

международным, но существуют разногласия относительно определений данной категории в налоговом учете.

Ключевые слова: активы, основные средства, основные фонды, международный стандарт, национальный стандарт.

Gnatenko E., Gorbatyuk O. Contradictions in the definition of the economic category "fixed assets"

The article analyzes the works of scientists in relation to unity in the terminology of the economic category "fixed assets". The identification and polarization of the terms "fixed assets" and "fixed assets" are considered. Presented in the world practice of accounting – International financial reporting standard number 16 "Fixed Assets" definition of this concept. A comparison of the international and national standards for the accounting of fixed assets. It is determined that national standards are identical to international ones, but there are disagreements regarding the definitions of this category in tax accounting.

Key words: assets, fixed assets, fixed assets, international standard, national standard.

Стаття надійшла до редколегії 05.06.2018

УДК 657.6:657.471:33.001

Любов ГУЦАЛЕНКО

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри аудиту та державного контролю
Вінницького національного аграрного університету,
м. Вінниця, Україна
e-mail: lyboffv@gmail.com

**ДІЄВІСТЬ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ
В УПРАВЛІННІ ТРАНСАКЦІЙНИМИ ВИТРАТАМИ
ПІДПРИЄМСТВА**

У статті розглядається особливості внутрішньогосподарського контролю транзакційних витрат сільськогосподарських підприємств. Визначено складові транзакційних витрат. Наведено погляди вчених на значення транзакційних витрат в системі управління та їх вплив на результати діяльності господарюючих суб'єктів. Акцентовано увагу, що внутрішньогосподарський контроль є основним джерелом інформаційного забезпечення управління підприємства. Визначено, що система внутрішньогосподарського контролю транзакційних витрат повинна містити такі складові, як бухгалтерський, адміністративний контроль, а також контроль власника. Деталізовано функції даних видів контролю. Наведено схему облікового відображення транзакційних витрат у системі управління. Доведено, що ефективність контролю залежить від взаємозв'язку між його об'єктами й суб'єктами. Наведено динаміку адміністративних витрат та витрат на збут у досліджуваному підприємстві «Х» та сформувано висновки по їх змінах. Сформувано заходи спрямовані на удосконалення контролю транзакційними витратами сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: транзакційні витрати, внутрішньогосподарський контроль, облікова функція, управління, дієвість контрольної функції.

На сучасному етапі розвитку економіки сільськогосподарських підприємств внутрішньогосподарський контроль за витратами є однією з основних умов, що дозволяють управлінському персоналу підприємства приймати правильні рішення щодо підвищення ефективності виробництва.

У практичній діяльності аграрні підприємства не мають у розпорядженні дієвого внутрішньогосподарського економічного ме-

ханізму, який забезпечував би систематичний, самоналагоджувальний контроль та організацію регулювання транзакційних витрат, економічне стимулювання праці працівників за економію витрат.

Це зумовлює потребу у формуванні ефективних систем управління цими витратами, що є необхідною передумовою для забезпечення успішної виробничо-господарської діяльності підприємства. Особливу увагу слід

приділити дієвості внутрішньогосподарського контролю за складом та структурою трансакційних витрат, як функції менеджменту, що забезпечуватиме підвищення показників рентабельності та фінансової стійкості підприємств.

Значний внесок в наукове та практичне дослідження проблем ролі контрольної функції обліку в системі управління зробили вітчизняні вчені та практики, зокрема: Л. В. Гуцаленко [2], Г. Г. Кірейцев [5], Коцупатрий М. М. [7], Марчук У. О. [8], М. С. Пушкар [10], В. О. Шевчук [11], Ющак Ж. М. [12] та ін.

Вагомий науковий внесок вітчизняних вчених дозволяє поглибити дослідження щодо даної проблеми, що сприятиме посиленню дієвості контрольної функції обліку в системі управління трансакційними витратами підприємства.

Метою статті є дослідження дієвості контрольної функції обліку в розрізі складових внутрішньогосподарського контролю та визначення заходів спрямованих на удосконалення контролю трансакційних витрат в системі управління підприємством.

Особливої уваги в умовах формування сервісної економіки нового типу заслуговує питання створення методологічного та методичного базису визначення розміру трансакційних витрат у сфері надання послуг при переході від індустріального до постіндустріального суспільства як на рівні окремої господарської одиниці, так і на макроекономічному рівні [1]. У економіках розвинених країн світу трансакційні витрати становлять понад половину всіх витрат, в Україні – понад 20%, проте дані суттєво різняться залежно від обраної методики їх оцінки.

Частка трансакційних витрат становить понад 25% від загальних витрат сільськогосподарських підприємств, тому їх скорочення, оптимізація й управління ними є достатньо актуальним і дуже важливим напрямом у зниженні собівартості продукції, зростанні рентабельності й прибутку підприємства [3].

Трансакційні витрати становлять сумарні витрати, які пов'язані: з придбанням виробничих послуг у сторонніх підприємств; з утриманням власних підрозділів цієї сфери, які сприяють просуванню готової продукції на ринку; з

укладенням договорів і захистом своїх прав при одержанні цих послуг.

Одержання позитивного фінансового результату стає можливим за умов прийняття та реалізації обґрунтованих управлінських рішень, забезпечення яких можливе через надійну систему контролю.

А. Файоль запропонував методику адміністрування та менеджменту, яка відрізняється логічною та простою структурою. До адміністративних операцій він відніс планування, організацію, координацію, управління та контроль. Найменш дослідженим в теорії менеджменту є контроль, який ґрунтується значною мірою на бухгалтерському обліку [10, 54–58].

В. О. Шевчук притримується думки, що контроль як функція менеджменту є спеціалізованим різновидом управлінської діяльності, зміст якої полягає в одержанні інформації від функцій цілепокладання і нормування та обліку, зіставленні одержаної інформації та переданні наслідків порівняння для виконання функції регулювання. [11, 13–14].

Г. Г. Кірейцев зазначає, що контроль має розглядатися, як багатоаспектне явище, як функція менеджменту і як функція обліку, включаючи функцію узгодження діяльності суб'єктів підприємництва. [5, 24–25].

Коцупатрий М. М. та Марчук У. О. переконали, що внутрішньогосподарський контроль є основним джерелом інформаційного забезпечення управління підприємства, яке розробляє власник, та спрямований на забезпечення дотримання законності й економічної доцільності здійснення операцій, збереження майна, попередження. Виявлення і виправлення суттєвих помилок та викривлень інформації, належне формування облікових даних і фінансової звітності [7, 23].

Система внутрішньогосподарського контролю трансакційних витрат повинна містити такі складові, як бухгалтерський, адміністративний контроль, а також контроль власника. Використання результатів внутрішньогосподарського контролю трансакційних витрат підприємства слугує цілям управління підприємством: забезпечення конкурентоспроможності підприємства; його інвестиційної привабливості; економічної безпеки підприємства та формування його іміджу. На рис. 1.



Рисунок 1 – Складові внутрішньогосподарського контролю трансакційних витрат

Джерело: авторська розробка з використанням [6].

наведено складові внутрішнього контролю трансакційних витрат.

Суть бухгалтерського контролю полягає в тому, що здійснюється перевірка відповідності фактів господарського життя, (в т.ч. трансакційних витрат) внутрішнім, регламентуючим діяльність підприємства, нормам та законодавчо визнаним нормам національного та міжнародного рівня [5, 24–25].

Адміністративний і бухгалтерський контроль доповнюють один одного, а контроль власника може виступати як форма адміністративного контролю і як окремий його вид.

Марчук У. О. переконана, що внутрішньогосподарський контроль є видом контролю власника, який полягає в систематичному спостереженні та перевірці стану й ефективності використання активів, власного і залученого капіталу підприємства, дотримання законодавства, що здійснюється вищим органом управління підприємства з метою формування інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень для досягнення поставлених цілей найефективнішим способом [8].

Наявність ефективного внутрішньогосподарського та зовнішнього контролю трансакційних витрат стає невід'ємною складо-

вою успішного розвитку діяльності суб'єктів господарювання в умовах швидких змін сьогодення, ускладнення процесів управління, розподілу функцій володіння та управління бізнесом. Складовою даної системи на наше переконання є планування, облік, аналіз, контроль (рис. 2).

В умовах нестабільного ринкового середовища, вагома частка трансакційних витрат знаходить відображення у складі статей витрат підприємства – адміністративних, на збут, фінансових, інших тощо; але тут дані про них знаходяться у розпорошеному вигляді.

Під обліково-інформаційною системою забезпечення управління слід розуміти результат синергії організаційних, інформаційних, облікових та управлінських механізмів, спрямованих на задоволення потреб фахівців сфери управління щодо своєчасного отримання повної, достовірної і релевантної інформації про діяльність господарюючого суб'єкта з метою прийняття адекватних управлінських рішень [2, 88].

Зважаючи на те, що цілеспрямований контроль традиційними статтями витрат у підприємствах здійснюється, можемо констатувати, що частина трансакційних витрат, яка міститься в їх складі, опосередковано фігурує

в процесі обліку і контролю витратами і навіть піддається певному управлінському впливу.

По-перше, певний контроль зовнішніми трансакційними витратами здійснюється інтуїтивно, у рамках здорового глузду, коли керівництво сільськогосподарських підприємств докладає зусиль щодо оптимізації загальногосподарських (адміністративних) витрат; намагається укласти більш вигідні контракти з мінімально можливим ризиком; залучає додаткові джерела інформації для кращої орієнтації в ситуації на ринку тощо. Такий контроль торкається як трансакційних витрат контрактації, так і трансакційних витрат середовища. Проте відносно об'єкта ко-

нтролю (трансакційних витрат) таке управління не є цілеспрямованим, має хаотичний, часто навіть випадковий характер.

По-друге, у контексті контролю діловими відносинами здійснюється певний контроль трансакційними витратами контрактації. Контроль взаємодією з партнерами реалізується поконтрактно, тому, на перший погляд, сфера управлінського впливу окреслена чітко, а вплив великою мірою цілеспрямований. Проте розгляд контрактного процесу при контролі діловими відносинами обмежується стадією «ex interim», певною мірою також «ex post», але практично повністю ігнорується етап «ex ante».

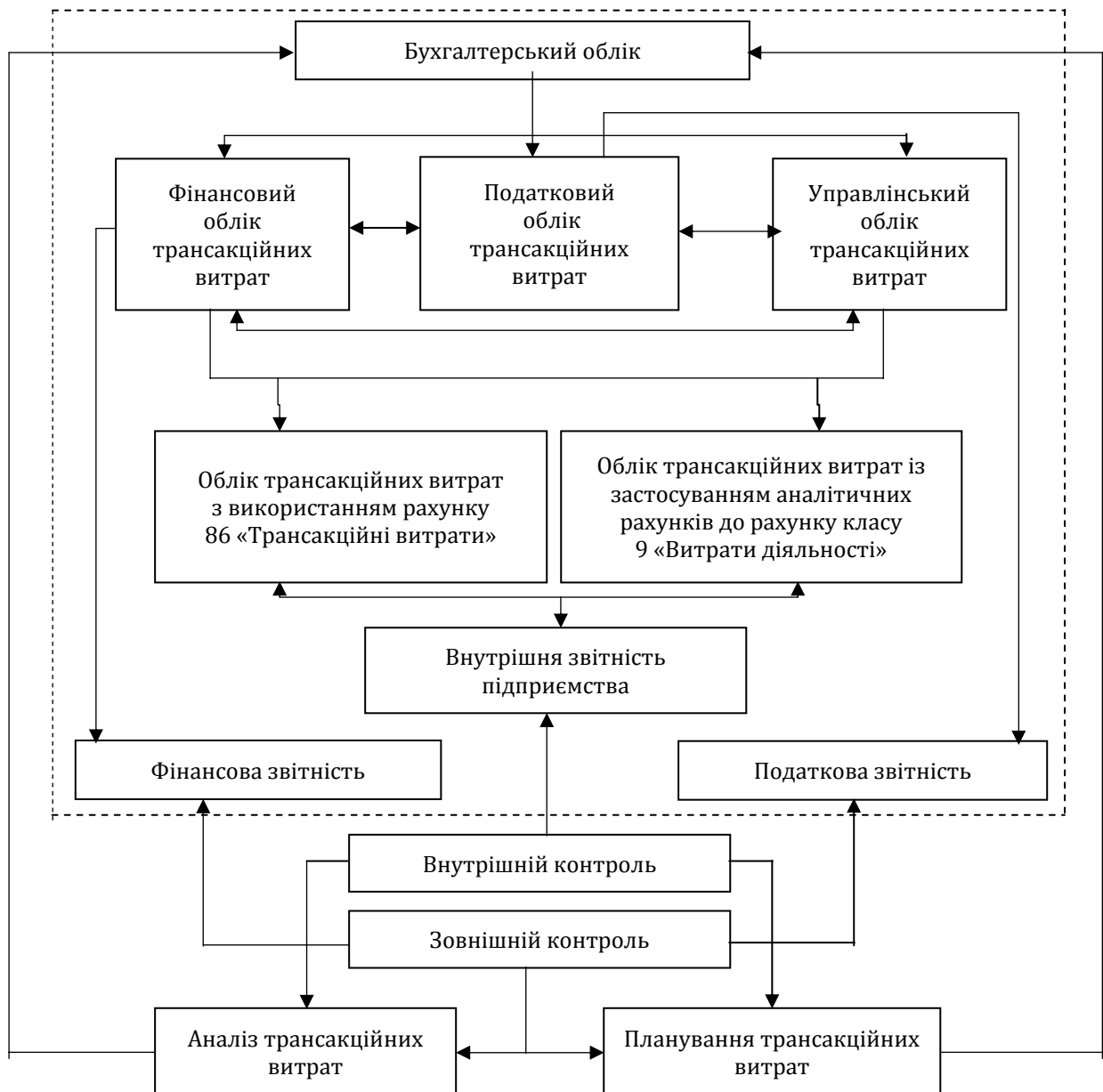


Рисунок 2 – Бухгалтерський облік у системі управління трансакційними витратами [12]

Ефективність контролю залежить від взаємозв'язку між його об'єктами й суб'єктами. Під об'єктом внутрішнього контролю трансакційних витрат необхідно розуміти як безпосередньо трансакційні витрати, так і процеси на підприємстві, що пов'язані з їх виникненням (трансакції). Жодна господарська операція, яка відображається в бухгалтерському обліку і передбачає виникнення трансакційних витрат, не повинна знаходитися поза контролем [12].

Оскільки трансакційні витрат в обліковому процесі відображуються в складі адміністративних витрат та витрат на збут, наведемо їх динаміку та зміни за останній звітний період, що мали місце у досліджуваному підприємстві «Х» (рис. 3).

Аналітична оцінка витрат досліджуваного підприємства дозволяє констатувати, що протягом 2014–2017 рр. спостерігалось коливання адміністративних витрат та стрімке зростання витрат на збут, що дає підстави прогнозування можливості їхнього подальшого зростання у наступних періодах.

Основним джерелом інформаційного забезпечення є дані бухгалтерського обліку, які повинні задовольняти інформаційні потреби як самого підприємства, так і зовнішніх користувачів. Проте недосконалість існуючої системи обліку та її невідповідність вимогам сучасного управління стає дедалі очевиднішою.

Пилипенко А. А. пропонує обліковий процес, розглядати як відкриту соціально-

економічну систему, оскільки він має всі ознаки, властиві системі: наявність зв'язків (у тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури, цілеспрямованість, збереження певної стійкості в заданих межах, багатоаспектність [9]. Для системи обліку характерна не лише наявність зв'язків і відносин між елементами, що її утворюють, але й нерозривна єдність з середовищем, у взаємозв'язку з яким вона проявляє свою цілісність. У загальному вигляді облікова система є підсистемою більш складного утворення – системи управління [4, 268].

За нашим переконанням доцільно виокремити певні заходи, що забезпечать поліпшення контролю трансакційними витратами сільськогосподарських підприємств (рис. 4).

Контроль трансакційних витрат для аграрних підприємств має винятково важливе значення і повинен здійснюватися в напрямку оптимізації трансакційних витрат через зменшення непродуктивних та підвищення ефективності продуктивних витрат з метою забезпечення максимізації фінансового результату.

На основі оцінки реального стану внутрішньогосподарського контролю, можна зробити висновок про існуючі недоліки в системі управління, а саме перевищення темпів зростання продуктивних трансакційних витрат над непродуктивними, перевищення темпів зростання трансакційних витрат над темпами зростання доходу та прибутку,

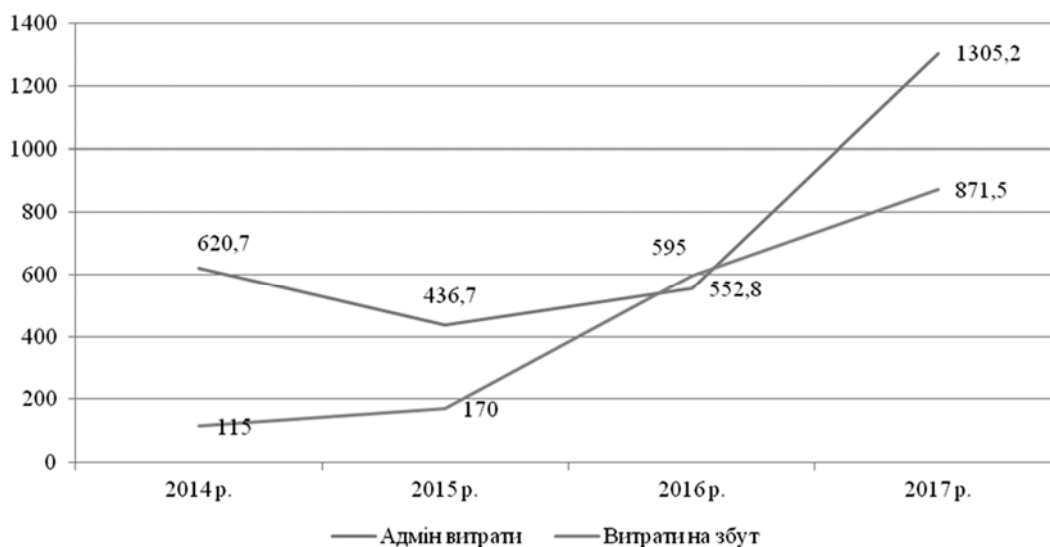


Рисунок 3 – Динаміка адміністративних витрат та витрат на збут у досліджуваному підприємстві «Х»
Джерело: авторська розробка.

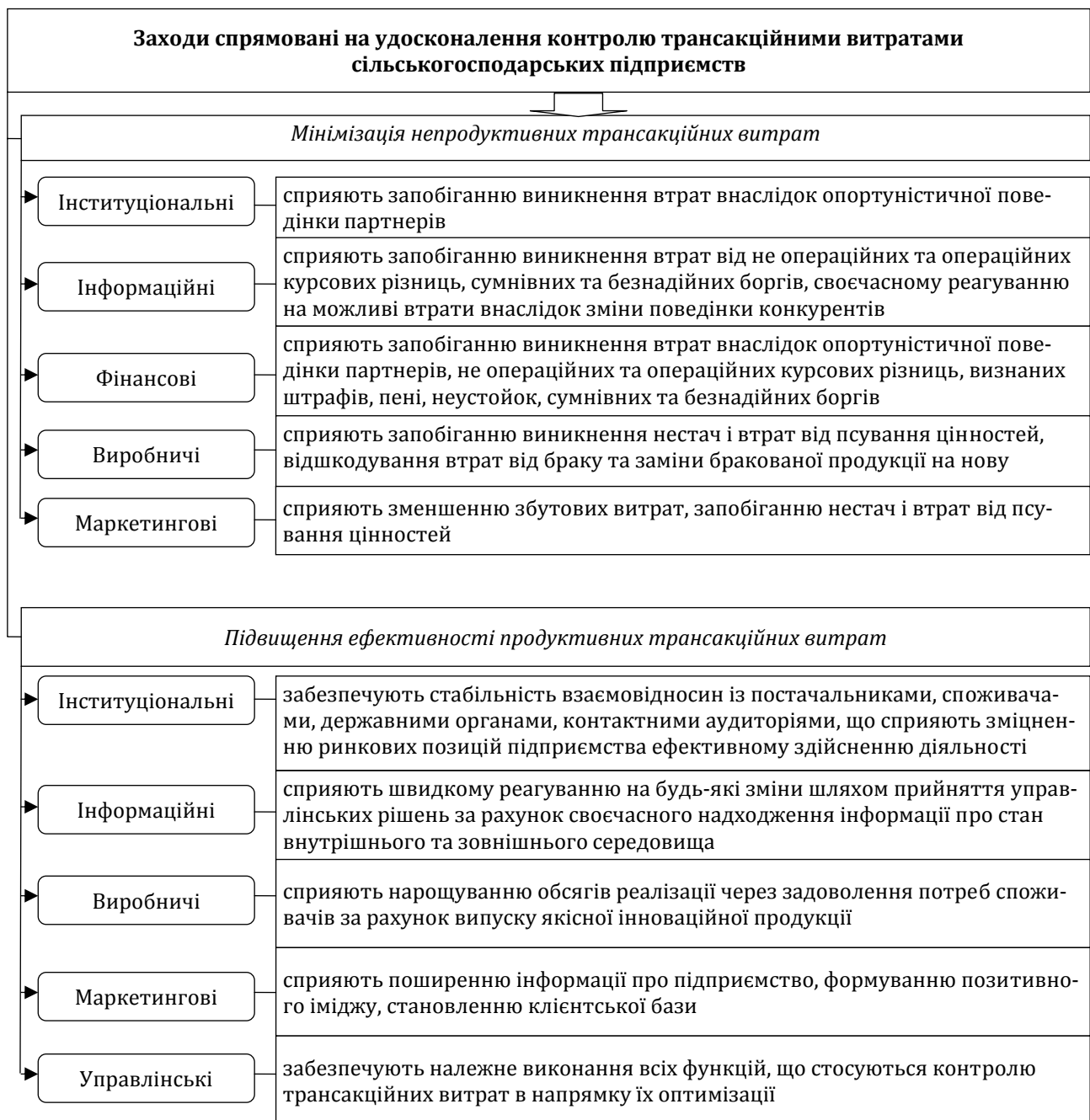


Рисунок 4 – Заходи спрямовані на удосконалення контролю трансакційними витратами сільськогосподарських підприємств

Джерело: розроблено автором

низька відповідність фактичних трансакційних витрат оптимальним значенням, що забезпечують максимізацію доходу, низька якість дієвості контрольної функції обліку та конкретних етапів їх реалізації тощо. Здійснення процедур дослідження трансакційних витрат підприємства значною мірою залежить від інформаційного забезпечення, під яким слід розуміти процес цілеспрямованого руху інформаційних ресурсів, що складають-

ся із сукупності інформації, яка характеризує трансакційне середовище підприємств. Своєчасне виявлення недоліків дозволяє підібрати відповідний комплекс заходів (управлінських, інституціональних, інформаційних, фінансових, виробничих, маркетингових), що сприятиме їх усуненню та створить підґрунтя для ефективного здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства в напрямку досягнення поставлених цілей.

Список використаних джерел

1. Грінченко А.В. Розмежування зрозуміти витрати, витрати, видатки та втрати / А.В. Грінченко // Економічний форум. — 2012. — № 3. С. 5-9
2. Гуцаленко Л.В. Обліково-інформаційна система забезпечення управління сільськогосподарським підприємством / Л.В. Гуцаленко, Е.О. Довгаль // "Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики" Всеукраїнський науково-виробничий журнал. — 2016. — №8. — С. 82-93
3. Душейко Д.М. Моделювання та оцінка якості інституційного середовища / Д.М. Душейко / Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». — 2015. — Вип. 15, ч. 2. — С. 138-141
4. Елиферов В.Г. Бизнес-процессы: Регламентация и управление: Учебник / В.Г. Елиферов, В. В. Репин. — М.: ИНФРА-М, 2004. — 320 с.
5. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г. Г. Кірейцев // Зб. наук. праць; за ред. М. І. Бахмата. — Кам'янець-Подільський, 2009. — 744 с.
6. Костирко І.Г. До питання обліку трансакційних витрат / І.Г. Костирко, Н.П. Молоко // «Економічні науки». — Серія «Облік і фінанси». — Випуск 9 (33). — Ч.2. — 2012 / [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_2/19.pdf
7. Коцупатрий М.М. Внутрішньогосподарський контроль в управлінні діяльністю сільськогосподарських підприємств: Монографія / М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук — Вінниця: ПП «ТД «Едельвейс і К», 2014. — 268 с.
8. Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління сільськогосподарськими підприємствами [Рукопис] : дис. ... канд. економічних наук: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / У. О. Марчук ; Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана (К). — К. : , 2013. — 278 с.
9. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Наукове видання. — Харків: Вид. ХНЕУ, 2007. — 276 с.
10. Пушкар М. С. Філософія обліку / М. С. Пушкар. — Тернопіль : Карт-бланш, 2002. — 157 с.
11. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : моногр. / В. О. Шевчук. — К. : Київ.держ.торг.-екон. ун-т, 1998. — 371 с.
12. Ющак Ж.М. Внутрішній контроль трансакційні витрати у системі управління: організаційно-методичне забезпечення / Ж.М. Ющак // Економічний аналіз, 2010 – № 6 – С. 540-543

References

1. Grinchenko, A.V. 2012. Differentiation Understand Costs, Costs, Expenditures and Losses. *Economic forum*, 3, pp. 5-9.
2. Gutsalenko, L.V., Dovgal E.O. 2016. Accounting and Information System for Agricultural Enterprise Management. *"Economics. Finances. Management: topical issues of science and practice "All-Ukrainian Scientific and Production Magazine*, 8. – pp. 82-93.
3. Dusheyko, D.M. 2015. Modeling and assessing the quality of the institutional environment. *Scientific Herald of Kherson State University. Series "Economic Sciences"*. 15(2), pp. 138-141.
4. Elifero, V.G. Repin. V.V. 2004. Business Processes: Regulation and Management: Tutorial. *INFRA-M*, 320 p.
5. Kiryets, G. G. 2009. Regulation of the development of accounting in agriculture in Ukraine. *Sb. sciences works; for ed. M. I. Bahmat. – Kamyanets-Podilsky*, 744 p.
6. Kostyrko, I.G., Milk N.P. 2012. To the question of accounting transaction costs. *«Economic sciences»*. – Series "Accounting and Finance". 9 (33). P. 2. Access mode: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_2/19.pdf
7. Kotsupatry, M. M., Marchuk, U.O. 2014. Internal economic control in the management of rural economy business enterprises: Monograph. *Vinnytsya: PE "TD" Edelweiss and K*", 268 p.
8. Marchuk, U.O. 2013. Internal control in the management system of agricultural enterprises [Manuscript]: diss. ... Candidate Economic sciences: 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by types of economic activity). *Kyiv National Economic University named after Vadim Getman (K)*. 278 p.
9. Pylypenko, A.A. 2007. Organization of accounting and analytical support for the strategic development of the enterprise. Scientific publication. – *Kharkiv: KhNEU*. 276 p.
10. Pushkar, M.S. 2002. Philosophy of Accounting. *Ternopil: Carte Blanche*. 157p.
11. Shevchuk, V.O. 1998. Control of economic systems in a society with a transition economy (Problems of theory, organization, methodology): monogr. *Kiev.derzh.torg.-ekon. Unt.*, 371 p.
12. Yuscha, Zh.M. 2010. Internal control of transaction costs in the management system: organizational and methodical support. *Economic Analysis*, 6 – pp. 540-543.

Гуцаленко Л. В. Действенность контрольной функции учета в управлении трансакционными издержками предприятия

В статье рассматриваются особенности внутреннего контроля трансакционных издержек сельскохозяйственных предприятий. Определены составляющие трансакционных издержек. Приведены взгляды ученых на значение трансакционных издержек в системе управления и их влияние на результаты деятельности хозяйствующих субъектов. Акцентировано внимание, что внутрихозяйственный контроль, который является основным источником информационного обеспечения управления предприятия. Определено, что система внутреннего контроля трансакционных издержек должна содержать такие составляющие, как бухгалтерский, административный контроль, а также контроль владельца. Детализировано функции данных видов контроля. Приведена схема учетной отобранной трансакционных издержек в системе управления. Доказано, что эффективность контроля зависит от взаимосвязи между его объектами и субъектами. Приведена

динамика административных расходов и расходов на сбыт в исследованном предприятии «Х» и сформированы выводы по их изменениях. Сформированы меры направлены на совершенствование контроля с транзакционными издержками сельскохозяйственных предприятий.

Ключевые слова: транзакционные издержки, внутрихозяйственный контроль, учетная функция, управления, действенность контрольной функции.

Gutsalenko L. Effectiveness of the control function of accounting in managing transactional costs of the enterprise

The article deals with the peculiarities of the internal control of transaction costs of agricultural enterprises. The components of transaction costs are determined. It is established that the share of transaction costs is more than 25% of the total expenses of agricultural enterprises. The views of scientists on the value of transaction costs in the management system and their impact on the results of business entities are presented. It is determined that the component of the control system is planning, accounting, analysis, control. The main source of information support is the accounting data, which must meet the information needs of both the company and external users. The emphasis is placed on the fact that internal control is the main source of information management for the enterprise. It has been determined that the system of internal control of transaction costs should contain such components as accounting, administrative control, and owner control. The functions of these types of control are detailed. Using the results of internal control of transaction costs of an enterprise serves the purposes of enterprise management: ensuring the competitiveness of the enterprise; his investment attractiveness; economic security of the enterprise and the formation of its image. The scheme of accounting reflection of transaction costs in the management system is given. It is proved that the effectiveness of control depends on the relationship between its objects and subjects. The dynamics of administrative expenses and sales expenses at the investigated enterprise "X" is presented and conclusions are drawn on their changes. Measures have been developed to improve the control of transactional costs of agricultural enterprises. Improving the control of transactional costs of agricultural enterprises has two directions: 1) minimization of unproductive transaction costs, which involves – institutional, informational, financial, production and marketing measures; 2) to increase the efficiency of productive transaction costs – institutional, informational, financial, production, marketing and management measures.

Key words: transaction costs, internal control, accounting function, management, efficiency of control function.

Стаття надійшла до редколегії 24.05.2018

УДК 657:332.6

Ульяна МАРЧУК

*кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна
e-mail: mar4ukuliana@gmail.com*

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ЗЕМЕЛЬНИМИ ДІЛЯНКАМИ

У статті розглядається особливості обліку операцій з землею. Досліджено порядок формування зобов'язань за використання земельних ділянок визначений Податковим кодексом України. Визначено об'єкти та суб'єкти оподаткування. Акцентовано увагу на платежах, що здійснюють власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та постійні землекористувачі, а також орендарі земель державної та комунальної власності. Вказано на особливостях оцінки землі, зокрема наголошено, що нормативна грошова оцінка землі підлягає індексації, яку розраховує Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин. Наведено методичні підходи облікового забезпечення операцій з землею закріплені відповідними нормативно-правовими актами України. Сформоване авторське бачення щодо відображення операцій з користування землею в системі бухгалтерських рахунків.

Ключові слова: облік, земельні ділянки, права користування, оренда, орендна плата.

В аграрній сфері земля, як економічна субстанція, виступає основним засобом, що має певні якісні та кількісні характеристики та бере безпосередню участь у виробничому процесі сільськогосподарського формування.

Поряд із поняттям “земля” у земельному законодавстві використовується також поняття “земельна ділянка”. Відповідно до ч. 1 ст. 79 ЗК України земельна ділянка – це частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами [1].

На даний час підприємствам для повноцінного здійснення господарської діяльності зовсім не обов'язково мати власне майно, достатньо винаймати та своєчасно сплачувати орендодавцю встановлену плату за користування орендованим об'єктом.

На практиці сільгоспвиробники в різний спосіб виплачують орендну плату за користування земельними ділянками та паями: або грошима, або продукцією (послугами), або комбіновано (частково у грошовій, а частково – в натуральній формах). Різні способи обчислення орендної плати зумовлюють особливості обліку й оподаткування цих сум. Недотримання норм бухгалтерського та податкового законодавства призводить до застосування фінансових санкцій із боку фіскальних та інших державних органів контролю і ви-

никнення непорозумінь з орендодавцями через допущені помилки в розрахунках [7]. Дані моменти мають багато спірних питань, які необхідно більше детально дослідити та висвітлити.

Проблеми облікового відображення операцій з земельними ділянками вже довгий час займають значне місце у наукових дослідженнях зарубіжних і вітчизняних вчених. Вагомий внесок в удосконалення теорії та методології облікового забезпечення операцій з землею зробили такі вітчизняні зчені: Жук В. М., Іщенко Я. П., Крещенко І. Л., Метелиця В. Б. та інші вчені.

Визначаючи вагомий науковий внесок вітчизняних вчених, вважаємо за доцільне поглибити дослідження щодо даної проблеми, що сприятиме ефективному використанню в повній мірі механізму земельних відносин, їх обліковому відображенню та задоволенню інформаційних потреб внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Метою статті є дослідження теоретичного змісту та практичних рекомендацій щодо відображення операцій з земельними ділянками в системі бухгалтерського обліку.

Обов'язком кожного власника землі та землекористувача, крім тих, хто має право на пільгу із земельного податку, є сплата до відповідного місцевого бюджету плати за землю

у вигляді земельного податку або орендної плати.

Плата за землю є складовою податку на майно (ст. 265 ПКУ). Відповідно до ст. 14.1.147 ПКУ, плата за землю – обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. Справляння плати за землю регулюється статтями 269-289 ПКУ [5].

Платниками земельного податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі (п. 269.1 ПКУ) (рис. 1).

Об'єктами оподаткування є:

- земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні;
- земельні частки (паї), які перебувають у власності (п. 270.1 ПКУ).

Сільськогосподарські товаровиробники в залежності від реєстрації можуть сплачувати:

- податок на прибуток + податок за землю;
- єдиний податок (сплачується в залежності від грошової оцінки наявних(за видами) земельних ділянок).

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік.

Платники плати за землю (крім фізосіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року та подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому ст. 46 ПКУ, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями (пп. 286.2 ПКУ).

Розмір плати за землю залежить від виду землі, розташування земельної ділянки (у межах населеного пункту чи поза його межами), категорії землекористувача, нормативної грошової оцінки ділянки, ставки податку.

Нормативна грошова оцінка землі підлягає індексації згідно ст.289 ПКУ. Величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель щороку за станом на 1 січня поточного року розраховує Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин.

Ставки земельного податку встановлюють місцеві органи влади, оскільки плата за землю – місцевий податок.

Відносини оренди землі регулюються спеціальним законом — Законом України від 06.10.98 р. №161-XIV «Про оренду землі», в якому містяться деякі умови щодо документального оформлення отримання права на землю.

Первісна вартість земельної ділянки визначається відповідно до пункту 10 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [6].

Визнання в обліку земельної ділянки відображається за дебетом субрахунку 101 "Земельні ділянки" та кредитом рахунку 401 "Статутний капітал", якщо вартість земельної ділянки включено до розміру статутного капіталу, визначеного установчими документами, або субрахунку 422 "Інший вкладений капітал", якщо земельна ділянка передається підприємству понад розмір статутного капіталу.

Після внесення змін до установчих документів щодо збільшення розміру статутного капіталу підприємства на вартість земельної ділянки в обліку робиться запис за дебетом субрахунку 422 "Інший вкладений капітал" та кредитом рахунку 401 "Статутний капітал" [3].

Оскільки земельні ділянки обліковуються на підставі документів установлених законодавством то правовстановним документом на землю є Державний акт на землю. Також права на землю можуть підтверджуватися

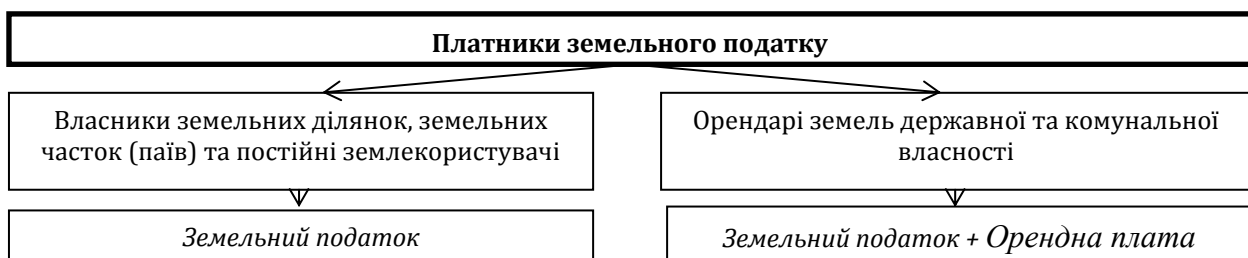


Рисунок 1 – Платежі власників та орендарів земельних ділянок

Джерело: розроблено автором.

договором купівлі-продажу, договором оренди тощо. Державні акти на землю бувають таких видів:

- на право приватної власності на землю;
- на право власності на землю;
- на право власності на земельну ділянку;
- на право постійного користування землею [4].

Наглядніше право користування земельною ділянкою представлено у рис. 2.

Іщенко Я. П. виокремлює наслідки, що можуть мати місце після зміни умов оренди земель сільськогосподарського призначення та надання можливості продажу прав на таку оренду, зокрема:

по-перше, одним із наслідків впровадження можливості продажу прав

користування землею на умовах оренди, швидше за все, буде порушення прав власників земельних ділянок. Адже при укладанні договору оренди власник майна передусім керується інформацією про надійність, добросовісність, платоспроможність особи-орендаря. При перепродажу права на оренду, власники без власної волі вступатимуть в орендні відносини з іншими суб'єктами – користувачами їх земельних ділянок, не маючи при цьому можливості вибору контрагента.

по-друге, можливість оформлення прав на оренду землі в якості застави під кредити банків є сумнівною. Адже відповідно до правил Національного банку України права оренди є одним з найгірших варіантів застави. Тому очікувати значних надходжень кредитних ресурсів внаслідок введення ринку прав оренди землі не варто.

по-третє, значна частина сільськогосподарських земель, які фактично орендуються, не оформлено договорами оренди і використовуються неофіційно. Відтак механізм продажу прав оренди навряд чи запрацює [2, с. 35].

Прийняті в операційну оренду необоротні активи орендар зараховує на однойменний позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи». Аналітичний облік на ньому ведуть за видами орендованих активів. Вартість орендованого об'єкта беруть із договору оренди.

Витрати, пов'язані з її придбанням і доведенням до стану, в якому земельна ділянка може використовуватися за призначенням, капіталізуються на субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», а потім формують первинну вартість такої ділянки.

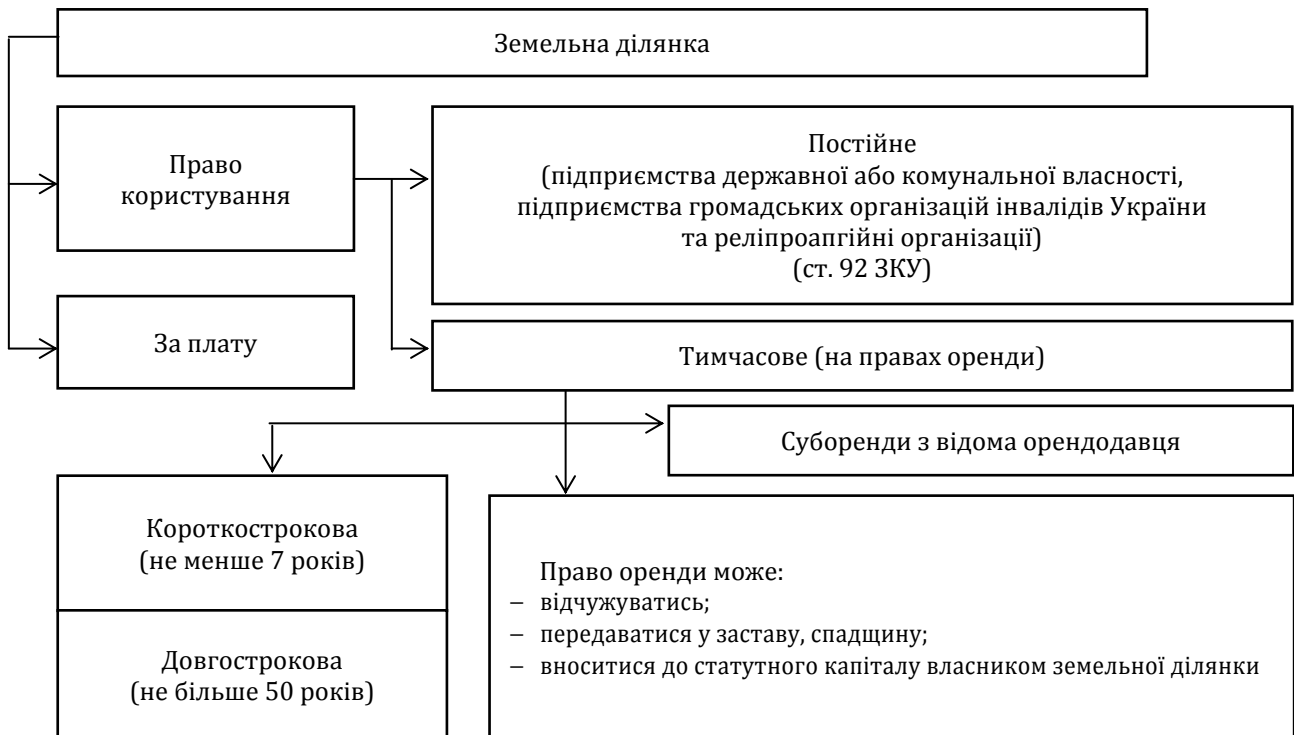


Рисунок 2 – Права користування земельної ділянки

Джерело: розроблено автором.

Таблиця 1 – Бухгалтерський облік оплати за користування землею

№	Господарська операція	Розрахунки в грошовій формі		Розрахунки в натуральній формі	
		Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Нараховано орендну плату	23	685	23	685
2	Проведено утримання з орендної плати: – ПДФО; – військовий збір	685 685	641 642	685 685	641 642
3	Перераховано утримання з орендної плати до бюджету: – ПДФО; – військовий збір	641 642	311 311	641 642	311 311
4	Виплачено орендну плату за користування землею: – фізичній особі – орендодавцю	685	301		
	Проведено розрахунки з орендодавцями за користування землею сільськогосподарською продукцією			377	701
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	-	-	701	641
	Здійснено взаємозалік заборгованостей			685	377
6	Списано собівартість реалізованої продукції	-	-	901	27
7	Віднесено на фінансовий результат доходи та витрати від орендних операцій	-	-	701 791	791 901

Джерело: сформовано автором.

При зарахуванні земельної ділянки на баланс такі витрати списуються на субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість».

Господарська операція з виплати орендної плати за земельні ділянки (паї) є об'єктом оподаткування податком на додану вартість (для виплат у натуральній формі), податком із доходів фізичних осіб і військовим збором. Орендна плата за землі державної й комунальної власності входить до складу іншого податку – плати за землю.

Розглядаючи бухгалтерський облік значимо, що на орендну плату за землю не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, оскільки цей платіж внесено до переліку видів виплат, що здійснюються за кошти роботодавців, на які не нараховується ЄСВ.

Орендна плата за землю включається до складу витрат операційної діяльності у звітному періоді. Однак, як ми зазначали раніше орендна плата може бути виплачена у двох формах: грошовими коштами або в натуральній формі. Пропонуємо розглянути кореспонденцію рахунків у розрізі двох випадків (табл. 1).

Як бачимо з таблиці, що у разі якщо орендну плату можна ідентифікувати з виробництвом конкретного виду сільськогосподарської продукції, то суми понесених витрат прямо формують собівартість цієї продукції пропорційно площам посіву культур.

Якщо ж така ідентифікація не можлива, то оренда плата за землю включається до складу загальноновиробничих витрат, які розподіляються пропорційно обраній базі розподілу (прямі витрати, оплата праці тощо). У такому разі сума орендної плати непрямо впливає на формування собівартості сільськогосподарської продукції.

У Податковому кодексі України (ст. 288.5.1), особливості формування річної суми орендної плати (рис. 3).

Також, варто зазначити, що для підприємств та організацій не бюджетної сфери земельна ділянка, яка надана на правах власності повинна бути відображена бухгалтерському обліку за експертною вартістю на субрахунок 101 "Земельні ділянки" рахунку 10 «Основні засоби», що визначено Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

Річна сума орендної плати за землі державної та комунальної власності не можуть бути меншою за розмір земельного податку:

- для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких проведено, – у розмірі не більше 3% їх нормативної грошової оцінки,
- для земель загального користування – не більше 1% їх нормативної грошової оцінки,
- для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3% та не більше 1% їх нормативної грошової оцінки

- ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено, – у розмірі не більше 5% нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області,
- для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3% та не більше 5% нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області

Рисунок 3 – Розмір річної суми орендної плати за землю

Джерело: сформовано автором на основі: [5].

господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.

Узагальнюючи вищевикладене можна дійти висновків, що сільськогосподарські товаровиробники в залежності від реєстрації можуть сплачувати податок на прибуток та податок за землю, а платники за спрощеною системою оподаткування сплачують єдиний податок, який розраховується в залежності від грошової оцінки наявних (за видами) зе-

мельних ділянок. Відповідно до діючого законодавства в бухгалтерському обліку земельні ділянки обліковуються на позабалансовому рахунку, а орендодавці отримують орендну плату в грошовому вимірі або натуральному вигляді сільськогосподарською продукцією. Зміни в методології бухгалтерського обліку щодо орендних відносин будуть завжди актуальними оскільки в Україні діє мораторій на землю і питання землі ще потребує вирішення.

Список використаних джерел

1. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – Додаток до № 3-4. – Ст. 2.
2. Іщенко Я.П. / Облік використання земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису // Я.П. Іщенко / Облік і фінанси, №4 (74) 2016, С. 34-39
3. Крещенко І.Л. Ще раз про облік земельних ділянок / І.Л. Крещенко // Електронний ресурс – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/47692>
4. Облік земельних ділянок: точки дотику бюджетного та земельного законодавства. – БАЛАНС БЮДЖЕТ. – 2016. – №34. – Електронний ресурс – Режим доступу: <https://balance.ua/ua/news/all/post/uchet-zemelnyh-uchastkov-tochki-soprikosnoveniya-budgetnogo-i-zemelного-zakonodatelstva/>
5. Особливості плати за землю в 2018 році/ – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://medoc.ua/uk/news/osoblivost-plati-za-zemlju-v-2018-roc>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. №92
7. Правильний облік й оподаткування сум орендної плати допоможе уникнути фінансових санкцій з боку органів контролю. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.agrotimes.net/journals/article/orendna-plata-za-zemlyu>

References

1. Land Code of Ukraine. 2002. *Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine*. Annex to No. 3-4.
2. Ishchenko Ya.P. 2016. Accounting for the use of agricultural land under conditions of emphyteusis. *Accounting and Finance*, 4 (74), pp. 34-39
3. Kreschenko I.L. 2016. Once more about the registration of land plots – Electronic resource – Access mode: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/47692>
4. Accounting for land plots: points of contact of budgetary and land legislation. 2016. *BALANCE BUDGET*. 34. – [Electronic resource] – Access mode: <https://balance.ua/ru/news/all/post/uchet-zemelnyh-uchastkov-tochki-soprikosnoveniya-budgetnogo-i-zemelного-zakonodatelstva/>
5. Features of the land payment in 2018. 2018. [Electronic resource]. – Access mode: <https://medoc.ua/ru/news/osoblivost-plati-za-zemlju-v-2018-roc>
6. Regulation (standard) of accounting 7 "Fixed assets". 2000. Ministry of Finance of Ukraine, 92.
7. Proper accounting and taxation of lease payments will help to avoid financial sanctions by the control authorities. – [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.agrotimes.net/journals/article/orendna-plata-za-zemlyu>

Марчук У. А. Учет операций с земельными участками

В статье рассматриваются особенности учета операций с землей. Исследовано порядок формирования обязательств при использовании земельных участков который определен Налоговым кодексом Украины. Определены объекты и субъекты налогообложения. Акцентировано внимание на платежах, которые осуществляют владельцы земельных участков, земельных долей (паев) и постоянные землепользователи, а также арендаторы земель государственной и коммунальной собственности. Указано на особенностях оценки земли, в частности отмечено, что нормативная денежная оценка земли подлежит индексации, которую рассчитывает Центральный орган исполнительной власти, реализующим государственную политику в сфере земельных отношений. Приведены методические подходы учетной обеспеченности операций с землей закреплены соответствующими нормативно-правовыми актами Украины. Сложено авторское видение операций по пользованию землей в системе бухгалтерских счетов.

Ключевые слова: учет, земельные участки, права пользования, аренда, арендная плата.

Marchuk U. Accounting for transactions with land

The article deals with the features of accounting for operations with land. The order of formation of obligations for the use of land plots is determined by the Tax Code of Ukraine. Objects and subjects of taxation are determined. The attention is focused on payments made by owners of land, land shares (shares) and permanent land users, as well as tenants of lands of state and communal property. It is indicated on the peculiarities of land valuation, in particular, it is stressed that the normative monetary valuation of land is subject to indexation, which the central executive body, implementing the state policy in the field of land relations, is counting on. Schematically generalized rights to use the land plot. The types of State Acts on land (for the right to private ownership of land, the right to own land, the right of ownership to a land plot, the right to permanent use of land) are singled out. The consequences of the change in terms of lease of agricultural land and the possibility of selling rights to such lease are indicated. It is stressed that the economic operation for payment of rent for land plots (units) is subject to value added tax (for payments in kind), personal income tax and military fee. It is specified that rent for the land of state and communal property is included in another tax – payments for land. The methodical approaches of accounting for operations with land are provided by the relevant normative legal acts of Ukraine. The author's vision for the reflection of operations involving the use of land in the system of accounting accounts. The peculiarities of the formation of the annual amount of rent, fixed in the current Tax Code of Ukraine, are determined.

Key words: accounting, land plots, rights of use, lease, rent.

Стаття надійшла до редакції 20.05.2018

УДК 657

Людмила МІКРЮКОВА

старший викладач кафедри обліку та оподаткування

Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського,

м. Миколаїв, Україна

e-mail: Mikrukova2018@gmail.com

Олена МЛІНЦОВА

бухгалтер

Товариство з обмеженою відповідальністю "Техноторг",

м. Миколаїв, Україна

e-mail: mlintcovaos@gmail.com

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В КОНТЕКСТІ ЗМІН ЧИННОГО ЗАКОНОДАВСТВА

У статті конкретизовано поняття «власний капітал» для суб'єктів державного сектору економіки, складові власного капіталу та основні завдання його обліку, розглянуто ключові проблеми адаптації обліку власного капіталу розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів до змін, що відбулися з моменту впровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору. Досліджені зміни методології формування, обліку та відображення у фінансовій звітності власного капіталу суб'єктів державного сектору, що відбулися з 01 січня 2017 року, пов'язані з цим проблемні аспекти облікового механізму.

Ключові слова: власний капітал, суб'єкти державного сектору, розпорядники бюджетних коштів, доходи, витрати, фінансовий результат виконання кошторису.

У сучасних умовах функціонування суб'єктів державного сектору все більше уваги приділяється ефективності їх функціонування, яка переважно обумовлена присутністю і раціональністю використання власного капіталу, об'єктивністю відображення його в обліку та фінансовій звітності.

Відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. були розроблені та впроваджені національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі та План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який передбачає ведення обліку за міжнародними стандартами. Але слід зазначити, що в бюджетних установах залишається ще ряд невирішених і дискусійних питань як в обліку в цілому, так і власного капіталу зокрема.

Питання формування власного капіталу суб'єктів державного сектору, організації та удосконалення його обліку в сучасних умовах є предметом вивчення багатьох вітчизняних вчених, зокрема П. Й. Атамаса, Ф. Ф. Бутинця,

Р. Т. Джоги, Т. В. Ларікової, О. О. Чечуліної, Є. Ю. Шари та інших. Переважна більшість зазначених вчених розглядає облік в бюджетних установах як елемент забезпечення управління. Однак проблеми відображення в обліку власного капіталу бюджетних установ досліджуються ними лише частково. Крім того, враховуючи реформування обліку в бюджетних установах, впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі актуальними залишаються питання, які стосуються теоретичних аспектів та методології відображення в обліку та звітності власного капіталу суб'єктів державного сектору.

Метою статті є конкретизація економічної категорії «власний капітал», висвітлення теоретико – практичних аспектів удосконалення обліку власного капіталу суб'єктами державного сектору.

У період, коли ще не діяли національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, власний капітал

бюджетних установ був сумою вираження фонду у необоротних активах, фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметах, фонду у фінансових інвестиціях, результату виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами.

В національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» зазначено, що суб'єкти державного сектору – це суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та державні цільові фонди, а власний капітал – частина в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань [3].

Власний капітал суб'єктів державного сектору є основою для початку і продовження їх фінансово – господарської діяльності, оскільки:

- розмір власного капіталу визначає рівень незалежності суб'єктів державного сектору;
- власний капітал знаходиться в розпорядженні суб'єкта державного сектору необмежено довго і виконує функцію тривалого фінансування.

Ларікова Т. В. зазначає, що основними завданнями бухгалтерського обліку власного капіталу є: контроль за формуванням фондів та джерелами утворення і зменшенням їх за

напрямами й причинами; визначення результатів виконання кошторисів за бюджетний рік; забезпечення різних рівнів управління інформацією про наявність та рух власного капіталу [1].

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом МФУ від 31.12.2013 р., зі змінами, для обліку власного капіталу передбачені рахунки класу 5 «Капітал та фінансовий результат» [4], правила застосування яких визначені Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом МФУ від 29.12.2015 р. [5] (табл. 1):

При цьому передбачені окремі рахунки для розпорядників бюджетних коштів (третья цифра у коді рахунку – 1) та державних цільових фондів (третья цифра у коді рахунків – 2).

За кредитом рахунку 51 «Внесений капітал» відображається збільшення внесеного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення) та віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких у попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

За кредитом рахунку 52 «Капітал у підприємствах» відображається збільшення капіталу у підприємствах, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Таблиця 1 – Характеристика рахунків, призначених для обліку власного капіталу суб'єктів державного сектору

Код рахунка	Назва рахунка	Призначення рахунка
51	Внесений капітал	Облік і узагальнення інформації про наявність та рух капіталу розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, сформованих за відповідними рішеннями органів управління
52	Капітал у підприємствах	Облік та узагальнення інформації про капітал у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій, часток (паїв)
53	Капітал у дооцінках	Облік та узагальнення інформації про суми дооцінки (уцінки) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством
54	Цільове фінансування	Облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів, на будівництво, модернізацію, реконструкцію та реставрацію, на створення державних запасів і резервів; на придбання фінансових інвестицій, капітальних активів, тощо
55	Фінансовий результат	Облік та узагальнення інформації про результати виконання бюджету (кошторису) суб'єктами державного сектору
56	Резервний капітал	Облік та узагальнення інформації про формування резервного капіталу державних цільових фондів відповідно до законодавства

За кредитом рахунку 53 «Капітал у дооцінках» відображається збільшення капіталу у дооцінках, за дебетом рахунку відображається зменшення капіталу у дооцінках, або віднесення на фінансовий результат.

За кредитом рахунку 54 «Цільове фінансування» відображається отримання коштів на фінансування заходів цільового призначення або вилучення з бюджетних асигнувань цільового фінансування на суму поточних витрат, що включаються до вартості об'єкта необоротного активу згідно із законодавством. За дебетом рахунку відображається зменшення цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів та державним цільовим фондом.

За кредитом рахунку 55 «Фінансовий результат» ведеться облік сум у порядку закриття рахунків обліку доходів, віднесення

результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно нарахованій амортизації та віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) попередніх звітних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту, суми доходів державного (місцевого) бюджету, які надійшли в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінансових результатів виконання державного бюджету (місцевих бюджетів) попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту. За дебетом рахунку ведеться облік суми в порядку закриття рахунків обліку витрат та віднесення сум профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання

Таблиця 2 – Облік закриття рахунків доходів та витрат розпорядниками бюджетних коштів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Закриття рахунків доходів:		
– за бюджетним фінансуванням	7011 «Бюджетні асигнування»	5511.1 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за бюджетним фінансуванням»
– за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг)	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»	5511.2 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг)»
– за іншими надходженнями	7211 «Доходи від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями»	5511.3 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за іншими надходженнями»
2. Закриття рахунків витрат:		
– за бюджетним фінансуванням	5511.1 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за бюджетним фінансуванням»	8011 «Витрати на оплату праці», 8012 «Відрахування на соціальні заходи», 8013 «матеріальні витрати», 8014 «Амортизація»
– за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг)	5511.2 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг)»	82 «Витрати з продажу активів»
– за іншими надходженнями	5511.3 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за іншими надходженнями»	8311 «Фінансові витрати», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями»

кошторису попередніх періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його профіциту, суми витрат державного (місцевого) бюджету, які проведено в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінансових результатів виконання державного (місцевого) бюджету попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його профіциту.

За кредитом рахунку 56 «Резервний капітал» відображається створення резервів, за дебетом – їх використання.

Міністерство фінансів України своїм наказом від 29.12.2015 р. № 1219, зі змінами, з метою уніфікації обліку затвердило Типову кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом, та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [6. Операції з власним капіталом наведені у розділі 6 (пункти 6.1 – 6.9).

Але в зазначених нормативних документах залишається невирішеним питання щодо відокремленого обліку власного капіталу розпорядниками бюджетних коштів, створеного за рахунок бюджетного фінансування та власних надходжень грошових коштів. Тому було б доцільним відкрити наступні субрахунки:

2313.1 – Реєстраційні рахунки для обліку надходжень грошових коштів з державного (місцевого) бюджету;

2313.2 – Реєстраційні рахунки для обліку надходжень грошових коштів від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів;

2313.3 – Реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень грошових коштів розпорядників бюджетних коштів;

5511.1 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за бюджетним фінансуванням;

5511.2 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг);

5511.3 – Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за іншими надходженнями;

5512.1 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за бюджетним фінансуванням;

5512.2 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг);

5512.3 – Накопичені фінансові результати виконання кошторису за іншими надходженнями.

В цьому випадку закриття рахунків доходів та витрат розпорядників бюджетних коштів буде представлено наступними бухгалтерськими проведеннями (табл. 2):

Це дасть можливість аналізувати динаміку фінансових результатів виконання кошторисів за окремими джерелами надходження доходів та здійснення витрат, визначати суми дефіциту, виявляти причини його виникнення та приймати оптимальні управлінські рішення щодо управління власним капіталом розпорядниками бюджетних коштів.

Бухгалтерські проведення щодо визначення фінансового результату виконання кошторису необхідно відображати в меморіальному ордері №17 та у книзі «Журнал – Головна» відповідно до наказу МФУ від 08.09.2017 р. № 755 «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [2].

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» визначені форми звітності, в яких наводиться інформація про власний капітал – ф. № 1-дс «Баланс» та ф. № 4-дс «Звіт про власний капітал» [3].

Власний капітал та фінансовий результат відображаються в балансі (розділ I) одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які приводять до їх зміни.

У звіті про власний капітал наводиться інформація про суми власного капіталу відповідно на початок і кінець звітного періоду, а також наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення залишку власного капіталу на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Таким чином, бухгалтерський облік власного капіталу бюджетних установ зазнав

суттєвих змін у зв'язку з набранням чинності Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. З метою забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень щодо оптимізації формування та використання розпорядниками бюджетних коштів влас-

ного капіталу доцільно відкрити додаткові субрахунки для розмежування фінансових результатів кошторису за бюджетними асигнуваннями, надходженнями від реалізації продукції (робіт, послуг) та за іншими надходженнями.

Список використаних джерел

1. Ларікова Т.В. Особливості обліку та автоматизації власного капіталу в державному секторі / Т.В. Ларікова // Причорноморські економічні студії. – 2016. – Вип. 11. – С. 225-229. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_11_50
2. Наказ МФУ від 08.09.2017 р. № 755 "Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом МФУ від 28.12.2009 р. №1541, зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/1260-1202a.html>
4. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом МФУ від 31.12.2013 р. №1203, зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>
5. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом МФУ від 29.12.2015 р. №1219, зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>
6. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом МФУ від 29.12.2015 р. №1299, зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>

References

1. Larikova T.V. Osoblyvosti obliku ta avtomatyzatsii vlasnoho kapitalu v derzhavnomu sektori / T.V. Larikova // Prychornomorski ekonomichni studii. – 2016. – Vyp. 11. – S. 225-229. – Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_11_50
2. Nakaz MFU vid 08.09.2017 r. № 755 "Pro zatverdzhennia typovykh form memorialnykh orderiv, inshykh oblikovykh rehistriv subiektiv derzhavnoho sektoru ta poriadku yikh skladannia" [Elektroni resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>
3. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannia finansovoi zvitnosti», zatverdzhene nakazom MFU vid 28.12.2009 r. №1541, zi zminamy [Elektroni resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/1260-1202a.html>
4. Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori, zatverd-zheni nakazom MFU vid 31.12.2013 r. №1203, zi zminamy [Elektroni resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>
5. Poriadok zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori, zatverdzhenyi nakazom MFU vid 29.12.2015 r. №1219, zi zminamy [Elektroni resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>
6. Typova korrespondentsiia subrahunkiv bukhhalterskoho obliku dlia vidobrazhennia operatsii z aktyvamy, kapitalom ta zoboviazanniamy rozporiadnykamy biudzhetykh koshtiv ta derzhavnymy tsilovymy fondamy, zatverdzhena nakazom MFU vid 29.12.2015 r. №1299, zi zminamy [Elektroni resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>

Микрюкова Л. В., Млинцова Е. С. Учет собственного капитала субъектов государственного сектора в контексте изменений действующего законодательства

В статье конкретизировано понятие «собственный капитал» для субъектов государственного сектора экономики, составляющие собственный капитал и основные задачи его учета, рассмотрены ключевые проблемы адаптации учета собственного капитала распорядителей бюджетных средств и государственных целевых фондов к изменениям, которые произошли с момента внедрения Плана счетов бухгалтерского учета субъектов государственного сектора. Исследованы изменения методологии формирования, учета и отражения в финансовой отчетности собственного капитала субъектов государственного сектора, которые произошли с 01 января 2017 года, связанные с этим проблемные аспекты учетного механизма.

Ключевые слова: собственный капитал, субъекты государственного сектора, распорядители бюджетных средств, доходы, расходы, финансовый результат выполнения сметы.

Mikryukova L., Mlintsova E. Accounting for the equity capital of the subjects of the public sector in the context of changes in the current legislation

The article concretizes the notion of "own capital" for the subjects of the public sector of the economy, making up its own capital and the main tasks of its accounting, the key problems of adapting the accounting of shareholders' equity to budget managers and state trust funds to changes that have occurred since the introduction of the Chart of Accounts public sector. Changes in the methodology for the formation, accounting and reporting of the equity of public sector entities that occurred from January 1, 2017, related to this problematic aspects of the accounting mechanism, have been studied.

Key words: own capital, public sector entities, budget funds administrators, incomes, expenditures, financial result of budget execution.

Стаття надійшла до редколегії 01.06.2018

УДК 657.1

Ірина СОБОЛЕВА

викладач кафедри обліку та оподаткування

*Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського,
м. Миколаїв, Україна*

Алла КОЗАЧЕНКО, Анастасія ГУЛЮВАТА

студентки факультету економіки

*Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського,
м. Миколаїв, Україна*

e-mail: alla.kosachenko@gmail.com

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ДИВІДЕНДІВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ

У статті розкрито питання обліку та оподаткування дивідендів, вивчено механізм оподаткування дивідендів при їх виплаті фізичним та юридичним особам, у тому числі нерезидентам, розглянуто діючі ставки оподаткування дивідендів згідно чинного законодавства України. Проаналізовано основні законодавчі акти з обліку та оподаткування дивідендів в сучасних умовах господарювання. Досліджено недоліки механізму оподаткування, зокрема для суб'єктів господарювання – платників єдиного податку, та розглянуто практичні рекомендації щодо удосконалення обліку та оподаткування дивідендів з метою забезпечення сприятливих умов для залучення іноземних інвесторів.

Ключові слова: дивіденди, інвестиції, капіталізація, дивідендна політика.

Основною метою створення і функціонування кожного підприємства є отримання прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків, тому виникає завдання з пошуку оптимальних шляхів розподілу прибутку. Реалізація цього процесу в умовах існування акціонерних корпорацій із великою кількістю акціонерів призвела до виникнення механізму дивідендних виплат, адже економічна природа акціонерного капіталу дає право власнику акцій отримувати регулярний дохід від інвестованого капіталу у формі дивідендів.

Дослідженням теоретичних питань та практичних розробок дивідендної політики, особливостей нарахування дивідендів та їх оподаткування займаються як зарубіжні, так і вітчизняні науковці, зокрема: Є. Брігхем, Ф. Бутинець, А. Даниленко, М. Міллер, Ф. Модільяні, О. Коблянська, Н. Орлова, Н. Харченко, В. Баліцька та інші. Разом з тим, прийняття Податкового кодексу України та внесення до нього змін вимагають подальших теоретичних досліджень та практичних напрацювань щодо особливостей виплати та оподаткування дивідендів.

Законодавчо-нормативна база з питань обліку та оподаткування дивідендів розроблено з урахуванням норм Європейського податкового законодавства та міжнародних економічних організацій. Сьогодні в Україні діє податкова система, яка за своїм складом та структурою подібна до податкових систем розвинутих європейських країн. Проте, на відміну від країн Європейського Союзу, податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави.

Результат аналізу нормативних джерел з бухгалтерського та податкового обліку щодо нарахування, розподілу, виплати та оподаткування дивідендів, свідчить про необхідність адаптування національного податкового законодавства до законодавства Європейського Союзу з метою подальшого інтегрування України у світову спільноту та створення більш привабливого економічного клімату для іноземних інвесторів в сучасних умовах господарювання в Україні.

Провідна роль у системі заходів щодо управління ринковою вартістю корпоративного підприємства належить дивідендній політиці. У більш широкому трактуванні під

дивідендною політикою розуміють принципи та методи визначення частки прибутку, сплачуваної власнику капіталу, відповідно до його внеску у загальному обсязі власного капіталу підприємства [6]. Таким чином, дивідендна політика – це набір цілей і завдань, які ставить перед собою керівництво підприємства.

Згідно з пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі ПКУ) дивіденди – це платіж, що здійснюється юридичною особою, у тому числі емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів або інших цінних паперів, на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів і інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) в майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку [1]. Але слід зазначити, щодо вищезазначеної норми внесено уточнення, згідно з яким починаючи з 01.01.2017 р. для цілей оподаткування до дивідендів прирівнюється також платіж у грошовій формі, що здійснюється юридичною особою на користь його засновника або учасника (учасників), у зв'язку з розподілом чистого прибутку або частини чистого прибутку.

Відповідно до статті 10 Закону України «Про господарські товариства» учасники товариства мають право брати участь у розподілі прибутку товариства та одержувати його частку (дивіденди). Право на отримання частки прибутку (дивідендів) пропорційно частці кожного учасника в цьому товаристві [2]. У підпункті 57.1.1 п. 57.1 ст. 57 Податкового кодексу зазначено, що у разі ухвалення рішення про виплату дивідендів платник податку на прибуток – емітент корпоративних прав, на які нараховуються дивіденди, проводить зазначені виплати власникові таких корпоративних прав незалежно від того, чи є оподатковуваний прибуток, розрахований за правилами, визначеними ст. 137 Податкового кодексу [1].

У статуті кожного підприємства мають бути передбачені умови щодо виплати дивідендів, що можуть виплачуватися у грошовій, не грошовій, змішаній формі та приховані

дивіденди. Є окремі категорії підприємств для яких є вийняток щодо форми виплати дивідендів, а саме: акціонерні товариства мають право виплачувати дивіденди тільки у грошовій формі відповідно до статті 30 Закону України «Про акціонерні товариства» [3]. Також платники єдиного податку мають виплачувати дивіденди виключно у грошовій формі, так як вони здійснюють розрахунки за відвантажені товари/послуги тільки у грошовій формі відповідно до підпункту 291.6 ст. 291 ПКУ [1]. Якщо дивіденди виплачуються у формі відмінній від грошової, то базою для їх нарахування є вартість такої виплати, визначеної у рішенні про виплату дивідендів. Виплата дивідендів не впливає на витрати (доходи) емітента і тому не змінює об'єкт оподаткування податком на прибуток. Винятком є операції з виплати дивідендів в натуральній формі, а саме операції з продажу товарів, необоротних активів, зобов'язання з оплати яких у інвестора зараховуються із зобов'язаннями емітента по виплаті дивідендів, відображаються в обліку у звичайному порядку, як і інші операції купівлі-продажу.

На практиці обліку дивідендів виникає спір щодо періодичності виплати дивідендів, оскільки чинне законодавство України не врегульовує це питання в повній мірі. В законодавчо-нормативній базі існує дві позиції :

1. Виплата дивідендів за інший період ніж за рік заборонена відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства», де зазначається те, що виплата дивідендів здійснюється з чистого прибутку звітного року [3]. Слід зауважити, що акціонери можуть опинитися в абсурдній ситуації: за результатами півріччя їм було виплачено дивіденди, однак за результатами року діяльність акціонерного товариства виявилася збитковою. Економісти, що підтримуються дану точку зору стверджують, що за порушення посадовою особою порядку чи строку виплати дивідендів передбачена адміністративна відповідальність [6].

2. Однак формулювання вимог закону не вказує на те, що виплати здійснюються за результатами звітного року, а виключно свідчать про те що такі виплати здійснюються з чистого прибутку звітного року. Слід зазначити, що

чистий прибуток, наприклад за квартал, належить до прибутку звітного року. Прямих заборон на виплату дивідендів, наприклад за квартал, то жодний нормативно – правовий акт їх не містить, однак раніше у законодавстві були прямі обмеження такого роду. Що до застосування адміністративної відповідальності, то особу може бути притягнуто до відповідальності, передбаченої статтею 1635 КУпАП, тільки у випадку наявності відповідного рішення загальних зборів [5].

На основі вищенаведеного доцільно дотримуватися другої позиції, 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.

Емітент корпоративних прав, який прийняв рішення про виплату дивідендів своїми акціонерам, відповідно до статті 57 ПКУ, нараховує і вносить до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток. Але винятком є ситуації, які передбачені у підпункті 57.1.3, а саме авансовий внесок не сплачується 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. Якщо сума виплат дивідендів на користь власників корпоративних прав материнської компанії перевищує суму отриманих такою компанією дивідендів, дивіденди, сплачені в межах такого перевищення, підлягають оподаткуванню за правилами, встановленими ПКУ;
- 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.

Обов'язок з нарахування та сплати авансового внеску з податку на прибуток покладається на будь-якого емітента корпоративних прав, резидента, незалежно від того, чи користується цей емітент пільгами зі сплати податку передбаченими у ПКУ, або застосування іншої ставки податку, ніж встановлена пунктом 136.2 статті 136 ПКУ [1].

Дивіденди які виплачуються платниками єдиного податку III і IV груп власниками корпоративних прав оподатковуються за правилами встановленими II та IV розділами ПКУ. Тобто при виплаті дивідендів платниками єдиного податку юридичним особам авансовий внесок сплачується за правилами, які передбачені в 57 статті ПКУ. Тож якщо емітент корпоративних прав, який є платником єдиного податку вирішив виплатити дивіденди своїм засновникам, то він зобов'язаний сплатити авансовий внесок з податку на прибуток яка є чинною в момент такої виплати [1].

У разі виплати дивідендів юридичними особами, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, такі платники єдиного податку крім Розрахунку подають Декларацію, у якій в рядку 20 АВ відображають внесені до бюджету авансові внески з податку на прибуток.

Зарахувати суму сплачених при виплаті дивідендів авансових внесків з податку на прибуток платники єдиного податку не можуть як в рахунок сплати єдиного податку, так і в рахунок зменшення податкового зобов'язання з податку на прибуток у разі переходу на загальну систему оподаткування.

Пасивні доходи відповідно до пп. 164.2.8 п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу включаються до загального оподаткованого доходу фізичної особи. Правила оподаткування доходів фізичних осіб у вигляді дивідендів визначено п. 170.5 ст. 170 цього Кодексу. Оскільки за цими правилами емітент корпоративних прав є податковим агентом при нарахуванні дивідендів, то будь-яке нарахування суми дивідендів фізичній особі повинно супроводжуватися нарахуванням ПДФО за ставками, передбаченими п. 167.5 ст. 167 ПКУ наведено в таблиці 1 [1].

Крім того, дивіденди, нараховані платникові податку за корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яке інше корпоративне право, для цілей оподаткування прирівнюються до виплати заробітної плати з відповідним оподаткуванням (пп. 170.5.3 п. 170.5 ст. 170 Податкового кодексу) [1].

Таблиця 1 – Ставки податку на доходи фізичних осіб

	Є платником податку на прибуток	Не є платником податку на прибуток
Для пасивних доходів	-	18% ПДФО
Для пасивних доходів крім як:		
– для доходів у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами	5% ПДФО	-
Для доходів у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами	-	9% ПДФО

Водночас дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді часток, емітованих юридичною особою – резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нараховування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх власників у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів, відповідно до пп. 165.1.18 п. 165.1 ст. 165 цього Кодексу не підлягають оподаткуванню.

Іноземні інвестиції в економіку України дають додаткові можливості для розвитку бізнесу та зростання добробуту. Але й інвестори не залишаються без своєї вигоди, яку вони отримують у вигляді дивідендів. Відповідно до пп. 170.10.1 п. 170.10 ст. 170 Податкового кодексу дивіденди, нараховані на користь фізичних осіб — нерезидентів, оподатковуються за ставками, визначеними для резидентів, з урахуванням особливостей, визначених пп.141.4.2 п. 141.4 ст. 141, розділу IV ПКУ для нерезидентів, а саме резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності утримують податок з доходів у вигляді дивідендів за ставкою в розмірі 15 відсотків.

Об'єктом оподаткування військовим збором є доходи, визначені ст. 163 ПКУ, таким чином, податковий агент при нарахованні дивідендів учасникам – фізичним особам виконує нараховування ПДФО та військового збору, які утримуються із суми нарахованого доходу. Слід зауважити, що відповідно до пп. 57.1.3 п. 57.1 ст. 57 цього Кодексу авансо-

вий внесок з податку на прибуток, що сплачується при виплаті дивідендів, не справляється у разі виплати дивідендів фізичним особам. Тож жодних додаткових платежів до бюджету, крім ПДФО та військового збору, при виплаті дивідендів фізичним особам не здійснюється.

Національний банк України з огляду на сприятливу ситуацію на валютному ринку, повідомляє про поступове пом'якшення адміністративних обмежень, яке сприятиме поліпшенню ділової й інвестиційної ситуації в Україні, та не призведе до порушення як цінової так і фінансової стабільності в країні.

Доцільно розширення можливостей для іноземних інвесторів щодо репатріювання дивідендів за корпоративними правами та акціями, нарахованими за 2017 рік. До чого часу інвесторам можна було сплатити за кордон в іноземній валюті дивіденди, нараховані лише за період до 2016 року включно. При цьому суми таких платежів були обмежені встановленими лімітами (для дивідендів за 2014-2016 рр. – до 5 млн дол. США на місяць, для дивідендів за період до 2013 р. включно – не більше 2 млн дол. США на місяць).

Оцінивши попит на валюту на міжбанківському ринку, Національний банк встановлює єдиний ліміт на сплату дивідендів в іноземній валюті, нарахованих за всі попередні роки. Відтепер українські компанії зможуть сплачувати іноземним інвесторам дивіденди в іноземній валюті на суму до 7 млн дол. США на місяць незалежно від періоду, за який нараховано ці дивіденди.

Мета такого ліміту – забезпечити більш рівномірний попит на валюту з боку компанії, які мають намір сплатити дивіденди іноземним інвесторам, і мінімізувати його вплив на стан міжбанківського валютного ринку, а

отже, і на цінову та фінансову стабільність в цілому. Зазначені послаблення набули чинності **3 березня 2018 року**. Однак, не зважаючи на це, виникає проблема в тому, що іноземних інвесторів не приваблює вкладання коштів у підприємства України, так як існує ризик втратити частину своїх коштів, у зв'язку з постійною зміною податкового законодавства України та нестабільні умови ведення бізнесу [6].

Особливості нарахування та виплати дивідендів залежать, перш за все, від організаційно-правової форми суб'єктів господарю-

вання. З метою задоволення інтересів як власників, так і акціонерів, розробка дивідендної політики має ґрунтуватись на двох протилежних мотиваціях: прагненні акціонерів отримувати високі дивіденди та необхідності капіталізації частини прибутку для подальшого розвитку підприємства. Існують певні відмінності щодо оподаткування дивідендів при їх виплаті фізичним і юридичним особам, на що потрібно звертати увагу при сплаті податків до державного бюджету (ПДФО і податку на прибуток) та заповненні відповідних декларацій.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102755.html
2. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-XII (зі змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T157600.html
3. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI (зі змінами та доповненнями) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T080514.html
4. Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 № 2275-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X XII (зі змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KD0005.html.
6. Постанова НБУ «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України» від 01.03.2018 р. №19 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0019500-18>
7. Стельмах М. Дивідендна політика: зарубіжний корпоративний досвід і українські реалії / М. Стельмах // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 7. – С. 202-205.

References

1. The Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI (with amendments and supplements): [Electron pessus]. – Access mode : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102755.html
2. Law of Ukraine "On Business Associations" dated 19.09.1991 No. 1576-XII (with amendments and supplements): [Electron pessus]. – Access mode : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T157600.html
3. Law of Ukraine "On Joint Stock Companies" dated September 17, 2008 No. 514-VI (with amendments and supplements): [Electron pessus]. – Access mode : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T080514.html
4. Law of Ukraine "On Limited Liability Companies" dated February 6, 2018, No. 2275-VIII [Electron pessus]. – Access mode : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Code of Ukraine on Administrative Offenses dated 07.12.1984 No. 8073-X XII (with amendments and supplements): [Electron pessus]. – Access mode : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KD0005.html.
6. NBU Resolution "On Amendments to Certain Regulatory Acts of the National Bank of Ukraine" dated March 1, 2018 No. 19 : [Electron pessus]. – Access mode : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0019500-18>
7. Stelmach M. Dividend Policy: Foreign Corporate Experience and Ukrainian Realities / M. Stelmach // Economic Analysis. – 2010 – V. 7. – P. 202-205.

Соболева И., Козаченко А., Гулюватая А. Учет и налогообложение дивидендов в современных условиях хозяйствования в Украине

В статье раскрыты вопросы учета и налогообложения дивидендов, изучен механизм налогообложения дивидендов при их выплате физическим и юридическим лицам, в том числе нерезидентам, рассмотрены действующие ставки налогообложения дивидендов согласно действующего законодательства Украины. Проанализированы основные законодательные акты по учету и налогообложению дивидендов в современных условиях хозяйствования. Исследована недостатки механизма налогообложения, в частности для субъектов хозяйствования – плательщиков единого налога, и рассмотрены практические рекомендации по совершенствованию учета и налогообложения дивидендов с целью обеспечения благоприятных условий для привлечения иностранных инвесторов.

Ключевые слова: дивиденды, инвестиции, капитализация, дивидендная политика.

Soboleva I., Kozachenko A., Huliuvata A. Accounting and taxation of dividends in the modern conditions of economic activity in Ukraine

The article deals with the issues of accounting and taxation of dividends, studied the mechanism of dividend taxation when they are paid to individuals and legal entities, including non-residents, the current rates

of taxation of dividends are considered in accordance with the current legislation of Ukraine. The main legal aspects, grounds and procedure for paying and paying dividends by issuers are described.

The research of dividends distribution and taxation is considered. The main legislative acts on accounting and taxation of dividends in modern economic conditions are analyzed. The disadvantages of the taxation mechanism, in particular for economic entities – payers of the single tax, are considered, and practical recommendations for improving the accounting and taxation of dividends are considered in order to provide favorable conditions for attracting foreign investors.

Keywords: dividends, investments, capitalization, dividend policy.

Стаття надійшла до редколегії 31.05.2018

УДК 657.006

Інна ТЕРЛЕЦЬКА

викладач кафедри обліку і оподаткування

Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського,

м. Миколаїв, Україна

e-mail: pulenko@meta.ua

Оксана АНДРОНАТІЙ, Альона ВОЛКОВА

студентки факультету економіки

Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського,

м. Миколаїв, Україна

e-mail: andronatij_o.p@outlook.com

e-mail: alenkav031197@gmail.com

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ УКРАЇНИ ТА ШВЕЙЦАРІЇ

Під час дослідження проведено порівняльний аналіз особливостей організації діяльності акціонерних товариств України та Швейцарії. Досліджено законодавство двох країн, яке регулює діяльність акціонерних товариств та визначено відмінності у видах акцій, формах участі та розмірах статутного капіталу. Визначено нормативно-правові та податкові аспекти діяльності акціонерних товариств. Розглянуто особливості обліку та аудиту в акціонерних компаніях Швейцарії у порівнянні з Україною зі встановленням меж застосування міжнародних та національних стандартів обліку. Визначено переваги та недоліки застосування міжнародних стандартів обліку та звітності в акціонерних товариствах України. Розглянуто критерії акціонерних товариств Швейцарії, що належать до обов'язкового аудиту. На прикладах розрахунків, показано відмінності в системах оподаткування прибутку акціонерних товариств та дивідендів їх засновників. Зазначено позитивні моменти, що можуть бути запозичені для поліпшення бізнес-клімату України, зокрема через систему оподаткування дивідендів та прибутку.

Ключові слова: акціонерні товариства, акціонерні товариства-мікропідприємства, облік, аудит, оподаткування, прибуток, міжнародний досвід, форми господарювання.

У сучасних умовах економіка України розвивається досить складно, адже існує істотне навантаження на бізнес. Щоб визначити, що необхідно зробити для покращення ситуації в країні розглянемо досвід Швейцарії у створенні умов функціонування підприємницької діяльності та її організації. Досвід Швейцарії є цікавим через те, що її методи співставлення держави і бізнесу утворюють одну з найприбу-

тковіших економік європейського континенту. Акціонерні товариства є однією з найпоширеніших організаційно-правових форм господарювання в Швейцарії, тому доцільно проаналізувати умови господарювання Швейцарської конфедерації та України саме на прикладі акціонерних товариств.

Досвід обліку та оподаткування зарубіжних країн є важливим питанням в умовах

стандартизації і глобалізації облікових процесів. Тому не дивно, що вивченню даного питання присвячено багато праць, зокрема Бенька І. Д., Воронка Р. М., Лучка М. Р. Мокринської З. В. Проте вивчення досвіду обліку, аудиту та оподаткування акціонерних товариств Швейцарії не було здійснено.

Метою даної статті є дослідження особливостей обліку, аудиту та оподаткування в швейцарських акціонерних товариствах та порівняння із застарілою практикою України.

Діяльність акціонерних товариств в Швейцарії визначається швейцарським Кодексом зобов'язань, а саме статтями 620–673. Згідно положень цього Кодексу ст. 620, акціонерне товариство – це капіталомістка компанія, що має економічні цілі (зокрема отримання прибутку) капітал якої ділиться на певні частини (акції) і власники часток несуть відповідальність за борги компанії лише у межах акціонерного капіталу [11]. В Україні діяльність акціонерних товариств регулюється Господарським Кодексом та законами України «Про господарські товариства» та «Про акціонерні товариства» [5]. Згідно ст. 24 ЗУ «Про господарські товариства» акціонерним визнається товариство, яке має статутний (складений) капітал, поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вар-

тості, і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства [6]. Таким чином трактування поняття акціонерного товариства є аналогічним у двох країнах. Спільні та відмінні критерії за основними характеристиками порівняння подано в таблиці 1.

Проаналізувавши таблицю 1, можна зробити висновки, що заснування акціонерного товариства в Швейцарії є менш капіталомісткою процедурою, а форма участі може бути анонімною на відміну від України. Обов'язкове залучення резидента Швейцарії до участі в правлінні товариством захищає інтереси мешканців держави та є своєрідним контролем діяльності іноземного бізнесу.

В Швейцарії існують певні вимоги щодо ведення обліку та звітності, тому великі швейцарські фірми охоче дотримуються закордонних правил, зокрема, Директив Європейського союзу (ЄС) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). На сьогодні близько 40% швейцарських компаній, акції яких котируються на біржі, складають консолідовану звітність відповідно до МСФЗ. Частка ж фірм, які дотримуються Директив ЄС є ще більшою [7].

Довгий час регулювання облікових процесів в Швейцарії здійснювалось лише на базі Кодексу зобов'язань [11]. З 2013 року в дію

Таблиця 1 – Порівняльна характеристика правових аспектів діяльності акціонерних товариств

Критерій	Швейцарія	Україна	Коментар
Статутний капітал	100000 швейцарських франків На 2017 р. у грн. $100000 * 27,2 = 2720000$ грн	1250 мін. заробітних плат На 2017 р. у грн. $1250 * 3200 = 4000000$ грн	У Швейцарії показник не є жорстким еквівалентом в національній валюті, що є наслідком стабільності грошової одиниці та усталених традицій
Акції	На пред'явника та іменні	Тільки іменні	У Швейцарії висока ступінь розвитку ринку цінних паперів, в Україні іменні акції є способом захисту від рейдерства
Члени правління	Мінімум 1 член правління товариства повинен постійно проживати (бути резидентом) Швейцарії.	Немає обмежень	У Швейцарії таким способом бізнес захищає національні інтереси громадян. Для відкриття бізнесу обов'язково долучають резидента
Відповідальність	Всі вкладники відповідають у межах своїх акцій. Власникам акцій на пред'явника гарантується анонімність	Акціонери відповідають за зобов'язаннями АТ тільки в межах належних їм акцій	Межі відповідальності однакові

Джерело: побудовано авторами.

вступив «Закон про бухгалтерський облік», що розширив повноваження Кодексу, зокрема щодо мови ведення обліку, складання фінансової звітності та представлення валюти балансу [10]. Згідно Кодексу зобов'язань, Рада директорів акціонерного товариства повинна скласти фінансову звітність, вести управлінський облік і, в деяких випадках, скласти консолідовану бухгалтерську звітність. Окремим джерелом, що регулює ведення бухгалтерського обліку є Фонд рекомендацій з бухгалтерського обліку та звітності, створений в 1984 р. Головними його завданнями є надання рекомендацій з бухгалтерського обліку та звітності з метою подальшого покращення бухгалтерської практики, досягнення порівнюваності і підвищення якості звітності. Цей фонд також публікує національні стандарти обліку і звітності Swiss GAAPFER яких на сьогодні налічується 24 [1]. Важливим джерелом регулювання обліку виступає Керівництво з аудиту, яке визначає найбільш чіткі вказівки по всіх статтях звітності [4].

Великі швейцарські підприємства застосовують МСБО (Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку) та МСФЗ. Для середніх підприємств прописані національні стандарти Swiss GAAPFER. Для акціонерних товариств встановлені вимоги по структурі звітності: вона повинна містити баланс, звіт про прибутки і збитки, аналіз з попереднім роком та примітки. У тому випадку, коли компанія налічує до 2000 чоловік працюючих, вона подає всі зазначені види звітів та може доповнювати їх деталізацією, зокрема додатковим звітом про рух грошових коштів згідно ст. 962 Кодексу зобов'язань. Малі підприємства у формі акціонерних товариств ведуть бухгалтерський облік лише для цілей оподаткування. Отже, слід відмітити, що особливою рисою для швейцарських акціонерних товариств є обов'язкове подання аналітики до попереднього періоду [11].

Порівнюючи проведення аудиту в Швейцарії відмітимо, що на відміну від України він не є обов'язковим. Щорічний аудит необхідно здійснювати лише за наявності певних критеріїв [8]. Для громадських організацій та економічно значущих підприємств (тобто з

балансовими підсумком в розмірі мінімум 10 млн. швейцарських франків, оборотом в розмірі мінімум 20 млн швейцарських франків і середньоарифметичною кількістю працівників мінімум 50 осіб на рік) аудит є обов'язковим, в той час як для малих і середніх підприємств аудит необхідний в обмежених розмірах. Для цих підприємств передбачена також можливість Opting-out's, що значить повну відмову від проведення аудиту в разі, якщо у них є тільки 10 штатних працівників [3].

Що ж стосується України, то слід зазначити – мале, середнє або велике підприємство у формі акціонерного товариства має застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності, відповідно до Господарського кодексу України. Підприємства, крім тих, що складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, повинні самостійно визначати доцільність застосування МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Акціонерні товариства нашої країни не мають альтернативи щодо застосування в бухгалтерського обліку інших стандартів, окрім міжнародних. Вони не залежно від розміру повинні скласти усі форми фінансової звітності, а саме: звіт про фінансовий стан, звіт про сукупний дохід, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки. В цьому є як позитивні так і негативні риси. Зокрема серед позитивних моментів слід виділити те, що застосування єдиного критерію усуває необхідність вибору тих чи інших стандартів та полегшує завдання аудиторам. До негативних моментів належить те, що у акціонерного товариства немає свободи вибору в стандартах ведення обліку.

Обов'язковий аудит річної фінансової звітності для українських акціонерних товариств регламентується ст. 8 п. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» та проводиться щорічно незалежно від обсягів діяльності та штатних працівників. Таким чином, швейцарські акціонерні товариства знижують адміністративні витрати на проведення аудиту, на відміну від українських.

У Швейцарії діє трирівнева система оподаткування, що складається з федеральних,

кантональних і місцевих комунальних податків. Для компаній, які зареєстровані в Швейцарії але переважно ведуть діяльністю за кордоном, оподаткування відбувається лише на федеральному рівні. В залежності від того, де реєструється підприємство (кантон, громада) ставки податків різні, тому при проведенні реєстрації акціонерного товариства цей аспект враховується [2]. Привабливим в такому випадку є кантон Цуг, де діють одні з найнижчих податків.

Розглянемо приклад розрахунків суми сплачених податків на прибуток, у випадку коли акціонерне товариство працює і зареєстровано в кантоні Цуг в умовних одиницях (у.о.):

Дохід – 1'000'000 у.о.

Економічно обґрунтовані витрати – 500'000 у.о.

Прибуток до сплати податків – 500'000 у.о.

Розрахунок оподаткування:

Кантон Цуг, фактично 1,3% = $500000 * 1,3\% = 6'500$ у.о.

Федерація, дійсна ставка 7.7% = $500000 * 7,7\% = 38'500$ у.о.

Прибуток після сплати податків = $500000 - 6500 - 38500 = 455'000$ у.о.

Загальний відсоток податку з доходу становитиме:

$$1000000 = (6500 + 38500) / 1000000 = 4,5\%$$

В Україні функціонує дворівнева система оподаткування, однак дохід акціонерного товариства обмежується лише загальнодержавним податком на прибуток в розмірі 18% [9]. Розглянемо приклад розрахунків суми сплаченого податку на прибуток для підприємства, що працює і зареєстровано в Україні.

Дохід – 1'000'000 у.о.

Економічно обґрунтовані витрати – 500'000 у.о.

Прибуток до сплати податків – 500'000 у.о.

Розрахунок оподаткування:

Ставка 18% = $500000 * 18\% = 90000$ у.о.

Прибуток після сплати податків = 410000 у.о.

Загальний відсоток податку з доходу становитиме:

$$1000000 = 90000 / 1000000 = 9\%$$

Отже, за результатами розрахунків можна зробити певні висновки. Не звертаючи увагу на 3 рівні оподаткування, податкове навантаження на швейцарські підприємство вдвічі нижче ніж в Україні. Низькі податки та низький рівень корупції спонукають до ведення бізнесу, тому багато транснаціональних корпорацій реєструють свої штаб-квартири саме в Швейцарії.

Проте лояльність до оподаткування не зберігається у тому випадку, коли мова йде про оподаткування дивідендів. В Швейцарії досить високий податок на дивіденди на рівні 35% для резидентів фізичних та юридичних осіб [2]. Стосовно нерезидентів враховується ставка податку в країні, до якої він спрямовується, з метою уникнення подвійного оподаткування. У цьому разі ставка може бути знижена з врахуванням ставки оподаткування, яка застосовується в країні мешкання нерезидента. В Україні, якщо власником акцій є нерезидент-фізична особа, то необхідно керуватися правилами розділу IV ПКУ і або утримувати податок з доходів фізичних осіб за ставкою 5% та військовий збір за ставкою 1,5%, або дотримуватись норм міжнародного законодавства для уникнення подвійного оподаткування. Авансовий внесок з податку на прибуток у цьому разі не нараховується і не сплачується. Якщо ж нерезидент є юридичною особою, то податківці у коментарі до листів зазначають певні особливості. По-перше, резидент повинен сплатити авансовий внесок з податку на прибуток згідно правил, затвердженими п. 57.1.1 ПКУ. Пільг стосовно виплати дивідендів нерезидентам-юридичним особам цей пункт не містить. По-друге, товариству доведеться сплатити податок на репатріацію (податок на прибуток з доходів нерезидентів) або застосовувати норми міжнародного законодавства щодо уникнення подвійного оподаткування [9].

Дослідивши норми законодавства, можна зробити висновок, що кращі умови для проведення господарської діяльності, з точки зору оподаткування у Швейцарії, а ось отримувати дивіденди набагато вигідніше в Україні.

Отже, міжнародний досвід формування обліку, аудиту та оподаткування та державне регулювання організації бізнесу акціонерних товариств є підставою до регулювання законодавства в Україні. Держава повинна захищати та допомагати своїм резидентам. Тому пропонуємо для акціонерних товариств-мікропідприємств, у яких штатна чисельність менше 10 чоловік та річний дохід менше 20 млн гривень, знизити ставку з податку на прибуток до 10 відсотків, але в цей же час збільшити ставку на оподаткування дивідендів до

18 відсотків. Таким чином законодавець буде заохочувати підприємства залишати частину прибутку на підприємстві для його подальшого розвитку. В результаті таких змін відбудеться покращення умов для ведення бізнесу в Україні. Важливим етапом також має стати

подолання корупції. Також можна застосовувати спрощення обов'язкового аудиту для акціонерних товариств-мікропідприємств. Дані зміни сприятимуть покращенню фінансового стану акціонерних товариств та економіки країни в цілому.

Список використаних джерел

1. Swiss GAAPFER/ Standards [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.fer.ch/en/standards/swiss-gaap-fer-26-rechnungslegung-von-vorsorgeeinrichtungen>.
2. Swiss Joint-Stock : Structure and Taxation [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://interis.ch/en/products/setting-and-administering-swiss-ag-or-foreign-company/swiss-joint-stock-company-structure>.
3. Воронко Р.М. Облік у зарубіжних країнах [Текст] / Р.М. Воронко. – Львів : Магнолія 2014. – 744 с.
4. Воронко Р.М., Редченко К.І. Міжнародні системи обліку і звітності та аудиту / Р.М. Воронко. – Львів : Магнолія, 2014. – 522с.
5. Закон України «Про акціонерні товариства» Верховна Рада України; Закон від 17.09.2008 № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-14>.
6. Закон України «Про господарські товариства» Верховна Рада України; Закон від 19.09.1991 № 1576-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.
7. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016.
8. Мокринська З.В. Національні стандарти обліку чи МСФЗ: досвід Швейцарії// Інвестиції: практика та досвід – №7/2015, с.1-6.
9. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. The new financial report in law [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ch/Documents/audit/ch-en-audit-a-new-financial-reporting-law-090115.pdf>.
11. Федеральний закон о внесении изменений Гражданского кодекса Швейцарии (Часть пятая: кодекс обязательств) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.admin.ch/ops/de/classified-compilation/19110009/index.html#id-3-26>.

References

1. Swiss GAAPFER/ Standards [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <https://www.fer.ch/en/standards/swiss-gaap-fer-26-rechnungslegung-von-vorsorgeeinrichtungen>.
2. Swiss Joint-Stock : Structure and Taxation [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://interis.ch/en/products/setting-and-administering-swiss-ag-or-foreign-company/swiss-joint-stock-company-structure>.
3. Voronko, R. M. (2014). Oblik u zarubizhnykh krainakh [Tekst] / R. M. Voronko. – Lviv : Mahnoliia, 744.
4. Voronko, R. M. (2014). Mizhnarodni systemy obliku i zvitnosti ta audytu / R. M. Voronko, K. I. Redchenko, I. H. Blahun. – Lviv : Mahnoliia, 522.
5. Zakon Ukrainy «Pro aktsionerni tovarystva» Verkhovna Rada Ukrainy; Zakon vid 17.09.2008 # 514-UI [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-14>.
6. Zakon Ukrainy «Pro hospodarski tovarystva» Verkhovna Rada Ukrainy; Zakon vid 19.09.1991 # 1576-KhII [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.
7. Luchko M. R., Benko I. D. (2016). Bukhhalterskyi oblik u zarubizhnykh krainakh: – Ternopil: Ekonomichna dumka, 448.
8. Mokrynska Z.V. (2015). Natsionalni standarty obliku chy MSFZ: dosvid Shveitsarii// Investytsii: praktyka ta dosvid –#7, 1-6.
9. Podatkovi kodeks Ukrainy [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. The new financial report in law [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ch/Documents/audit/ch-en-audit-a-new-financial-reporting-law-090115.pdf>.
11. Federalnyi zakon o vneseniy u zmeneniy Hrazhdanskohoko dekza Shveitsariy (Chast piataia: kodeks obiazatelstv) [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.admin.ch/ops/de/classified-compilation/191100009/index.html#id-3-26>.

Терлецькая И. В., Андронатий О. П., Волкова А. Г. Международный опыт формирования учета, аудита и налогообложения в акционерных обществах

В статье проводится сравнительный анализ условий организации деятельности акционерных обществ Украины и Швейцарии. Исследовано законодательство обеих стран которым регулируется деятельность акционерных обществ и определенные различия в виде акций, формах участия и размерах уставного капитала. Рассматриваются правовые и налоговые аспекты деятельности акционерных обществ. Определяются особенности учета в акционерных компаниях Швейцарии по сравнению с Украиной с установлением границ применения международных и национальных стандартов учета. Определены преимущества и недостатки безальтернативности применения международных стандартов учета и отчетности в акционерных обществах Украины. Рассмотрены критерии акционерных обществ Швейцарии, подпадающих под обязательный аудит. На примерах расчетов

продемонстровано различия в системах налогообложения прибыли акционерных обществ и дивидендов акционеров. Отмечаются положительные моменты, которые могут быть заимствованы для активизации бизнес-климата Украины, в частности через систему налогообложения дивидендов и прибыли.

Ключевые слова: евроинтеграция, европейский опыт, учет, аудит, налогообложение, акционерное общество, Швейцария, Украина.

Terletska I., Andronatiy O., Volkova A. International experience of formation of accounting, audit and taxation in joint stock companies

The article is a comparative analysis of conditions for the organization of joint stock companies Ukraine and. Studied law in both countries governing joint stock companies and by differences in the form of shares, participation and forms the authorized capital. Consider the legal and tax aspects of joint stock companies. Identify and auditing features a stock company in Switzerland compared to Ukraine with establishing boundaries and national application of international accounting standards. The advantages and disadvantages no alternative to the application of international accounting and reporting standards in joint stock companies in Ukraine. The criteria of Swiss corporations subject to audit responsibilities. The examples of calculations demonstrated differences in tax systems profit corporations and shareholders. There have been positive aspects that can be borrowed to enhance the business climate in Ukraine, in particular through the taxation of dividends and profits.

Keywords: European integration, European experience, accounting, auditing, taxation, joint, stock company, Switzerland, Ukraine.

Стаття надійшла до редколегії 26.04.2018

Наукове видання

НАУКОВИЙ ВІСНИК

МИКОЛАЇВСЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ
імені В. О. СУХОМЛИНСЬКОГО

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

№ 1 (10), червень 2018

Відповідальність за цитування та зміст статей несуть автори.

Формат 60×84 1/8. Ум. друк. арк. 16,7.

Тираж 100 пр.

Свідоцтво про реєстрацію друкованого засобу масової інформації
серія КВ № 21000-10800Р від 25.09.2014 р.

Адреса редакції та видавця:

Видавництво МНУ імені В. О. Сухомлинського

54030, м. Миколаїв, вул. Нікольська, 24

тел. (0512) 37-88-38, т/ф 37-88-15

e-mail: publish.mnu@i.ua

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи ДК № 3375 від 27.01.2009 р.