

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2015, 10(175): 24-30

УДК 657.221

JEL M40

DOI: <http://dx.doi.org/10.17721/1728-2667.2015/175-10/4>

Б. Засадний, канд. екон. наук, доц.
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ПОВ'ЯЗАНИХ СТОРІН

У статті обґрунтовано підходи до класифікації пов'язаних сторін, визначено критерії пов'язаності осіб, здійснено критичний аналіз методів визначення ціни під час трансфертних операцій між пов'язаними сторонами та запропоновано фрагмент наказу про облікову політику, в якому відображається інформація щодо пов'язаних сторін.

Ключові слова: пов'язані сторони, облікова політика, суттєвий вплив, контроль, трансфертні операції.

Вступ. В умовах ринкової економіки суб'єкти господарювання отримують повну автономність та наявність альтернатив при прийнятті рішення. Однією із важливих функцій управління є бухгалтерський облік та контроль господарської діяльності підприємств, як процес безперервного спостереження, оцінювання, накопичення, систематизації, контролю та передачі інформації користувачам для прийняття управлінських рішень. Однією з важливих передумов організації ефективної системи бухгалтерського обліку і звітності є визначення та формування облікової політики підприємства. Результати дослідження літературних джерел та практичної діяльності підприємств дають можливість стверджувати про недостатність належної уваги формуванню облікової політики підприємства в цілому і, зокрема, щодо взаємовідносин, що виникають між пов'язаними сторонами. Облікова політика підприємства дозволяє поєднати державне регулювання з ініціативою підприємства з питань організації, техніки та методики ведення обліку. Податкове законодавство України вказує на те, що саме дані бухгалтерського обліку є визначальними та основними при розрахунку фінансового результату діяльності підприємств та визначення величини податків. Оскільки питання організації бухгалтерського обліку є прерогативою бухгалтерської служби підприємства, то визначення елементів облікової політики за окремими об'єктами є важливим та непростим завданням. Одним з елементів облікової політики підприємства є встановлення принципів класифікації пов'язаних сторін і їх переліку з урахуванням суттєвості відносин. Крім того, підприємство зобов'язане визначати пов'язаних із ним осіб і для цілей трансфертного ціноутворення. У міжнародній практиці вирішення питання трансфертного ціноутворення здійснюється шляхом податкового регулювання операцій, що потрапляють під категорію трансфертних цін, тобто цін, щодо яких є сумніви, що їх величина визначена сторонами неринковим шляхом, а лише для зниження податкового навантаження. З вересня 2013 року набрали чинності зміни до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) щодо трансфертного ціноутворення. Тому фінансово-бухгалтерським службам підприємств дуже важливо бути готовим методологічно, організаційно і практично до прийнятих законодавчих нововведень, адже вони можуть мати значний вплив безпосередньо на фінансовий результат діяльності підприємств. Визначення та формування теоретичної та організаційно-технічної складової облікової політики щодо пов'язаних сторін є достатньо висвітлена у наукових працях як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Однак, визначення методичної складової облікової політики щодо пов'язаних сторін та її практичного застосування залишається надзвичайно проблемним.

Метою статті є дослідження методологічних та організаційно-методичних аспектів формування облікової політики підприємства щодо пов'язаних сторін та надання практичних рекомендацій щодо ефективного

управління взаємовідносинами між пов'язаними сторонами в рамках господарської діяльності підприємств.

Для досягнення мети планується вирішити наступні завдання:

- обґрунтувати підходи до класифікації пов'язаних сторін;
- визначити критерії пов'язаності сторін;
- здійснити критичний аналіз методів визначення ціни під час трансфертних операцій;
- розробити фрагмент наказу про облікову політику в частині, що стосується відображення інформації про пов'язаних осіб.

Предметом дослідження є теоретичні та організаційно-методичні аспекти формування інформації в обліковій політиці підприємства щодо пов'язаних сторін.

Об'єктом дослідження є сукупність відносин між пов'язаними сторонами та їх вплив на результати діяльності підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Розв'язанню наукової проблеми щодо формування та практичного застосування облікової політики підприємств приділяють увагу багато вітчизняних науковців. Зокрема, основні аспекти формування облікової політики відображено у наукових на навчально-методичних працях таких вчених як В.Г. Швець, М.В. Кужельний, Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, П.Є. Житний, М.І. Бондар, С.Ф. Голов, Л.Г. Ловінська, Г.Г. Кірейцев, Т.М. Сторожук, В.А. Кулик та інші. Проте, слід зазначити, що здебільшого у наукових працях вище зазначених науковців розглядаються загальні підходи щодо формування облікової політики підприємства. Безпосередньо вирішено питання формування облікової політики щодо пов'язаних сторін приділяється незначна увага.

Організаційно-методичні аспекти формування облікової політики щодо пов'язаних сторін та рекомендації до практичного застосування найчастіше висвітлюються у професійних періодичних виданнях. Як правило, це коментарі та роз'яснення практикуючих бухгалтерів великих компаній, професійних аудиторів та юристів щодо законодавчо-нормативного регулювання операцій між пов'язаними сторонами, методики визначення ціни під час здійснення контрольованих операцій тощо.

Серед останніх наукових праць, в яких розглядається питання формування та практичного застосування облікової політики і, зокрема, відображення інформації в обліковій політиці щодо пов'язаних сторін слід відзначити монографію В.А. Кулик "Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку" (2014 р.) [1].

Автором обґрунтовано теоретичні та практичні аспекти облікової політики, визначено чинники, що впливають на її формування в сучасних умовах господарювання в Україні. Окремий параграф у монографії присвячено питанню розкриття інформації в обліковій політиці щодо взаємовідносин між пов'язаними сторонами як окремому елементу та складанню консолідованої звітності. Досліджено вплив внутрішньогосподарських

та контрольованих операцій на показники фінансової звітності. Загальний висновок полягає в тому, що обґрунтування елементів обліку (в т.ч. і взаємовідносин між пов'язаними сторонами) у системі внутрішніх розпорядчих документів, одним із яких є розпорядження про облікову політику, сприяє створенню ефективної інформаційної системи на підприємстві, здатної задовільнити потреби користувачів при прийнятті рішень в процесі управління підприємством.

Також слід відмітити колективну монографію "Трансфертне ціноутворення: український варіант" (2014 р.), підготовлену фахівцями Міжнародного аналітичного альянсу у складі О.В. Жуковою, В.І. Дубницьким, В.О. Вареня, М.В. Косовським, Р.Г. Задорожнім, М.П. Борисовим, які працюють у різних галузях права, у сфері бухгалтерського обліку, аудиту та економічного аналізу. Зокрема, у монографії проаналізовані питання імплементації міжнародних норм щодо трансфертного ціноутворення до українського податкового законодавства, обґрунтовано способи визначення відсотка участі та особливостей пов'язаності осіб, охарактеризовано методи визначення ціни під час здійснення контрольованих операцій між пов'язаними сторонами [2].

Методологія дослідження. Методологічною основою написання статті стали загальнонаукові методи пізнання, такі як: метод аналізу і синтезу, індукції та дедукції, метод порівняння, графічний та табличний метод тощо. Зокрема, на основі методу класифікації визначено перелік юридичних та фізичних осіб, які в результаті встановлення контроль або здійснення суттєвого впливу на виробничу, фінансову діяльність інших юридичних осіб набувають статусу пов'язаних осіб. Графічний та табличний методи дослідження використано для наочного відображення характеру стосунків між пов'язаними сторонами, а також для розкриття інформації в Примітках до фінансової звітності інформації щодо пов'язаних сторін. За допомогою методу порівняння розглянуто методи формування ціни під час здійснення трансфертних операцій між пов'язаними сторонами.

Основні результати. Одним з елементів облікової політики підприємства є встановлення принципів класифікації пов'язаних сторін і їх переліку з урахуванням суттєвості відносин. Крім того, підприємство зобов'язане визначити пов'язаних із ним осіб і для цілей трансфертного ціноутворення.

Відповідно до п.2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року №635

(далі – Методрекомедації №635) в наказі про облікову політику необхідно відобразити підходи до класифікації пов'язаних сторін.

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 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін" (далі – П(С)БО 23). Відповідно до п.3 П(С)БО 23 до пов'язаних сторін відносяться:

- підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;
- підприємства і фізичні особи (включаючи близьких членів їх сім'ї), які прямо або опосередковано контролюють підприємство або суттєво впливають на його діяльність.

Згідно п. 4 П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" (далі – П(С)БО 19) під контролем слід розуміти вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою отримання вигід від його діяльності. Як впливає з визначення, вирішальний вплив, тобто і сам контроль – це оціночні критерії. Слід також відзначити, що критерій "суттєвий вплив" теж однозначно не розкрито у П(С)БО. Визначаючись із цими критеріями, слід керуватися принципом превалювання сутності над формою: підприємство самостійно визначає перелік пов'язаних сторін, враховуючи **суть відносин**, а не тільки юридичну силу.

Згідно п. 4 НП(С)БО 2 "Консолідована фінансова звітність" (далі – НП(С)БО 2) фактичний вплив на операції може чинити особа, яка має на підприємстві відповідні владні повноваження, що дають їй можливість керувати найбільш значущими видами діяльності через сформованих нею органи управління. Наприклад, інвестор призначає комерційного директора, який має повноваження та впливає на рішення при виборі постачальників, асортименту товарно-матеріальних цінностей, придбання чи продаж необоротних активів, тобто керувати значним видом діяльності. Прийняття того або іншого рішення комерційним директором може бути продиктоване інвестором. Таким чином, інвестор через директора впливає на прийняття рішень на підприємстві і може бути визнаний пов'язаною стороною з підприємством.

Види пов'язаних сторін та характер стосунків між ними наведено у таблиці 1.

Таблиця 1. Види пов'язаних сторін та характер стосунків між ними

Статус пов'язаної сторони	Характер стосунків	П(С)БО, який містить визначення осіб	Пов'язані сторони	
			здійснюють контроль (мають суттєвий вплив)	Контролюються (знаходяться під суттєвим впливом)
Юридична особа	Контроль	П(С)БО 19 П(С)БО 23	Материнська компанія	Дочірня компанія
		П(С)БО 12 П(С)БО 23	Контролюючий учасник	Учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи
	Суттєвий вплив	П(С)БО 12 П(С)БО 23	Компанія-інвестор	Асоційоване підприємство
Фізична особа	Контроль	П(С)БО 23	Інвестор Управлінський персонал найвищого рівня Близькі члени родини	-
			Інвестор Управлінський персонал найвищого рівня Близькі члени родини	-

Контроль однієї сторони над іншою може бути формальним і неформальним. Наприклад, формальним, тобто юридично закріпленим, вважається контроль материнської компанії над дочірньою у рамках холдингу, коли материнська компанія повністю управляє дочірньою. До неформального контролю можна віднести відносини між інвестором і компанією, коли рішення інвестора щодо діяльності об'єкта інвестування можуть бути прийняті або відхилені. Це буде залежати від ступеня впливу інвестора на компанію.

Слід відзначити, що П(С)БО не встановлюють ніяких вартісних або кількісних критеріїв пов'язаності осіб за критерієм суттєвості впливу. Водночас норми МСФЗ в цьому питанні є більш конкретнішими. Так, згідно МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства" (далі – МСБО 28) формальний (юридично оформлений) суттєвий вплив – це володіння прямо або опосередковано 20 і більше відсотками прав голосу в об'єкті інвестування, поки не буде чітко доведено зворотне. І навпаки, якщо інвестор володіє менше 20% прав голосу в об'єкті інвестування, то передбачається, що він не має суттєвого впливу, поки наявність такого впливу не буде доведено [6].

Для вітчизняних підприємств, які не застосовують МСФЗ для складання фінансової звітності, пропонується визначати суттєвість впливу однією стороною на іншу виходячи із змісту операцій, їх обсягу, отриманих результатів і наскільки суттєво такі операції впливають на фінансову, інвестиційну та комерційну діяльність. Одночасно потрібно проаналізувати, хто конкретно ініціює і підписує угоди, приймає рішення щодо фінансової політики підприємства та визначити повноваження цих осіб згідно з установчими документами. Таким чином, лише проаналізувавши сукупність усіх факторів, достовірно можна встановити пов'язаність конкретної особи з підприємством.

Податкове законодавство для цілей трансфертного ціноутворення також вимагає, щоб підприємство визначило пов'язаних із ним осіб. Згідно пп.39.2.1.1 ПКУ під контроль потрапляють господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування сторін операцій, якщо вони проводяться між резидентами і пов'язаними сторонами-нерезидентами безпосередньо або через посередників (комісіонерів-нерезидентів).

Слід відзначити, що формулювання податкових норм відносно пов'язаних осіб дещо відрізняється від бухгалтерських, проте загальний зміст визнання пов'язаності осіб зберігається. Для цілей трансфертного ціноутворення пов'язаними особами вважаються юридичні та/або фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності або діяльності осіб, яких вони представляють [7].

У пп.14.1.159 ПКУ сформульовано критерії пов'язаності осіб. Звернемо увагу на кілька принципово важливих моментів щодо визначення пов'язаності осіб у ПКУ:

1. ПКУ передбачає міжнародний підхід до визначення суттєвого впливу на підприємство як критерій пов'язаності осіб: межею є пряме або опосередковане (через інших осіб) володіння корпоративними правами юридичної особи у розмірі 20% і більше (пп.14.1.159 ПКУ);

2. Однією з ознак пов'язаності осіб вважається перевищення суми всіх кредитів (позик), поворотної фінансової допомоги, отриманої юридичною особою або безпосередньо від фізичної чи юридичної особи, або під їх гарантії, над власним капіталом такої юридичної особи більш ніж у 3,5 рази, а для фінансових установ і компаній, що здійснюють виключно лізингову діяльність, – більш ніж у 10 разів. Ця ознака має пряме відношення до поняття "тонка капіталізація" компанії, коли її власний капітал складається з невеликої кількості

акцій і великої кількості облігацій (позиковий капітал). Оскільки дивіденди підпадають під оподаткування, тоді як нарахування та виплата відсотків за облігаціями не є об'єктом оподаткування, цим користаються для виведення капіталу із країни – формально у вигляді відсотків, а фактично у вигляді дивідендів.

3. Пряма або опосередкована участь держави в юридичних особах (без врахування інших факторів) не є умовою визнання їх пов'язаними особами;

4. Наведено чіткий перелік близьких членів сім'ї для фізичних осіб, які вважаються пов'язаними з нею. Це – чоловік (дружина), батьки (в т.ч. усиновлювачі), діти (повнолітні і неповнолітні, в т.ч. усиновлені), повнорідні і неповнорідні брати та сестри, опікун, піклувальник, дитина, над якою встановлено опікунство або піклування;

5. Усі корпоративні права, що належать прямо та/або опосередковано юридичній особі в іншій юридичній особі, є сумою часток корпоративних прав, які безпосередньо належать такій юридичній особі в капіталі іншої юридичної особи, або належать будь-якій пов'язаній із такою юридичною особою стороні в капіталі іншої юридичної особи.

6. Частка володіння корпоративними правами розраховується наступним чином:

- у разі опосередкованого володіння в одному ланцюзі – шляхом множення часток володіння корпоративними правами;

- володіння через декілька ланцюгів – шляхом складання часток у кожному ланцюзі;

- якщо частка володіння корпоративними правами кожної особи в наступній юридичній особі в ланцюзі перевищує 20%, усі особи в такому ланцюзі вважаються пов'язаними, незалежно від результатів множення часток.

На перший погляд вище зазначені правила розрахунку часток є простими та зрозумілими. Проте, у практичній діяльності їх не завжди легко застосувати, коли конфігурації взаємозалежних компаній – це не лише прості лінійні ланцюжки компаній, що беруть участь у капіталі кожного наступного члена ланцюжка. Також трапляються випадки, коли одна компанія бере участь (чи впливає) у 20 інших компаніях або 20 пов'язаних компаній є учасниками 21 компанії.

У практичній діяльності трапляються схеми так званої "перехресної участі", коли одна компанія безпосередньо бере участь в іншій, а та, у свою чергу, бере участь у першій. Також існують схеми кільцевої участі, тобто компанія через ланцюжок інших компаній побічно бере участь у власному капіталі. Такі схеми можуть виникати спонтанно або будуватися свідомо в процесі злиття чи поділу компаній, зміни розмірів часток учасників, входження нових учасників, які тягнуть за собою власні ланцюжки пов'язаних осіб тощо. Структура власного капіталу компанії в процесі діяльності не є сталою та зазнає змін різного характеру. Такі зміни, що виникають у капіталі однієї компанії у ланцюзі, можуть вплинути на пов'язаність з іншими компаніями.

Розрахунок часток у складних схемах здійснюють за формулою геометричної прогресії, коли є послідовність чисел – членів прогресії (розмір часток учасників ланцюга), у якій кожне наступне число, починаючи з другого, отримується з попереднього шляхом його множення на певне число (знаменник прогресії). Якщо є велика група компаній, у якій потрібно визначити лінії пов'язаності, і при цьому в структурі групи є випадки перехресного або кільцевого володіння корпоративними правами, застосовують сукупність рівнянь, перетворених у матрицю.

Далі розглянемо основні принципи розрахунку часток при прямому та опосередкованому володінні корпоративними правами.

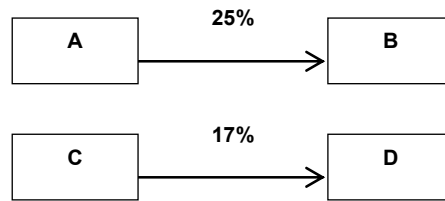


Рис. 1. Прямая участь однієї сторони в капіталі іншої сторони

Джерело: розроблено автором на основі [8].

На рис. 1 схематично зображено пов'язаність сторін, коли одна юридична особа прямо володіє корпоративними правами іншої юридичної особи. Відповідно до пп.14.1.159 ПКУ пов'язаними сторонами є **A** і **B**, оскільки частка володіння корпоративними правами стано-

вить 25% при мінімальній межі 20%. Відповідно сторони **C** і **D** – це непов'язані сторони, оскільки частка володіння становить 17%.

Опосередковану участь однієї сторони в капіталі іншої сторони в одному ланцюжку зображено на рис. 2.

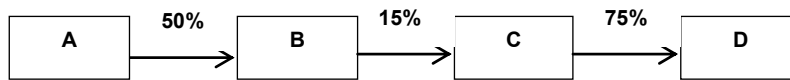


Рис. 2. Опосередкована участь однієї сторони в капіталі іншої сторони в одному ланцюжку

Джерело: розроблено автором на основі [8].

Компанія **A** безпосередньо бере участь у капіталі **B** (її частка становить 50%), а тому ці сторони є пов'язаними. Аналогічно і компанія **B** безпосередньо бере участь у капіталі компанії **C** (частка 15%), але ці сторони є непов'язаними. Натомість, компанії **C** і **D** є пов'язаними сторонами (частка компанії **C** становить 75%). Компанія **A** опосередковано (через **B**) бере участь у капіталі **C**, а також через компанії **B** і **C** бере опосередковану участь у капіталі компанії **D**.

Для розрахунку часток в одному ланцюжку припустимо, що статутний капітал (далі – СК) **B** дорівнює 100 тис. грн., **C** – 500 тис. грн., **D** – 1 млн. грн. Частка **A** у СК **B** становить 50 тис. грн. (100 тис. грн. x 50%). Відповідно частка **B** у СК **C** становить 75 тис. грн. (500 тис. грн. x 15%).

Компанія **A** опосередковано бере участь (через компанію **B**) у СК **C** у своїй первинній пропорції, тобто 50%. Отже, частка **A** дорівнює 37,5 тис. грн. (75 тис. грн. x 50%), а це становить 7,5% у СК **C** (37,5 тис. грн. : 500 тис. грн. x 100). Таким чином, компанії **A** і **C** є непов'язаними особами.

Таким чином, формули розрахунку суми частки **A** у капіталі **C** (1) та розміру частки у відсотках (2) є наступними:

$$\Sigma \text{частки} = \text{СК} \cdot (50\% \cdot 15\%), \quad (1)$$

де Σ частки – сума частки компанії **A** у капіталі **C**; СК – розмір статутного капіталу компанії **C**.

$$P_{\text{частки}} = \Sigma \text{частки} \div \text{СК} \cdot 100, \quad (2)$$

де $P_{\text{частки}}$ – розмір частки (у відсотках) компанії **A** у статутному капіталі **C**; Σ частки – сума частки компанії **A** у капіталі **C**; СК – розмір статутного капіталу компанії **C**.

Використовуючи цей метод, можна розрахувати розмір частки в одному ланцюзі між двома будь-якими компаніями. У нашому прикладі відображено в одному ланцюзі 4 компанії. Якщо необхідно визначити розмір частки першої компанії у СК четвертої, необхідно послідовно перемножити розміри всіх часток по ланцюгу, починаючи з першої по четверту (3). Суму частки першої компанії у СК четвертої можна знайти, помноживши розмір її частки на розмір СК четвертої компанії (4).

$$P_{\text{частки}} = (50\% \cdot 15\% \cdot 75\%) \div 100^2 = 5,625\% \quad (3)$$

$$\Sigma \text{частки} = 1 \text{млн.грн.} \cdot 5,625\% = 56,25 \text{тис.грн.} \quad (4)$$

Слід звернути увагу, що ступінь числа 100 на одиницю менше від числа множників. У нашому прикладі три множники, а тому ступінь дорівнює 2.

У практичній діяльності також може бути пов'язаність сторін через два різні ланцюги. На рис. 3 схематично зображено варіант прямої та опосередкованої участі в корпоративних правах через два ланцюги.

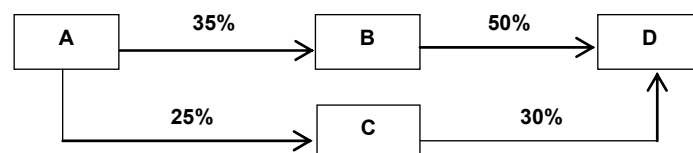


Рис. 3. Прямая та опосередкована участь в корпоративних правах через два ланцюги

Джерело: розроблено автором на основі [8].

Аналізуючи рис. 3, можна зробити висновок, що компанія **A** бере участь у капіталі компанії **D** через два ланцюги: **A-B-D** та **A-C-D**. Скориставшись формулою (4) розрахуємо розмір частки компанії **A** у капіталі **D** по першому ланцюгу **A-B-D**:

$$P_{\text{частки}} = 35\% \cdot 50\% : 100\% = 17,5\%$$

По другому ланцюгу **A-C-D**:

$$P_{\text{частки}} = 25\% \cdot 30\% : 100\% = 7,5\%$$

Сумарна частка компанії **A** у капіталі компанії **D** становить 25% (17,5% + 7,5%). Таким чином, у ситуації, яка зображена на рис. 3 пов'язаними сторонами будуть:

- **A-B**, **A-C**, **B-D**, **C-D** – пряма участь у корпоративних правах (частка становить понад 20%);

• **A-D** – опосередкована участь у корпоративних правах із сумарною часткою 25%.

Згідно пп.14.1.159 ПКУ пов'язаність осіб може виникнути через загальний виконавчий орган (рис. 4) та через членів наглядової ради (рис. 5).

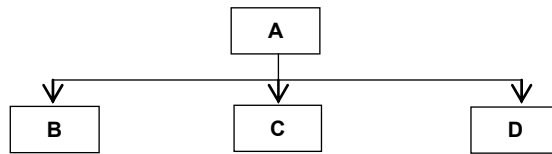


Рис. 4. Пов'язаність осіб через виконавчий орган

Джерело: розроблено автором на основі [8].

Якщо одна і та ж сама юридична особа або фізична особа приймає рішення про призначення (обрання) виконавчих органів інших юридичних осіб, такі особи вважаються пов'язаними сторонами.

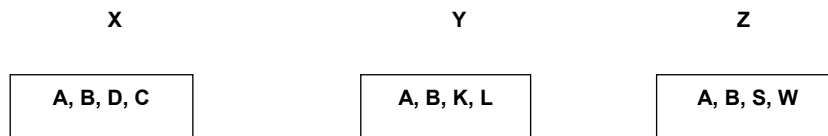


Рис. 5. Пов'язаність осіб через членів наглядової ради

Джерело: розроблено автором на основі [8].

Припустимо, що компанія **X** впливає на призначення членів наглядової ради в кожну із трьох компаній **X**, **Y**, **Z**. Склад наглядових рад затверджено у кількості чотирьох осіб. Особи **A** і **B** входять до складу наглядових рад кожної з трьох компаній **X**, **Y**, **Z**. Згідно з пп. 14.1.159 ПКУ якщо не менше 50% складу наглядової ради кожної юридичної особи становлять одні і ті самі фізичні особи, тоді такі юридичні особи є пов'язаними сторонами. Отже, компанії **X**, **Y**, **Z** є пов'язаними сторонами, оскільки особи **A** і **B** є членами їх наглядових рад.

Таким чином, для встановлення пов'язаних сторін необхідно виконати великий обсяг роботи. Перш за все, потрібно уважно ознайомитися із установчими документами, визначити склад власників, розрахувати їх частки, виписати керівників і членів виконавчих органів. Також треба з'ясувати чи є власники учасниками інших юридичних осіб, а керівники – учасниками або керівниками інших юридичних осіб. Далі необхідно скласти схему взаємозалежних юридичних і фізичних осіб, виявити ділянки із прямим та опосередкованим володінням. Після цього розрахувати частки учасників і визначити пов'язаних осіб.

Відповідно до П(С)БО 23 операції між пов'язаними сторонами – це передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншим пов'язаним сторонам. До операцій пов'язаних сторін, зокрема, належать:

- придбання або продаж готової продукції (товарів, робіт, послуг);
- придбання або продаж інших активів;
- операції за агентськими угодами;
- орендні операції;
- операції за ліцензійними угодами (передача об'єктів промислової власності тощо);
- фінансові операції;
- надання та отримання гарантій та застав;
- операції з провідним управлінським персоналом та з його близькими членами родини.

Оцінка активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін здійснюється за допомогою наступних методів:

- порівнюваної неконтрольованої ціни;
- ціни перепродажу;
- "витрати плюс";
- балансової вартості.

За методом порівнюваної неконтрольованої ціни – ціна визначається шляхом порівняння з ціною на аналогічний товар, що реалізується за звичайних умов діяльності покупцеві, який непов'язаний з продавцем. Фактично ціна в такій операції не відрізняється від тієї, яка зазвичай застосовується підприємством. Можливість порівняння цін ускладнюється, якщо мова йде про продаж основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів, які первісно не придбані для перепродажу.

За усіма іншими методами ціноутворення ціна в операціях з пов'язаними сторонами, як правило, нижча за ціну, яка застосовується в операціях між непов'язаними сторонами:

- за методом ціни перепродажу вона визначається шляхом вирахування відповідної націнки з ціни товару (робіт, послуг);
- за методом "витрати плюс" дорівнює сумі собівартості товарів (робіт, послуг), яку визначає постачальник, та відповідної націнки;
- за методом балансової вартості оцінка активів або зобов'язань здійснюється за балансовою вартістю, що визначається згідно з відповідним П(С)БО.

Метою такої цінової політики є отримання додаткових фінансових вигід або фінансова підтримка пов'язаних сторін, які за інших умов не змогли б знайти збуту взагалі або на таких умовах, за якими провадяться операції між пов'язаними сторонами.

Вимоги до розкриття інформації у Примітках щодо операцій з пов'язаними сторонами узагальнені в таблиці 2.

Таблиця 2. Розкриття інформації у Примітках щодо операцій з пов'язаними сторонами

Характер стосунків між пов'язаними сторонами	Інформація, що розкривається у Примітках до фінансових звітів	
	за відсутності операцій з пов'язаними сторонами за звітний період	за наявності операцій між пов'язаними сторонами за звітний період
Контроль	Характер відносин між пов'язаними сторонами	- характер відносин між пов'язаними сторонами; - види та обсяг операцій (сума або частка у загальному обсязі) з пов'язаними сторонами; - використані методи визначення ціни в операціях між пов'язаними сторонами; - сума дебіторської та кредиторської заборгованостей за операціями між пов'язаними сторонами.
Суттєвий вплив	-	- характер відносин між пов'язаними сторонами; - види та обсяг операцій (сума або частка у загальному обсязі) з пов'язаними сторонами; - використані методи визначення ціни в операціях між пов'язаними сторонами; - сума дебіторської та кредиторської заборгованостей за операціями між пов'язаними сторонами.

Джерело: розроблено автором на основі [4].

Таким чином, можна зробити висновок, що обсяг і зміст Приміток залежить від двох факторів:

- 1) характеру стосунків між пов'язаними сторонами;
- 2) наявності операцій (сума або частка у загальному обсязі) з пов'язаними сторонами протягом звітного періоду.

За умови контролю інформація про характер відносин пов'язаних сторін наводиться незалежно від наявності операцій між ними. Проте, вказана інформація може не наводитись у Примітках до:

- консолідованих фінансових звітів щодо внутрішньогрупових операцій;
- фінансових звітів материнського підприємства, якщо вони оприлюднюються разом з консолідованою фінансовою звітністю;

- фінансових звітів дочірнього підприємства, яке є юридичною особою за законодавством України та знаходиться у повній власності материнського підприємства, яке є юридичною особою за законодавством України та оприлюднює консолідовану фінансову звітність;

- фінансових звітів підприємств, які перебувають під контролем держави щодо операцій з підприємствами, які також перебувають під контролем держави [4].

Для наочності та прикладу формулювання пунктів в обліковій політиці компанії про операції та відносини між пов'язаними сторонами пропонується зразок фрагменту наказу про облікову політику (табл. 3).

Таблиця 3. Фрагмент наказу про облікову політику щодо пов'язаних сторін

Компанія А									
м.Київ	<p align="center">НАКАЗ №1 31 грудня 2014р. Про облікову політику підприємства</p> <p>Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" №996-XIV від 16.07.1999р., НП(С)БО, П(С)БО та інших нормативно-правових актів, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, а також з метою дотримання єдиних методів оцінки, обліку та процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності,</p> <p>НАКАЗУЮ:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Організація бухгалтерського обліку 2. Методологічні аспекти облікової політики <p>Пов'язаними особами з метою розкриття інформації у фінансовій звітності та складання звітності із трансферного цінотворення визнавати осіб, які відповідають критеріям, зазначеним у пп. "а"- "в" пп. 14.1.159 ПКУ. Перелік пов'язаних осіб згідно із цими критеріями наведено у додатку 8 до цього Наказу. Перегляд переліку пов'язаних осіб здійснюється щорічно в кінці звітного року комісією, склад якої подано у додатку 9 до цього Наказу.</p> <p>Оцінку активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін здійснювати за методом балансової вартості.</p> <p>....</p> <table border="0"> <tr> <td>Генеральний директор</td> <td>А.М. Копанчук</td> </tr> <tr> <td>Ознайомлені з наказом:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Фінансовий директор</td> <td>І.П. Круглій</td> </tr> <tr> <td>Головний бухгалтер</td> <td>К.С. Прокопенко</td> </tr> </table>	Генеральний директор	А.М. Копанчук	Ознайомлені з наказом:		Фінансовий директор	І.П. Круглій	Головний бухгалтер	К.С. Прокопенко
Генеральний директор	А.М. Копанчук								
Ознайомлені з наказом:									
Фінансовий директор	І.П. Круглій								
Головний бухгалтер	К.С. Прокопенко								

Джерело: розроблено автором.

Отже, відображаючи інформацію в обліковій політиці підприємства щодо пов'язаних сторін, необхідно звернути увагу на наступне: для визначення порогу суттєвості впливу рекомендується використовувати правило

"20%", яке передбачено пп. 14.1.159 ПКУ і широко використовується у міжнародній практиці.

Схему взаємопов'язаних осіб, розрахунки часток і перелік усіх пов'язаних осіб пропонується оформити як

додаток до наказу про облікову політику. Хоча така вимога не передбачена законодавством, але це зручно на практиці і можна скористатися під час перевірок.

Висновки. Пов'язаними сторонами відносно підприємства можуть бути як юридичні, так і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а взаємовідносини між пов'язаними сторонами можуть носити характер контролю або суттєвого впливу. Відсутність абсолютного вимірника для визначення пов'язаності сторін. З цією метою пропонується визначити суттєвість впливу однією стороною на іншу виходячи із змісту операцій, їх обсягу, отриманих результатів і наскільки суттєво такі операції впливають на фінансову, інвестиційну та комерційну діяльність. Таким чином, лише аналіз сукупності усіх факторів сприятиме достовірному визначенню переліку пов'язаних сторін. Процес визначення пов'язаних осіб для відображення в обліковій політиці вимагатиме допомоги власників і юристів як свого підприємства так і інших підприємств. Причому, буде потрібна інформація, яка дуже часто становить комерційну таємницю і є закритою для бухгалтера. Однак, лише прозорість структури власності компанії зробить механізм визначення пов'язаних осіб дієвим, а отриману інформацію достовірною.

Дискусія. Визначення пов'язаності сторін в практичній діяльності найчастіше асоціюється із трансфертним ціноутворенням. Вирішення питання трансфертного ці-

ноутворення, як способу для зниження податкового навантаження шляхом податкового регулювання з боку держави не є оптимальним. Організація ефективної системи бухгалтерського обліку для забезпечення інформаційних потреб діяльності підприємств щодо розрахунку податків за результатами операцій між пов'язаними сторонами є одним із способів вирішення даного завдання.

Список використаних джерел

1. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: [монографія] / В.А. Кулик – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.
2. Трансфертне ціноутворення: український варіант / [Жукова О.В., Дубницький В.І., Вареня В.О. та ін.]; Юстініан – К., 2014. – 184 с.
3. П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" / Міністерство фінансів України. – 22.09.2015. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>.
4. П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" / Міністерство фінансів України. – 22.09.2015. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>.
5. П(С)БО 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних осіб" / Міністерство фінансів України. – 22.09.2015. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>.
6. МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства" / Міністерство фінансів України. – 22.09.2014. – Режим доступу : <http://msfz.minfin.gov.ua>.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>
8. Целуїко О. Пов'язані особи: визначення та відображення в обліковій політиці підприємства / О.Целуїко // Бібліотека Баланс. – 2015. – №13. – С.31-36.
9. Nekhili M., Cherif M. (2011). Related parties transactions and firm's market value: the French case. Review of Accounting and Finance, Vol. 10 Iss: 3, pp.291–315. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/14757701111155806>

Надійшла до редколегії 10.08.15

Б. Засадный, канд. экон. наук, доц.

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко, Киев, Украина

ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ ОТНОСИТЕЛЬНО СВЯЗАННЫХ СТОРОН

В статье обоснованы подходы к классификации связанных сторон, определены критерии связанности лиц, осуществлено критический анализ методов определения цены при трансфертных операциях между связанными сторонами и предложен фрагмент приказа об учетной политике, в котором отображается информация о связанных сторонах.

Ключевые слова: связанные стороны, учетная политика, существенное влияние, контроль, трансфертные операции.

B. Zasadnyi, PhD in Economics, Associate Professor

Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

FORMATION OF THE ENTITY'S ACCOUNTING POLICIES WITH REGARD TO RELATED PARTIES

The article solved the problem concerning the development and practical application of accounting policies with regards to related parties. One element of the company's accounting policies is to establish the principles of classification of related parties and their list considering materiality relations. In addition, the company must determine its related entities for the purposes of transfer pricing. Based the criteria definition and classification of related parties, proposed that the significance of the impact of one party to another based on the content of operations, their volume, the results and how such operations significantly affect the financial, investment and commercial activities. Only an analysis of all the factors together contribute to reliable estimates list of related parties. The critical analysis are made of methods for determining transfer prices for transactions, designed piece order of accounting policies, which reflected information about related parties.

Keywords: related parties, accounting policies, significant influence, control, transfer operations.

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2015, 10(175): 30-33

УДК 330.341.1

JEL L31

DOI: <http://dx.doi.org/10.17721/1728-2667.2015/175-10/5>

Н. Ігнатівич, канд. екон. наук, доц.,

В. Гура, канд. екон. наук, асист.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ

МОТИВАЦІЯ ТВОРЧОЇ АКТИВНОСТІ У ПАРАДИГМІ ФІЛОСОФІЇ ГОСПОДАРСТВА

Розглянуто особливості творчої активності людини як джерела потужної енергії для господарського розвитку. Показано зосередженість філософії господарства саме на розкритті смислоутворюючих ціннісних установок та моральних принципів людини, які проявляються в її господарській діяльності. Виділено смислову різницю між творчою діяльністю та креативністю людини за критерієм їх спрямування на реалізацію різного рівня цілей. Досліджено важливість і необхідність саме духовної мотивації підприємств для вирішення як економічних, так і соціальних завдань, що покращує та підвищує морально-ціннісні орієнтири у суспільстві.

Ключові слова: філософія господарства, методологія дослідження, творча активність, мотивація, моральні цінності, креативний клас.

Вступ. За умов загострення вкрай складних та суперечливих процесів сучасного розвитку людства, значною мірою зумовленого висуванням на домінуючі по-

зиції в економічних і філософських концепціях неоліберальних та неоконсервативних доктрин, які були закладені як теоретичне підґрунтя розгортання глобалізацій-