

УДК 657

КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ТА ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ З УРАХУВАННЯМ НОРМАТИВІВ П(С)БО 21 І МСБО 21

ЄВГЕН СВИДЕРСЬКИЙ,
канд. екон. наук, професор
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»,
ДМИТРО СВИДЕРСЬКИЙ,
канд. екон. наук, доцент,
директор АФ «Аудит–Центр»

У статті досліджено взаємопов'язані особливості методик формування в бухгалтерському обліку окремих показників фінансової та податкової звітності згідно з податковим законодавством, національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Ключові слова: фінансова і податкова звітність, національні стандарти бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, податкове законодавство, методика обліку.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] окремі підприємства (в тому числі публічні акціонерні товариства) складають фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Згідно з методичними рекомендаціями, викладеними у листі Міністерства фінансів України від 29.05.2012 р. [2] (далі – лист Міністерства фінансів), складання податкової декларації з податку на прибуток таких підприємств слід проводити з використанням даних бухгалтерського обліку і дотриманням вимог МСФЗ.

Відповідно до п. 44.2 ст. 44 Податкового кодексу України [3] для визначення об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів і витрат з урахуванням положень ПКУ. Особливе значення має визначення результатів діяльності: доходів, витрат і прибутку (збитку) для визначення сум, які підлягають оподаткуванню згідно з ПКУ.

Отже, залежно від організаційної структури окремі суб'єкти підприємницької діяльності України відповідно до чинних нормативів мають вести бухгалтерський облік і складати:

- фінансову звітність згідно з національними П(С)БО [4];
- фінансову звітність згідно з МСФЗ [5] з урахуванням нормативів МСБО [6];

- податкову звітність згідно з ПКУ з урахуванням нормативів П(С)БО;

- податкову звітність згідно з ПКУ з урахуванням нормативів МСФЗ.

При цьому обов'язкове ведення бухгалтерського обліку згідно з МСБО чинними національними нормативами для вказаних суб'єктів діяльності не передбачено, відсутні методика і техніка такого обліку.

Для практичної діяльності підприємств у такій ситуації практичне значення має порівняння відповідних методичних прийомів П(С)БО і МСБО, а також їх вплив на систему оподаткування.

Мета статті – в умовах чинного податкового законодавства, національних і міжнародних стандартів дослідити взаємопов'язані особливості формування показників фінансової та податкової звітності, які впливають на методику бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню особливостей формування показників фінансової звітності згідно з МСФЗ присвячені роботи провідних науковців, зокрема, ці питання досліджували Г. Верига, С. Голов, Л. Горицька, В. Жук, С. Зубілевич, В. Костюченко, С. Модеров, А. Озеран, А. Савро, А. Твердомед, І. Чалий та ін. [7–12].

Слід погодитися з С. Головим, що запровадження МСФЗ в Україні призвело до зростання уваги вчених і практиків до відмінностей між П(С)БО та МСФЗ [7, с. 3]. Ця робота у достатньому обсязі лише почалася і потребує подальшого теоретичного і практичного визначення.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Відповідно до листа Міністерства фінансів підприємства, які згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» застосовують МСФЗ, складають і подають податкову декларацію з податку на прибуток підприємств відповідно до ПКУ. Для вирішення цього питання у листі Міністерства фінансів України пропонується використовувати в поточному бухгалтерському обліку

відповідні МСБО.

Розглянемо концептуальне порівняння відповідних методичних прийомів при формуванні показників податкової та фінансової звітності згідно з нормативами, викладеними в листі Міністерства фінансів, а також у П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» і МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Проведене дослідження порівняння методичних прийомів П(С)БО 21 та МСБО 21 визначило відповідності та відмінності (таблиця).

Таблиця

ПОРІВНЯННЯ ОКРЕМИХ МЕТОДИЧНИХ ПРИЙОМІВ П(С)БО 21 І МСБО 21

Показники	П(С)БО 21	МСБО 21
Валюта звітності	Грошова одиниця України	
Валюта подання		Валюта, у якій подається фінансова звітність
Функціональна валюта		Валюта основного економічного середовища, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність
Валютний курс	Установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни	Коефіцієнт обміну двох валют
Господарська одиниця за межами України	Дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України	Суб'єкт господарювання, який є дочірнім, асоційованим, спільним підприємством або відділенням суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність якого ґрунтується або здійснюється в іншій країні або валюті, ніж країна та валюта суб'єкта господарювання, що звітує
Іноземна валюта	Валюта інша, ніж валюта звітності	Валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання
Курсова різниця	Різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах	Різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами
Монетарні статті	Статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів	Утримувані одиниці валюти, а також активи та зобов'язання, що їх мають отримати або сплатити у фіксованій або визначеній кількості одиниць валюти. Основною характеристикою монетарної статті є право отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану або визначену кількість одиниць валюти
Немонетарні статті	Статті інші, ніж монетарні статті балансу	Основною характеристикою немонетарної статті є відсутність права отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану кількість або кількість одиниць валюти, яку можна визначити
Операція в іноземній валюті	Господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті	Операція, яка визначається (чи потребує розрахунків) в іноземній валюті, включаючи операції, що виникають, коли суб'єкт господарювання: а) купує або продає товари чи послуги, ціна на які визначена в іноземній валюті; б) позичає або надає у борг кошти, якщо суми, які підлягають сплаті або отриманню, визначені в іноземній валюті, або в) іншим чином купує або ліквідує активи або бере на себе зобов'язання, визначені в іноземній валюті, чи погашає їх
Операції в іноземній валюті під час первісного визнання	Відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат)	Слід відображувати у функціональній валюті, застосовуючи до суми в іноземній валюті курс «спот» між функціональною валютою та іноземною валютою на дату операції

Показники	П(С)БО 21	МСБО 21
На кінець кожного звітного періоду (на кожну дату балансу)	а) монетарні статті в іноземній валюті відображуються з використанням валютного курсу на дату балансу; б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображуються за валютним курсом на дату здійснення операції; в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображуються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості	а) монетарні статті в іноземній валюті слід переводити, застосовуючи курс при закритті; б) немонетарні статті, які оцінюються за історичною собівартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютний курс на дату операції; в) немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютні курси на дату визначення справедливої вартості
Балансова вартість статей балансу	Визначається (оцінюється) згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	Балансова вартість статті визначається також згідно з іншими відповідними стандартами. Балансова вартість деяких статей визначається порівнянням двох або кількох сум
Відображення курсових різниць	Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображуються у складі інших операційних доходів (витрат). Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображуються у складі інших доходів (витрат), за винятком курсових різниць, які виникають щодо фінансових інвестицій в господарські одиниці за межами України. Такі курсові різниці відображуються у складі іншого додаткового капіталу. У разі продажу або ліквідації господарської одиниці за межами України накопичена сума курсових різниць, що відображена в складі іншого додаткового капіталу, включається до складу інших доходів (витрат) того звітного періоду, в якому визнається прибуток або збиток від продажу (ліквідації) фінансової інвестиції в господарську одиницю за межами України	Курсові різниці, що виникають при розрахунках за монетарними статтями або при переведенні монетарних статей за курсами, які відрізняються від тих, за якими вони переводилися при первісному визнанні протягом періоду або у попередній фінансовій звітності, визнаються в прибутку або збитку в тому періоді, у якому вони виникають, за винятком курсових різниць, що виникають за монетарною статтею, яка становить частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання, що звітує, в закордонну господарську одиницю. Такі курсові різниці первісно визнаються в іншому сукупному прибутку та перекласифікуються з власного капіталу в прибуток або збиток від вибуття чистих інвестицій
Балансова вартість статей балансу	Сума попередньої оплати в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів, при включенні до вартості цих активів перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу. Сума попередньої оплати в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансу. Балансова вартість зазначених статей балансу надалі визначається (оцінюється) згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	Балансова вартість статті визначається також згідно з іншими відповідними стандартами. Балансова вартість деяких статей визначається порівнянням двох або кількох сум

Як видно з таблиці, значна кількість нормативів співпадає. Однаковий методичний характер мають визначення валютного курсу, закордонної господарської одиниці, монетарних і немонетарних статей, іноземної валюти, курсової різниці, операції в іноземній валюті, первісне визнання операції.

Додаткові визначення за МСБО 21, яких немає в П(С)БО 21, такі:

- **функціональна валюта** – валюта основного економічного середовища, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність. Поняття «валюта звітності» за П(С)БО 21 відповідає поняттю «функціональна валюта» за МСБО 21;

- **валюта подання** – валюта, у якій подається фінансова звітність. Цей термін визначає нову валюту, в яку переводять показники звітності. Наприклад, функціональна валюта (валюта звітності) – гривня, а

валюта подання – долари США;

- **дата операції** – дата, на яку операція вперше кваліфікується для визнання згідно з МСФЗ. З практичних причин часто застосовують курс, який наближається до фактичного курсу на дату операції, наприклад можна використати середній курс протягом тижня або місяця для всіх операцій у кожній іноземній валюті, які здійснюються протягом цього періоду. Однак, якщо валютні курси суттєво коливаються, застосування середнього курсу за період є недоречним;

- **група** – материнське підприємство та всі його дочірні підприємства;

- **справедлива вартість** – сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами;

• **чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю** – сума частки суб'єкта господарювання, що звітує, в чистих активах цієї господарської одиниці.

Визначення монетарних статей за МСБО 21 не передбачає оплати еквівалентами грошових коштів. Проте до еквівалентів грошових коштів за П(С)БО 21, зокрема, відносяться поточні фінансові інвестиції, які згідно з МСБО можна розглядати як швидколіквідні фінансові ресурси.

Дія П(С)БО 21 не поширюється на операції хеджування статей з іноземної валюти. Ці операції розглядаються в П(С)БО 13 «Фінансові інструменти».

Згідно з МСБО 21 застосування обліку хеджування повинно враховувати нормативи МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

Більш розширено в МСБО 21 приведено методичні прийоми відображення таких функцій: узагальнення підходу до об'єкта дослідження, операції для складання звітності на кінець наступних звітних періодів, визнання курсових різниць, зміна функціональної валюти, переведення у валюту подання, використання валюти подання іншої, ніж функціональна валюта.

А. Твердомед і І.Чалий відзначають, що згідно з МСБО 21 довгострокова заборгованість у відносинах з іноземною господарюючою одиницею розглядається як чиста інвестиція в іноземну господарюючу одиницю, а у П(С)БО 21 такого визначення немає [12, с. 10]. Необхідно враховувати, що сюди не відноситься торговельна дебіторська та кредиторська заборгованість (п. 15 МСБО 21). Таке доповнення можна вважати обґрунтованим, що відповідає економічній суті приведених операцій.

У п. 10.4 П(С)БО 21 наведені особливості відображення показників статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України при наявності того, що:

- ◆ операції з підприємством становлять незначну частку в обсязі діяльності господарської одиниці;
- ◆ основним джерелом фінансування діяльності господарської одиниці є доходи від власних операцій або місцеві позики;
- ◆ витрати на заробітну плату, матеріали та інші елементи операційних витрат господарської одиниці сплачуються або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;
- ◆ оплата реалізованої господарською одиницею продукції (робіт, послуг) здійснюється переважно в іноземній валюті;
- ◆ рух грошових коштів підприємства відокремлено від поточної діяльності господарської одиниці за межами України і не зазнає прямого впливу її господарської діяльності.

У МСБО 21 таких особливостей немає, але наведені особливі чинники, які враховуються у визначенні функціональної валюти закордонної господарської одиниці (п. 11):

а) чи здійснюється діяльність закордонної господарської одиниці як продовження діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, чи вона здійснюється із значним ступенем автономності. Приклад першого – коли закордонна господарська одиниця тільки продає товари, імпортовані від суб'єкта господарювання, що звітує, і переказує йому виручку. Приклад другого – коли господарська одиниця акумулює грошові кошти та інші монетарні статті, несе витрати, генерує дохід та погашає позики (усі переважно у своїй місцевій валюті);

б) чи становлять операції із суб'єктом господарювання, що звітує, велику частину діяльності закордонної господарської одиниці чи малу частину;

в) чи впливають прямо грошові потоки від діяльності закордонної господарської одиниці на грошові потоки суб'єкта господарювання, що звітує, та чи легко їх переказати суб'єктові господарювання, що звітує;

г) чи достатні грошові потоки від діяльності закордонної господарської одиниці для обслуговування існуючих та очікуваних боргових зобов'язань без коштів, доступних завдяки суб'єктові господарювання, що звітує.

Визначення валютного курсу за П(С)БО 21 має конкретне значення для України, але не відповідає визначенню за МСБО 21, де цей показник приведений в загальному сприйнятті кожної країни.

За МСБО 21 операції в іноземній валюті відображуються після первісного визнання у функціональній валюті, застосовуючи до суми в іноземній валюті курс «спот» між функціональною валютою та іноземною валютою на дату операції, що не передбачено П(С)БО 21. При цьому надано визначення – курс «спот» – валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти.

Згідно з П(С)БО 21 суми наданих і одержаних авансів в іноземній валюті перераховуються у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати (одержання) авансу. В МСБО 21 таке визначення відсутнє, але це не суперечить загальній методиці, оскільки при авансуванні в іноземній валюті виникають немонетарні статті заборгованості, які не перераховуються в наступних операціях згідно з відповідними МСБО.

У МСБО 21 наведено особливості відображення операцій в іноземній валюті в операціях з закордонною господарською одиницею (чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю, вибуття або част-

кове вибуття закордонної господарської одиниці). У цьому стандарті розкрито сутність поняття «*функціональна валюта*» з урахуванням особливостей використання іноземної валюти на підприємстві в залежності від особливостей господарських операцій, зокрема, операцій з закордонною господарською одиницею, в країнах з гіперінфляційною економікою з урахуванням положень МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції». При складанні фінансової звітності кожен суб'єкт господарювання визначає свою функціональну валюту. Результати та фінансовий стан кожного окремого суб'єкта господарювання, який є складовою частиною суб'єкта господарювання, що звітує, треба переводити у валюту, в якій суб'єкт господарювання, що звітує, подає свою фінансову звітність.

Крім того, у МСБО 21 додатково приведені методичні прийоми переведення валюти звітності (функціональної валюти) в іншу валюту (зміна функціональної валюти, переведення у валюту подання, використання валюти подання іншої, ніж функціональна валюта, переведення закордонної господарської одиниці, вибуття або часткове вибуття закордонної господарської одиниці).

За МСБО 21 валютою подання суб'єкта господарювання, що звітує, може бути будь-яка валюта (або валюти) і подавати свою фінансову звітність можна у будь-якій валюті (або валютах). Якщо валюта подання фінансової звітності суб'єкта господарювання відрізняється від його функціональної валюти, його результати та фінансовий стан також переводяться у валюту подання (п. 19).

МСБО 21 застосовується з ПКТ-7 «Введення євро».

Одною з особливостей оподаткування має визнання курсових різниць за операціями в іноземній валюті, які виникають щодо фінансових інвестицій в господарські одиниці за межами України.

Згідно з п. 9 П(С)БО 21 такі курсові різниці відображують у складі іншого додаткового капіталу.

Відповідно до п. 32 МСБО 21 курсові різниці, що виникають за монетарною статтею, визнаватимуться у прибутку або збитку в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що звітує, або в індивідуальній фінансовій звітності закордонної господарської одиниці.

Отже, виникає невідповідність відображення вказаних курсових різниць в індивідуальних звітах основного підприємства і закордонної господарської одиниці. На це звертають увагу також А.Твердомед і І.Чалий [12, с. 10].

Висновок – такі курсові різниці в податковому обліку як об'єкт оподаткування слід відносити на

фінансовий результат (прибуток або збиток).

Розкриття інформації про вплив змін валютних курсів у примітках до фінансової звітності згідно з П(С)БО 21 визначає суму курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду, а також суму курсових різниць, що включена протягом звітного періоду до складу іншого додаткового капіталу.

Розкриття інформації згідно з МСБО 21 визначає суму курсових різниць, визнаних у прибутку або збитку, за винятком тих, що виникають від фінансових інструментів, оцінених за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку чи збитку згідно з МСФЗ 9, а також чисті курсові різниці, визнані в іншому сукупному прибутку та накопичені в окремому компоненті власного капіталу. За МСБО 21 власний капітал не є доходом.

Згідно з п. 32 МСБО 21 у фінансовій звітності, яка містить дані про закордонну господарську одиницю та суб'єкт господарювання, що звітує (наприклад, консолідована фінансова звітність, коли закордонна господарська одиниця є дочірнім підприємством), курсові різниці первісно визнаються в іншому сукупному прибутку. Курсові різниці, що виникають від переведення закордонної господарської одиниці, які раніше визнавалися в іншому сукупному прибутку, не перекласифікуються з власного капіталу в прибуток або збиток, доки не відбудеться вибуття господарської одиниці.

Згідно з п. 9 П(С)БО 21 курсові різниці від перерахунку монетарних статей, які виникають щодо фінансових інвестицій в господарські одиниці за межами України, відображуються у складі іншого додаткового капіталу, а за п. 32 МСБО 21 – відносяться до іншого сукупного прибутку (збитку). Такі визначення мають ідентичне значення, є видами власного капіталу і повинні відображуватися у звітності окремою статтею.

Відповідно до п. 14 П(С)БО 21 у разі продажу або ліквідації господарської одиниці за межами України накопичена сума курсових різниць, що відображена в складі іншого додаткового капіталу, включається до складу інших доходів (витрат) того звітного періоду, в якому визнається прибуток або збиток від продажу (ліквідації) фінансової інвестиції в господарську одиницю за межами України.

При вибутті закордонної господарської одиниці кумулятивну суму курсових різниць, яка відноситься до цієї закордонної господарської одиниці, що були визнані в іншому сукупному прибутку та накопичені в окремому компоненті власного капіталу, перекласифікують із власного капіталу в прибуток або збиток (п. 48 МСБО 21).

Виникає питання, чи оподатковувати прибуток або збиток без іншого сукупного прибутку, або чи оподатковувати загальний сукупний прибуток, який включає інший сукупний прибуток. У ПКУ відповіді на це питання немає.

Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає інший сукупний дохід як «доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства» [13, п. 3].

Розглянемо визначення показників результатів господарської діяльності згідно з п. 7 МСБО 1 «Подання фінансової звітності»:

Прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку.

Інший сукупний прибуток містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ.

Загальний сукупний прибуток включає всі компоненти «прибутку або збитку» та «іншого сукупного прибутку».

У МСБО 21 не досить конкретно визначено віднесення курсових різниць до іншого сукупного прибутку та накопичення їх в окремому компоненті власного капіталу, але з урахуванням особливостей побудови показника відображення таких курсових різниць відноситься до додаткового капіталу, що відповідає П(С)БО 21 і не включається до об'єкта оподаткування в податковому обліку.

Інші МСФЗ вимагають визнавати деякі прибутки

та збитки в іншому сукупному прибутку. Наприклад, МСБО 16 «Основні засоби» вимагає визнавати деякі прибутки та збитки, що виникають від переоцінки основних засобів, в іншому сукупному прибутку. Якщо такий актив оцінюється в іноземній валюті, то згідно з МСБО 21 необхідно переводити переоцінену суму, застосовуючи курс на дату визначення вартості, що приводить до курсової різниці, яка також визнається в іншому сукупному прибутку.

За п. 50 МСБО 21 прибутки і збитки від операцій в іноземній валюті та курсові різниці, які виникають при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання (включаючи закордонну господарську одиницю) в іншу валюту, можуть мати податковий вплив. До такого податкового впливу застосовується МСБО 12 «Податки на прибуток».

Відповідно до проведеного дослідження, наприклад для відображення операцій у повному обсязі за МСБО 21, необхідно дотримуватися інших відповідних міжнародних стандартів: МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», МСБО 12 «Податки на прибуток», МСБО 16 «Основні засоби». МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства», МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах», МСБО 36 «Зменшення корисності активів», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» а також ПКТ-7 «Введення євро».

ВИСНОВКИ

Відповідно до проведених досліджень можна дійти таких висновків:

1. Методичні прийоми МСБО 21 частково відповідають П(С)БО 21, конкретизують окремі визначення П(С)БО 21 або їх доповнюють.
2. При відображенні окремих операцій необхідно враховувати дію відповідних положень інших МСБО.
3. Для того щоб використовувати в фінансовій і податковій звітності МСФЗ доцільно перейти на МСБО у повному обсязі і привести методика бухгалтерського обліку до відповідних стандартів МСБО. Вибіркове використання окремих міжнародних стандартів обліку і звітності без відповідного реформування системи бухгалтерського обліку трудомістке за обсягом виконуваних робіт і малоефективне за якістю отриманих результатів формування показників фінансової та податкової звітності.
4. Якщо підприємство складає індивідуальну фінансову звітність за П(С)БО, то курсові різниці, які виникають щодо фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України, відносяться до додаткового капіталу і не підлягають оподаткуванню, якщо фінансова звітність складається за МСФЗ, то такі монетарні суми є об'єктом оподаткування податком на прибуток.
5. Показники іншого сукупного прибутку, які визначаються за методикою МСФЗ, не включаються до об'єкта оподаткування у податковому обліку. У Плані рахунків бухгалтерського обліку для аналітичного обліку сукупного прибутку (збитку) доцільно відкрити окремий субрахунок до рахунка 42 «Додатковий капітал».

6. Облік доходів пов'язаний з методикою визначення фінансових результатів, у ході якої простежуються такі недоліки: не розкрито змісту самого поняття «дохід», відсутня чітка концепція визначення доходів, не врегульовано стандарти і податкове законодавство. Названі вище недоліки простежуються як у вітчизняних П(С)БО, так і у МСБО, вони призводять до суттєвих помилок і порушень при визначенні доходів підприємства і, як наслідок, – при визначенні та визнанні фінансових результатів.

7. Українське законодавство з оподаткування, бухгалтерського обліку і звітності як і зарубіжні МСБО, потребує ретельного розгляду, доопрацювання та узгодження термінології зі змістом показників, а також усунення недоліків самої системи обліку.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Закон* України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 із змінами та доповненнями.

2. *Про складення* податкової декларації з податку на прибуток підприємств з використанням даних бухгалтерського обліку і дотриманням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності: лист Міністерства фінансів України від 29.05.2012 р. № 31-08410-06-5/13634.

3. *Податковий* кодекс України із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 23.12.2010 р. № 2856-6.

4. *Положення* (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533

5. *Міжнародні* стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408

6. *Міжнародні* стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408

7. *Голов С.* Облік безоплатних необоротних активів / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – С. 3–11.

8. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – 2-е вид. – Харків: Фактор, 2008. – 1008 с.

9. *Горицька Л.А.* Поняття категорії «дохід» відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності / Л.А. Горицька // Фінанси України. – 2008. – № 8. – С. 68–74.

10. *Зубілевич С.К.* Облік доходів за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / С.К. Зубілевич // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2008. – № 2. – С. 4–11.

11. *Озеран А.* Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. С. 25–34.

12. *Твердомед А.* Основні невідповідності (відмінності) системи П(С)БО та системи МСФЗ: стислий довідник для бухгалтера / А. Твердомед, І. Чалий // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 50. – С. 6–10.

13. *Національне* Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

В статье исследованы взаимосвязанные особенности методик формирования в бухгалтерском учете отдельных показателей финансовой и налоговой отчетности согласно налоговому законодательству, национальным и международным стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Ключевые слова: финансовая и налоговая отчетность, национальные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности, налоговое законодательство, методика учета.

The article made the study of related features methods of forming a separate accounting of the financial and tax reporting in accordance with tax legislation, national and international standards бухгалтерского accounting and financial reporting.

Key words: financial and tax reporting, national accounting standards, international accounting standards and financial reporting, tax laws, method of accounting.