

Облік і оподаткування

УДК 657.41

Остапенко Юлія Петрівна

*кандидат економічних наук, доцент кафедри
обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана*

Остапенко Юлия Петровна

*кандидат экономических наук, доцент кафедры
учета в кредитных и бюджетных учреждениях и экономического анализа
Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана*

Ostapenko Yuliia

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of
Accounting in Credit and Budgetary Institutions and Economic Analysis
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman*

Солоданюк Катерина Віталіївна

*студентка
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана*

Солоданюк Катерина Витальевна

*студентка
Киевского национального экономического университета
имени Вадима Гетьмана*

Solodaniuk Kateryna

*Student of the
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
ORCID: 0000-0002-5819-5272*

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З УЧАСНИКАМИ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ ПО НАЦИОНАЛЬНЫМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ FEATURES OF ACCOUNTING FOR SETTLEMENTS WITH FOUNDERS ACCORDING TO NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS

***Анотація.** У статті розглянуто роль та значення розрахунків з учасниками в бухгалтерському обліку. Визначено основні характеристики поняття розрахунків з учасниками товариства та встановлено існуючі недоліки і рекомендації щодо їх усунення. Досліджено відмінності міжнародних стандартів бухгалтерського обліку з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, їх вплив на облік розрахунків з учасниками та відображення в звітності.*

***Ключові слова:** розрахунки з учасниками, власний капітал, національні стандарти, міжнародні стандарти, статутний капітал, дивіденди.*

***Аннотация.** В статье рассмотрена роль и значение расчетов с учредителями в бухгалтерском учете. Определены основные характеристики понятия расчетов с учредителями общества и установлено существующие недостатки и рекомендации по их устранению. Исследованы различия международных стандартов бухгалтерского учета с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета, их влияние на учет расчетов с учредителями и отражение в отчетности.*

***Ключевые слова:** расчеты с учредителями, собственный капитал, национальные стандарты, международные стандарты, уставный капитал, дивиденды.*

Summary. The article considers the role and significance of settlements with the founders in accounting. The main characteristics of the concept of settlements with the founders of the company are determined and the existing shortcomings and recommendations for their elimination are established. The differences of international accounting standards with national provisions (standards) of accounting, their influence on the accounting of settlements with the founders and reflected in the reporting are studied.

Key words: settlements with founders, equity capital, national standards, international standards, authorized capital, dividends.

Постанова проблеми. Власний капітал є основою функціонування підприємства, незалежно від форми власності. Структура і динаміка власного капіталу є найсуттєвішим показником, що визначає фінансовий стан підприємства. Особливе значення має вдосконалення методики обліку відносин власності та власного капіталу, адже основними споживачами інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, є інвестори (власники), тому інформація про власний капітал, що відображається у звітності, повинна бути повною, достовірною, прозорою і доступною, а також зрозумілою для всіх користувачів.

Розрахунки з учасниками є невід'ємною частиною власного капіталу підприємства. Тому впродовж останніх років, з метою полегшення співпраці з іноземними інвесторами, в Україні відбувається активне наближення Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку до міжнародних.

У практикуючого бухгалтера, в процесі господарської діяльності підприємства, починаючи з моменту його створення, виникає ряд питань пов'язаних з правильним відображенням та документальним оформленням формування статутного капіталу, вкладів до нього; в процесі функціонування підприємства – з отриманням прибутку і розподілом його

між власниками та виходом учасника (засновника) з товариства. Також, бухгалтер повинен забезпечити своєчасне отримання правильно оформлених документів про операції, які відображають рух капіталу підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми методології, теоретичного обґрунтування питань, пов'язаних з обліком і внутрішньогосподарським контролем розрахунків з учасниками (засновниками) підприємства, операцій з формування та змін статутного капіталу за національними та міжнародними стандартами розглядалися у працях таких вчених, як: Ф.Ф. Бутинець, М.П. Лучко, і. В. Жолнер, В.В. Сопко, О.О. Терещенко, Т.С. Яровенко та інші.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення особливостей обліку розрахунків з учасниками та їх відображення у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами.

Виклад основного матеріалу дослідження. На даний час однозначного формулювання терміну «розрахунки» немає ні у спеціальній бухгалтерській, ні в економічній літературі. Погляди вчених на тлумачення даного терміну також відрізняються. Частина науковців визначають розрахунки як систему взаємовідносин; інші стверджують, що розрахунки – це взаємовідносини між суб'єктами.

Поняття «розрахунки» суб'єктів господарювання тісно пов'язані з поняттям заборгованості та зобов'язань. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **зобов'язання** – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [8].

Що стосується українського законодавства, відправною точкою раціональної організації і ведення бухгалтерського обліку операцій

розрахунків з учасниками в Україні є положення Господарського, Цивільного та Податкового кодексів України.

Господарський кодекс регулює господарські відносини, що виникають в процесі організації здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання (операції з формування, зміни та використання власного капіталу, що виникають внаслідок господарської діяльності) [9].

У Цивільному кодексі закріплено правові аспекти формування статутного капіталу, що визначають розмір, склад, строки, порядок внесення вкладів учасниками, оцінку майна при внесенні і вилученні, порядок зміни часток учасників, їх відповідальність за порушення зобов'язань за внесками [9].

Податковий кодекс визначає податки і збори, які можуть бути утримані під час операцій розрахунків з учасниками господарських товариств.

Закон України «Про господарські товариства» визначає поняття і види господарських товариств, правила їх створення, діяльності, а також права і обов'язки їх учасників та засновників. Також слід відмітити Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» та Закон України «Про акціонерні товариства», які регламентують специфіку саме цих видів організаційно-правової форми господарювання.

В міжнародній практиці регулювання розрахунків з учасниками на законодавчому рівні здійснюється кожною країною окремо, відповідно до специфіки законодавства.

У зв'язку з глобалізацією економіки та активною економічною співпрацею країн одна з одною, виникла необхідність уніфікувати дані бухгалтерського обліку для порівняння фінансової інформації, наведеної у фінансовій звітності.

В українському законодавстві розрахунки з учасниками регулюються Національними стандартами бухгалтерського обліку. Але Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає підприємства, які обов'язково повинні складати фінансову звітність за міжнародними стандартами. Прикладом таких підприємств є публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії, кредитні спілки тощо [4].

Розрахунки з учасниками регламентуються такими положеннями: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» (для підприємств, статутний капітал яких формується у іноземній валюті).

В міжнародних стандартах питання обліку розрахунків з учасниками широко варіюється. Облік розрахунків з учасниками регулюється МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання і оцінка», МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», а також тлумачення КТМФЗ 17 «Розподіл негрошових активів на користь власників». Кожен із стандартів визначає певний аспект визнання операцій із власним капіталом або віднесення відповідних операцій до розрахунків за зобов'язаннями [10].

Як в національних положеннях (стандартах), так і в міжнародних відсутній стандарт, що прямо регламентує порядок обліку розрахунків з учасниками.

Без капіталу неможливо почати будь-яку підприємницьку діяльність, адже навіть найменше підприємство вимагає певної суми, щоби зареєструвати його в органах виконавчої влади. Для цього потрібні ресурси, які власники (засновники) інвестують в підприємство.

Відповідно до ч. 2 ст. 115 Цивільного кодексу України та ч. 1 ст. 86 Господарського кодексу України внесками до статутного капіталу господарського товариства можуть бути: грошові кошти, цінні папери, рухоме та нерухоме майно, майнові права [2; 12].

Водночас нормами чинного законодавства встановлені обмеження щодо передачі до статутного капіталу, наприклад, бюджетних коштів, коштів, отриманих у кредит і під заставу, векселів [2; 12].

В процесі взаємодії суб'єкта господарювання з його засновниками (учасниками), можна виділити два основних аспекти – внески до статутного капіталу та виплата дивідендів.

Згідно національних положень (стандартів), формування статутного капіталу відображається на рахунку 46 «Неоплачений капітал». На основі рішення протоколу засновників формується статутний капітал та робиться бухгалтерське проведення: Дт 46 «Неоплачений капітал» Кт 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» [11].

Внески до статутного капіталу обліковуються по кредиту рахунку 46 «Неоплачений капітал», який відповідно до виду внеску до статутного капіталу, кореспондує з такими рахунками:

- при внесенні грошових коштів засновником на розрахунковий рахунок - Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- при внесенні до статутного капіталу ТМЦ - Дт 20, ..., 28;
- при внесенні до статутного капіталу основних засобів чи нематеріальних активів – Дт 10, 12, 15;
- при формуванні статутного капіталу акціями чи корпоративними правами на іншу особу – Дт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» [1].

В Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, на відміну від Національних стандартів, у господарюючих суб'єктів немає визначеного обов'язку обліковувати створення та внесення статутного капіталу з

використанням транзитного рахунку «неоплачений капітал». Вони надають можливість підприємствам самостійно обирати чи використовувати такий транзитний рахунок [3].

Інструментом капіталу, згідно з п. 11 МСБО 2, вважається будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань. До цих інструментів належать акції. Унаслідок таких операцій зареєстрований капітал зазвичай збільшується на суму інструментів капіталу, емітованих для проведення відповідних розрахунків [10].

Як правило, нарахування дивідендів здійснюється за рахунок нерозподіленого прибутку. Така практика характерна як для українських так і для зарубіжних підприємств. Винятком є лише акціонерне товариство, для якого розмір дивідендів фіксується у статуті і не залежить від розміру (або взагалі наявності) чистого прибутку. В українському законодавстві чітко визначені форми виплати дивідендів: в акціонерних товариствах - лише в грошовій формі, для ТОВ і ТДВ грошовими коштами, якщо інше не встановлено одностайним рішенням загальних зборів учасників, у яких узяли участь усі учасники товариства, для решти видів господарських товариств схожих обмежень немає [5].

Саме поняття «дивіденди» чітко визначено в національних стандартах. Згідно п. 4 П(С)БО 15, дивіденди — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства. В міжнародних стандартах це немає чіткого визначення цього поняття.

Відповідно до НП(С)БО для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, які пов'язані з розподілом власного капіталу (дивіденди, повернення часток тощо) призначено рахунок 67 "Розрахунки з учасниками". Для відображення виплати дивідендів використовується субрахунок 671 «Розрахунки за

нарахованими дивідендами» [11]. Порядок відображення операцій з виплати дивідендів, на прикладі виплати юридичній особі, наведено в Таблиці 1.

Таблиця 1

Відображення в обліку господарських операцій з нарахування та виплати дивідендів відповідно до національних стандартів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	Виплата дивідендів – засновнику - юридичній особі та засновнику-фізичній особі		
1	Відображено нарахування дивідендів учасникам товариства за рахунок нерозподіленого прибутку	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
2	З поточного рахунка перераховано до бюджету авансовий внесок податку на прибуток із суми дивідендів, нарахованих засновникам-юридичним особам (18 %)	641 «Розрахунки за податками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
3	З нарахованих дивідендів засновникам фізичним особам утримано податок на доходи фізичних осіб (5%)	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	641 «Розрахунки за податками»
4	З нарахованих дивідендів засновникам фізичним особам утримано військовий збір (1,5%)	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»
5	Виплачено дивіденди з поточного рахунку в банку	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Джерело: складено автором на основі [11]

Згідно з міжнародними стандартами, дивіденди оголошуються радою директорів, з оголошенням яких пов'язано три дати:

- а) дата, оголошена радою директорів, після якої у компанії виникають зобов'язання щодо їх виплати;
- б) дата реєстрації, що визначає право на отримання дивідендів;
- в) дата виплати – дата, на яку проводиться виплата учасникам [6].

Як правило, дивіденди виплачують у грошовій формі. На дату оголошення складають проведення: Дт «Оголошені дивіденди» Кт «Дивіденди до виплати». На дату реєстрації проведення не складають. А на дату виплати проведення має такий вигляд: Дт «Дивіденди до виплати» Кт «Грошові кошти». У кінці звітнього періоду рахунок «Оголошені дивіденди» закривається на рахунок «Нагромаджений нерозподілений чистий прибуток», що відображають таким проведенням: Дт «Нагромаджений нерозподілений прибуток» Кт «Оголошені дивіденди» [6].

У звітності за національними положеннями бухгалтерського обліку операції щодо розрахунків з учасниками відображають у Звіті про власний капітал та Примітках до фінансової звітності. У Примітках відображають розподіл часток зареєстрованого капіталу між власниками; права, привілеї або обмеження щодо цих часток; зміни у складі часток власників у зареєстрованому капіталі [8].

У звітності за міжнародними стандартами інформація відображається у Звіті про фінансовий стан (балансі), Звіті про зміни у власному капіталі за період, а також у Примітках до фінансової звітності [7].

Примітки за міжнародними стандартами суттєво відрізняються від національних. На початку звіту міститься короткий огляд загальної інформації про підприємство та основних показників роботи за звітний період. Наприклад, сума виручки від продажу, чистий прибуток, оголошені дивіденди, сума цінних паперів, призначених для майбутніх капіталовкладень, число акціонерів, тощо.

Висновки. З даного дослідження видно, що існують незначні відмінності в обліку розрахунків з учасниками (засновниками) товариства за національними та міжнародними стандартами. Для даного об'єкту дослідження не існує одного чіткого стандарту, як в українському

законодавстві, так і в зарубіжному. Розрахунки з учасниками, водночас пов'язані з зобов'язаннями та капіталом. Порівнявши кореспонденцію рахунків, видно, що є лише деякі незначні відмінності, які не мають суттєвого впливу на організацію бухгалтерського обліку розрахунків із засновниками.

Порівнявши фінансову звітність за національними та міжнародними стандартами, можна зробити висновок, що встановлені форми фінансової звітності за П(С)БО не забезпечують керівництво необхідною інформацією, а форми внутрішньої звітності, які б могли надати таку інформацію, не розроблені. Звітність за МСФЗ містить більш детальну інформацію для користувачів. Тому для національних стандартів було б доречно дослідити питання розробки більш детальної фінансової звітності.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит» у 2-х т.]. Київ : ТОВ «Ліра – К», 2006. 640 с.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. Дата оновлення 16.10.2020. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 22.11.2020).
3. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І. В. Жолнер; Київський національний університет. К.: Центр учбової літератури, 2012. 365 с.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення 14.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.11.2020)

5. Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 р. № 2275 –VIII. Дата оновлення: 16.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.11.2020)
6. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. 2016. 370 с.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності»: затв. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.11.2020)
8. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення 23.07.2019 URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.11.2020)
9. Нестеренко С.С. Порівняльний аспект нормативного регулювання складових власного капіталу на підприємствах різних форм власності // Ефективна економіка електрон. наук. фахове вид. 2014 №4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2962> (дата звернення: 22.11.2020)
10. Остап'юк Н. Облік власного капіталу за МСФЗ // Uteka: електрон. наук. фахове вид. 2014. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-msfo-28-uchet-sobstvennogo-kapitala-po-msfo> (дата звернення: 22.11.2020)
11. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів) : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 312 с.
12. Цивільний кодекс України. від 16.01.2003 № 435-IV. Дата оновлення: 16.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.11.2020)

References

1. Butynets F.F. Accounting in foreign countries: [Textbook for students of higher educational institutions majoring in "Accounting and Auditing" in 2 volumes]. Kyiv: Lira-K LLC, 2006. 640 p.
2. Economic Code of Ukraine of January 16, 2003 № 436-IV. Date of update 16.10.2020. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed: 22.11.2020).
3. Zholner I.V. Financial accounting according to international and national standards: textbook way for student's higher textbook lock / I.V. Zholner; Kyiv National University. Kyiv: Center for Educational Literature, 2012. 365 p.
4. Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" of 16.07.1999 № 996-XIV. Date of update 14.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (Accessed: 22.11.2020)
5. Law of Ukraine "On Limited and Additional Liability Companies" of February 6, 2018 № 2275–VIII. Date of update: 16.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (Accessed: 22.11.2020)
6. Luchko M.R. Accounting in foreign countries: textbook. way. / M.R. Luchko, I.D. Benko. 2016. 370 p.
7. International Accounting Standard 1 "Presentation of Financial Statements": approved // Council of International Accounting Standards from 01.01.2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (Accessed: 22.11.2020)
8. National Regulation (Standard) of Accounting 1 "General requirements for financial reporting": approved by order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 07.02.2013 № 73. Date of update 23.07.2019 URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (Accessed: 22.11.2020)
9. Nesterenko S.S. Comparative aspect of regulatory regulation of equity components in enterprises of different forms of ownership // Effective Economics of Electron. Science specialties type. 2014 №4. URL:

<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2962>

(Accessed:

22.11.2020)

10. Ostapyuk N. Accounting for equity under IFRS // Uteka: electron. Science. specialties type. 2014. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-msfo-28-uchet-sobstvennogo-kapitala-po-msfo> (Accessed: 22.11.2020)
11. Sopko V.V. Accounting of the capital of the enterprise (property, liabilities): textbook way. Kyiv: Center for Educational Literature, 2006. 312 p.
12. Civil Code of Ukraine from 16.01.2003 № 435-IV. Date of update: 16.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (Accessed: 22.11.2020)