

УДК 657

Я.В. Клименко, асп.

Кіровоградський національний технічний університет, м. Кіровоград, Україна

Нормативно-правове регулювання відносин між афілійованими особами у міжнародному та українському законодавстві: порівняльний аспект

У статті проаналізовано нормативну базу України з питань регулювання операцій між афілійованими (пов'язаними) суб'єктами господарювання, аргументовано важливість достовірного та неупередженого відображення у звітності операцій зі зв'язаними особами. Особливу увагу приділено дослідженню спільних тез та основних відмінностей між МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» та П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін».

афілійовані особи, пов'язані особи, державне регулювання, нормативні і законодавчі акти

Я. В. Клименко, асп.

Кіровоградський національний технічний університет, г. Кіровоград, Україна

Нормативно-правовое регулирование отношений между аффилированными лицами в международном и украинском законодательстве: сравнительный аспект

В статье проанализировано нормативную базу Украины по вопросам регулирования операций между аффилированными (связанными) субъектами хозяйствования, аргументирована важность достоверного и беспристрастного отражения в отчетности операций со связанными лицами. Особое внимание уделено исследованию общих тезисов и основных различий между МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» и П(С)БУ 23 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

аффилированные лица, связанные лица, государственное регулирование, нормативные и законодательные акты

Постановка проблеми. Із розвитком ринкових відносин та інтеграції України до світової спільноти, система бухгалтерського обліку зазнала значних змін. На перший план винесено питання розробки та застосування такої методології бухгалтерського обліку і звітності, яка відповідала б міжнародним стандартам, які є найбільш уніфікованими вимогами до організації і ведення бухгалтерського обліку, що дає можливість наблизити національну систему бухгалтерського обліку до європейської та створити більш сприятливі умови для іноземних інвесторів.

Так, для забезпечення балансу приватних і публічних інтересів виникла необхідність введення нових економічних термінів, зокрема, категорії «афілійовані (пов'язані) особи». Внаслідок цього гостро постала проблема забезпечення державного регулювання відносин афілійованості (залежності) між суб'єктами господарювання. Враховуючи той факт, що конструкція афілійованості набула міжгалузевого характеру, стала універсальною, проблеми обліку, аудиту та регулювання відносин за участю афілійованих осіб потребують ретельного дослідження не тільки на практичному, а й на загальнотеоретичному рівні.

Розкриття інформації щодо пов'язаних (афілійованих, зацікавлених) сторін має велике значення, оскільки завдяки цим операціям є можливість надати недостовірну інформацію у фінансовій звітності, сприяти незаконному привласненню активів та «збільшити» прибуток шляхом здійснення операцій між пов'язаними сторонами, які не мають економічної сутності.

З метою визначення методологічних принципів формування інформації про операції між пов'язаними сторонами та її розкриття у фінансовій звітності, 18 червня

2001 року наказом Міністерства фінансів України №303 прийнято П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних осіб» [9], який був розроблений на основі МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» [4].

Незважаючи на те, що вітчизняні П(С)БО були розроблені на основі МСБО, між ними існують значні відмінності, що призводять до суттєвих розходжень між фінансовими звітами, складеними за міжнародним та національними стандартами обліку. Запорукою повноцінного входження нашої країни у світовий економічний простір є забезпечення співставності застосовуваних стандартів обліку і звітності суб'єктами господарювання до загальноприйнятого у світі рівня.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні міжнародні стандарти не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку й звітності. Ці причини позначилися на виборі МСБО як орієнтира для реформування системи бухгалтерського обліку й звітності України. У вітчизняній науці відмінностям між МСБО 24 та П(С)БО 23 приділяється обмежена увага. Так, деякі напрацювання у сфері дослідження нормативно-правового регулювання операцій між пов'язаними особами у міжнародній та українській практиці ведення обліку знаходимо у працях таких науковців, як Б. Хілл [12], С. Рогозний [10], Т.В. Сковруньська та С.В. Тивончук [11] та інших.

Незважаючи на розробки та рекомендації, що стосуються питання нормативно-правового регулювання відносин афілійованості, недостатньо дослідженими залишаються питання відповідності вітчизняного законодавства міжнародній практиці ведення обліку та звітності. Необхідність розв'язання окреслених питань та їхнє значення для розвитку вітчизняної системи обліку та аудиту зумовили актуальність теми дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є вивчення основних відмінностей між вітчизняними та зарубіжними нормативно-правовими актами, що забезпечують державне регулювання ведення обліку та складання фінансової звітності афілійованими суб'єктами господарювання.

Виклад основного матеріалу. У світовому співтоваристві при сучасному зростанні ділової міжнародної активності й обсягів іноземних інвестицій проблема порівняння бухгалтерських стандартів набуває великого значення. Розмаїття стандартів може скоротити інтернаціональні потоки капіталу й у такий спосіб зашкодити економічному розвитку. У жодній країні світу фінансовий ринок не може розвиватися у відриві від ринку міжнародного. У першу чергу це стосується країн із перехідною економікою, у яких ринки капіталу споконвічно створювалися багато в чому завдяки іноземним інвестиціям.

Україна не повинна стояти осторонь від тих тенденцій, які обумовлюють розвиток ринку капіталів, адже іноземне інвестування відіграє важливу роль у забезпеченні економічного зростання та здатності органів влади проводити економічні реформи. Нинішня ситуація у нашій державі є не досить сприятливою для іноземних капіталовкладень. Причиною є антитерористична операція на сході країни, нестабільна економічна ситуація, низький рівень захисту прав власності та недосконалість законодавчої бази та невідповідність її міжнародним стандартам.

Україна прагне стати членом Європейського Союзу. Але процес набуття статусу країни-члену Євросоюзу вимагає перегляду всього чинного законодавства, удосконалення системи обліку, звітності. У зв'язку з цим 18 березня 2004 року було затверджено Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» №1629-IV. Цим Законом було

визначено, що «...одним із найбільш ефективних шляхів використання можливостей нинішнього розширення ЄС для України є інтенсифікація нею роботи у напрямі адаптації національного законодавства, норм і стандартів до відповідних норм ЄС» [2].

Так, на сьогодні в Україні прийнято 34 Положення (стандарта) бухгалтерського обліку (П(С)БО), в основу яких лягли 41 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО, IAS) та 8 Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ, IFRS).

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV, «П(С)БО – це нормативно-правовий акт, що визначає принципи й методи ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності, які не суперечать міжнародним стандартам» [1].

У зв'язку з активними процесами євроінтеграції та активним виходом вітчизняних підприємств на світові ринки доводиться вдаватися до запозичення певної методології та методів впливу на учасників економічних відносин, що практикуються в розвинених країнах, тобто використовувати закордонний досвід. Одним із прикладів такого запозичення є поява в українському законодавстві категорії «афілійовані (пов'язані, зацікавлені) особи».

Пов'язані підприємства – це сукупність підприємств, серед яких одне (або ж декілька) є контролюючим, має можливість впливати на рішення іншого (інших), що є залежним. При цьому дані підприємства юридично можуть вважатися незалежними у здійсненні господарської діяльності. На практиці такий стан речей надає великі можливості для зловживання. Наприклад, ухилення від оподаткування через укладання фіктивних угод із залежним підприємством, отримання кредиту через дане підприємство та його неповернення без понесення відповідальності тощо. Тому встановлення додаткових заходів регулювання до пов'язаних підприємств є не тільки виправданим, а й необхідним.

Відповідно до Закону України від 14.10.2014 р. № 1701-VII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів», який набрав чинності 25.11.2014, всі підприємства (крім державних та комунальних) зобов'язані встановлювати свого кінцевого бенефіціара, регулярно оновлювати і зберігати інформацію про нього і надавати її держреєстратору [3]. Ця вимога кореспондує з положеннями МСБО 24 [4].

П(С)БО 23 ґрунтується на нормах МСБО 24 і встановлює правила оцінки операцій між пов'язаними сторонами, які є характерною рисою господарської діяльності, можуть істотно впливати на фінансовий стан і результати діяльності підконтрольних суб'єктів, а також правила розкриття інформації про пов'язані сторони у фінансовій звітності.

Для того, щоб регулювати певне явище, держава повинна, по-перше, визначити об'єкт регулювання (обрати правильний критерій для визначення зв'язку між підприємствами), а по-друге, дати цьому об'єкту назву. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про пов'язані сторони та її розкриття у фінансовій звітності підприємств, організацій, інших юридичних осіб незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) визначає П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін». Однак, визначення пов'язаних сторін та стосунків між ними містяться також в інших П(С)БО (табл. 1).

Як бачимо з табл. 1, пов'язаними сторонами відносно підприємства, яке складає фінансову звітність, вважаються:

- підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;

- особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність.

Таблиця 1 – Визначення пов'язаних сторін та характеру стосунків між ними

Суб'єкт правовідносин	Стосунки між пов'язаними сторонами	П(С)БО	Визначення пов'язаних сторін	
			контролюючі	підконтрольні
Фізична особа	Контроль	П(С)БО 23	Близькі члени родини Інвестор Провідний управлінський персонал	
	Суттєвий вплив	П(С)БО 23	Близькі члени родини Інвестор Провідний управлінський персонал	
Юридична особа	Контроль	П(С)БО 19, П(С)БО 23	Материнське підприємство	Дочірнє підприємство
		П(С)БО 12, П(С)БО 23	Контролюючий учасник	Учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи
	Суттєвий вплив	П(С)БО 1, П(С)БО 12, П(С)БО 23	Підприємство-інвестор	Асоційоване підприємство

Джерело: складено автором на основі узагальнення [6; 7; 8; 9].

Отже, стосунки між пов'язаними особами можуть носити характер контролю або суттєвого впливу.

За П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» перелік пов'язаних сторін визначається підприємством, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму.

Але, як показує аудиторська практика, при перевірці суб'єктів господарювання, більшість осіб, що звітують, роблять суттєві помилки при розкритті такої інформації. Наслідком цього є багато причин, але найголовніша – непрозорість вітчизняного бізнесу. До того ж інформація про пов'язаних осіб, що вимагається до розкриття національним ПСБО 23, є надто спрощеною у порівнянні з його міжнародним аналогом МСБО 24.

Мета обох стандартів — забезпечити розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання інформації, необхідної для привернення уваги до можливого впливу на його фінансовий стан та прибуток чи збиток, спричиненого існуванням пов'язаних сторін, а також операціями та залишками заборгованості, у тому числі загальними зобов'язаннями, між такими сторонами.

Незважаючи на те, що всі національні Положення (стандарты) бухгалтерського обліку України (П(С)БО) значною мірою ґрунтуються на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), вони не тотожні. Так, до українського законодавства не були включені повні формулювання міжнародних стандартів. У визначеннях П(С)БО є багато пропусків, змін і доповнень. Тому доцільно детальніше розглянути основні статті МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» та П(С)БО 23

«Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», проаналізувавши спільні тези та основні відмінності (табл.2).

Таблиця 2 – Порівняльний аналіз П(С)БО 23 та МСБО 24

№	Найменування	П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони»
1	2	3	4
1	Мета Стандарту	Визначення методологічних засад формування інформації про операції пов'язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності.	Забезпечення розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання інформації, необхідної для привернення уваги до можливого впливу на фінансовий стан і на прибуток чи збиток суб'єкта господарювання, спричиненого існуванням зв'язаних сторін, а також операціями та залишками заборгованості, в тому числі зобов'язаннями між такими сторонами.
2	Сфера застосування	Застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств та підприємств, які складають звітність за МСФЗ).	Застосовується при підготовці консолідованої звітності, а також при підготовці окремої звітності материнської компанії, що подаються відповідно до МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність».
3	Мета розкриття інформації про зв'язані сторони	–	Знання операцій, залишків заборгованості та відносини суб'єкта господарювання зі зв'язаними сторонами можуть впливати на оцінку його діяльності користувачами фінансової звітності.
4	Терміни, що використовуються у положеннях		
4.1	Визначення пов'язаних сторін	Підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб та підприємств і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи.	Фізична особа та суб'єкт господарювання, зв'язані з суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність.
4.2	Визначення близьких родичів	Чоловік або дружин і родичі фізичної особи, що є пов'язаною стороною, які можуть впливати або перебувають під впливом такої фізичної особи щодо прийняття рішень із фінансової, господарської та комерційної політики підприємства.	Члени родини, які, за очікуванням, можуть впливати на таку особу або перебувати під її впливом при здійсненні операцій із суб'єктом господарювання.
4.3	Визначення провідного управлінського персоналу	Персонал, відповідальний за керівництво, планування та контролювання діяльності підприємства.	Особи, які безпосередньо або опосередковано мають повноваження та є відповідальними за планування, управління та контроль діяльності суб'єкта господарювання, зокрема будь-який директор (виконавчий чи інший) цього суб'єкта господарювання.

Продовження таблиці 2

1	2	3	4
4.4.	Визначення операцій між пов'язаними особами	Передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншим пов'язаним сторонам.	Передача ресурсів, послуг або зобов'язань між суб'єктом господарювання, що звітує, та зв'язаною стороною, незалежно від того, чи призначається ціна.
4.5.	Визначення контролю	-	+
4.6.	Визначення суттєвого впливу	-	+
4.7.	Інша термінологія	-	+
5.	Виділення принципу превалювання сутності над формою	+	+
6.	Перелік суб'єктів, які не вважаються пов'язаними сторонами	-	+
7.	Рекомендовані методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаними особами	+	-
8.	Розкриття інформації		
8.1.	Необхідність розкриття інформації про здійснення контролю чи перебування під контролем іншої пов'язаної сторони, незалежно від наявності операцій між ними	+	+
8.2.	За наявності операцій пов'язаних осіб наводиться інформація про:	<ul style="list-style-type: none"> - характер відносин між пов'язаними особами; - види та обсяги операцій; - використані методи оцінки активів та зобов'язань; - суми дебіторської та кредиторської заборгованості. 	<ul style="list-style-type: none"> - суму операції; - суму залишків заборгованості, в тому числі зобов'язання, його строки та умови, гарантії; - резерви сумнівних боргів, пов'язаних із сумою залишків заборгованості; - витрати, визнані протягом періоду стосовно безнадійної або сумнівної заборгованості зв'язаних сторін.

Продовження таблиці 2

8.3.	Інформація про платежі та виплати провідному управлінському персоналу	<ul style="list-style-type: none"> - поточні виплати; - інші довгострокові виплати; - виплати по закінченню трудової діяльності; - виплати при звільненні; - платежі на основі акцій; - - позики. 	<ul style="list-style-type: none"> - короткострокові виплати працівникам; - виплати по закінченню трудової діяльності; - інші довгострокові виплати працівникам; - виплати при звільненні; - - платіж на основі акцій.
9.	Розкриття інформації суб'єктами господарювання, зв'язаними з органами державної влади	-	+

Джерело: складено автором на основі опрацювання [4, 9].

Проаналізувавши дані таблиці 2, маємо можливість визначити основні тотожності та відмінності між МСБО 24 та, розробленим на його основі, П(С)БО 23.

Так, основною метою МСБО 24 є забезпечення розкриття точної та неупередженої інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, котрий перебуває у відносинах афілійованості. Метою ж вітчизняного стандарту є визначення методологічних засад формування та розкриття інформації про операції пов'язаних сторін.

МСБО 24 застосовується при визначенні відносин і операцій, залишків заборгованості та зобов'язань між зв'язаними сторонами, а також формулюванні обставин, за яких необхідно розкривати інформацію щодо зацікавлених осіб. Сфера застосування норм П(С)БО 23 обмежується переліком осіб, котрі при складанні фінансової звітності повинні керуватися положеннями даного стандарту.

Важливою відмінністю між МСБО 24 та П(С)БО 23 є те, що в українському стандарті не визначено мету розкриття інформації про пов'язані сторони. У міжнародному стандарті ж зазначено, що «...знання операцій суб'єкта господарювання, залишків заборгованості... та відносини суб'єкта господарювання зі зв'язаними сторонами можуть впливати на оцінку його діяльності користувачами фінансової звітності, зокрема на оцінку ризиків та можливостей, які можуть бути в того чи іншого суб'єкта господарювання» [4].

Оскільки П(С)БО 23 розроблено на нормах МСБО 24, у цих нормативно-правових актах наводиться дуже подібна термінологія, що використовується в обох нормативно-правових актах. Однак, у міжнародному стандарті наведено більш детальний перелік сторін, котрі можуть вважатися пов'язаними з суб'єктом господарювання, що звітує. Зокрема, у вітчизняному положенні визначено, що пов'язаними сторонами вважаються «підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб, а також особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також члени родини такої фізичної особи» [9]. У міжнародному стандарті наведено перелік умов, за яких фізична особа чи суб'єкт господарювання можуть вважатися зв'язаними сторонами із суб'єктом господарювання, що подає звітність.

Розширене визначення близьких родичів фізичної особи також наведено у МСБО 24. Так, до даної категорії, крім зазначених у П(С)БО 23 чоловіка, дружини та родичів фізичної особи, які можуть впливати чи перебувають під її впливом щодо рішень із фінансової, господарської та комерційної політики підприємства,

міжнародним стандартом віднесено дітей чоловіка/дружини чи шлюбного партнера, а також їх утриманці [4].

Тотожними є визначення у досліджуваних стандартах провідного управлінського персоналу – «персонал, відповідальний за керівництво, планування та контролювання діяльності підприємств» [9]. Однак, у МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» уточнено, що до даної категорії осіб відноситься, зокрема, «будь-який директор (виконавчий чи інший) цього суб'єкта господарювання» [4].

Однією з ключових дефініцій у досліджуваних стандартах бухгалтерського обліку є поняття операції зі зв'язаною стороною. У П(С)БО 23 та МСБО 24 наведено тотожні визначення, хоча в міжнародному стандарті формулювання «передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншим пов'язаним сторонам» [9] розширено уточненням «...незалежно від того, чи призначається ціна» [4].

Важливою відмінністю П(С)БО 23 від МСБО 24 є відсутність у вітчизняному законодавстві понять «компенсації», «спільного контролю», «органів державної влади» та «суб'єкта господарювання, зв'язаного з органами державної влади».

Варто зазначити, що у П(С)БО 23 відсутні визначення поняття «суттєвого впливу» та «контролю», хоча дана термінологія наведена у вітчизняному стандарті. Але в міжнародному понятті розкрито сутність цих понять. Так, під суттєвим впливом розуміється повноваження брати участь у прийнятті рішень щодо фінансової та операційної політики підприємства, але не контроль за цією політикою. Суттєвий вплив може здійснюватися різними шляхами, як правило, через представництво у раді директорів, але також, наприклад, і шляхом участі у процесі розробки політики, у суттєвих операціях компанії, при взаємному обміні управлінським персоналом або через залежність від технічної інформації. Суттєвого впливу можна досягти шляхом володіння певною часткою власності через статут або угоду. При цьому в Податковому кодексі України вважається, що інвестор має суттєвий вплив, поки не буде доведено протилежне, при володінні 20% і більше голосів об'єкта інвестування [5].

Спільною рисою українського та міжнародного положення є виділення принципу превалювання сутності над формою. Так, у даних нормативно-правових актах визначено, що перелік пов'язаних сторін визначається суб'єктом господарювання, беручи до уваги суть відносин між ними, а не лише юридичну форму.

Вагомою розбіжністю між МСБО 24 та П(С)БО 23 є відсутність у вітчизняному положенні переліку суб'єктів господарської діяльності, котрі пов'язаними сторонами не вважаються. Відповідно до міжнародного законодавства, афілійованими особами не є суб'єкти господарювання, котрі мають спільного директора або іншого члена провідного управлінського персоналу, або тому, що член провідного управлінського персоналу одного суб'єкта господарювання має суттєвий вплив на інший суб'єкт господарювання; два контролюючі учасники, які здійснюють контроль за діяльністю спільного підприємства; особи, що надають фінансування, профспілки, комунальні служби, департаменти та агенства органу державної влади, що не контролюють, не здійснюють спільного контролю або не мають суттєвого впливу на суб'єкт господарювання, що звітує, лише тому, що вони мають звичайні відносини з суб'єктом господарювання, а також замовники, постачальники, френчайзери, дистриб'ютори, генеральні агенти, з якими суб'єкт господарювання здійснює значний обсяг операцій, просто з причин економічної залежності між ними.

Ще однією відмінністю є наявність у вітчизняному П(С)БО 23 рекомендованих методів оцінки активів чи зобов'язань в операціях з пов'язаними особами. До них належать метод порівнюваної неконтрольованої ціни, метод ціни перепродажу, «витрати плюс» та балансової вартості. Також наведено роз'яснення особливостей використання кожного з даних методів та умов, за яких кожен з них застосовується. У

міжнародній практиці бухгалтер не обмежується в методах оцінки, бухгалтерських рахунках та формах звітності.

В українському П(С)БО 23 продубльовано вимогу МСБО 24 щодо необхідності розкриття інформації про відносини між пов'язаними сторонами суб'єкта господарювання. Так, відповідно до вимог вітчизняного та міжнародного законодавства, з метою надання користувачам фінансової звітності повної та неупередженої інформації про суб'єкта господарювання, відносини між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами слід розкривати незалежно від наявності операцій між ними. Згідно до вимог МСБО 24, при підготовці фінансової звітності, необхідно розкривати назву свого материнського підприємства, а також фактичної контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву. У випадку, якщо жодна з цих сторін не складає консолідованої фінансової звітності, що підлягає оприлюдненню, варто зазначити назву материнського підприємства вищого рівня, котре таку звітність подає.

Для сформулювання користувачем фінансової звітності вірних висновків стосовно впливу відносин між афілійованими особами, доцільно розкривати інформацію про відносини між пов'язаними сторонами за умови, що існує контроль, незалежно від наявності операцій між зв'язаними особами. Так, відповідно до П(С)БО 23, при наявності операцій між пов'язаними особами, у примітках до фінансової звітності необхідно наводити дані про характер відносин між афілійованими особами, види, обсяги операцій між ними, використані методи оцінки активів і зобов'язань, а також про суми дебіторської та кредиторської заборгованості за операціями зв'язаних сторін.

Вимога щодо необхідності розкриття відносин між пов'язаними сторонами є додатковою до вимог МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» та МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах».

МСБО 24 визначено необхідність розкриття додаткової інформації щодо компенсації провідному управлінському персоналу, котра подається загальною сумою, а також для кожної із наведених категорій окремо слід наводити дані про короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, розрахунки при звільненні, платежі на основі акцій та інші довгострокові виплати працівникам. Крім зазначених категорій, П(С)БО 23 вимагає від суб'єкта господарювання розкриття інформації щодо наданих позик провідному управлінському персоналу.

Важливою розбіжністю між П(С)БО 23 та МСБО 24 є вимога міжнародного стандарту щодо розкриття суб'єктом господарювання, що звітує, інформації стосовно операцій, зв'язаних з органами державної влади. Так, суб'єкт господарювання, що звітує, звільняється від вимог щодо розкриття інформації про характер відносин, види та обсяги операцій, а також даних про такі здійснені операції та залишки заборгованості стосовно операцій, залишків заборгованості, у тому числі зобов'язань із органом державної влади, що здійснює контроль, спільний контроль або суттєвий вплив на суб'єкт господарювання, що звітує, та операцій із іншим господарюючим суб'єктом, що є пов'язаною особою, за умови, що той самий орган державної влади має контроль, спільний контроль або суттєвий вплив і на подавача звітності, і на цей інший суб'єкт господарювання.

За умови даного звільнення від необхідності подання інформації, звітуючий суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про назву органу державної влади та характер відносин між ними. З метою надання користувачам фінансової звітності достатньо детальної інформації про вплив даних операцій на фінансову

звітність, слід розкривати дані про характер та обсяги кожної суттєвої операції окремо, а для операцій, які є суттєвими в сукупності, – кількісні показники їхніх обсягів. При цьому, відповідно до МСБО 24, для визначення рівня деталізації інформації, суб'єкт господарювання, що звітує, повинен враховувати те, наскільки тісними є відносини зі зв'язаною стороною, а також інші чинники, необхідні для визначення рівня суттєвості операцій.

Проаналізувавши дані таблиці 2, можемо зробити висновки, що незважаючи на те, що вітчизняне П(С)БО 23 розроблено на основі МСБО, між даними нормативно-правовими актами існує значна кількість відмінностей, що призводить до розбіжності у звітності, поданої відповідно вимог до вітчизняного та міжнародного законодавства, що ускладнює сприйняття показників фінансової звітності міжнародними партнерами, акціонерами та іншими учасниками ринку.

Оскільки нині зовнішньополітичний курс України спрямований на інтеграцію до Європейського Союзу, одним із найважливіших напрямів досягнення цього є приведення чинного вітчизняного законодавства у відповідність до законодавства ЄС, зокрема, в частині нормативно-правового регулювання ведення обліку та звітності операцій між пов'язаними особами.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Афілійовані (зацікавлені, пов'язані) особи як суб'єкти господарювання мають особливе правове положення, пов'язане із законодавчим закріпленням можливості обмеження їх самостійності у сфері господарювання. Внаслідок введення категорії «афілійовані особи» також гостро постала проблема забезпечення державного регулювання відносин афілійованості (залежності) між суб'єктами господарювання. З метою забезпечення подання точної та неупередженої інформації щодо пов'язаних осіб господарюючим суб'єктом у фінансовій звітності, на загальнодержавному рівні прийнято П(С)БО 23, за основу якого взято МСБО 24.

Провівши порівняльний аналіз цих нормативно-правових актів, можна зробити висновок, що незважаючи на те, що вітчизняні стандарти бухгалтерського обліку ґрунтуються на нормах міжнародних стандартів та, згідно із вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» П(С)БО не можуть суперечити МСБО, спостерігаються розбіжності між ними.

Основними відмінностями між положеннями П(С)БО 23 і МСФЗ 24 є наведення у міжнародному законодавстві детальнішого, ніж у вітчизняному, переліку суб'єктів підприємницької діяльності, які належать і не належать до пов'язаних сторін; розгляд ситуацій, коли пов'язаність сторін так чи інакше може чинити вплив на діяльність підприємства, що є зв'язаною стороною.

Варто відмітити різницю в методах оцінки активів і зобов'язань в операціях пов'язаних сторін між МСФЗ і П(С)БО. Слід зазначити також, що вітчизняні П(С)БО мають силу закону і є обов'язковими для виконання. У той же час, МСБО мають рекомендаційний характер.

Однією з причин цього є те, що в українському бухгалтерському обліку П(С)БО традиційно орієнтуються на запити регулюючих органів (податкова служба, держкомстат та інші), в той час як МСБО головним чином орієнтовані на користувачів, які мають дійсний чи потенціальний фінансовий інтерес до суб'єкта звітності: акціонерів, інвесторів, контрагентів. Крім того, МСБО постійно змінюються, а тому у майбутньому слід очікувати удосконалення існуючих П(С)БО та створення нових стандартів.

З метою покращення нормативно-правового регулювання відносин афілійованості та формування в бухгалтерському обліку повної та неупередженої інформації про операції пов'язаних осіб, варто внести відповідні зміни до вітчизняного

П(С)БО 23. Так, доцільно розширити список термінів, котрі наводяться у даному стандарті. Зокрема, слід ввести визначення понять «контроль» та «суттєвий вплив», адже дані дефініції використовуються у вітчизняному стандарті та відіграють значну роль у визначенні відносин залежності між суб'єктами господарювання. З метою надання користувачам фінансової звітності достатньо детальної інформації, До П(С)БО 23 варто ввести вимогу щодо розкриття інформації стосовно операцій, пов'язаних з органами державної влади та про вплив даних операцій на фінансову звітність.

Отже, у подальшому, з метою надання більш повної, об'єктивної та порівняльної інформації вітчизняним та іноземним користувачам, інвесторам, найбільш характерною тенденцією розвитку бухгалтерського обліку на Україні має стати наближення тез вітчизняного П(С)БО вимогам, закладеним у міжнародному стандарті бухгалтерського обліку.

Список літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 року №1629-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>
3. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів» від 14.10.2014 №1701-VII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1701-18>
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» від 1 січня 2012 року, документ №929_043 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_043
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755-VI (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. №73 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. №91 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. №163 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 червня 2001 р. №303 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>
10. Рогозний С. Розкриваємо інформацію про пов'язані сторони за МСФЗ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rogozny.com.ua/zvitnist-za-msfz/rozkrivayemo-informatsiyu-pro-pov-yazani-storoni-za-msfz>
11. Сковрунська Т.В. Гармонізація національної системи розрахунків з оплати праці за міжнародними стандартами / Т.В.Сковрунська, С.В.Тивончук // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(4). – С.229-236. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2013_10\(4\)_37](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2013_10(4)_37)
12. Хілл Бенджамін. Порівняння національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: програма фінансового навчання / Б. Хілл. – К: Проект USAID «Розвиток ринків капіталу», 2010. – 37 с.

References

1. Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 №996-XIV «Pro bukhhalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini» [The Law of Ukraine of July 16, 1999 №996-XIV «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine»]. (1999, 16 July) <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
2. Zakon Ukrainy vid 18.03.2004 №1629-IV «Pro zahal'noderzhavnu prohramu adaptatsii zakonodavstva Ukrainy do zakonodavstva Yevropejs'koho Soiuzu» [The Law of Ukraine of March 18, 2004 №1629-IV «On the National Program of Adaptation of Ukraine to the European Union»]. (2004, 18 March) <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1629-15> [in Ukrainian].
3. Zakon Ukrainy vid 14.10.2014 №1701-VII «Pro vnesennia zmin do deiakykh zakonodavchych aktiv Ukrainy schodo vyznachennia kintsevykh vyhodooderzhuvachiv iurydychnykh osib ta publichnykh diiachy» [The Law of Ukraine of October 14, 2014 №1701-VII «On amendments to some legislative acts of Ukraine concerning the definition of final beneficiaries of legal entities and public figures»]. (2014, 14 October) <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1701-18> [in Ukrainian].
4. Mizhnarodnyj standart bukhhalters'koho obliku vid 01.01.2012 №24 «Rozkryttia informatsii pro zv'iazani storony» [International Accounting Standard of January 1, 2012 №929_043 «Disclosure of related parties»]. (2012, 1 January) <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_043 [in Ukrainian].
5. Podatkovyj kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 №2755-VI [Tax Code of Ukraine of December 2, 2010 №2755-VI]. (2010, 2 Decembe) <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
6. Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku vid 07.02.2013 №1 «Zahal'ni vymohy do finansovoi zvitnosti» [Regulation (Standard) of accounting of February 7, 2013 №1 «General Requirements for Financial Reporting»]. (2013, 7 February) <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian].
7. Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku vid 26.04.2000 №12 «Finansovi investytsii» [Regulation (Standard) of accounting of April 26, 2000 №12 «Financial investments»]. (2000, 26 April) <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00> [in Ukrainian].
8. Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku vid 07.07.1999 №19 «Ob'iednannia pidpriemstv» [Regulation (Standard) of accounting of July 7, 1999 №19 «Business Combinations»]. (1999, 7 July) <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> [in Ukrainian].
9. Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku vid 18.06.2001 №23 «Rozkryttia informatsii schodo pov'iazanykh storin» [Regulation (Standard) of accounting of June 18, 2001 №23 «Related Party Disclosures»]. (2001, 18 June) <http://zakon.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01> [in Ukrainian].
10. Rohoznyj, S. Rozkryvaiemo informatsiiu pro pov'iazani storony za MSFZ. [Discloses related parties under IFRS]. (n.d.). <http://www.rogozny.com.ua> Retrieved from <http://www.rogozny.com.ua/zvitnist-zamsfz/rozkrivayemo-informatsiyu-pro-pov-yazani-storoni-za-msfz>
11. Skovrun'ska, T.V., & Tyvonchuk, S.V. (2013). Harmonizatsiia natsional'noi systemy rozrakhunkiv z oplaty pratsi za mizhnarodnymy standartamy [Harmonisation of the national payment system to pay by international standards]. *Ekonomichni nauky – Economics science*, Issue 10(4), 229-236. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(4\)_37](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(4)_37) [in Ukrainian].
12. Hill, B. (2010). *Porivniannia natsional'nykh polozhen' (standartiv) bukhhalters'koho obliku Ukrainy z mizhnarodnymy standartamy bukhhalters'koho obliku: prohrama finansovoho navchannia [Comparing national regulations (standards) accounting Ukraine with international accounting standards]*. K: Proekt USAID Rozvytok rynkiv kapitalu [in Ukrainian].

Yana Klimenko, Postgraduate

Kirovohrad National Technical University, Kirovohrad, Ukraine

Normative-Legal Regulation of Relations Between Affiliated Persons in International and Ukrainian Legislation: Comparative aspect

The article is a study of the major differences between domestic and foreign regulatory acts that provide state regulation affiliates relationship (dependency) between the entities.

Affiliates (interest related) individuals as entities have a special legal status associated with Upholding the possibility of limiting their autonomy in management. As a result of the introduction of the category of «affiliates» also acute problem of state regulation of relations afiliyovanosti (dependence) between the entities. The article analyzes the regulatory framework of Ukraine on regulation of transactions between affiliated (related) entities argued the importance of fair and impartial in the reporting of transactions with related parties.

Particular attention is given to joint research theses and major differences between IAS 24 Related Party Disclosures and Ukraine Regulation (Standard) of accounting 23 Related Party Disclosures.

The main differences between the provisions of Regulation (Standard) of accounting 23 Related Party Disclosures and IAS 24 Related Party Disclosures is aiming at international legislation more detailed than the domestic, the list of businesses that owned and non-related parties; consideration situations where connectivity sides somehow can influence the business, which is a related party. It should also be noted that domestic Regulation (Standard) of accounting have the force of law and are binding. At the same time, IAS are advisory in nature. Therefore we should expect appropriate amendments to the existing Regulation (Standard) of accounting and new standards in the future.

affiliates, related parties, government regulation, legislation and regulations acts

Одержано (Received) 11.05.2016

Прорецензовано (Reviewed) 25.05.2016

Прийнято до друку (Approved) 26.05.2016

УДК 657

О.С. Роева

Донецький національний університет економіки та торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, м. Кривий Ріг, Україна

Розвиток підходів до класифікації виробничих запасів на підприємствах гірничо-металургійного комплексу України

У статті проаналізовано теоретичні, методичні та організаційні положення обліку і контролю виробничих запасів підприємств гірничо-металургійної галузі. За результатами досліджень надано пропозиції щодо класифікації запасів за ознаками властивими підприємствам гірничо-металургійного комплексу з метою посилення контролю. Запропоновано введення додаткових субрахунків з обліку сировини, матеріалів та палива, спрямоване на вдосконалення синтетичного та аналітичного обліку запасів

виробничі запаси, аналітичний облік, контроль, класифікація, гірничо-металургійний комплекс

О.С. Роева

Донецький національний університет економіки та торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, г. Кривой Рог, Украина

Развитие подходов по классификации производственных запасов на предприятиях горно-металлургического комплекса Украины

В статье проанализированы теоретические, методические и организационные положения учета и контроля производственных запасов предприятий горно-металлургической отрасли. По результатам исследований внесены предложения по классификации запасов по признакам присущим предприятиям горно-металлургического комплекса с целью усиления контроля. Предложено введение дополнительных субсчетов по учету сырья, материалов и топлива, направленное на совершенствование синтетического и аналитического учета.

производственные запасы, аналитический учет, контроль, классификация, горно-металлургический комплекс

Постановка проблеми. В сучасних умовах кризового становища економіки та жорсткої конкуренції забезпеченість підприємства виробничими запасами є однією з найважливіших умов ефективного функціонування та сталого розвитку будь-якої економічної системи. Формування й використання запасів є визначальним чинником забезпечення конкурентоспроможності підприємств гірничо-металургійного комплексу України. Актуальність вдосконалення облікового процесу та контролю виробничих запасів підприємств зумовлено необхідністю розробки та впровадження нових