

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Мінфіну України від 7.02.2013 р. № 73 із змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]: Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

УДК 657

*Клименко Я.В.
провідний фахівець економіст
Центральноукраїнський національний технічний університет,
м. Кропивницький, Україна*

ВИПЛАТИ ПРОВІДНОМУ УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ: РОЗКРИТТЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ПОВ'ЯЗАНИХ ОСІБ

Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін є важливим етапом під час формування фінансової звітності, адже існування будь-якого зв'язку між сторонами – завжди привід сумніватися в їх об'єктивності, особливо в питаннях професійної діяльності та виконання посадових обов'язків. Зокрема, мова йде про зв'язки, за наявності яких існує обґрунтоване припущення щодо можливостей відхилення від загальнообов'язкових норм та правил поведінки у процесі здійснення розрахунків з метою отримання різноманітних вигід та надання недостовірної інформації у фінансовій звітності.

Суб'єкти господарювання, котрі, згідно з вимогами чинного законодавства, не подають консолідовану фінансову звітність, дані щодо операцій із афілійованими особами повинні розкривати у примітках до фінансової звітності. Методологічні засади формування інформації щодо пов'язаних осіб та розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [5]. Відповідно до вимог даного стандарту, у примітках до фінансової звітності необхідно надавати інформацію щодо виплат, одержаних його провідним управлінським персоналом, а саме: поточних та інших довгострокових виплат, виплат при звільненні та по закінченні трудової діяльності, а також одержані ними платежі на основі акцій та позики, отримані від даного підприємства.

При цьому, згідно тлумачень, наведених у вітчизняному законодавстві, під провідним управлінським персоналом розуміються особи, відповідальні за керівництво, планування та контролювання діяльності підприємства [5]. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» [4] надає більш розширене визначення даної категорії осіб. Зокрема, до них належить «будь-який директор (виконавчий чи інший) цього суб'єкта господарювання».

Визначаючи перелік посад, котрих потрібно включати до категорії провідного управлінського персоналу, додаткового дослідження потребує питання необхідності визнання такою пов'язаною особою головного бухгалтера. Існують припущення, що при розкритті переліку пов'язаних осіб для потреб обліку, головний бухгалтер посадовою особою вважатися не може, оскільки його повноваження, хоча й мають юридичне значення, але не є спрямованими на встановлення, зміну чи припинення правових відносин [1].

Натомість, ст.65 Господарський кодекс України [2] до кола посадових осіб віднесено голову та членів наглядової ради (у товариствах, де її створено), керівника підприємства, виконавчого органу та інших органів управління підприємства, які, відповідно до статуту, є посадовими особами цього підприємства та головного бухгалтера. Крім того, згідно п. 3 П(С)БО 23 [5], підприємство самостійно визначає перелік пов'язаних сторін, враховуючи сутність відносин, а не тільки юридичну форму (застосовуючи принцип превалювання сутності над формою).

Таким чином, для цілей бухгалтерського обліку та фінансової звітності головний бухгалтер може включатися до провідного управлінського персоналу, адже він здійснює функції планування та контролю.

Особливої уваги потребує питання розкриття даних щодо зазначених виплат у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Так, листом Міністерства фінансів України визначено, що у примітках до фінансової звітності інформація про виплати провідному управлінському персоналу повинна наводитися загальною сумою [6]. Практичний аспект розкриття зазначеної інформації регламентується наказом Міністерства фінансів України «Про примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 р., № 302 [3], котрим затверджено типову форму фінансової звітності №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Однак, у законодавчо затвердженій формі приміток відсутні рядки та графи, котрі б дозволили відобразити дані щодо виплат провідному управлінському персоналу. Тому для розкриття інформації щодо таких виплат, надання якої є вимогою П(С)БО 23 [5], пропонується ввести додаткові форми обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Зокрема, для узагальнення даних про суми виплат провідному управлінському персоналу пропонується ввести форму внутрішнього обліку, за допомогою якої акумулюватиметься інформація щодо таких платежів у розрізі пов'язаних сторін та статей виплат за певний період. Ведення даної форми дозволить аналізувати інформацію щодо виплат, здійснених кожній із даних осіб за їх видами та періодом проведення. Постійне ведення запропонованої форми внутрішнього обліку дозволить надати повну та неупереджену інформацію щодо даних виплат у примітках до фінансової звітності.

Особливого розкриття вимагає така стаття виплат провідному управлінському персоналу, як позики. Так, задля надання користувачам фінансової звітності можливості постійно контролювати та аналізувати зміни в розмірах виданих та

погашених позик, пропонується вести додаткову форму внутрішнього обліку, у котрій наводити дані щодо змін у структурі позик, наданих даним пов'язаним особам. Крім того, ведення даної форми дозволить аналізувати об'єми наданих та погашених позик провідному управлінському персоналу протягом звітного періоду, а не лише на дату формування звітності.

Оскільки типова форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності» не дозволяє розкрити дані щодо виплат провідному управлінському персоналу, то з цією метою запропоновано ввести до практики подання фінансової звітності форму приміток «Виплати провідному управлінському персоналу». Запропонована форма приміток до фінансової звітності дозволить відобразити суму даних виплат, здійснених за певний період, загальною сумою, як того й вимагає чинне законодавство.

Варто зазначити, що відображення у примітках до фінансової звітності лише загальної суми виплат, здійснених провідному управлінському персоналу, не дає можливості якісно аналізувати зміни в їх структурі та розмірах. Проведення даного аналізу, на нашу думку, є досить важливим, адже існування можливості здійснювати суттєвий вплив чи контроль за діяльністю суб'єкта господарювання надає його провідному управлінському персоналу можливості проводити необґрунтовані виплати. Тому, задля спрощення процесу аналізу змін у структурі даних виплат протягом певного періоду, пропонується відображати виплати провідному управлінському персоналу також у розрізі статей. Це дозволить контролювати зміни в оплаті праці даної категорії осіб.

Крім того, пропонується відображати відсоток цих виплат у загальному обсязі фонду оплати праці штатних працівників. Необхідність відображення даного відсоткового співвідношення пояснюється можливими змінами в законодавчо встановлених розмірах та нормах оплати праці. Тому надання даних щодо відсотку виплат провідному управлінському персоналу в загальному обсязі фонду оплати праці штатних працівників дозволить зробити інформацію у фінансових звітах за різні періоди співставною.

Отже, відображення виплат провідному управлінському персоналу має суттєве значення при поданні фінансової звітності суб'єктом господарювання в частині розкриття даних про пов'язаних сторін. Однак, практичний аспект можливості відображення цих даних у затверджених формах приміток до фінансової звітності потребує подальшого удосконалення та приведення до потреб вітчизняного законодавства.

Список використаних інформаційних джерел

1. Воронцов А. Знайомтеся! Пов'язані особи, або Коли зв'язки мають значення. *Газета «Інтерактивна бухгалтерія»*. №12 (21). 2013. URL : <https://interbuh.com.ua/ua/documents/onethematic/324> (дата звернення: 27.03.2020).

2. Господарський кодекс України від 16 січ. 2003 р. №436-IV / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 27.03.2020).

3. Про Примітки до річної фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 29 лист. 2000 р. №302. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00> (дата звернення: 27.03.2020).

4. Розкриття інформації про зв'язані сторони : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку : станом на 1 січ. 2012 р. №24. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_043 (дата звернення: 27.03.2020).

5. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 18 черв. 2001 р. №23. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01> (дата звернення: 27.03.2020).

6. Щодо інформації про виплати провідному управлінському персоналу : лист від 31 серп. 2010 р. №31-34010-10/23-4902/2/4555 / Міністерство фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4555201-10> (дата звернення: 27.03.2020).

УДК 657.37.15

Ксьонжик І.В.

д. е. н., професор, проф. кафедри обліку і оподаткування,

Дубініна М.В.

*д. е. н., професор, зав. кафедри обліку і оподаткування,
Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна*

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ПРАВОВОГО БАЗИСУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Головними документами, що визначають правові основи організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності установами і підприємствами, які працюють у державному секторі, є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі – Закон № 996) і Національні П(С)БО у державному секторі (далі – НП(С)БОДС, в першу чергу НП(С)БО 101 [1, 2]. Саме у цих документах закладені основні принципи і методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які поширюються на установи державного сектору України, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність, а також здійснювати операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням вимог бюджетного законодавства.

Якщо Закон № 996 є законодавчим базисом для складання фінансової звітності вже більше 20 років, то НП(С)БОДС 101 було запроваджено в дію у сферу бухгалтерського обліку в державному секторі відносно недавно, 1 січня 2017 року.

Розробка і застосування НП(С)БОДС 101 стало результатом імплементації міжнародного законодавства в сфері бухгалтерського обліку в державному секторі