

Міністерство освіти і науки України

Луцький національний технічний університет

(повне найменування закладу вищої освіти)

Факультет бізнесу та права

(повне найменування факультету)

Кафедра обліку і аудиту

(повне найменування кафедри)

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»
ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З
УЧАСНИКАМИ ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ**

спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»

(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти
групи ОПм-21

Сацюк Дмитро Валерійович

(підпис)

Керівник:

к.е.н., доцент

Гаврилюк Ольга Олександрівна

(підпис)

Кваліфікаційну роботу

допущено до захисту

«__» _____ 2023 р.

к.е.н., доцент

Гарант освітньої програми:

Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Луцьк – 2023 року

ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права

Кафедра обліку і аудиту

Ступінь вищої освіти: магістр

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. завідувача кафедри

_____ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА

« ___ » _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

САЦЮК Дмитро Валерійович

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи Облік і оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств

Керівник роботи: Гаврилюк Ольга Олександрівна, к.е.н., доцент

затверджені наказом закладу вищої освіти від «10» січня 2023 року № 24/01-02

2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 09 грудня 2023 року

3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку та оподаткування за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова і статистична звітність за 2020-2022 роки.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, що потрібно розробити):

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З УЧАСНИКАМИ ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ

1.1. Розрахунки з учасниками господарських товариств: економічний зміст основних понять

1.2. Нормативне забезпечення обліку і оподаткування розрахунків з учасниками

1.3. Оцінка наукових проблем з обліку і оподаткування розрахунків з учасниками товариств

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З УЧАСНИКАМИ ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ

2.1. Статистична оцінка діяльності господарських товариств в Україні

2.2. Облік та відображення у фінансовій звітності розрахунків з учасниками товариств

2.3. Оподаткування розрахунків з учасниками товариств

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З УЧАСНИКАМИ ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ

ВИСНОВКИ

5. Перелік графічного матеріалу:

1. Види операцій із учасниками товариства, які підлягають відображенню в обліку
2. Визначення економічної суті поняття «дивіденди»
3. Нормативні акти з обліку та оподаткування розрахунків з учасниками товариств
4. Актуальні проблеми організації та нормативного забезпечення розрахунків з учасниками господарських товариств
5. Актуальні проблеми обліку і оподаткування розрахунків з учасниками товариств
6. Кількість юридичних осіб в Україні за організаційно-правовими формами протягом 2020-2023 років
7. Виплата дивідендів державними підприємствами у 2019-2023 роках
8. Порядок документального оформлення виплати дивідендів учасникам ТОВ
9. Типові кореспонденції виплати дивідендів господарськими товариствами
10. Відомість нарахування та виплати дивідендів

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	Гаврилюк О.О., доцент		
Розділ 2	Гаврилюк О.О., доцент		
Розділ 3	Гаврилюк О.О., доцент		
Нормоконтроль	Сидоренко Р.В., доцент		
Консультант з ЕОМ	Нужна О.А., доцент		

7. Дата видачі завдання 11 жовтня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Обґрунтування теми	до 11.10.2022 р.	
2	Огляд літератури із досліджуваної проблеми	до 20.12.2022 р.	
3	Розділ 1	до 03.03.2023 р.	
4	Розділ 2	до 27.06.2023 р.	
5	Розділ 3	до 08.11.2023 р.	
6	Висновки	до 18.11.2023 р.	
7	Формування переліку джерел посилання	до 21.11.2023 р.	
8	Формування додатків	до 24.11.2023 р.	
9	Оформлення ілюстративного матеріалу	до 28.11.2023 р.	
10	Нормоконтроль	до 02.12.2023 р.	
11	Інструментальна перевірка на академічний плагіат	до 07.12.2023 р.	
12	Представлення кваліфікаційної роботи до захисту	до 09.12.2023 р.	

Здобувач вищої освіти

_____ (підпис)

(Сацюк Д.В.)

(прізвище, ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи

_____ (підпис)

(Гаврилюк О.О.)

(прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

Сацюк Д.В. Облік і оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2023. 63 с.

Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків.

У першому розділі досліджено основні економічні категорії, які пов'язані з розрахунками з учасниками, проведено оцінку нормативного забезпечення та наукових проблем з обліку і оподаткування розрахунків з учасниками.

У другому розділі проведено статистичну оцінку діяльності господарських товариств та розкрито практичні особливості обліку і оподаткування розрахунків з їх учасниками.

У третьому розділі розроблено пропозиції з удосконалення обліку і оподаткування розрахунків з учасниками, в тому числі в частині документального та нормативного забезпечення.

Основний зміст роботи викладено на 47 сторінках. Робота містить 12 таблиць, 6 рисунки, перелік джерел посилання із 53 найменувань та 2 додатки.

Результати роботи можуть бути використані в практичній діяльності господарських товариств.

Ключові слова: облік, податки, господарське товариство, учасники товариства, статутний капітал, дивіденди.

ANNOTATION

Satsyuk D. Accounting and taxation of settlements with members of business associations. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2023. 63 p.

The qualification work consists of an introduction, three sections, conclusions, a list of reference sources, and appendices.

In the first section, the main economic categories related to settlements with participants were studied, the regulatory support and scientific problems of accounting and taxation of settlements with participants were assessed.

In the second chapter, a statistical assessment of the activity of business associations was carried out and the practical features of accounting and taxation of settlements with their participants were disclosed.

In the third section, proposals were developed for improving accounting and taxation of settlements with participants, including in terms of documentary and regulatory support.

The main content of the work is presented on page 47. The work contains 12 tables, 6 figures, a list of reference sources with 53 titles and 2 appendices.

The results of the work can be used in the practical activities of business associations.

Keywords: accounting, taxes, business company, company members, authorized capital, dividends.

ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З УЧАСНИКАМИ ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ	12
1.1. Розрахунки з учасниками господарських товариств: економічний зміст основних понять	12
1.2. Нормативне забезпечення обліку і оподаткування розрахунків з учасниками	17
1.3. Оцінка наукових проблем з обліку і оподаткування розрахунків з учасниками товариств	23
Висновки до розділу 1	26
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З УЧАСНИКАМИ ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ	28
2.1. Статистична оцінка діяльності господарських товариств в Україні	28
2.2. Облік та відображення у фінансовій звітності розрахунків з учасниками товариств	32
2.3. Оподаткування розрахунків з учасниками товариств	35
Висновки до розділу 2	37
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З УЧАСНИКАМИ ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ	40
Висновки до розділу 3	44
ВИСНОВКИ	46
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	48
ДОДАТКИ	55

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

АТ	–	Акціонерне товариство
ВЗ	–	Військовий збір
ГКУ	–	Господарський кодекс України
НКЦПФР	–	Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку
НП(С)БО	–	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
ПДФО	–	Податок з доходів фізичних осіб
ПКУ	–	Податковий кодекс України
ТДВ	–	Товариство з додатковою відповідальністю
ТОВ	–	Товариство з обмеженою відповідальністю
ЦКУ	–	Цивільний кодекс України

ВСТУП

Актуальність теми. На сьогодні інвестиції є основним фактором розвитку економіки будь-якої країни. Створення підприємств потребує чітких нормативних вимог щодо їх реєстрації, діяльності, обліку і оподаткування. При цьому стоїть завдання забезпечити належне інформаційне забезпечення діяльності господарських товариств як найбільш поширеної організаційно-правової форми господарювання взагалі та обліку і оподаткування розрахунків з їх учасниками, зокрема. Належне організаційне та методичне забезпечення обліку і оподаткування розрахунків з учасниками покликане забезпечити стимулювання, збереження та захист інвестицій, розвиток господарської діяльності.

Останнім часом питання теорії та практики обліку і оподаткування власного капіталу та розрахунків з учасниками були досліджені у працях багатьох вчених, зокрема: Бруханський Р.Ф., Говоруха О.О., Євлаш Т.О., Гречко А.В., Легенчук С.Ф., Остапенко Ю.П., Солоданюк К.В., Петренко Н.І., Столяренко О.М., Сидоренко О.О., Тараруєв Ю.О., Фещук М.М., Шевчук С.А., Шубенко Є.С. та ін.

Незважаючи на наявність широкої нормативної бази щодо створення, діяльності, обліку і оподаткування господарських товариств, існують певні вузькі місця в документуванні та уніфікованому нормативному забезпеченні обліку розрахунків з учасниками товариств та оподаткування таких операцій тощо.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота магістра виконана відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри обліку і аудиту ЛНТУ на тему «Розвиток обліково-аналітичного забезпечення формування та контролю звітних показників суб'єктів господарювання» (№ д/р: 0123U100955, 2023-2025 рр.).

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи магістра є дослідження теоретичних і практичних аспектів та удосконалення обліку і оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств.

Для досягнення визначеної мети в кваліфікаційній роботі магістра поставлено наступні завдання:

- розкрити зміст та надати характеристику розрахунків з учасниками товариств;
- оцінити нормативне забезпечення обліку і оподаткування розрахунків з учасниками товариств;
- виявити актуальні наукові проблеми з організації та методики обліку та оподаткування розрахунків з учасниками;
- провести статистичну оцінку діяльності господарських товариств;
- розкрити практику обліку розрахунків з учасниками;
- виявити особливості оподаткування розрахунків з учасниками;
- обґрунтувати напрямки удосконалення обліку та оподаткування операцій із учасниками господарських товариств.

Об'єктом дослідження є облік і оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти організаційно-методичного забезпечення обліку і оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств.

Методи дослідження. В процесі дослідження було використано методи систематизації та узагальнення – для уточнення змісту категорій, пов'язаних з розрахунками з учасниками, нормативного забезпечення обліку і оподаткування розрахунків з учасниками; аналізу та порівняння – для оцінки діяльності та оподаткування господарських товариств; синтезу та аналогії – при дослідженні практики обліку і оподаткування розрахунків з учасниками; системний підхід – для пошуку шляхів удосконалення документального та нормативного забезпечення обліку і оподаткування розрахунків з учасниками.

Інформаційну базу дослідження становлять наукові статті та публікації, матеріали науково-практичних конференцій, автореферати дисертацій, нормативно-законодавча база, професійні видання, статистичні дані, інформаційні видання та Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:
набуло подальшого розвитку:

- пропозиції з удосконалення нормативного забезпечення виплати та обліку дивідендів учасникам, що стосуються законодавчого закріплення можливості подачі для малих та мікропідприємств проміжної фінансової звітності, що кратна квартальному періоду з приміткою «довідково», зменшення ставки ПДФО за нарахованими дивідендами платниками єдиного податку до 5%., можливості виплати дивідендів за рахунок резервного капіталу не лише власникам привілейованих акцій, але й іншим акціонерам, учасникам ТОВ та ТДВ;

- розширення інформаційних можливостей первинних документів з обліку розрахунків з учасниками шляхом розробки Картки учасника товариства з формування статутного капіталу, що оптимізує проведення внутрішнього контролю або аудиту в частині повноти внесених учасниками своїх вкладів в статутний капітал товариств.

- формування аналітичної відомості нарахування та виплати дивідендів учасникам товариств, що спростить процедури обліку та контролю таких виплат.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці документального забезпечення нарахування, обліку та оподаткування дивідендів як господарських товариств, так і інших організаційно-правових форм господарювання.

Особистий внесок. Кваліфікаційний робота магістра є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів дослідження. Окремі положення кваліфікаційної роботи апробовані та представлені на XV Міжнародній науково-практичній

конференції молодих учених та здобувачів освіти «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 4 листопада 2023 р., ЛНТУ).

Публікації. Основні положення кваліфікаційної роботи магістра висвітлено автором в опублікованих тезах доповіді на міжнародній науково-практичній конференції.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків. Загальний обсяг роботи становить 63 сторінки друкованого тексту, в тому числі 12 таблиць на 18 сторінках і 6 рисунків на 5 сторінках. Робота містить 2 додатки на 7 сторінках, перелік джерел посилання включає 53 найменування на 6 сторінках.

У вступі роботи наведено актуальність теми, визначено мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення результатів дослідження, структуру кваліфікаційної роботи.

У першому розділі досліджено основні економічні категорії, які по'язані з розрахунками з учасниками, проведено оцінку нормативного забезпечення та наукових проблем з обліку і оподаткування розрахунків з учасниками.

У другому розділі проведено статистичну оцінку діяльності господарських товариств та розкрито практичні особливості обліку і оподаткування розрахунків з їх учасниками.

У третьому розділі розроблено пропозиції з удосконалення обліку і оподаткування розрахунків з учасниками, в тому числі в частині документального та нормативного забезпечення.

У висновках систематизовано результати проведених досліджень відповідно до поставлених завдань та розкрито пропозиції щодо удосконалення обліку і оподаткування розрахунків з учасниками.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З УЧАСНИКАМИ ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ

1.1. Розрахунки з учасниками господарських товариств: економічний зміст основних понять

Господарські товариства є однією із найбільш розповсюджених організаційно-правових форм ведення господарської діяльності і в Україні, що обумовлено перш за все наявністю достатньо повного законодавчого забезпечення їх створення, діяльності, реорганізації, управління, розподілу фінансових результатів та ін. Це вигідно вирізняє товариства від інших організаційних форм – приватних підприємств, приватно-орендних підприємств, малих приватних підприємств та інших, які розповсюджені були в минулі десятиліття.

Відповідно до Закону України «Про господарські товариства», «господарським товариством є юридична особа, статутний (складений) капітал якої поділений на частки між учасниками. До господарських товариств належать: акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства» [1].

Незважаючи на часте згадування у нормативного забезпеченні та спеціальній літературі поняття «учасник товариства» на сьогодні немає усталеного його визначення. На нашу думку, учасник товариства – це засновник товариства, який володіє офіційно зареєстрованим внеском в його статутний капітал, виражений у вигляді акцій (акціонерні товариства) або часток (інші товариства).

Визначення можливих операцій із учасниками, які може здійснювати товариства варто в контексті їх прав:

«а) брати участь в управлінні справами товариства в порядку, визначеному в установчих документах, за винятком випадків, передбачених цим Законом;

б) брати участь у розподілі прибутку товариства та одержувати його частку (дивіденди). Право на отримання частки прибутку (дивідендів) пропорційно частці кожного з учасників мають особи, які є учасниками товариства на початок строку виплати дивідендів;

в) вийти в установленому порядку з товариства;

г) одержувати інформацію про діяльність товариства. На вимогу учасника товариство зобов'язане надавати йому для ознайомлення річні баланси, звіти товариства про його діяльність, протоколи зборів;

д) здійснити відчуження часток у статутному (складеному) капіталі товариства, цінних паперів, що засвідчують участь у товаристві, в порядку, встановленому законом.

Учасники можуть мати також інші права, передбачені законодавством і установчими документами товариства» [1].

На рисунку 1.1 наведемо можливі види операцій із учасниками товариства, які підлягають відображенню в обліку.



Рисунок 1.1 Види операцій із учасниками товариства, які підлягають відображенню в обліку

Джерело: власна розробка.

Також погоджуємось з думкою вчених, що «в процесі взаємодії суб'єкта господарювання з його засновниками (учасниками), можна виділити два

основних аспекти – внески до статутного капіталу та виплата дивідендів» [2, с.74].

Для кращого розуміння дивідендів важливо розглянути визначення економічної сутності даного поняття. В таблиці 1.1 наведемо трактування цього поняття в нормативних актах та працях вчених.

Таблиця 1.1. – Визначення економічної суті поняття «дивіденди»

Автор	Економічна суть поняття
Акімова Н.С.	«наслідок права акціонера на участь у розподілі та отриманні доходів, а, отже, і право на управління» [2, 72]
Говоруха О.О., Євлаш Т.О.	«платіж у грошовій формі, що здійснюється юридичною особою на користь її засновника та/або учасника у зв'язку з розподілом чистого прибутку (його частини)» [3, с.9] «не просто дохід, але й наслідок права акціонера на участь у розподілі та отриманні доходів, а отже, і право на управління» [3, с.9]
Цюцяк І.	«фінансово-економічного погляду дивіденди є формою індивідуального привласнення прибутку (визначеної його частини), яка характеризується двостороннім взаємозв'язком відносин власності і розподілу, тобто регламентація процесу нарахування й виплати дивідендів створює економічний важіль паралельного впливу і на відносини власності, і на відносини розподілу» [4, с.196]
НП(С)БО 15 «Дохід»	«дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства» [5]
ПКУ	«дивіденди – платіж, що здійснюється юридичною особою, в тому числі емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів, 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» [6]
Закон України «Про акціонерні товариства»	«дивідендами є частина чистого прибутку, яка виплачується акціонерові в розрахунку на одну акцію певного типу та/або класу, що належить йому» [7]

Джерело: сформовано автором на основі джерел [2-7].

Вважаємо, що під дивідендами варто розуміти частину чистого прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку, яка розподілена між учасниками відповідно до їх частки в статному капіталі.

При цьому важливою є форма виплати дивідендів, яка може здійснюватися грошовими коштами, акціями, матеріальними та іншими активами.

Українські вчені Данилюк М. та Савич В. виділяють декілька «причин виплати дивідендів акціями:

1) підприємство-емітент має проблеми з готівкою, його фінансове становище не дуже стабільне і, щоб хоч якось уникнути невдоволення акціонерів, правління компанії пропонує акціонерам додаткові акції;

2) фінансове становище компанії стабільне, більш того, вона розвивається швидкими темпами, тому їй потрібні засоби на розвиток, які й надходять до неї у вигляді нерозподіленого прибутку;

3) компанія бажає змінити структуру джерел чи засобів;

4) компанія бажає наділити вищий управлінський персонал, який успішно працює, акціями, щоб «прив'язати» його до фірми й тим самим стимулювати ще більш активну його роботу» [8, с.42].

Важливою ознакою для виплати та подальшого обліку дивідендів є період та строки їх виплати. Незважаючи на відсутність чіткої позиції в законодавстві щодо строків виплати дивідендів, дотримуємося думки Соболева І., що «виплата дивідендів, наприклад за квартал, можлива за умов, якщо це буде зазначено в статутних документах товариства, оскільки чинне законодавство України не встановлює прямої заборони виплати дивідендів за результатами діяльності за квартал чи півріччя» [9, с.135].

Враховуючи економічне, зокрема інвестиційне значення дивідендів в розвитку як на мікро, так і макрорівні варто розглядати нарахування та виплату дивідендів не у вузькому технічному розумінні, а з точки зору цілеспрямованої та обґрунтованої політики, яка покликана стимулювати залучення інвестицій та прискорювати розвиток підприємства.

Вчені виділяють наступні «задачі дивідендної політики:

- забезпечення постійних дивідендів для зацікавлення акціонерів й інших суб'єктів, котрі функціонують на ринку фінансів;
- мінімізація витрат по залученню зовнішніх джерел фінансування шляхом реінвестування прибутку під визначені інвестиційні проекти;

- підтримка іміджу товариства на ринку шляхом підтримання стабільного або зростаючого курсу акцій і виплати дивідендів;
- зменшення податкового впливу через правильний вибір використання прибутку» [10, с.35].

На думку Гончарової В.Г. «найпростішою моделлю визначення дивідендів є встановлення дивіденду як залишку або незалежної теорії дивідендів, згідно з якою підприємство, вибираючи дивідендну політику, має насамперед визначити оптимальний бюджет капітальних вкладень, а також частину власних коштів, що піде на фінансування цього бюджету» [8, с.43].

У зв'язку із ознаками, які її визначають – залученням різних джерел інвестування, співвідношення між активами та іншими, вчені розрізняють три види дивідендної політики:

- 1) консервативна;
- 2) агресивна;
- 3) компромісна.

В таблиці 1.2 наведемо розуміння цих видів дивідендної політики вітчизняними вченими Легенчуком С.Ф. та Поліщук І.Р.

Таблиця 1.2. – Види дивідендної політики підприємства

Вид дивідендної політики	Що передбачає
Консервативна	«пріоритетною метою розподілу прибутку є виробничий розвиток, а не поточне споживання у формі дивідендних виплат. Зростає вартість чистих активів підприємства, і відповідно й ринкова вартість» [12, с.198]
Компромісна	«в процесі розподілу прибутку поточні інтереси акціонерів щодо дивідендних виплат стабільно збалансовані з потребами формування власних фінансових ресурсів для забезпечення розвитку підприємства» [12, с.198]
Агресивна	«постійне зростання дивідендних виплат незалежно від результатів фінансової діяльності. Забезпечує високу ринкову вартість акцій, що формує позитивний імідж підприємства серед потенційних інвесторів, проте може призвести до фінансових ускладнень, оскільки можливості самофінансування підприємства за рахунок прибутку стають обмеженими» [12, с.198]

Джерело: сформовано автором на основі [12].

Зауважимо, що вибір дивідендної політики не впливає на облік і оподаткування виплати дивіденди, а є складовою частиною інвестиційної стратегії підприємства з розвитку та залучення фінансування.

Наковці до факторів, які визначають дивідендну політику підприємства відносять: «заборгованість за зобов'язаннями із фіксованими виплатами, платоспроможність товариства за зобов'язаннями перед акціонерами; договірні обмеження; податкова політика: порядок сплати податків з дивідендного доходу, податкові пільги по реінвестованих прибутках, співвідношення між податком на дивіденди і податком на приріст капіталу; інвестиційні можливості товариства: можливості для здійснення капітальних вкладень у рентабельні проекти; можливості та витрати, пов'язані із залученням джерел фінансування: можливості компанії залучити зовнішні джерела фінансування при недостатній кількості внутрішніх джерел і вартість цих джерел; рівень ставки прибутку на сплачений капітал: рівень дивідендів має бути достатнім для збереження привабливості акцій компанії у порівнянні із альтернативними об'єктами інвестицій; чинник ризику при оцінці різних форм виплати дивідендів» [8, с.43].

Таким чином, виходячи із значення розрахунків з учасниками, зокрема виплати дивідендів в розвитку господарських товариств, можемо прийти до висновку про необхідність деталізованої оцінки інформаційного, облікового, контрольного, податкового забезпечення цих операцій.

1.2. Нормативне забезпечення обліку і оподаткування розрахунків з учасниками

Нормативно-законодавче регулювання визначає порядок здійснення, обліку та оподаткування розрахунків з учасниками. Такі господарські операції потребують максимальної відповідності законодавчим норма, оскільки визначають майнові відносини, майнові права та їх зміну.

В таблиці 1.3 наведемо основні нормативно-правові акти з обліку та оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств.

Таблиця 1.3. – Нормативно-правові акти з обліку та оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств

Назва нормативного акту	Зміст положень
1	2
Закон України «Про господарські товариства»	«визначає поняття і види господарських товариств, правила їх створення, діяльності, а також права і обов'язки їх учасників та засновників» [1]
Податковий кодекс України	«регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства» [6]
Закон України «Про акціонерні товариства»	«визначає порядок створення, діяльності, припинення та виділу акціонерних товариств, їх правовий статус, права та обов'язки акціонерів» [7]
Господарський Кодекс України	«визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання» [12]
Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань»	«регулює відносини, що виникають у сфері державної реєстрації юридичних осіб, їхньої символіки (у випадках, передбачених законом), громадських формувань, що не мають статусу юридичної особи, та фізичних осіб – підприємців» [13]
Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю»	«визначає правовий статус товариств з обмеженою відповідальністю та товариств з додатковою відповідальністю, порядок їх створення, діяльності та припинення, права та обов'язки їх учасників» [14]
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	«Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні» [16] «Визначає власний капітал як різницю між активами і зобов'язаннями підприємства» [16]
Концептуальна основа фінансової звітності	«описує цілі та концепції фінансової звітності загального призначення» [17]
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію»	«визначає методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності» [18]

Продовження таблиці 1.3

1	2
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах	визначає методику обліку операцій формування статутного капіталу в акціонерних товариствах, наводяться типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	«встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб (далі - підприємства)» [22]
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	«визначаються мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством» [24]
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	«розглядається питання розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал» [25]
Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	«встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, бухгалтерської та іншої звітності» [26]
Положення про організацію інвентаризації активів та зобов'язань	«визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів» [27]
Порядок подання фінансової звітності	«поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми господарювання і форми власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством» [27]

Джерело: систематизовано автором.

Підставою подальшого бухгалтерського обліку та оподаткування розрахунків з учасниками товариств є їх правова основа.

Згідно Закону України «Про господарські товариства», «господарськими товариствами ... визнаються підприємства, установи, організації, створені на засадах угоди юридичними особами і громадянами шляхом об'єднання їх майна та підприємницької діяльності з метою одержання прибутку. До господарських товариств належать: акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства» [1].

Засновниками та учасниками товариства згідно чинного законодавства можуть бути:

«підприємства, установи, організації, а також громадяни, крім випадків, передбачених законодавчими актами України;

іноземні громадяни, особи без громадянства, іноземні юридичні особи, а також міжнародні організації можуть бути засновниками та учасниками господарських товариств нарівні з громадянами та юридичними особами України, крім випадків, встановлених законодавчими актами України» [1].

Господарський кодекс України визначає, що «Господарське товариство набуває статусу юридичної особи з дня його державної реєстрації. Зміни, які сталися в установчих документах господарського товариства і які вносяться до державного реєстру, підлягають державній реєстрації за тими ж правилами, що встановлені для державної реєстрації товариства» [12].

Найбільш поширеним видом господарських товариств на сьогодні є товариства з обмеженою відповідальністю, які діють відповідно до Закону України «Про товариства з додатковою та обмеженою відповідальністю» [14], статті 5 та 6 якого визначають права та обов'язки учасників товариства (рис. 1.2). Розуміння прав та обов'язків, дозволяє окреслити коло господарських операцій, які стосуються учасників товариств та, як наслідок відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Права учасників товариств	Обов'язки учасників товариств
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/> брати участь в управлінні товариством	<input type="checkbox"/> дотримуватися статуту
<input type="checkbox"/> отримувати інформацію про господарську діяльність товариства	<input type="checkbox"/> виконувати рішення загальних зборів учасників товариства
<input type="checkbox"/> брати участь у розподілі прибутку товариства	<input type="checkbox"/> інші, встановлені законом та статутом товариства
<input type="checkbox"/> отримати у разі ліквідації товариства частину майна, що залишилася після розрахунків з кредиторами, або його вартість	

Рисунок 1.2 Права та обов'язки учасників товариства

Джерело: складено автором на основі [14].

Основною формою розрахунків з учасниками товариств є виплата їм дивідендів, що регулюється статтею 26 Закону України «Про товариства з додатковою та обмеженою відповідальністю», згідно якої:

«1. Виплата дивідендів здійснюється за рахунок чистого прибутку товариства особам, які були учасниками товариства на день прийняття рішення про виплату дивідендів, пропорційно до розміру їхніх часток.

2. Товариство виплачує дивіденди грошовими коштами, якщо інше не встановлено одностайним рішенням загальних зборів учасників, у яких взяли участь всі учасники товариства.

3. Дивіденди можуть виплачуватися за будь-який період, що є кратним кварталу, якщо інше не передбачено статутом.

4. Виплата дивідендів здійснюється у строк, що не перевищує шість місяців з дня прийняття рішення про їх виплату, якщо інший строк не встановлений статутом товариства або рішенням загальних зборів учасників.

5. Посадові особи товариства, винні у введенні в оману учасників товариства щодо його фінансового стану, зокрема шляхом подання (включення) недостовірної інформації до документів товариства, що призвело до здійснення

неправомірних виплат, несуть разом з учасниками солідарну відповідальність за зобов'язанням щодо повернення виплат товариству» [14].

При управлінні товариством, реалізації дивідендної політики варто враховувати також обмеження, за яких товариство не має права приймати рішення про виплату дивідендів або виплачувати дивіденди, зокрема: «товариство не здійснило розрахунків з учасниками товариства у зв'язку із припиненням їх участі у товаристві або з правонаступниками учасників товариства; майна товариства недостатньо для задоволення вимог кредиторів за зобов'язаннями, строк виконання яких настав, або буде недостатньо внаслідок прийняття рішення про виплату дивідендів чи здійснення виплати; товариство не має права виплачувати дивіденди учаснику, який повністю або частково не вніс свій вклад» [14].

Основним нормативним актом, який визначає порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків з учасниками господарських товариств є Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку (далі – Інструкція 291).

Відповідно до Інструкції 291 «для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства призначений рахунок 46 «Неоплачений капітал», за дебетом якого відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу. Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства» [22].

Рахунок 67 «Розрахунки з учасниками та кошти клієнтів» призначено «для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом власного капіталу (дивіденди, повернення часток тощо)... За кредитом рахунку 67 «Розрахунки з учасниками та кошти клієнтів» відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками і учасниками товариства та клієнтами надавачів фінансових

послуг (крім банків), за дебетом – її зменшення (погашення), в тому числі реінвестування доходів тощо» [22].

Окремі положення щодо обліку статутного капіталу та розрахунків з учасниками комерційних товариств наведено в Методичних рекомендації з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах [23].

У випадку вибору господарським товариством ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за концептуальною основою згідно міжнародних стандартів, то застосовуються наступні підходи.

Облік розрахунків з учасниками регулюється МСБО 1 «Подання фінансової звітності», згідно якого «суб'єкт господарювання повинен подавати у звіті про зміни у власному капіталі або у примітках суми дивідендів, визнаних як виплати власникам протягом цього періоду, а також відповідну суму дивідендів на акцію» [30].

«Суб'єкт господарювання повинен розкривати у примітках:

а) суму дивідендів, запропонованих або оголошених перед затвердженням фінансової звітності до випуску, але не визнаних як виплата власникам протягом періоду, та відповідну суму на акцію;

б) суму будь-яких невизнаних кумулятивних привілейованих дивідендів» [30].

За МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», «Проценти, дивіденди, збитки та прибутки, пов'язані з фінансовим інструментом або компонентом, який є фінансовим зобов'язанням, слід визнавати як дохід або витрати в прибутку чи збитку. Суб'єктові господарювання слід визнавати виплати утримувачам інструмента власного капіталу безпосередньо у власному капіталі» [31].

«Інструментом капіталу, згідно з п. 11 МСБО 2, вважається будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань. До цих інструментів належать акції. Унаслідок таких операцій зареєстрований капітал зазвичай збільшується на суму

інструментів капіталу, емітованих для проведення відповідних розрахунків» [42].

Крім того облік розрахунків з учасниками за міжнародними стандартами регулюється: «МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання і оцінка», МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», а також тлумачення КТМФЗ 17 «Розподіл негрошових активів на користь власників». Кожен із стандартів визначає певний аспект визнання операцій із власним капіталом або віднесення відповідних операцій до розрахунків за зобов'язаннями» [42].

Оподаткування виплат дивідендів учасникам здійснюється відповідно до Податкового кодексу України [6] та передбачає нарахування:

- податку на доходи фізичних осіб;
- військового збору;
- авансового внеску з податку на прибуток;
- податку на доходи нерезидентів.

Відповідно до пп. 167.5.2. ПКУ ставка ПДФО встановлюється: «5 відсотків – для доходів у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування); у половинному розмірі ставки, встановленої у пункті 167.1 ПКУ – для доходів у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток» [6].

Згідно пп. 168.4.1 ПКУ податок на доходи фізичних осіб нараховується і сплачується в день виплати дивідендів.

Згідно ПКУ виплата дивідендів фізичним особам, як резидентам, так і нерезидентам оподатковується військовий збором за ставкою 1,5 % від суми оподаткованого доходу відповідно до пп. 1.4 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу ХХ ПКУ [6].

На нашу думку, на сьогодні має місце фіскальний підхід з оподаткування ПДФО виплати дивідендів платниками єдиного податку, що зумовлює тіньові схеми виведення прибутку з таких підприємств. Таким чином є необхідність удосконалення податкового законодавства з обліку дивідендів.

1.3. Оцінка наукових проблем з обліку і оподаткування розрахунків з учасниками товариств

Дослідження наукових праць з обліку і оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств показало тісний взаємозв'язок правової, облікової та податкової проблематики. Це пояснюється спільними вихідними правовими умовами – нормами матеріального права, які регулюють створення, діяльність, реорганізацію та ліквідацію господарських товариств різних видів та організаційних форм.

Дослідженням теоретичних та нормативних аспектів розрахунків з учасниками займалися такі вчені, як: Бруханаський Р.Ф., Наугольникова К.М., Головацька С.І., Кашена Н.Б., Сіщук Л.В., Тараруєв Ю.О., Шевчук С.А., Фещук М.М. та інші.

Гончарова В.Г. стверджує про недосконалість методики відображення виплати дивідендів як основної форми розрахунків з учасниками. На її думку це стосується «процедури оформлення операцій, пов'язаних з реінвестицією дивідендів; відсутність згадки про реінвестицію дивідендів, нарахованих за простими акціями, що досить дивно, адже, як відомо, частка простих акцій значно більша, ніж привілейованих, за якими виплачується фіксований розмір дивідендів; процедура оформлення даної операції за простими акціями значно складніша, ніж за привілейованими, оскільки діюче законодавство вимагає подання заяв щодо згоди спрямування акціонерами нарахованих дивідендів на збільшення статутного фонду» [6, с.43].

Шубенко Є.С. за результатами проведених досліджень правової та економічної природи реорганізації господарських товариств подає авторське трактування реорганізації господарських товариств, яке «комплексно ілюструє економіко-правову сутність реорганізації за її формами, за її учасниками (з урахуванням їх організаційно-правової форми) та загалом являє собою чинник впливу на перерозподіл власності акціонерів (учасників)» [45, с.10].

На основі проведеного дослідження на рисунку 1.3 наведемо актуальні проблеми організації та нормативного забезпечення розрахунків з учасниками господарських товариств.



Рисунок 1.3 Актуальні проблеми організації та нормативного забезпечення розрахунків з учасниками господарських товариств

Джерело: систематизовано автором.

Важливим завданням бухгалтерського обліку є формування належного інформаційного забезпечення усіх операцій з учасниками господарських товариств від формування та зміни статутного капіталу до розподілу чистого прибутку у формі дивідендів, реінвестування і т.д. Усі ці процеси та господарські

операції необхідно розглянути в частині оподаткування та дослідити відповідні наукові проблеми та практичні запити.

Дослідженням науково-практичних проблем з обліку і оподаткування розрахунків з учасниками присвятили свої праці такі вчені, як: Василечко Н.В., Гречко А.В., Остапенко Ю.П., Солоданюк К.В., Петренко Н.І., Столяренко О.М., Сидоренко О.О., Терлецька І.А., Фещук М.М., Цимбалістий О.Я., Шубенко Є.С. та інші.

На основі проведеного бібліографічного аналізу проблем обліку і оподаткування розрахунків з учасниками у працях вчених (додаток А) наведемо основні з них на рисунку 1.4.

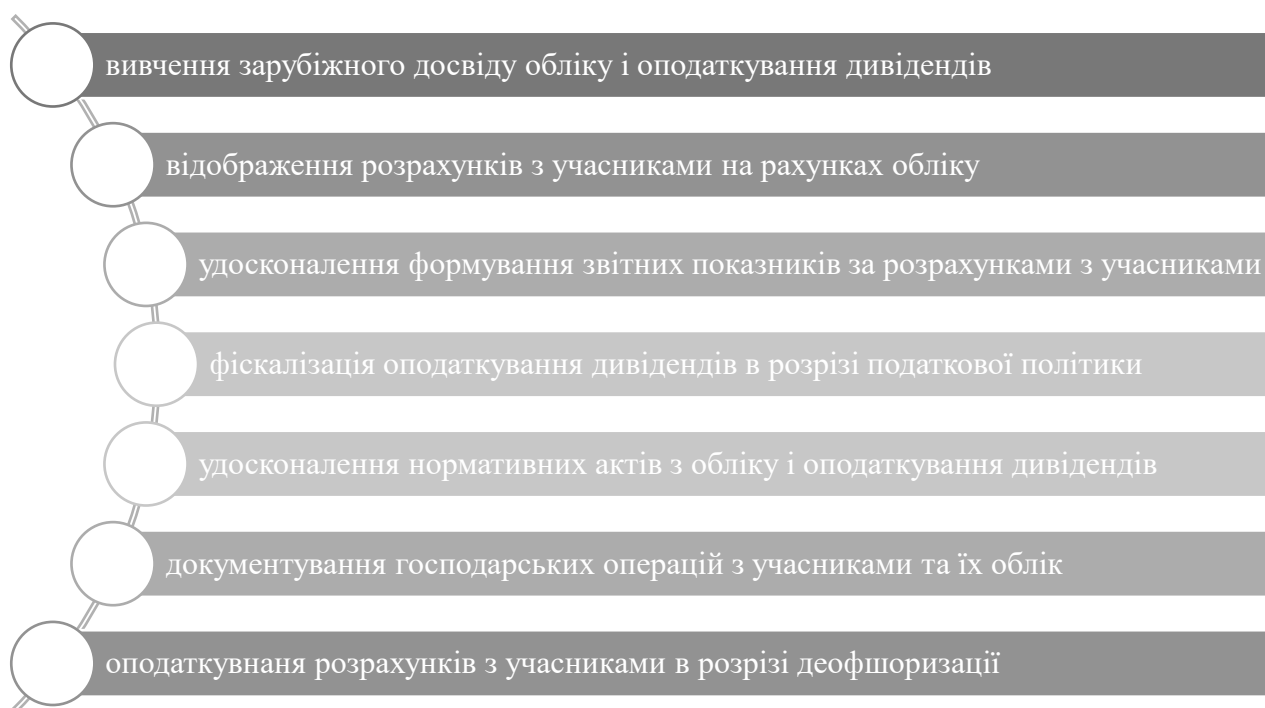


Рисунок 1.4 Актуальні проблеми обліку і оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств

Джерело: систематизовано автором.

Проведене дослідження обліку і оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств показало достатньо широке представлення наукових проблем у працях вчених. При цьому, на нашу думку, варто виділити такі напрямки можливих впроваджень:

- 1) удосконалення методики виплати дивідендів;

- 2) забезпечення належного інформаційного забезпечення через розробку первинних та зведених документів за розрахунками з учасниками;
- 3) удосконалення розкриття інформації про розрахунки з учасниками у звітності;
- 4) спрощення та оптимізація оподаткування як основи дивідендної політики товариства тощо.

Висновки до розділу 1

Дослідження науково-теоретичних та нормативно-правових основи обліку і оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств дозволило зробити такі висновки:

1) уточнено поняття «учасник товариства» під яким варто розуміти засновника товариства, який володіє офіційно зареєстрованим внеском в його статутний капітал, виражений у вигляді акцій (акціонерні товариства) або часток (інші товариства).

2) доведено, що під дивідендами варто розуміти частину чистого прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку, яка розподілена між учасниками відповідно до їх частки в статному капіталі.

3) обґрунтовано, що через економічне, зокрема інвестиційне значення дивідендів в розвитку як на мікро, так і макрорівні варто розглядати нарахування та виплату дивідендів не у вузькому технічному розумінні, а з точки зору цілеспрямованої та обґрунтованої політики, яка покликана стимулювати залучення інвестицій та прискорювати розвиток підприємства.

4) встановлено, що на сьогодні має місце фіскальний підхід з оподаткування ПДФО виплати дивідендів платниками єдиного податку, що зумовлює тіньові схеми виведення прибутку з таких підприємств. Таким чином є необхідність удосконалення податкового законодавства з обліку дивідендів.

5) на основі проведеного дослідження наукових проблем у працях вчених, виділено такі напрямки можливих впроваджень: удосконалення методики виплати дивідендів, забезпечення належного інформаційного забезпечення через розробку первинних та зведених документів за розрахунками з учасниками, удосконалення розкриття інформації про розрахунки з учасниками у звітності, спрощення та оптимізація оподаткування як основи дивідендної політики товариства тощо.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З УЧАСНИКАМИ ГОСПОДАСРЬКИХ ТОВАРИСТВ

2.1. Статистична оцінка діяльності господарських товариств в Україні

Чинне законодавство України передбачає можливість створення різних організаційно-правових форм господарювання, однак найбільшу частку складають саме господарські товариства. На рисунку 2.1 наведена структура організаційно-правових форм господарювання в Україні станом на 01.01.2023 року.

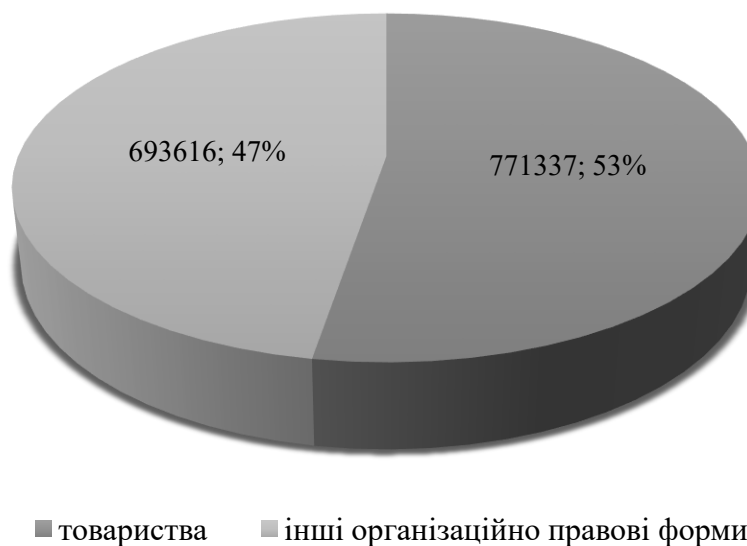


Рисунок 2.1 Структура організаційно-правових форм господарювання в Україні станом на 01.01.2023 року.

Джерело: сформовано автором на основі [50].

Станом на 01.01.2023 року кількість господарських товариств, які зареєстровані в Україні становить 771337 одиниць, що у відсотковому значенні складає 53% від загальної кількості усіх юридичних осіб з різними організаційно-правовими формами.

В таблиці 2.1 проаналізуємо кількість юридичних осіб за організаційно-правовими формами протягом 2020-2023 років.

Таблиця 2.1. – Кількість юридичних осіб в Україні за організаційно-правовими формами протягом 2020-2023 років

Організаційно- правова форма господарювання	Станом на				Відхилення			
	01.01.20	01.01.21	01.01.22	01.01.23	2022/2021		2023/2022	
					абсо- лютне	віднос- не, %	абсо- лютне	віднос- не, %
Усього юридичних осіб	1350627	1395448	1437009	1464953	41561	3,0	27944	1,9
у тому числі товариств, з них	684407	717241	753297	771337	36056	5,0	18040	2,4
публічне акціонерне товариство	1418	1280	1654	1639	374	29,2	-15	-0,9
приватне акціонерне товариство	5352	5370	4783	4762	-587	-10,9	-21	-0,4
товариство з обмеженою відповідальністю	674437	707403	743682	761776	36279	5,1	18094	2,4
товариство з додатковою відповідальністю	1513	1511	1511	1504	0	0,0	-7	-0,5
повне товариство	1315	1306	1297	1289	-9	-0,7	-8	-0,6
командитне товариство	372	371	370	367	-1	-0,3	-3	-0,8

Джерело: сформовано автором на основі [50].

Наведені в таблиці 2.1 статистичні дані показують щорічне збільшення кількості юридичних осіб в Україні. Так у 2022 році в порівнянні з 2021 їх кількість зростає на 41561 одиниць (3%), а у 2023 році в порівнянні з 2022 – на 27944 одиниць (1,9%).

Також можемо зробити висновок про аналогічну тенденції до незначного зростання кількості господарських товариств. Так у 2022 році в порівнянні з 2021 їх кількість зростає на 36056 одиниць (5%), а у 2023 році в порівнянні з 2022 – на 18040 одиниць (1,9%).

Таким чином, незважаючи на збройну агресію росії, розпочату у 2022 році бізнес намагається створити нові господарські одиниці та шукає шляхи до розвитку. Постійне зростання кількості господарських товариств та їх велика

питома вага у загальній кількості юридичних осіб підтверджує актуальність обраного в роботі об'єкта дослідження.

В попередньому розділі роботи ми визначили, що основними операціями із засновниками є формування статутного капіталу та розподіл прибутку у вигляді дивідендів.

В таблиці 2.2 наведемо чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності в Україні за 2020-2022 роки.

Таблиця 2.2. – Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності в Україні за 2020-2022 роки, млн грн

Вид економічної діяльності	Роки		
	2020	2021	2022
сільське, лісове та рибне господарство	81618,5	238807,0	86056,2
промисловість	-47212,0	361115,3	-246696,7
будівництво	-4448,9	6068,3	-19216,3
оптова та роздрібна торгівля	25881,4	118077,6	26755,3
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	9054,8	22817,6	-26352,5
тимчасове розміщування й організація харчування	-4410,4	4576,2	-8855,1
інформація та телекомунікації	14509,2	27257,0	11634,4
фінансова та страхова діяльність	25719,8	39859,4	10798,8
операції з нерухомим майном	-37561,5	14544,2	-61096,3
професійна, наукова та технічна діяльність	-12786,5	38462,9	-49633,1
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	-108,4	8210,5	-6313,7
освіта	90,7	71,0	-240,2
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	19247,1	7897,7	10778,7
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	-1615,3	-2739,7	-4004,6
надання інших видів послуг	76,4	251,5	107,4
Усього	68054,9	885276,5	-276277,7

Джерело: сформовано автором на основі [50].

З таблиці 2.2 бачимо зростання збитковості підприємств в економіці України у 2022 році, що пояснюється фактором війни. Відповідно у суб'єктів господарювання, в тому числі господарських товариств зменшується можливість виплати дивідендів учасникам.

У 2022 році прибутковими залишилися тільки такі види економічної діяльності:

- сільське, лісове та рибне господарство;
- оптова та роздрібна торгівля;

- інформація та телекомунікації;
- фінансова та страхова діяльність;
- охорона здоров'я та надання соціальної допомоги;
- надання інших видів послуг.

В державній статистиці відсутні дані про обсяг нарахованих та виплачених дивідендів господарськими товариствами. Разом з цим в таблиці 2.3 наведемо інформацію про дивіденди, виплачені державними підприємствами у 2019-2023 роках, велика частина з яких є господарськими товариствами.

Таблиця 2.3. – Виплата дивідендів державними підприємствами у 2019-2023 роках

Рік	Доходи бюджету, млрд грн	Дивіденди, млрд грн	Дивіденди/ доходи, %
2019	998,28	46,3	4,6
2020	1076,02	66,9	6,2
2021	1296,85	28,5	2,2
2022	1787,4	46,9	2,6
2023*	1655,56	32,1	1,9

* за перші вісім місяців 2023 року.

Джерело: [51].

З даних таблиці 2.3 бачимо, що прибуткова діяльність державних підприємств протягом 2019-2023 років дозволяла їх виплачувати дивіденди в державний бюджет у відповідності до вимог чинного законодавства та норм, закладених в бюджеті на відповідний рік.

За таких умов є об'єктивна необхідність дослідження та удосконалення виплати, обліку та оподаткування дивідендів і державними господарськими товариствами.

Також варто відміти необхідність дослідження обліку і оподаткування виплачених дивідендів на користь нерезидентів України – власників господарських товариств. Наприклад, за даними Державної податкової служби [52], у 2021 році українськими підприємствами виплачено дивідендів нерезидентам на суму 150,1 млрд грн, що становить більше половини загальної величини пасивних доходів.

2.2. Облік та відображення у фінансовій звітності розрахунків з учасниками товариств

Дослідження практики обліку розрахунків з учасниками господарських товариств, в тому числі на досліджуваному підприємстві – ТОВ «ОРТО ВІТА» виявило наступні особливості.

У якості первинних документів, що підтверджують здійснення господарських операцій із засновниками використовуються офіційні рішення керівних органів господарських товариств – зборів засновників (учасників), наглядової ради щодо зміни розміру статутного капіталу, виплати часток, виходу з товариств, розподілу прибутку серед учасників. При цьому окремі з них мають пройти відповідну державну реєстрацію таких дій.

На рисунку 2.2 наведемо порядок документального оформлення виплати дивідендів учасникам ТОВ.



Рисунок 2.2 Порядок документального оформлення виплати дивідендів учасникам ТОВ

Джерело: власна розробка автора.

В переважній більшості господарських товариств облікова політика не містить положень, які б регулювали розрахунки з учасниками. Це пояснюється відсутністю альтернативи при відображенні таких операцій в обліку та чітку відповідність правовим нормам. Це також підтверджується відсутністю

положень, що регламентували б методи розрахунків з учасниками в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [53].

Відповідно до Інструкції 291 для обліку виплати дивідендів товариства використовують субрахунок 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами», на якому відображають «дивіденди, нараховані власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел» [22].

В таблиці 2.4 наведемо типові кореспонденції виплати дивідендів господарськими товариствами.

Таблиця 2.4. – Типові кореспонденції виплати дивідендів господарськими товариствами

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	за дебетом	по кредиту
Відображено прибуток використаний у звітному періоді для виплати дивідендів	441	443
Нараховано дивіденди учаснику товариства	443	671
Нараховано дивіденди учаснику за рахунок резервного капіталу	43	671
Перераховано авансовий внесок з податку на прибуток на суму виплачених дивідендів	641	311
Утримано ПДФО із дивідендів при виплаті учаснику – фізичній особі	671	641
Утримано ВЗ із дивідендів при виплаті учаснику – фізичній особі	671	642
Виплачено дивіденди з поточного рахунку	671	311
Виплачено дивіденди з каси ТОВ	671	301

Джерело: розроблено автором на основі [22].

Практика показала, що господарські товариства у відповідності до Інструкції 291 «на субрахунку 672 «Розрахунки за іншими виплатами» підприємства ведуть облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства» [22].

Так, при вибутті учасника з господарського товариства або зменшенні його частки у статутному капіталі складається кореспонденція рахунків: дебет

субрахунку 401 «Статутний капітал» – кредит субрахунку 672 «Розрахунки за іншими виплатами».

Інформація про господарські операції з учасниками товариств відображається у відповідних облікових регістрах та у фінансовій звітності підприємств. При цьому в залежності від величини господарського товариства у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [16] така інформація розкривається:

1) мікропідприємствами – заборгованість товариства перед учасниками за нарахованими дивідендами відображається у рядку 1690 форми №1-мс «Баланс» «Фінансовій звітності мікропідприємства» (відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [19]);

2) малими підприємствами – заборгованість товариства перед учасниками за нарахованими дивідендами відображається у рядку 1690 «Інші поточні зобов'язання» форми №1-м «Баланс» «Фінансова звітність малого підприємства» (відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [19]);

3) середніми та великими підприємствами:

- заборгованість товариства перед учасниками за нарахованими дивідендами відображається у рядку 1690 «Інші поточні зобов'язання» форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [24]);

- суми виплат учасникам дивідендів – у рядку 4200 форми №4 «Звіт про власний капітал» (відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [24]);

- інформація про внески до зареєстрованого капіталу товариства та погашення заборгованості з капіталу (зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до зареєстрованого капіталу товариства) – у рядка 4245 «Погашення заборгованості з капіталу», 4260 «Викуп акцій (часток)», 4275 «Вилучення частки в капіталі»

форми №4 «Звіт про власний капітал» (відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [24]) тощо.

Крім цього, вивчення порядку обліку дивідендів показало необхідність формування додаткових аналітичних таблиць (звітів), які б відображали повноту внесення внесків учасників до статутного капіталу товариств. Особливо такий документ необхідний для підтвердження повноти формування учасником своєї частини статутного капіталу у випадку подальшого продажу своєї частки.

Взагалі проведене дослідження практики обліку розрахунків з учасниками дозволило виявити напрямки його удосконалення в подальшому.

2.3. Оподаткування розрахунків з учасниками товариств

Оподаткування розрахунків з учасниками господарські товариства здійснюють відповідно до ПКУ [6].

Відповідно до пп. 170.5.2 ПКУ «Будь-який резидент, який нараховує дивіденди, включаючи того, який сплачує податок на прибуток підприємств у спосіб, відмінний від загального (є суб'єктом спрощеної системи оподаткування), або звільнений від сплати такого податку з будь-яких підстав, є податковим агентом під час нарахування дивідендів» [6].

Дивіденди остаточно оподатковуються ПДФО податковим агентом під час їх нарахування платнику податку за наступними ставками:

- платники податку на прибуток – за ставкою 5%;
- платники єдиного податку за ставкою 9%.

Відповідно до пп. 164.2.8 ПКУ, «пасивні доходи у вигляді дивідендів включаються до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу фізичної особи і оподатковуються військовим збором за ставкою 1,5%» [6].

Сплатити ПДФО та ВЗ із нарахованих дивідендів необхідно за загальними правилами, встановленими ст. 168 ПКУ:

- під час виплати дивідендів учаснику (пп. 168.1.2 ПКУ);

- якщо дивіденди нараховані, але не виплачені учаснику ПДФО та ВЗ сплачуються протягом 30 календарних днів, наступних за місяцем нарахування дивідендів (пп. 168.1.5 ПКУ).

Окремо варто навести правила сплати авансового внеску з податку на прибуток при виплаті дивідендів саме платниками такого податку.

«Емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток. Авансовий внесок розраховується з суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашене. У разі наявності непогашеного грошового зобов'язання авансовий внесок розраховується зі всієї суми дивідендів, що підлягають виплаті. Авансовий внесок обчислюється за базовою (основною) ставкою, встановленою статтею 136 ПКУ. Сума дивідендів, що підлягає виплаті, не зменшується на суму авансового внеску» [6].

Варто відзначити, що відповідно до ПКУ авансовий внесок з податку на прибуток, не справляється у разі виплати дивідендів:

«- на користь власників корпоративних прав материнської компанії, що сплачуються в межах сум доходів такої компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб.

- платником податку на прибуток, прибуток якого звільнений від оподаткування відповідно до положень цього Кодексу, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування у період, за який виплачуються дивіденди;

- фізичним особам» [6].

При виплаті дивідендів та нарахуванні авансового внеску з податку на прибуток, розрахунок останнього відображається в додатку АВ податкової декларації з податку на прибуток підприємства. В рядку 5 цього додатку «Сума дивідендів, з якої має бути сплачено авансовий внесок у звітному (податковому) періоді» подається сума дивідендів, виплачена на користь учасників товариств –

юридичних осіб, з якої сплачується авансовий внесок з податку на прибуток без урахування суми дивідендів, виплачених на користь учасників – фізичних осіб. Значення рядка 5 не повинно бути більше значення рядка 4 Додатка АВ.

Крім виплат дивідендів іншим видом операцій із учасниками, які варто розглянути з точки зору оподаткування, є їх вихід із товариства.

При цьому до загального оподаткованого доходу платника податку включається інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами та корпоративними правами. В розумінні податкового законодавства інвестиційний прибуток це позитивна різниця між доходом від продажу окремого інвестиційного активу та документально підтвердженими витратами на його придбання.

Варто відзначити, що відповідно до вимог пп. 170.2.1 ПКУ «облік загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами ведеться платником самостійно, окремо від інших доходів та витрат» [6].

І у випадку виплати дивідендів і при виплаті внеску учаснику – фізичній особі при його виході з товариства, останнє виступає податковим агентом та зобов'язане відобразити відповідні суми утриманого ПДФО у Додаток 4 ДФ до Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5. – Відображення сум ПДФО нарахованого за операціями із учасниками в Додатку 4 ДФ

Зміст операції з учасниками	Об'єкт оподаткування ПДФО	Розділ додатку 4, колонка	Ознака доходу
Виплата дивідендів	сума нарахованих дивідендів	I розділ, графа 3-6	109 «Дохід у вигляді дивідендів»
Вихід учасника і товариства	Інвестиційний прибуток	I розділ, графа 3-6	112 «Інвестиційний прибуток (дохід) від операцій з інвестиційними активами»

Джерело: розроблено автором.

Взагалі від оподаткування дивідендів прямо залежить поведінка учасників та потенційних інвесторів, а тому необхідно обґрунтувати їх величину.

Висновки до розділу 2

Проведене дослідження практичних аспектів обліку і оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств дозволило зробити наступні висновки:

1. Встановлено, що станом на 01.01.2023 року кількість господарських товариств, які зареєстровані в Україні становить 771337 одиниць, що у відсотковому значенні складає 53% від загальної кількості усіх юридичних осіб з різними організаційно-правовими формами та свідчить про необхідність дослідження їх діяльності та організації обліку і контролю.

2. Незважаючи на збройну агресію росії, розпочату у 2022 році бізнес намагається створити нові господарські одиниці та шукає шляхи до розвитку. Постійне зростання кількості господарських товариств та їх велика питома вага у загальній кількості юридичних осіб підтверджує актуальність обраного в роботі об'єкта дослідження.

3. У якості первинних документів, які є основою бухгалтерських записів та підтверджують здійснення господарських операцій із учасниками товариствами використовуються офіційні рішення керівних органів господарських товариств – зборів засновників (учасників), наглядової ради щодо зміни розміру статутного капіталу, виплати часток, виходу з товариств, розподілу прибутку серед учасників.

4. Встановлено, що облікова політика не містить положень, які б регулювали розрахунки з учасниками. Це пояснюється відсутністю альтернативи при відображенні таких операцій в обліку та чітку відповідність правовим нормам.

5. Вивчення порядку обліку дивідендів показало необхідність формування додаткових аналітичних таблиць (звітів), які б відображали повноту внесення внесків учасників до статутного капіталу товариств. Особливо такий документ необхідний для підтвердження повноти формування учасником своєї частини статутного капіталу у випадку подальшого продажу своєї частки.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ РОЗРАХУНКІВ З УЧАСНИКАМИ ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ

Дослідження теоретичних та практичних питань обліку і оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств дало можливість виявити недоліки, які потребують вирішення та стосуються: удосконалення нормативного забезпечення нарахування та оподаткування дивідендів, документування розрахунків з учасниками, покращення первинних та зведених документів та звітів.

На нашу думку, варто внести зміни та уточнити окремі положення нормативних актів в наступних аспектах:

1. Стаття 26 нещодавно прийнятого Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» визначає, що «дивіденди можуть виплачуватися за будь-який період, що є кратним кварталу, якщо інше не передбачено статутом» [14]. Дивіденди – це частина прибутку, розрахована за правилами бухгалтерського обліку. Такий показник міститься у – рядку 2350 «Чистий прибуток» форми 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», «Фінансової звітності малого підприємства», «Фінансової звітності мікропідприємства». При цьому виникає, що незважаючи на нібито можливість виплати дивідендів за період, що менше року, фактично такої можливості немає, оскільки малі та мікропідприємства згідно чинних норм подають свою звітність виключно за річний період.

Виходячи з цього, пропонуємо передбачити в Порядку подання фінансової звітності [28], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [24], НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [19] можливість подачі для малих та мікропідприємств проміжної фінансової звітності, що кратна квартальному періоду з приміткою «довідково».

Крім цього існує необхідність чітко закріпити в нормативних актах, які визначають порядок нарахування дивідендів їх виплату саме на основі фінансової звітності, тобто уточнити розлоге формулювання «прибуток, розрахований за правилами бухгалтерського обліку».

2. З метою стимулювання інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств пропонуємо зменшити ставку ПДФО за нарахованими дивідендами платниками єдиного податку до 5%. Це дозволить зменшити обсяги тіньової економіки, стимулювати розвиток малого бізнесу, збільшити обсяг «легальних» грошових коштів, які в загальному прискорюють розвиток економіки країни. Варто розглянути таке зменшення із паралельними вимогами до таких підприємств – розміру заробітної плати, що вище мінімальної, чисельності працівників, наявності основних засобів, відсутність податкових боргів та ін.

3. Передбачити можливість виплати дивідендів за рахунок резервного капіталу не лише власникам привілейованих акцій, але й іншим акціонерам, учасникам ТОВ та ТДВ. Це можна обґрунтувати тим, що власне резервний капітал формується за рахунок прибутку, тобто фактично є іншою його формою.

Визначивши особливості документального оформлення нарахування та виплати дивідендів, ми виявили проблему відсутності в господарських товариствах певного зведеного документу, який би відображав усю необхідну інформацію для їх обліку та оподаткування.

В таблиці 3.1 наведемо розроблену нами основну частину Аналітичної відомості нарахування та виплати дивідендів.

Таблиця 3.1. – Аналітична відомість нарахування та виплати дивідендів

Нараховано		Утримано		Виплачено			Залишок нерозподіленого прибутку періоду, за який виплачено дивіденди	
за період	сума, грн	ПДФО, грн	ВЗ, грн	сума, грн	дата	за документом	період / наказ	сума, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9
I півріччя 2022 року	30000,00	2700,00	450,00	26850,00	30.07.22	Платіжне доручення	I півріччя 2022 року	181000,00

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
I півріччя 2022 року	10000,00	900,00	150,00	8950,00	27.08.22	Платіжне доручення	I півріччя 2022 року (наказ №4)	151000,00
I півріччя 2022 року	8000,00	720,00	120,00	7160,00	02.10.22	Платіжне доручення	I півріччя 2020 року (наказ №5)	141000,00
I півріччя 2022 року	6000,00	540,00	90,00	5370,00	08.10.22	Платіжне доручення	I півріччя 2020 року (наказ №6)	133000,00
...								

Джерело: розроблено автором.

Згідно Інструкції 291 для обліку розрахунків з учасниками за нарахованими дивідендами призначений субрахунок 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами».

При цьому різні форми виплати дивідендів зумовлюють необхідність аналітичної інформації про суми нарахованих дивідендів товариством в межах таких форм.

Саме тому, пропонуємо розширити аналітичні можливості обліку та відкрити до субрахунку 671 наступні аналітичні рахунки 4 -го порядку відповідно до форми виплат:

- 6711 «Розрахунки за нарахованими дивідендами в готівковій формі»;
- 6712 «Розрахунки за нарахованими дивідендами в безготівковій формі»;
- 6713 «Розрахунки за нарахованими дивідендами в матеріальній формі»;
- 6714 «Розрахунки за нарахованими дивідендами в межах реінвестування».

Це дасть змогу забезпечити додатковий контроль за правомірністю та документальним оформленням виплати дивідендів, оцінки ефективності виплат дивідендів у різних формах, а також надасть додаткову необхідну інформацію

для оподаткування таких виплат податком з доходів фізичних осіб – оскільки реінвестування дивідендів, яке не змінює часток учасників не оподатковується цим податком.

На нашу думку, запропоновані удосконалення покликані покращити інформаційне забезпечення нарахування, обліку та оподаткування дивідендів та спростити сам цей процес.

Розрахунки з учасниками також включають зміну їх часток в статутному капіталі господарських товариств. При цьому «товариство не має права виплачувати дивіденди учаснику, який повністю або частково не вніс свій вклад» [14].

Також перепродаж часток учасниками можливу лише при повному внесенні їх вкладів.

З метою спрощення проведення перевірки в межах внутрішнього контролю або аудиту в частині повноти внесених учасниками своїх вкладів в статутний капітал товариств, запропонуємо форму Картки учасника товариства з формування статутного капіталу, основний фрагмент якої наведений в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2. – Картка учасника товариства з формування статутного капіталу (ПІБ)

Частка у статутному капіталі згідно установчих документів		Внесено			Залишок неоплаченого капіталу, грн
сума, грн	%	дата	сума, грн	за документом	
100000,00	25	12.01.2023	70000,00	Виписка банку	30000,00
...					

Джерело: розроблено автором.

Таким чином запропонований документ дозволить спростити як облік, так і контроль операцій із внесення учасниками своїх вкладів.

Висновки до розділу 3

Проведення теоретичне та практичне дослідження дало змогу удосконалити окремі аспекти обліку і оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств, а саме:

1) запропоновано передбачити в Порядку подання фінансової звітності [28], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [24], НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [19] можливість подачі для малих та мікропідприємств проміжної фінансової звітності, що кратна квартальному періоду з приміткою «довідково».

2) з метою стимулювання інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств пропонуємо зменшити ставку ПДФО за нарахованими дивідендами платниками єдиного податку до 5%. Це дозволить значно зменшити обсяги тіньової економіки, стимулювати розвиток малого бізнесу, збільшити обсяг «легальних» грошових коштів, які в загальному прискорюють розвиток економіки країни.

3) обґрунтовано можливість виплати дивідендів за рахунок резервного капіталу не лише власникам привілейованих акцій, але й іншим акціонерам, учасникам ТОВ та ТДВ.

4) визначивши особливості документального оформлення нарахування та виплати дивідендів, розроблено Аналітичну відомість нарахування та виплати дивідендів, яка відображає необхідну інформацію для їх обліку та оподаткування.

5) запропоновано розширити аналітичні можливості обліку та відкрити до субрахунку 671 наступні аналітичні рахунки 4 -го порядку відповідно до форми виплат: 6711 «Розрахунки за нарахованими дивідендами в готівковій формі», 6712 «Розрахунки за нарахованими дивідендами в безготівковій формі», 6713 «Розрахунки за нарахованими дивідендами в матеріальній формі», 6714 «Розрахунки за нарахованими дивідендами в межах реінвестування».

б) з метою спрощення проведення внутрішнього контролю або аудиту в частині повноти внесених учасниками своїх вкладів в статутний капітал товариств, запропоновано форму Картки учасника товариства з формування статутного капіталу.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі магістра досліджено теоретичні та практичні аспекти обліку і оподаткування розрахунків з учасниками господарських товариств дозволило зробити такі висновки:

1) уточнено категорійний апарат за темою дослідження та сформовано власні визначення поняття «учасник товариства» та «дивіденди», що дає можливість сформулювати вимоги до їх відображення в обліку.

2) досліджено нормативне забезпечення нарахування, обліку та оподаткування дивідендів, що дозволило встановити наявність фіскального підходу з оподаткування ПДФО виплати дивідендів платниками єдиного податку, що зумовлює тіньові схеми виведення прибутку з таких підприємств.

3) Виявлено основні напрямки вдосконалення обліку і оподаткування розрахунків з учасниками: удосконалення методики виплати дивідендів, забезпечення належного інформаційного забезпечення через розробку первинних та зведених документів за розрахунками з учасниками, удосконалення розкриття інформації про розрахунки з учасниками у звітності, спрощення та оптимізація оподаткування як основи дивідендної політики товариства тощо.

4) Встановлено, що станом на 01.01.2023 року кількість господарських товариств, які зареєстровані в Україні становить 771337 одиниць, що у відсотковому значенні складає 53% від загальної кількості усіх юридичних осіб з різними організаційно-правовими формами.

5) Виявлено, що первинними документами з операцій із учасниками є офіційні рішення керівних органів господарських товариств – зборів засновників (учасників), наглядової ради щодо зміни розміру статутного капіталу, виплати часток, виходу з товариств, розподілу прибутку серед учасників.

6) Встановлено, що облікова політика не містить положень, які б регулювали розрахунки з учасниками. Це пояснюється відсутністю альтернативи

при відображенні таких операцій в обліку та чітку відповідність правовим нормам.

7) запропоновано передбачити в Порядку подання фінансової звітності [28], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [24], НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» [19] можливість подачі для малих та мікропідприємств проміжної фінансової звітності, що кратна квартальному періоду з приміткою «довідково».

8) обґрунтовано зменшення ставки ПДФО за нарахованими дивідендами платниками єдиного податку до 5%. Це дозволить зменшити обсяги тіньової економіки, стимулювати розвиток малого бізнесу, збільшити обсяг «легальних» грошових коштів, які в загальному прискорюють розвиток економіки країни.

9) удосконалено документальне забезпечення розрахунків з учасниками шляхом розробки Аналітичної відомості нарахування та виплати дивідендів, яка відображає необхідну інформацію для їх обліку та оподаткування, Картки учасника товариства з формування статутного капіталу

10) удосконалено аналітичний облік розрахунків з учасниками через доповнення субрахунку 671 наступні аналітичні рахунки 4 -го порядку відповідно до форми виплат: 6711 «Розрахунки за нарахованими дивідендами в готівковій формі», 6712 «Розрахунки за нарахованими дивідендами в безготівковій формі», 6713 «Розрахунки за нарахованими дивідендами в матеріальній формі», 6714 «Розрахунки за нарахованими дивідендами в межах реінвестування» тощо.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Про господарські товариства : Закон України від 19.09.1991 р. №1576-ХІІ. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12#Text> (дата звернення: 14.11.2023).
2. Акімова Н.С., Говоруха О.О. Дивіденди акціонерного товариства: обліковий аспект та податкові наслідки. *Сучасні проблеми та регіональний розвиток*. Вип. 2. 2018. С. 72-76.
3. Говоруха О.О., Євлаш Т.О. Особливості виплати дивідендів ТОВ і АТ: порівняльний аспект. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2019. Вип. 2(30). С. 7-18.
4. Цюцяк І. Використання прибутку: порядок облікового відображення та оподаткування операцій. *Економічний аналіз*. Том32. №3. 2022. С. 193-198.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 14.11.2023).
6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 14.11.2023).
7. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 № 514-VI. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17#Text> (дата звернення 14.11.2023).
8. Гончарова В.Г. Реінвестиція дивідендів акціонерних товариств: податковий та бухгалтерський аспект. *Інвестиції: практика та досвід*. №19. 2019. С.41-44.
9. Соболева І. Облік і оподаткування дивідендів у сучасних умовах господарювання в Україні. *Науковий вісник МНУ імені В.О. Сухомлинського. Економічні науки*. Вип. 1. 2018. С. 138-143.
10. Вініченко І.І. Дивідендна політика підприємства як складова політики доходів. *Економіка та держава*. №3. 2020. С. 34-36.

11. Легенчук С.Ф., Поліщук І.Р. Історичні передумови та сучасний підхід до обліку розподілу власного капіталу між власниками корпоративних прав. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Вип. 2. 2015. С. 188-202.

12. Господарський Кодекс України 16 січня 2003 року № 436-IV. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 14.11.2023).

13. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань : Закон України від 15.05.2003 № 755-IV. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text> (дата звернення 14.11.2023).

14. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю : Закон України від 06.02.2018 № 2275-VIII. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19#Text> (дата звернення 14.11.2023).

15. Цивільний кодекс України 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#doc_info (дата звернення 14.11.2023).

16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 14.11.2023).

17. Концептуальна основа фінансової звітності. *Фонд МСФЗ*. 2018. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf (дата звернення: 14.11.2023).

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію» : Наказ Міністерства фінансів України від 16.07.2001 р. № 344. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0647-01#Text> (дата звернення 14.11.2023).

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення 14.11.2023).

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акцій» : Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2008 № 1577. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0057-09#Text> (дата звернення 14.11.2023).

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#doc_info (дата звернення 14.11.2023).

22. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 14.11.2023).

23. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах : Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України від 10.06.2003 р. №256. URL: <https://gb.expertus.com.ua/laws/16721> (дата звернення 14.11.2023).

24. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ МФУ від 07.02.2013 № 73. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 14.11.2023).

25. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення 14.11.2023).

26. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ МФУ від 24.05.1995 р. № 88. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 14.11.2023).

27. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Мініфіну України від 02.09.2014 р. №879. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 14.11.2023).

28. Порядок подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-п> (дата звернення 14.11.2023).

29. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні : Постанова КМУ від 3 квітня 1993 № 250. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/250-93-п#Text> (дата звернення: 14.11.2023).

30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» : Міжнародний документ. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 14.11.2023).

31. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: подання» : Міжнародний документ. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2032_ukr_2022.pdf (дата звернення: 14.11.2023).

32. Бруханський Р.Ф. Оптимізація процесу нарахування і виплати дивідендів у сільськогосподарських підприємствах України. *Інноваційна економіка*. Вип. 5 (19). 2020. С. 220-224.

33. Короташ Я.О. Виплата дивідендів учасникам товариства з обмеженою відповідальністю у випадку невнесення ними вкладів до статутного капіталу товариства. *Право та інвестиції*. №3 (15). 2016. С. 68-71.

34. Наугольникова К.М. Проблемні питання запровадження конструктивних дивідендів в Україні. URL: https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2021/Conf_26.03.2021/Conf_26.03.21_21.pdf.

35. Головацька С.І. Інструментарій контрольного забезпечення корпоративних розрахунків з учасниками. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. №69. 2022. С. 66-72.

36. Кащена Н.Б. Операції підприємства з цінними паперами: організаційно-методичні аспекти обліку, аналізу і аудиту : монографія. Харків : Видавництво Іванченка І.С. 2021. 355 с.

37. Сіщук Л.В. Правові наслідки виходу учасника з господарського товариства. *Міжнародний журнал «Право і суспільство»*. Вип. 3. 2016. С.133-143.

38. Тараруєв Ю.О. Сутність та вдосконалення дивідендної політики акціонерних товариств. *Економічний простір*. №168. 2021. С. 78-82.

39. Шевчук С.А., Палаш А.В., Фещук М.М. Ідентифікація видів дивідендної політики для потреб аграрних підприємств. *Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Актуальні питання сучасного бізнесу»*. Львів. 2020. С. 403-405.

40. Василечко Н.В. Аспекти оподаткування дивідендів та виведення капіталу: сучасні тенденції регулювання в контексті деофшоризації. *Вісник Хмельницького національного університету*. №2. 2019. С. 101-104.

41. Гречко А.В. Оподаткування дивідендів як фактор впливу на залучення інвестицій. *Бізнес-Інформ*. №9. 2014. С. 241-247.

42. Остапенко Ю.П., Солоданюк К.В. Особливості обліку розрахунків з учасниками за національними та міжнародними стандартами. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. №19 (99). 2020. С. 33-37.

43. Петренко Н.І., Столяренко О.М. Документування операцій з власним капіталом та зобов'язаннями на стадіях життєвого циклу підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. №1. 2019. С. 127-132.

44. Сацюк Д.В. Нормативне забезпечення обліку розрахунків з учасниками товариств. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали XV Міжнар. наук.-практ. конф. (4 листопада 2023 р).* / відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 17. Луцьк: ВІП Луцького національного технічного університету, 2023. С. 265-266.

45. Сидоренко О.О. Організація облік доходів (втрат) від участі в капіталі та отриманих дивідендів з урахуванням вимог Податкового кодексу України. *Східна Європа: Економіка, бізнес та управління*. Вип. 4 (21). С.573-578.

46. Терлецька І. Особливості організації аудиту та оподаткування діяльності акціонерних товариств України та Швейцарії. *Науковий вісник МНУ імені В.О. Сухомлинського. Економічні науки*. Вип. 1. 2018. С. 133-137.

47. Фещук М.М., Цимбалістий О.Я. Дивідендна політика підприємств з позицій стратегічного обліку і менеджменту. *Матеріали IV міжнародної науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства»*. Львів. 2019. С. 203-207.

48. Шубенко Є.С. Моделювання обліку власного капіталу в умовах реорганізації господарських товариств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2018. 20 с.

49. Кількість діючих суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у 2018-2022 роках. *Державна служба статистики України*. URL: https://ukrstat.gov.ua/edrpoу/ukr/EDRPU_2022/ks_opfg/arh_ks_opfg_22.htm (дата звернення 14.11.2023).

50. Кількість юридичних осіб за організаційно-правовими формами господарювання. *Державна служба статистики України*. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 14.11.2023).

51. Корпоративне управління держпідприємств. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2023/10/20/705704/> (дата звернення 14.11.2023).

52. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на 2021 рік. *Державна податкова служба України*. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/396505.html> (дата звернення 14.11.2023).

53. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. *Законодавство України*.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 14.11.2023).