статутних документів), чи ні;

в) інститутами спільного інвестування;

г) на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються в межах сум доходів такої материнської компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб. Якщо сума виплат дивідендів на користь власників корпоративних прав материнської компанії перевищує суму отриманих такою компанією дивідендів, то дивіденди, сплачені в межах такого перевищення, підлягають оподаткуванню за правилами, встановленими підпунктом.

Згідно з пунктом 160.2 нового Податкового кодексу України, розділ 3 Податок на прибуток підприємств, резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи (крім постійного представництва нерезидента на території України) будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в

національній валюті), крім доходів, зазначених у пунктах 160.3 - 160.6 цієї статті, зобов'язані утримувати податок з таких доходів, зазначених у пункті 160.1 цієї статті, за ставкою в розмірі 15 відсотків їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати, що набрали чинності.

Відповідно до положень розділу 4 Податок на доходи фізичних осіб, пункту 167.2 ставка податку становить 5 відсотків бази оподаткування щодо доходу, нарахованого як доходи у вигляді дивідендів; згідно з пунктом 170.5.3 дивіденди, нараховані платнику податку емітентом корпоративних прав - резидентом, що є юридичною особою, оподатковуються за ставкою, визначеною у пункті 167.2 статті 167 цього Кодексу, крім дивідендів на користь фізичних осіб (у тому числі нерезидентів) за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, які згідно із підпунктом 153.3.7 пункту 153.3 статті 153 цього Кодексу прирівнюються з метою оподаткування до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням.

Згідно до розділу 4 Податок на доходи фізичних осіб, пункту 170.10 оподаткування доходів, отриманих нерезидентами, підпункту 170.10.1 доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів, оподатковуються за правилами та ставками, визначеними для резидентів (з урахуванням особливостей, визначених деякими нормами цього розділу для нерезидентів).

За пунктом 165.1 Податкового кодексу України (розділу 4 Податок на доходи фізичних осіб) до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включаються такі доходи: дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою - резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів (165.1.18 Податкового кодексу України, розділ 4 Податок на доходи фізичних осіб) [15].

На основі вищерозглянутого матеріалу наведемо наступну кореспонденцію рахунків, врахувавши податкове законодавство до змін та основні зміни нового Податкового кодексу України (табл.).

Таблиця

Облік виплати дивідендів резидентові та нерезидентові, фізичній та юридичній особам

№ п.п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Розподіл прибутку для виплати дивідендів	441	443
2	Нарахування дивідендів		
	- засновнику-юрособі (резидент або нерезидент)	443	671
	- засновнику-фізособі (резидент або нерезидент)	443	671
3	Нараховано курсові різниці на кінець звітного кварталу на заборгованість:		
	- засновнику-юрособі (нерезидент)	974 або 671	671 або 744
	- засновнику-фізособі (нерезидент)	974 або 671	671 або 744
4	Утримання та сплата податків при виплаті дивідендів:		
	- податок на репатріацію (фізична чи юридична особа)	671 641	641 311
	- податок на доходи засновника-фізособи*	671 641	641 311

Продовження таблиці

5	Нараховано авансовий внесок з податку на прибуток (засновники-юридичні особи, резиденти і нерезиденти)**	671	641
6	Сплачено авансовий внесок з податку на прибуток	641	311
7	Перераховано кошти для придбання інвалюти, необхідної для виплати дивідендів	333	311
8	Перераховано внески до Пенсійного фонду	651	311
9	Перераховано комісійні банку за послуги з придбання інвалюти	681	311
10	Витрати з придбання інвалюти віднесено в рахунок заборгованості по дивідендах	671	651,681
11	Перераховано дивіденди:		
	- засновнику-юрособі (резиденту або нерезиденту)	671	311, 312
	- засновнику-фізособі (резиденту або нерезиденту)	671	311, 312

* за новим Податковим кодексом України на доходи не нараховується

** за новим Податковим кодексом України на доходи фізичних осіб не нараховується

За проведеними дослідженнями можна зробити наступні **висновки та пропозиції** стосовно покращення обліку розподілу дивідендів між вітчизняними та зарубіжними учасниками СП. За даною методикою незрозумілою залишається кореспонденція рахунків стосовно нарахування авансового внеску з податку на прибуток за дебетом субрахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» та кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» / податок на прибуток». Оскільки такий податок нараховується «зверху», то, на думку автора статті, слід по дебету застосовувати рахунок 98 «Податок на прибуток», а не рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» так, як авансовий внесок з податку на прибуток не зменшує суму дивідендів, що виплачується учаснику (засновнику). З урахуванням змін у податковому законодавстві податковий тягар на СП створені резидентами та нерезидентами, фізичними та юридичними особами зменшився. Особливо це спостерігається для засновників (учасників)-фізичних осіб як у відношенні авансового внеску з податку на прибуток, так і податку на доходи фізичних осіб (дивіденди). Незмінним залишився податок на репатріацію доходів для засновників нерезидентів.

Література:

1. Ільницький Ю. Виплата дивідендів: хто, кому і як / Ю. Ільницький // Все про бухгалтерський облік. – 2010. - № 32. – С. 6-9.
2. Прокопенко В. Виплата дивідендів юрособам-резидентам: облік та оподаткування у емітента корпоративних прав / В. Прокопенко // Все про бухгалтерський облік. – 2010. - № 32. – С. 6-12.
3. Вишневецька В. Облік реінвестиції дивідендів ТОВ / В. Вишневецька // Все про бухгалтерський облік. – 2010. - № 32. – С. 12-13.
4. Циганенко В. Виплата дивідендів фізособам: оподаткування та звітність / В. Циганенко // Все про бухгалтерський облік. – 2010. - № 32. – С. 14-15.
5. Лісна І. Дивіденти нерезиденту: облікові лабіринти / І. Лісна // Все про бухгалтерський облік. – 2010. - № 32. – С. 15-19.
6. Губа Є. Головне про облік дивідендів / Є. Губа // Справочник економіста. – декабрь 2009. – С. 36-42.
7. Кловська Ю. Реінвестування дивідендів / Ю. Кловська // Дебет-Кредит. – 2009. - № 9. – С. 32-37.
8. Бузанов Д. Дивіденди: облік і оподаткування / Д. Бузанов // Дебет-Кредит. – 2008. - № 47. – С. 18-22.
9. Золотухін О. Дивіденди: особливості обліку та оподаткування / О. Золотухін // Баланс. – 2009. - № 26 (855). – С. 15-17.
10. Ковенко М. Якщо статутний капітал потрібно збільшити / М. Ковенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2009. - № 21 (1205). – С. 26-34.
11. Бакурова О. Облік дивідендів іноземних суб'єктів господарської діяльності / О. Бакурова // Бухгалтерія. – 2001. - № 32/2 (447). – С. 37-40.
12. Бакурова О. Облік дивідендів іноземних суб'єктів господарської діяльності / О. Бакурова // Бухгалтерія. – 2001. - № 33/2 (448). – С. 36-40.
13. Кононенко О. Використання прибутку підприємствами / О. Кононенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2001. - № 83 (432). – С. 33-40.
14. Закон України «Про господарські товариства» (зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.
15. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI діє з 01.01.2011// www.rada.gov.ua.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (зі змінами та доповненнями // www.rada.gov.ua.

Аннотация

В статье рассмотрено положение нормативных документов и исследование научных работников по вопросу распределения и налогообложения дивидендов участников (основателей) совместного предприятия. Предложена собственная методика начисления, распределения, налогообложения и выплаты дивидендов отечественным и зарубежным участникам совместного предприятия.

Annotation

In the article position of normative documents and research of research workers is considered on a question distributing and taxation of dividends of participants (founders) of joint venture. The own method of extra charge, distributing, taxation and payment of dividends is offered to the domestic and foreign participants of joint venture.