

ство”, “фінансові холдингові компанії”, “інвестиційна компанія”. Пропозиції спрямовані на законодавче закріплення визначень із урахуванням вимог Директиви 2013/34/ЄС і МСФЗ.

2. Внесення до розділу IV таких доповнень: положення щодо закріплення права суб'єкта підприємницької діяльності на складання приміток до фінансової звітності в довільній формі та особливостей формування при цьому свого професійного бухгалтерського судження стосовно їх змісту; закріплення умов звільнення від підготовки консолідованої фінансової звітності (зокрема, інвестиційних компаній – відповідно до оновлених положень МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 28 щодо застосування умов звільнення від консолідації для інвестиційних компаній).

3.3.2. Пропозиції щодо змін і доповнень до положень (стандартів) бухгалтерського обліку відповідно до ідентифікованих змін МСФЗ

Темпи зростання сучасних науково-технічних знань позначаються на мові: більшість нових слів належать до спеціальної термінології. Триває формування терміносистем багатьох сфер і розділів наукового знання, особливо міждисциплінарних, котрі активно розвиваються як відображення мінливої соціокультурної ситуації. У зв'язку з цим проводиться чимало досліджень з термінології, зокрема бухгалтерського обліку, а отже, висуваються особливі вимоги до понятійного апарату НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”¹ та його відповідності МСФЗ.

Проаналізована термінологія використовується в НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” та МСФЗ (МСБО 1 “Подання фінансової звітності”², Концептуальній основі фінансової звітності³, МСБО 7

¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1445341158086425>.

² International accounting standard 1 “Presentation of Financial Statements” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ias01.pdf>.

³ The Conceptual Framework for Financial Reporting [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/conceptualframework.pdf>.

“Звіт про рух грошових коштів”¹, МСБО 18 “Дохід”², МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність”³ та МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”⁴). НП(С)БО 1 містить 37 термінів, які повністю чи частково висвітлені в МСБО 1, Концептуальній основі фінансової звітності, МСБО 7, МСБО 18, МСФЗ 10, МСБО 8, а саме: “активи”, “баланс (звіт про фінансовий стан)”, “бухгалтерська звітність”, “витрати”, “власний капітал”, “грошові кошти (гроші)”, “доходи”, “еквіваленти грошових коштів (грошей)”, “збиток”, “звичайна діяльність”, “звіт про власний капітал”, “звіт про рух грошових коштів”, “звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)”, “зобов’язання”, “інвестиційна діяльність”, “інший сукупний дохід”, “консолідована фінансова звітність”, “користувачі звітності”, “міжнародні стандарти фінансової звітності”, “національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку”, “негрошові операції”, “необоротні активи”, “облікова політика”, “оборотні активи”, “операційна діяльність”, “операційний цикл”, “основна діяльність”, “прибуток”, “примітки до фінансової звітності”, “принцип бухгалтерського обліку”, “розкриття”, “рух грошових коштів”, “стаття”, “сукупний дохід”, “суттєва інформація”, “фінансова діяльність”, “фінансова звітність”.

Стосовно терміна “баланс” (звіт про фінансовий стан підприємства) слід зауважити, що в НП(С)БО 1 наведено його визначення, а в Концептуальній основі фінансової звітності та МСБО 1 – перелік обов’язкових статей та склад його елементів відповідно. Поняття “бухгалтерська звітність”, що вживається в Н(П)СБО 1, у термінології МСФЗ відсутнє. Це пов’язано з тим, що це поняття набагато ширше, ніж “фінансова звітність”, а МСФЗ регулюється складання тільки фінансової звітності. Понять “збиток” і “звичайна діяльність”, наведені в НП(С)БО 1, у МСФЗ немає. Визначення Звіту про власний капітал, прописане в НП(С)БО 1, розкриває його сутність, проте в МСБО 1 наведено склад інформації, котру повинен включати такий звіт.

¹ International accounting standard 7 “Statement of Cash Flows” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ias07.pdf>.

² Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 “Дохід” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/394618/file/IAS%2018%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/394618/file/IAS%2018%20(ed_2013)ua.pdf).

³ International financial report standard 10 “Consolidated Financial Statements” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ifrs10.pdf>.

⁴ International accounting standard 8 “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ias08.pdf>.

Термін “звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)”, вжитий у НП(С)БО 1, дає уявлення про сутність такого звіту, а МСБО 1 наводить мінімальну кількість рядків, що повинні бути висвітлені в названому звіті.

Поняття “облікова політика” в НП(С)БО 1 в цілому відповідає її визначенню, поданому в МСБО 8.

Тлумачення терміна “оборотні активи”, наведене в НП(С)БО 1, відповідає поняттю “поточні активи” в МСБО 1. А саме суб’єкт господарювання повинен класифікувати актив як поточний у разі, коли сподівається реалізувати цей актив або має намір продати чи спожити його у своєму нормальному операційному циклі; утримує актив переважно з метою продажу; сподівається реалізувати його протягом 12 місяців після звітного періоду або коли актив є грошовими коштами чи еквівалентом грошових коштів (як визначено у МСБО 7), якщо немає обмежень щодо обміну або використання цього активу для погашення зобов’язання принаймні протягом 12 місяців після звітного періоду. Враховуючи тенденції до гармонізації вітчизняних і міжнародних стандартів фінансової звітності (застосування єдиної термінології), рекомендується замінити термін “оборотний актив” у НП(С)БО 1 на “поточний актив” із внесенням відповідних поправок у визначення Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства) (ф. № 1).

Поняття “операційна діяльність” та “операційний цикл” у НП(С)БО 1 за своєю сутністю відповідають аналогічним визначенням у МСФЗ.

Термін “принцип бухгалтерського обліку”, наведений у НП(С)БО 1, у МСФЗ не вживається. Отже, поняття, що використовуються в НП(С)БО 1, або тотожні тим, які містяться у МСФЗ, або відрізняються від них, або взагалі відсутні в міжнародних стандартах.

Відповідно до п. 4 НП(С)БО 1, метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої й неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, проте в п. 9 МСБО 1 зазначається, що метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності й грошові потоки суб’єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень. Саме такі якісні характеристики інформації – повнота, правдивість і неупередженість – у МСБО 1 не відображені. Це пов’язано з тим, що, наприклад, повнота відповідає інформаційним потребам одних користувачів, а інших – ні. Стосовно правдивості та неупередженості слід зауважити, що це вимога щодо дотримання принципів

бухгалтерського обліку, а саме принципу повного висвітлення, котрий передбачає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, які приймаються на її основі.

Згідно з п. 2.1 НП(С)БО 1, фінансова звітність складається з Балансу (Звіту про фінансовий стан) (далі – Баланс), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (далі – Звіт про фінансові результати), Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал та Приміток до фінансової звітності. У МСБО 1 повний комплект фінансової звітності включає: Звіт про фінансовий стан на кінець періоду; Звіт про сукупні доходи за період; Звіт про зміни у власному капіталі за період; Звіт про рух грошових коштів за період; Примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення; Звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перекласифіковує статті своєї фінансової звітності.

У НП(С)БО 1 первинно під звітністю про фінансовий стан підприємства розуміється Баланс, а в МСБО 1 – Звіт про фінансовий стан на кінець періоду. Крім того, Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) у НП(С)БО 1 відповідає Звіту про сукупні доходи за період у МСБО 1, а Звіт про власний капітал – Звіту про зміни у власному капіталі за період. При цьому МСБО 1 дозволяє використовувати інші назви для звітів, ніж ті, що вживаються в стандарті.

У п. 2.1 НП(С)БО 1 зазначено, що проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком із початку звітного року. Однак згідно з МСБО 34 “Проміжна фінансова звітність” проміжний період – це період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік, тобто у МСФЗ проміжна звітність може складатися за інший період, аніж місяць чи квартал, на вибір самого суб'єкта господарювання, як вказується в НП(С)БО 1. З урахуванням викладеного рекомендується в НП(С)БО 1 уточнити період проміжної фінансової звітності, зазначивши, що це період, коротший за звітний рік.

Окрім того, відповідно до МСБО 34 проміжна фінансова звітність – це фінансовий звіт, що складається або з повного комплекту фінансової звітності (визначеного в МСБО 1), або з комплекту стислої фінансової звітності (прописаної в цьому стандарті) за проміжний період. Згідно з п. 13.1 ст. 13 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, проміжна звітність складається щокварталу наростаючим підсумком.

таючим підсумком із початку звітнього року в складі Балансу та Звіту про фінансові результати. У п. 8 МСБО 34 зазначено, що проміжний фінансовий звіт має включати принаймні такі компоненти: стислий Звіт про фінансовий стан; стислий Звіт про сукупні доходи, поданий як стислий єдиний звіт або стислий окремих Звіт про прибутки й збитки та стислий Звіт про сукупні доходи; стислий Звіт про зміни у власному капіталі; стислий Звіт про рух грошових коштів; деякі пояснювальні примітки. Отже, МСФЗ розглядають проміжну фінансову звітність, котра подається у складі повного комплексу фінансової звітності чи в стислому вигляді, включає всі форми такої звітності, як і повний комплект, тільки в скороченому варіанті. З урахуванням наведеного пропонується розширити склад проміжної фінансової звітності відповідно до МСБО 34¹ та внести необхідні зміни до НП(С)БО 1.

Згідно з п. 2.3 НП(С)БО 1 форма і склад статей фінансової звітності визначаються цим стандартом та наводяться в додатках 1 і 2 до нього. У МСФЗ немає затверджених форм фінансової звітності, тільки перелік статей, що повинні включатися у фінансову звітність підприємства.

Безперервність розглядається у МСФЗ як основоположне припущення, а в НП(С)БО 1 та Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”² – як принцип бухгалтерського обліку, з дотриманням котрого формується фінансова звітність суб’єкта господарювання. З огляду на це рекомендується визначити безперервність діяльності в НП(С)БО 1 і названому Законі як основоположне припущення. Адже на практиці важко передбачити, чи діяльність підприємства триватиме далі, чи буде припинена через зовнішні (політична ситуація, зміна кон’юнктури ринку, конкуренція тощо) або внутрішні (рішення власників, збитковість та ін.) чинники.

Відповідно до п. 14 МСБО 1 багато суб’єктів господарювання окремо від фінансової звітності подають висновки та інші документи (наприклад, екологічні звіти та звіти про додану вартість), особливо в тих галузях, де суттєвими є екологічні чинники й працівники вважаються важливою групою користувачів. Звіти та інші документи, подані поза межами фінансової звітності, не входять до сфери застосування МСФЗ. Такої норми в НП(С)БО 1 на сьогодні немає. Тому рекомендується до-

¹ International accounting standard 34 “Interim Financial Reporting” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ias34.pdf>.

² Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

повнити НП(С)БО 1 такими словами: суб'єкти господарювання подають висновки та інші документи (наприклад, інтегровані (про фінансові й нефінансові показники), соціальні, екологічні звіти та звіти про додану вартість, Звіт про ризики), особливо в тих галузях, де суттєвими є екологічні чинники й працівники вважаються важливою групою користувачів. Звіти та інші документи, подані поза межами фінансової звітності, не входять до сфери застосування П(С)БО.

Згідно з п. 36 МСБО 1 суб'єкт господарювання подає повний комплект фінансової звітності (включаючи порівняльну інформацію) мінімум щороку. Якщо суб'єкт господарювання змінює дату закінчення свого звітного періоду та подає фінансову звітність за період, довший чи коротший, ніж один рік, то повинен розкривати, крім періоду, котрий охоплюється фінансовою звітністю: причини охоплення довшого чи коротшого періоду; той факт, що суми, наведені у фінансовій звітності, не є повністю порівнянними. Відповідно до п. 37 МСБО 1 суб'єкт господарювання зазвичай послідовно складає фінансову звітність за період тривалістю один рік. Однак із практичних причин деякі суб'єкти господарювання вважають за краще звітувати, наприклад, за 52 тижні. МСБО 1 не забороняє такої практики. У НП(С)БО 1 подібна норма відсутня. Згідно з п. 1 ст. 13 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Тобто в НП(С)БО 1 звітна дата є фіксованою, а в МСФЗ – ні.

У результаті проведеного дослідження з метою гармонізації НП(С)БО 1 та МСФЗ пропонується внести такі зміни й доповнення до національного стандарту:

- 1) доповнити категоріально-термінологічний апарат (Звіт про фінансовий стан, Звіт про зміни у власному капіталі, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про сукупні доходи, інший сукупний дохід, Примітки до фінансової звітності, стаття, фінансова звітність), що застосовується у МСФЗ, для наближення НП(С)БО 1 до цих стандартів;
- 2) оскільки згідно з п. 9 розділу II "Склад та елементи фінансової звітності" негрошові операції не включаються до Звіту про рух грошових коштів, пропонується додати приклади таких операцій, а саме: придбання активів шляхом або прийняття безпосередньо пов'язаних із ними зобов'язань, або фінансової оренди; придбання суб'єкта господарювання шляхом випуску акцій; перетворення боргу на власний капітал;
- 3) у п. 3 розділу I "Загальні положення" термін "необоротні активи", під котрим розуміються всі активи, що не є оборотними, рекомен-

дується замінити поняттям “непоточний актив” – актив, що включає матеріальні, нематеріальні та фінансові активи довгострокового характеру, що уможливить уніфіковане розуміння непоточних активів у фінансовій звітності, яка складена за НП(С)БО 1 і МСФЗ. Відповідно, термін “оборотні активи”, що визначається як гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу або протягом 12 місяців з дати балансу, пропонується замінити на поняття “поточний актив”, котрий класифікується суб’єктом господарювання, якщо він сподівається реалізувати цей актив або має намір продати чи спожити його у своєму нормальному операційному циклі; утримує актив переважно з метою продажу; сподівається реалізувати актив протягом 12 місяців після звітного періоду; або актив є грошовими коштами чи еквівалентами грошових коштів, якщо немає обмежень щодо обміну чи використання цього активу для погашення зобов’язання принаймні протягом 12 місяців після звітного періоду;

- 4) п. 2.1 розділу II “Склад та елементи фінансової звітності” щодо проміжної (місячної, квартальної) звітності рекомендується викласти в такій редакції: “проміжна звітність складається за коротший період, аніж рік, наростаючим підсумком з початку звітного року”, що дасть можливість підприємствам самостійно обирати проміжний період. Також пропонується внести в цей пункт таке: “Проміжний фінансовий звіт має включати як мінімум такі компоненти: Стислий звіт про фінансовий стан; Стислий звіт про сукупні доходи (поданий як стислий єдиний Звіт або стислий окремий звіт про прибутки та збитки та Стислий звіт про сукупні доходи); Стислий звіт про зміни у власному капіталі; Стислий звіт про рух грошових коштів та деякі пояснювальні примітки”;
- 5) із п. 3.6 розділу III “Якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки” вилучити принцип безперервності діяльності, який передбачає оцінку активів і зобов’язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі, та відобразити це в якісних характеристиках фінансової звітності в цьому розділі окремим пунктом. Результати досліджень дали змогу поглибити теоретичні засади бухгалтерського обліку шляхом наукового обґрунтування вилучення принципу безперервності діяльності й віднесення його до якісних характеристик фінансової звітності;

- б) розділ IV “Розкриття інформації у фінансовій звітності” рекомендується доповнити таким: “суб’єкти господарювання подають висновки та інші документи (наприклад, інтегровані (“Про фінансові та нефінансові показники”), соціальні, екологічні звіти і звіти про додану вартість, Звіт про ризики), особливо в тих галузях, де суттєвими є екологічні чинники та де працівники вважаються важливою групою користувачів. Звіти та інші документи, подані поза межами фінансової звітності, не входять до сфери застосування П(С)БО”;
- 7) у п. 1 розділу II “Склад та елементи фінансової звітності” доцільно внести таке: “суб’єкт господарювання подає повний комплект фінансової звітності (включаючи порівняльну інформацію) як мінімум щороку. Якщо суб’єкт господарювання змінює дату закінчення свого звітного періоду та подає фінансову звітність за період, довший або коротший, ніж один рік, то суб’єкт господарювання розкриває, крім періоду, який охоплюється фінансовою звітністю, причини використання довшого чи коротшого періоду, той факт, що суми, наведені у фінансовій звітності, не є повністю порівнянними”.

Наведені пропозиції гармонізують основні положення НП(С)БО 1 і МСФЗ.

Адаптація до вимог міжнародних стандартів є надзвичайно важливим напрямом подальшого реформування національного бухгалтерського обліку та зумовлює потребу в розробленні нових підходів до зближення термінології з бухгалтерського обліку в системах П(С)БО й МСФЗ. У зв’язку з цим висувуються особливі вимоги до термінології П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”¹.

МСФЗ 3 має назву “Об’єднання бізнесу”², а П(С)БО – “Об’єднання підприємств”. Бізнес і підприємство – поняття різні, тому це впливає на розуміння окремих питань об’єднання бізнесу. Хоча в тексті П(С)БО 19 разом із терміном “підприємство” вказується: “та/або види їх господарської діяльності”, що, найімовірніше, має означати “бізнес”. Тому вважаємо за доцільне перейменувати П(С)БО 19 на “Об’єднання бізнесу”.

МСФЗ 3 присвячений відображенню в обліку та звітності придбання бізнесу (сфера застосування) та визначає його як сукупність видів діяльності й активів, яку можна здійснювати та котрими можна керувати з метою

¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO19.aspx>.

² International financial report standard 3 “Business Combinations” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ifrs03.pdf>.

забезпечення доходів у формі дивідендів, нижчих витрат або інших економічних вигід безпосередньо інвесторам чи іншим власникам, членам або учасникам. П(С)БО 19 закріплює порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств та/або об'єднання видів їхньої діяльності.

П(С)БО 19 містить 13 термінів, котрі повністю або частково висвітлені у МСФЗ 3 та МСФЗ 10. Як показав проведений аналіз, розкриття понять “дата угоди”, “злиття”, “немонетарний актив”, “дата обміну”, “чисті активи”, наведене в П(С)БО 19, у МСФЗ відсутнє. Водночас визначення термінів “гудвіл”, “дата придбання” й “розкриття”, подані в П(С)БО 19, за своєю сутністю в цілому відповідають аналогічним тлумаченням, наведеним у МСФЗ.

Дефініція “ідентифіковані активи та зобов'язання” в П(С)БО 19 відрізняється тим, що в МСФЗ 3 прописано критерії, яким повинен відповідати ідентифікований актив, а саме: а) бути відокремлюваним, тобто здатним від'єднуватися чи відокремлюватися від суб'єкта господарювання та бути проданим, переданим, ліцензованим, орендованим чи обміненим, окремо або разом із відповідним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір збити це, або б) має виникати внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від можливості передання чи відокремлення таких прав від суб'єкта господарювання або від інших прав і обов'язків.

Відповідно до п. 14 МСФЗ 3, суб'єкт господарювання обліковує кожне об'єднання бізнесу із застосуванням методу придбання, проте у П(С)БО 19 цей метод не згадується. Згідно з п. 15 МСФЗ 3, метод придбання розглядає об'єднання бізнесу з точки зору об'єднуваного суб'єкта господарювання, визначеного як покупець. Останній купує чисті активи та визнає придбані активи, прийняті й непередбачені зобов'язання, включаючи такі, що не були визнані суб'єктом придбання раніше. Оцінка активів і зобов'язань покупця не є впливовою операцією, подібно до будь-яких визнаних у результаті операції додаткових активів чи зобов'язань покупця, оскільки вони не є предметом операції. Застосування методу придбання складається з таких кроків: визначення покупця; оцінювання вартості об'єднання бізнесу; розподіл (на дату придбання) вартості об'єднання бізнесу на придбані активи та прийняті й непередбачені зобов'язання.

МСФЗ 3 дозволяє включати до вартості придбання лише справедливую вартість переданих активів і прийнятих зобов'язань (п. 37). Витрати, пов'язані з придбанням бізнесу, належать до витрат періоду (п. 53). Таким чином, вони не входять до вартості придбання, а отже, й до вартості гудвіла.

Відповідно до п. 14 П(С)БО 19, вартість частки чистих активів дочірнього підприємства, що не належить материнській компанії, відобра-

жається нею за їхньою справедливою вартістю. МСФЗ 3 передбачено два методи оцінювання неконтрольованих часток: за справедливою вартістю або пропорційно частині неконтрольованої частки у визнаних ідентифікованих чистих активах об'єкта придбання. При цьому для різних придбань можна використовувати той чи інший метод.

Згідно з П(С)БО 19 метод визначення гудвіла розраховується як різниця між вартістю придбання та часткою покупця в справедливій вартості придбаних чистих активів. МСФЗ 3 вимагає, аби покупець ідентифікував різницю між сумою переданої компенсації та будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання й придбаними ідентифікованими чистими активами (п. 32). Таким чином, гудвіл визначається як різниця між справедливою вартістю придбаного бізнесу й аналогічним показником усіх чистих активів останнього, а не лише придбаних покупцем.

П(С)БО 19 не робить жодних винятків для зобов'язань об'єкта придбання, котрі враховуються (вираховуються) при визначенні чистої вартості придбаних активів. МСФЗ 3 забороняє покупцю на дату придбання визнавати забезпечення, створені об'єктом придбання та пов'язані із завершенням діяльності й переміщенням персоналу. Покупець може визнати ці забезпечення після дати придбання (п. 11). Отже, наявність подібних зобов'язань у об'єкта придбання на дату купівлі не знижує вартості чистих активів, але зменшує величину гудвіла.

Питання наявності в об'єкта придбання договору про операційну оренду П(С)БО 19 не розглядає, на відміну від МСФЗ 3. Так, згідно з цим міжнародним стандартом покупець не визнає активів і зобов'язань, якщо об'єктом придбання укладено договір операційної оренди (як орендарем). Але якщо покупець вважає договір оренди вигідним порівняно з ринковими умовами, то він визнає нематеріальний актив. У протилежному випадку покупець визнає зобов'язання (пункти Б28–Б30, Б42).

Розкриття інформації в Примітках до фінансової звітності характеризується більш стислим форматом, відсутністю деталізації вимог (пункти 18–21 П(С)БО 19). Відповідно до п. 18 П(С)БО 19 у Примітках до фінансової звітності за період, у якому відбулось об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності, покупцем вказуються такі відомості: назва та загальна характеристика підприємств, що об'єдналися; дата об'єднання; інформація про закриття чи продаж складової частини діяльності об'єднаних підприємств та/або видів їх господарської діяльності.

Згідно з п. 19 П(С)БО 19, у Примітках до фінансової звітності за період, у якому відбулося придбання підприємства (контрольного пакета

акцій), наводиться інформація про відсоток придбаних акцій із правом голосу; вартість об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності й опис активів чи зобов'язань, що надаються або повинні бути надані покупцем у порядку оплати. У разі, коли емісія акцій відбувається на частину вартості об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності, наводиться інформація про кількість випущених і фактично розміщених акцій (інших інструментів власного капіталу); справедливу вартість таких акцій (інших інструментів власного капіталу) та обґрунтування її визначення; характер і суму забезпечення реструктуризації та інших витрат на закриття підприємства, які виникають у результаті придбання й визнані на дату останнього.

У п. 20 П(С)БО 19 зазначено, що в Примітках до фінансової звітності також подається інформація про строк корисного використання гудвіла (від'ємного гудвіла); обґрунтування періоду амортизації, якщо строк корисного використання гудвіла перевищує 20 років; гудвіл, включений до групи вибуття, котру класифікують як утримувану для продажу відповідно до П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність".

Окрім того, в Примітках до фінансової звітності згідно з п. 21 П(С)БО 19 наводиться інформація про групи активів, зобов'язань, у тому числі непередбачених, придбаного підприємства та/або його компонента, визнані на дату придбання, а також їх балансову вартість на дату балансу, що передре дату придбання.

У МСФЗ 3 вимоги до подання відомостей більш деталізовані. Передбачено розкриття інформації за двома напрямками, що дає змогу користувачам оцінити строк платежу та фінансовий вплив об'єднання бізнесу (пункти 59, 60, Б64–Б66); фінансовий вплив коригувань, визнаних у поточному звітному періоді, що стосуються об'єднання бізнесу (пункти 61, 62, Б67).

Не регулюються П(С)БО 19 такі положення: основні причини об'єднання бізнесу та якісна характеристика чинників, що формують визнаний гудвіл; окремі вимоги до розкриття інформації за придбаними дебіторською заборгованістю, за так званими вигідними купівлями, за кожним об'єднанням бізнесу, в якому покупець утримує менш ніж 100 % капіталу об'єкта придбання на дату купівлі, а також за поетапним об'єднанням бізнесу.

Враховуючи зазначене, з метою гармонізації П(С)БО 19 і МСФЗ 3 пропонується внести такі зміни:

- назву П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" замінити на "Об'єднання бізнесу" задля приведення у відповідність із МСФЗ 3;

- п. 1 розділу I “Загальні положення” викласти в такій редакції: “Цей стандарт визначає бізнес як сукупність видів діяльності й активів, яку можна здійснювати та якими можна управляти з метою забезпечення доходів у формі дивідендів, нижчих витрат або інших економічних вигід безпосередньо інвесторам чи іншим власникам, членам або учасникам”;
- п. 4 розділу I “Загальні положення” доповнити критеріями, котрим повинен відповідати ідентифікований актив, а саме: бути відокремлюваним, тобто здатним від’єднуватися чи відокремлюватися від суб’єкта господарювання та бути проданим, переданим, ліцензованим, орендованим або обміненим, окремо чи разом із відповідним контрактом, ідентифікованим активом або зобов’язанням, незалежно від того, чи має суб’єкт господарювання намір зробити це; або виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від можливості передання або відокремлення таких прав від суб’єкта господарювання чи від інших прав і обов’язків;
- у п. 5 розділу II “Облік придбання” включити метод придбання, що розглядає об’єднання бізнесу з точки зору об’єднуваного суб’єкта господарювання, визначеного як покупець. Застосування методу придбання складається з таких кроків: визначення покупця; оцінка вартості об’єднання бізнесу; розподіл (на дату придбання) вартості об’єднання бізнесу на придбані активи та прийняті й непередбачені зобов’язання;
- п. 5 розділу II “Облік придбання” розширити таким положенням: “покупець не визнає активів і зобов’язань, якщо об’єктом придбання укладено договір операційної оренди (як орендарем). Але якщо покупець визначив цей договір оренди як вигідний, порівняно з ринковими умовами, то він визнає нематеріальний актив. А коли договір визнано невідповідним, порівняно з ринковими умовами, то покупець визнає зобов’язання”;
- п. 11 розділу II “Облік придбання” доповнити словами: “витрати, пов’язані з придбанням бізнесу, належать до витрат періоду” з метою приведення П(С)БО 19 у відповідність із вимогами МСФЗ 3.

Відображення у фінансовій звітності суб’єкта господарювання інформації про виплати працівникам є одним із важливих показників його діяльності, оскільки склад, повнота і своєчасність таких виплат свідчать про ефективність роботи.

Для правильного визначення й відображення в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам за виконані ними роботи за-

стосовується П(С)БО 26 “Виплати працівникам”¹. У країнах світу з цією метою застосовується МСБО 19 “Виплати працівникам”².

Основними розділами МСБО 19 є: “Загальні положення”, “Мета”, “Сфера застосування” та “Визначення”, інші розділи поділяються за видами виплат працівникам, а саме: “Короткострокові виплати”, “Виплати по закінченні трудової діяльності”, “Виплати при звільненні” тощо. Кожний розділ, виокремлений залежно від виду виплат, поділяється на підрозділи за операціями з інформацією: “Визнання та оцінка”, “Розкриття інформації”.

Крім цього, у структурі МСБО 19 є розділи й підрозділи, котрі містять дані про види звітності, що складається за виплатами працівникам, а саме: “Звіт про фінансовий стан”, “Звіт про прибутки та збитки”. Взагалі структура МСБО 19 є занадто розширеною та за окремими розділами, на наш погляд, невпорядкованою.

Структура П(С)БО 26 стисла й містить 6 розділів: два загального змісту – “Загальні положення” та “Розкриття інформації про виплати працівникам у Примітках до фінансової звітності” і чотири за видами виплат – “Поточні виплати працівникам”, “Виплати по закінченні трудової діяльності”, “Інші виплати працівникам” та “Виплати при звільненні”.

На нашу думку, для вдосконалення структури П(С)БО 26 та приведення її у відповідність із МСБО 19 доцільно в межах розділів, що містять найменування виплат працівникам (“Поточні виплати працівникам”, “Виплати по закінченні трудової діяльності”, “Інші виплати працівникам”, “Виплати при звільненні”), виокремити підрозділи, які вказуватимуть на операції з інформацією, – “Визнання та оцінка”, “Розкриття інформації”. Це дасть можливість поліпшити застосування положень П(С)БО 26, підвищити об’єктивність і достовірність інформації про виплати працівникам, відображуваної у звітності суб’єкта господарювання, та привести зміст П(С)БО 26 у відповідність із МСБО 19.

У результаті аналізу цих двох стандартів виявлено такі розбіжності. Метою МСБО 19 є визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам. Суб’єкт господарювання повинен знати, що надані працівником послуги будуть сплачені в майбутньому,

¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.

² Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 “Виплати працівникам” : міжнар. док. від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_011/page.

а він отримає економічну вигоду й, відповідно, зазнає витрат. У П(С)БО 26 мету не вказано, а отже, чітко не сформульовано його призначення для застосування в бухгалтерському обліку.

Порівняння П(С)БО 26 (п. 4) з МСБО 19 (пункти 5, 6) показало, що в першому стандарті не зазначено, до якої категорії виплат працівникам він застосовується. Перелік виплат у МСБО 19 і П(С)БО 26 загалом збігається, проте за складовими виплат та їх деталізацією є розбіжності.

Так, відповідно до МСБО 19 виплати називаються короткостроковими, а П(С)БО 26 – поточними. Склад виплат у МСБО 19 деталізовано: короткострокові виплати включають заробітну плату, оплату щорічних відпусток, тимчасової непрацездатності, участь у розподілі прибутку та преміюванні, негрошові пільги теперішнім працівникам (медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг); виплати по закінченні трудової діяльності – разові виплати при виході на пенсію, інші виплати по закінченні трудової діяльності (страхування життя й медичне обслуговування); інші довгострокові виплати працівникам – додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі (довгострокові відпустки за вислугу років, оплачувана академічна відпустка), виплати з нагоди ювілеїв, інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю; виплати, що надаються працівникам або їх утриманцям (бенефіціарам), можуть бути надані у формі грошових виплат (надання товарів, послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам/чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад страховим компаніям.

З метою приведення П(С)БО 26 у відповідність із МСБО 19 та розширення аналітичних складових витрат доцільно включити їх перелік до П(С)БО 26. Це дасть змогу проводити детальний аналіз складових витрат у суб'єкта господарювання, зменшувати їх і відповідно збільшувати доходи.

Окремо варто передбачити у П(С)БО 26 два пункти: 1) виплати працівникам, які надаються їм або їх утриманцям (бенефіціарам) та можуть бути надані у формі грошових виплат (надання товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам/чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам (наприклад, страховим компаніям); 2) працівник може надавати послуги суб'єктові господарювання на основі повного робочого дня, неповного робочого дня, постійної зайнятості, періодичної зайнятості та на тимчасовій основі.

Аналіз п. 7 “Визначення” МСБО 19 та п. 3 “Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку” П(С)БО 26 вка-

зує на необхідність поділу таких термінів на три категорії: ті, що повністю відповідають за змістом, ті, які не відповідають, та взагалі відсутні.

Наведемо терміни з їх визначеннями, котрі присутні в МСБО 19, але відсутні в П(С)БО 26: виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, або при звільненні; чисте зобов'язання (актив) за визначеною виплатою – це дефіцит або надлишок, скоригований з урахуванням будь-якого наслідку обмеження чистого активу за визначеною виплатою “стелею” активу. Крім того, в П(С)БО 26 немає терміна “короткострокові виплати працівникам”. У п. 10 МСБО 19 зазначається, що суб'єктові господарювання не потрібно здійснювати перекласифікацію короткострокової виплати працівникові, якщо очікування суб'єкта господарювання щодо часу розрахунку тимчасово змінилися. Проте, якщо змінилися характеристики виплати (наприклад, відбувся перехід від ненакопичувальної виплати до накопичувальної) або якщо зміна очікувань часу розрахунку не є тимчасовою, тоді суб'єкт господарювання має проаналізувати, чи відповідає виплата визначенню короткострокової виплати працівникам.

Стосовно визнання й оцінки короткострокових виплат працівникам, що не наводиться в П(С)БО 26, у п. 11 МСБО 19 прописано: якщо працівник надав послуги суб'єктові господарювання протягом облікового періоду, то недисконтовану суму короткострокових виплат працівникам, очікуваних до сплати в обмін на ці послуги, суб'єктові господарювання слід визнавати як: зобов'язання (нараховані витрати) після вирахування будь-якої вже сплаченої суми (при перевищенні нею недисконтованої суми виплат), необхідно визнавати це перевищення як актив (сплачені авансом витрати) тією мірою, якою цей аванс призведе до зменшення майбутніх платежів або грошового відшкодування; витрати, якщо інший П(С)БО не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу (наприклад, П(С)БО 9 “Запаси” та П(С)БО 7 “Основні засоби”).

Також у П(С)БО 26 не зазначається про короткострокові компенсовані періоди відсутності, натомість згідно з п. 13 МСБО 19 суб'єктові господарювання слід визнавати очікувану вартість короткострокових виплат працівникам у формі оплачуваної відсутності на роботі в разі: накопичуваної оплати, якщо працівники надають послугу, що збільшує їхні права на майбутню оплату; в разі ненакопичуваної оплати, якщо працівник відсутній на роботі.

Відповідно до п. 15 МСБО 19, накопичувані оплати періодів відсутності – це такі, що переносяться на майбутні періоди та можуть у них

використовуватися, якщо права поточного періоду не використані повністю. Накопичувані оплати періодів відсутності можуть бути або гарантованими (працівникам надається право отримати грошові виплати за невикористане право при звільненні), або негарантованими (працівникам не надається права на отримання грошових виплат за невикористане право при звільненні). Зобов'язання виникає відтоді, коли працівники починають надавати послуги, що збільшують їхні права на майбутні оплати. Зобов'язання існує та визнається, навіть якщо оплати періодів відсутності є негарантованими. На відміну від МСБО 19, у П(С)БО 26 вживається термін “роботи” замість “послуги”. Вважаємо, що в П(С)БО 26 доцільно передбачити термін “роботи (послуги)”.

У результаті порівняння положень П(С)БО 26 і МСБО 19, котрі визначають засади формування й відображення в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам за виконані ними роботи, виявлено такі розбіжності між цими стандартами: по-перше, структура П(С)БО 26 істотно відрізняється від притаманної МСБО 19 та не містить певних підрозділів у межах розділів, наявність яких є важливою для стандарту з бухгалтерського обліку; по-друге, в П(С)БО 26 не вказано, до якої категорії виплат працівникам застосовується цей стандарт, а також складові цих виплат; відсутні окремі пункти, котрі слід відобразити в П(С)БО 26, зокрема щодо особливостей визнання, оцінювання й розкриття інформації щодо короткострокових виплат працівникам, виплат по закінченні трудової діяльності та інших виплат працівникам.

Зазначені недоліки у змісті П(С)БО 26 не дають змоги працевластуваним правильно здійснювати облік та розкривати інформацію про виплати працівникам, які надають послуги або виконують роботи. У зв'язку з цим постає потреба у внесенні до цього стандарту низки змін із метою приведення його у відповідність із МСБО 19, а саме:

- включити у структуру П(С)БО 26 розділ “Короткострокові виплати працівникам”;
- у межах розділів, котрі поділяються за видами виплат, таких як “Короткострокові виплати працівникам”, “Виплати по закінченні трудової діяльності”, “Інші виплати працівникам” та “Виплати при звільненні”, визначити підрозділи, що свідчать про операції зі звітною інформацією, а саме “Визнання та оцінка” та “Розкриття інформації”;
- деталізувати й розширити перелік виплат у складі їх видів (короткострокові виплати, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам), а також передбачити додатково два пункти виплат: виплати, які надаються працівни-

кам або їх утриманням (бенефіціарам), та виплати працівникам залежно від тривалості їхнього робочого часу;

- визначити додатково пункти, де прописано вимоги до визнання, оцінювання та розкриття інформації стосовно короткострокових компенсованих періодів відсутності, програм участі в прибутку й преміювання, розмежування програм із визначеним внеском і з визначеною виплатою, програм за участю кількох працедавців, державних програм, застрахованих виплат, програм із визначеним внеском, вартості раніше наданих послуг та виплат при звільненні.

Внесення перелічених змін до П(С)БО 26 сприятиме оптимізації структури цього стандарту та полегшить його застосування, підвищить якість аналізу суб'єктом господарювання різних видів виплат працівникам, а також дасть змогу привести його у відповідність зі стандартом, що застосовується на міжнародному рівні.

3.3.3. Національна система нагляду за якістю фінансової звітності та досвід держав – членів ЄС зі становлення й підтримки таких систем

Кожен суб'єкт господарювання прагне створити ефективну систему нагляду за діяльністю, щоб вона провадилася відповідно до встановлених правил. У законодавстві України термін “нагляд” вживається в різноманітних аспектах, залежно від функцій органу управління (табл. 3.3.1). При цьому нагляд за фінансовою діяльністю установ здійснюється тільки в окремих фінансових сферах у вигляді банківського нагляду на консолідованій основі (банківська сфера), нагляду на консолідованій основі за фінансовими групами (Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, далі – Нацкомфінпослуг), нагляду за дотриманням професійними учасниками вимог нормативно-правових актів (Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, далі – НКЦПФР).

Відповідно до ст. 3 Закону України “Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності”, державний нагляд (контроль) здійснюється за принципами: пріоритетності безпеки у питаннях життя і здоров'я людини, функціонування і розвитку суспільства, середовища проживання і життєдіяльності перед будь-якими іншими інтересами і цілями у сфері господарської діяльності; підконтрольності і підзвітності органу державного нагляду (контролю) відповідним органам державної влади; рівності прав і законних інтересів усіх суб'єктів господарювання; гарантування прав і законних інтересів кож-