

УДК 657.4:336

## ДО И ПОСЛЕ 1 АПРЕЛЯ 2011 г.: БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

**БУГА Н. Ю.**

*кандидат экономических наук*

**ГАВРИЛЕНКО Н. В.**

*аспирантка*

**Первомайск**

**В** условиях командно-административной системы порядок учета и распределения финансовых результатов деятельности предприятия определялся государством. Предприятия в современных условиях ведения хозяйства имеют возможность самостоятельно определять порядок распределения прибыли. Особенную роль играют расчеты с участниками по дивиден-

дам. Хотя начисление дивидендов и их фактическая выплата на предприятиях Украины осуществляется еще не регулярно, но за последние годы наблюдается их стабильный рост. Бухгалтерская служба предприятия должна своевременно предоставлять необходимую информацию владельцу предприятия и управленческому персоналу о полученных финансовых результатах и возможных путях их распределения. Недостаточное регулирование вопросов начисления, налогообложение и выплаты дивидендов на современном этапе в Украине приводит к нарушениям прав акционеров и порядка ведения бухгалтерского учета.

Вопросами управления инвестиционным портфелем, выплаты дивидендов, принятие дивидендной политики посвящены труды известных украинских экономистов: В. Белова, И. В. Карташовой, Е. П. Леоте, Я. В. Соколова,

И. Тарасовой, П. Гайдука, В. В.Сопко. Среди зарубежных ученых, которые осуществили значительный вклад в развитие операций с дивидендами, можно назвать И. Бланка, Э. Бриггема, Д. Мидлтона. Описанные методики формирования дивидендной политики предприятия в основном отображают теорию и практику заграничного опыта и не всегда могут применяться в Украине. Однако проблемам бухгалтерского учета и контроля операций с дивидендами в Украине посвящено мало научных трудов, исследованы отдельные аспекты данного вопроса.

*Цель статьи* – освещение особенностей бухгалтерского и налогового учета выплаты дивидендов резидентам и нерезидентам после 1 апреля 2011 года, обусловленных введением в действие Налогового кодекса.

**Н**алогообложению дивидендов посвящен п. 153.3 р. III Налогового кодекса (далее — НКУ) [1]. Как и п.п. 7.8.2 Закона о налоге на прибыль, он предусматривает, что эмитент корпоративных прав, который принимает решение о выплате дивидендов, должен начислить и оплатить авансовый взнос из налога на прибыль (за основной, установленной п. 151.1 НКУ, ставкой) от суммы дивидендов, которые фактически выплачиваются, без уменьшения суммы такой выплаты на сумму авансового взноса (так сказать начислив его «сверху» на сумму дивидендов) [2]. При этом отмеченный авансовый взнос платится в бюджет или одновременно с выплатой дивидендов. Платить авансовый взнос нужно также и в случае выплаты дивидендов в неденежной форме (товарами, готовой продукцией и тому подобное), взяв при этом за базу для его начисления стоимость такой выплаты, рассчитанную исходя из обычных цен (до 1 января 2013 года согласно с п.п. 2 п. 2 р. XIX НКУ при определении обычных цен продолжают руководствоваться правилами п. 1.20 Закона о налоге на прибыль [2]).

После 01.04.2011 г. обязанность по начислению и уплату авансового взноса из налога на прибыль при выплате дивидендов, как и ранее, будет возлагаться на какого-нибудь эмитента корпоративных прав, который является резидентом, независимо от: статуса эмитента и получателя дивидендов (то есть независимо от того, есть они плательщиками налога на прибыль или нет); наличия льгот из уплаты налога на прибыль; применение другой ставки налога на прибыль.

Таким образом, платить «дивидендный» авансовый взнос должен эмитент-резидент, который выплачивает дивиденды, независимо от того, есть он плательщиком налога на прибыль или нет. Однако Налоговым кодексом обусловлены некоторые случаи, когда авансовый взнос не снимается. Они перечислены в п.п. 153.3.5.

Особенного внимания анализа заслуживает первый случай, который освобождает от авансового взноса дивиденды, выплачиваемые физическим лицам. Следовательно, с 01.04.2011 г. при выплате дивидендов физическим лицам (в том числе физическим лицам-нерезидентам,) начислять и платить авансовый взнос из их сумм не нужно. Кроме того, приятным моментом в этом случае также стало снижение размера налога на доходы физических лиц из сумм дивидендов. Согласно

с п.п. 170.5.3 НКУ теперь из дивидендов физических лиц снимается подоходный налог из физических лиц ставкой 5%. При этом, как и ранее, сумма реинвестируемых дивидендов, начисленных плательщику – физическому лицу в виде акций при условии неизменности пропорций участия всех акционеров (владельцев) в уставном фонде эмитента, налог не удерживается.

Оплаченный «дивидендный» авансовый взнос будет считаться частью налога на прибыль (п.п. 153.3.8), в связи с чем налогоплательщику предоставляется осуществить зачет – уменьшить сумму начисленного налога на прибыль на сумму авансового взноса, оплаченного при выплате дивидендов (п.п. 153.3.3 НКУ). А если сумма «дивидендного» авансового взноса окажется больше и превысит сумму начисленного налога – перенести разницу на будущие налоговые периоды (в уменьшение будущих налоговых обязательств). При этом у убыточных налогоплательщиков сумма оплаченного «дивидендного» авансового взноса также не пропадает, а учитывается в уменьшение налоговых обязательств будущих периодов (п.п. 153.3.4 НКУ). Правда, проводить такие зачеты и перенесения согласно с положениями пп. 153.3.3 – 153.3.4 НКУ разрешено будет только плательщикам налога на прибыль.

Выплата дивидендов «нулевыми» плательщиками налога на прибыль (при выборе ставки 0% согласно с п. 154.6). Как известно, с 1 апреля 2011 года (и на ближайшие 5 лет – вплоть до 1 января 2016 года) субъекты ведения хозяйства, отвечающие критериям с п. 154.6 НКУ, смогут выбрать «льготную» ставку налога на прибыль 0%. В то же время, в случае выплаты дивидендов своим акционерам (основателям) плательщики «нулевого» налога на прибыль должны помнить о требованиях последнего абзаца этого пункта, согласно с которыми: 1) они (как и все другие эмитенты, которые выплачивают дивиденды) должны начислить и оплатить «дивидендный» авансовый взнос по правилам п.п. 153.3.2 НКУ; 2) за отчетный период, в котором осуществлялись начисление и выплата дивидендов, оплатить налог на прибыль за основной ставкой налога на прибыль (установленной п. 151.1, то есть с 01.04.2011 г. – по ставке 23%).

**Т**аким образом, в периоде выплаты дивидендов плательщики «нулевого» налога на прибыль теряют право на нулевую ставку, превращаясь в обычных плательщиков налога на прибыль и платят этот налог в общеустановленном порядке. В связи с этим стоит заметить, что: 1) оплачивая через дивиденды налог на прибыль «по полной программе», в этом случае предприятие, как и обычный плательщик налога на прибыль, сможет осуществить зачет и уменьшить сумму начисленного налога на сумму оплаченного «дивидендного» авансового взноса; 2) оплачивая на протяжении года дивиденды (но учитывая, что через «нарастающий итог» из налога на прибыль, когда каждый следующий период включает предыдущий, выплата дивидендов, скажем, во II квартале фактически превращается также в выплату дивидендов «на протяжении 3 кварталов», а затем – и на выплату «на протяжении года»), налогоплательщик, судя по всему, вынужден будет «задержаться» в

обычных плательщиках налога на прибыль до конца отчетного года, и опять вернуться на нулевую ставку (при соблюдении, конечно, условий с п. 154.6), сможет только с IV квартала в следующем году. При этом несколько более благоприятно складывается ситуация в «переходном» 2011 году: если все же принято решение выплачивать дивиденды, то налогоплательщику, который намеревается впоследствии со II квартала 2011 года стать «нулевым» плательщиком, лучше провести их выплату в 4 квартале 2011 года (то есть будучи еще обычным, а не «нулевым», плательщиком налога на прибыль). Тогда, успев «раздать» дивиденды «заблаговременно», уходить из списка «нулевых» плательщиков в 2011 году субъекту ведения хозяйства не придется.

Ставка налога на прибыль с 01.04.2011 г. – 23%. Также возникает вопрос: как быть, если, допустим, дивиденды, начисленные в IV квартале, будут выплачены только в II квартале 2011 года? По какой ставке в таком случае платить «дивидендный» авансовый взнос? Ведь согласно п. 10 п.4 р. XX «Переходные положения» НКУ с 1 апреля 2011 года начнет действовать меньшая ставка налога на прибыль – 23%.

**К**ак известно, конкретной даты уплаты «дивидендного» авансового взноса Налоговый кодекс (как и Закон о налоге на прибыль) не устанавливает. В п.п. 153.3.2 просто отмечается, что авансовый взнос должен быть оплачен в бюджет или одновременно с выплатой дивидендов. Следовательно, в этом случае все будет зависеть от момента его перечисления, то есть в случае уплаты до 01.04.2011 г. размер авансового взноса будет составлять 25%, а в случае перечисления после этой даты – авансовый взнос будет платиться соответ-

ственно по меньшей ставке 23%. В этом случае следует ориентироваться на ставку, действующую на момент уплаты авансового взноса.

Как уже отмечалось, с 01.04.2011 г. в случае выплаты дивидендов физическим лицам авансовый взнос платить не нужно (п.п. «а» п.п. 153.3.5 НКУ). Следовательно, если предприятие, допустим, в IV квартале начислило дивиденды основателям – физическим лицам, не перечислив еще на протяжении такого периода авансовый взнос (поскольку выплатить такие дивиденды собирается, скажем, только в II квартале), то платить авансовый взнос из них в II квартале (ввиду произошедших изменений в законодательстве: отсутствие с 01.04.2011 г. законодательных требований о его уплате) уже не придется. К примеру, предприятие в апреле 2011 г. начислило дивиденды основателям-резидентам в сумме 160 000 грн, в том числе: основателю – юридическому лицу – в сумме 100 000 грн; основателю – физическому лицу – в сумме 60 000 грн. В учете начисления и выплата дивидендов резидентам показаны в *табл. 1*.

В связи с отсутствием утвержденной формы рассмотрим, как «дивидендные» операции планируется отображать в «новой» декларации из налога на прибыль в будущем (начиная с 01.04.2011 г.). Так, как и раньше, сумма «дивидендного» авансового взноса будет отображаться в декларации в двух ракурсах:

- ✦ во-первых (учитывая разрешенный «зачет»), при уменьшении начисленной суммы налога на прибыль. При этом из общей суммы оплаченного авансового взноса отдельными строками, планируется выделять «зачетную» сумму (что уменьшает начисление налоговых обязательств текущего отчетного периода) и остаток, кото-

Таблица 1

Начисление и выплата дивидендов (основателям-резидентам)

Содержание операции	Бухгалтерский учет		Сумма, грн
	Дебет	Кредит	
1. Использована часть прибыли на выплату дивидендов	441	443	160 000
2. Начислены дивиденды основателям-резидентам:			
– основателю-юрилицу	443	671/ю	100 000
– основателю-физическому лицу	443	671/ф	60 000
3. Из дивидендов, подлежащих основателю-физическому лицу, удержано налог (60 000 грн × 5% = 3000 грн)	671/ф	641/налог	3000
4. Перечислено налог в бюджет	641/налог	311	3000
5. Оплачен авансовый взнос (из дивидендов, которые выплачиваются юрилицу) (100 000 грн × 23% = 23 000 грн)	641/аванс. взнос	311	23000
6. Выплачены дивиденды:			
– основателю-юрилицу	671/ю	311	100 000
– основателю-физическому лицу (с учетом удержанного налога: 60 000 грн – 3000 грн = 57 000 грн)	671/ф	311	57 000
7. Начислен налог на прибыль	981	641/налог на прибыль	28600 (условно)
8. Зачислен оплаченный авансовый взнос в счет обязательств из налога на прибыль	641/налог на прибыль	641/аванс. взнос	23000
9. Перечислен в бюджет налог на прибыль (25 400 грн – 23 000 грн = 2400 грн)	641/налог на прибыль	311	5600

рый не «сыграл на уменьшение», и подлежит перенесению на будущие отчетные периоды (причем к его составу в «переходном» II квартале 2011 года, считаем, должен попасть и остаток «неиспользованных» авансовых взносов IV квартала 2011 года);

- ✦ во вторых, учитывая сохраненный «нарастающий итог», собственно сумму самого оплаченного авансового взноса планируется в будущем показывать в декларации развернуто (по аналогии с отображением обязательств из налога на прибыль, что декларируются). В связи с этим на изменение строки «Авансовые взносы, начисленные на сумму дивидендов и приравненных к ним платежей» готовятся уже 3 строки, предназначенные для отображения: 1) «нарастающая» на протяжении года сумма оплаченных авансовых взносов (строка 20 проекта декларации); 2) суммы авансовых взносов, оплаченных в предыдущем периоде (строка 21 проекта декларации, куда, в свою очередь, должно переходить значение из строки 20 предыдущей декларации); 3) и собственное отображение суммы «дивидендных» авансовых взносов, которые оказались фактически оплаченными в текущем отчетном периоде (то есть оплаченных в последнем квартале текущего отчетного года).

С принятием Налогового кодекса осталось много нерешенных вопросов и противоречий, связанных именно с налоговым учетом дивидендов, а именно:

- ✦ непонятно, по какой ставке платить дивидендный авансовый взнос, если дивиденды, начисленные в IV квартале, будут выплачены только в II квартале 2011 года;
- ✦ конкретной даты уплаты «дивидендного» авансового взноса Налоговый кодекс также не уста-

навливает, поэтому плательщикам следует ориентироваться на ставку, которая действует на момент уплаты авансового взноса;

- ✦ в НКУ четко не прописан предельный срок уплаты налога на доходы с физических лиц относительно случаев, когда дивиденды начислены, но не выплачены физическому лицу.

В то же время, анализируя нормы НКУ, можно сделать вывод, что налог из неоплаченного дохода необходимо оплатить к окончанию 10-го календарного дня, следующего за предельным сроком представления налогового расчета. Однако, поскольку однозначный ответ на вопрос относительно срока уплаты налога, удержанного из начисленного, но не выплаченного дохода в денежной форме, НКУ не содержит, необходимые разъяснения налоговых органов по этому вопросу.

Не следует забывать и об изменениях, которые произошли в порядке налогообложения доходов физических лиц с введением в действие НКУ. Эти изменения коснулись и дивидендов, которые выплачиваются предприятиями основателям (владельцам). Поскольку большинство хозяйственных обществ выплачивает дивиденды в начале текущего года по результатам прошлого, вопросы, связанные с начислением и выплатой дивидендов, сегодня актуальны как никогда и нуждаются в дополнительном исследовании. ■

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України (із змінами, внесеними згідно із Законом № 2856-VI від 23.12.2010). [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.97 р. № 283/97-ВР. [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0>