

**СУЧАСНІ ПІДХОДИ ЩОДО ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ  
ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ**

Проаналізовано основні етапи переходу українських підприємств на міжнародні стандарти фінансової звітності. Визначено основні нормативно-правові документи, які регламентують послідовність дій та час переходу на фінансову звітність за міжнародними стандартами. Наведено особливості складання балансу та основних форм звітності відповідно до сучасних вимог.

**Ключові слова:** нормативні акти, положення (стандарти) бухгалтерського обліку України, міжнародні стандарти фінансової звітності, податкові відмінності, податок на прибуток, фінансовий і податковий облік, нормативні документи.

**Вступ.** У ринкових умовах господарювання процес синхронізації фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів зумовлює значний практичний інтерес. При цьому, наближення податкового законодавства до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та, згодом, приведення їх до норм міжнародних стандартів, її вирішення дасть змогу спростити процедуру адміністрування податків, підвищити якість прогнозування податкових надходжень, встановити прозорі правила оподаткування.

**Актуальність теми.** Ведення бухгалтерського обліку господарських операцій та їх відображення у звітності обумовлена різними правилами визнання активів та зобов'язань як доходів та витрат для цілей обліку й оподаткування, що призводить до виникнення тимчасових різниць та, як наслідок, відтермінованих податків. У процесі складання фінансової звітності з метою залучення міжнародного капіталу стає актуальним виконання вимог міжнародних стандартів. Проблему гармонізації Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України щодо вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності досліджують провідні вчені-економісти, а саме: В. Бачинський, Ф. Бутинець, С. Голов, Н. Горицька, Г. Кірейцев, М. Кужельний, М. Лучко, О. Малишкін, Н. Малюга, Є. Мних, В. Пархоменко, В. Сопко, Н. Ткаченко, В. Швець. У працях приділено увагу напрямкам розвитку системи обліку, проблемам регулювання бухгалтерського обліку в Україні в умовах адаптації до міжнародних стандартів, питанням трансформації звітності, складеної за національними стандартами, у звітність за МСФЗ (IFRS).

Однак окремі теоретичні та методичні аспекти узгодженості фінансового і податкового обліку, такі як визначення різниць між фінансовим та податковим прибутком, визнання, оцінка й облік податків на прибуток в умовах упровадження міжнародних стандартів, вивчено недостатньо. Таким чином, дослідження цього напрямку є актуальним для подальшого проведення науково-практичних дискусій.

**Метою дослідження** є проведення аналізу принципів та вимог, що висуваються Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), та дослідження їх впливу на формування поточної та фінансової звітності. Розглянути шляхи наближення норм податкового та фінансового обліку, оскільки за своїм змістом податковий облік має на меті оптимізувати діяльність підприємства з точки зору використання його фінансових ресурсів та несе в собі

фіскальну функцію держави з отримання частини прибутку від певних видів діяльності, а фінансовий облік є лише достовірним та повним відображенням всієї діяльності підприємства, як прибуткової, так і збиткової загалом.

У зв'язку з переходом підприємств України на ринковий механізм господарювання виникає потреба впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності у практику бухгалтерського обліку. І насамперед, підприємства України, які прагнуть залучити іноземних інвесторів, мають скласти свою звітність відповідно до Міжнародних стандартів. Трансформація даних вітчизняного обліку в міжнародний формат – складна справа. Одним із проблемних питань є узгодженість фінансового обліку з вимогами податкового законодавства країни.

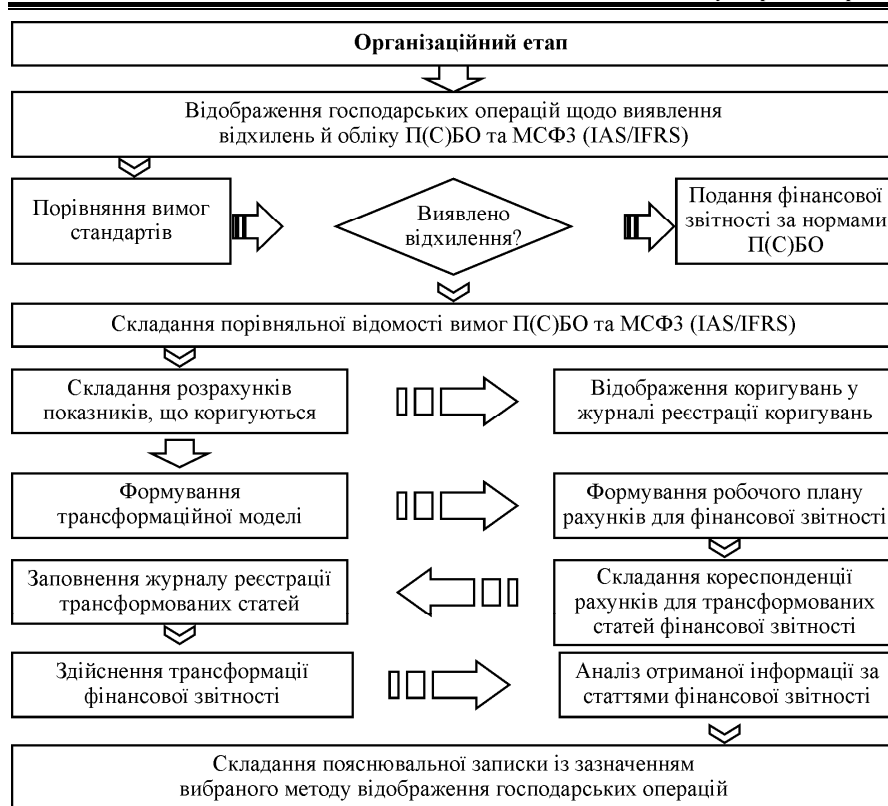
Усі суб'єкти господарської діяльності є учасниками податкових відносин, що регулюються нормативними актами у сфері законодавства про податки, збори та обов'язкові платежі. Але існування різних підходів до визначення мети та результатів господарської діяльності підприємства створює неоднозначне трактування одних і тих самих економічних термінів: вигода, активи, прибуток, витрати та доходи діяльності.

Методика трансформації фінансової звітності за МСФЗ передбачає такі етапи роботи:

1. Узгодження моменту визнання доходів та витрат згідно вимог МСФЗ за методом нарахування (як фінансовому так і в податковому обліку), а не за першою з подій.
2. Визначення доходів і витрат у податковому обліку згідно із визначенням витрат основної, операційної та інших видів діяльності підприємства у фінансовому обліку. Коригування визначення "господарська діяльність" у тлумаченні Податкового кодексу України, оскільки діяльність підприємства може й не давати доходів в майбутньому від її здійснення.
3. Застосування єдиних методів нарахування амортизації основних засобів у податковому та фінансовому обліку.
4. Введення та сплата податку на прибуток за результатами діяльності підприємства за рік.
5. Можливість застосування як у фінансовому, так і податковому обліку не історичної, звичайної, а справедливої вартості активів при визначенні вартості запасів, товарів та інших матеріальних цінностей.
6. Скасування в податковому обліку меж витрат на представницькі цілі, рекламу, поточний ремонт основних засобів, благодійну допомогу та інше.

Основні стадії процесу трансформації фінансової звітності за МСФЗ зображено на рисунку.

У ході проведених досліджень було визначено, що різні цілі фінансового і податкового обліку не можуть бути досягнуті одночасно [1, с. 615]. Учені, що досліджують проблеми впровадження МСФЗ, виділяють три основні підходи до взаємозв'язку фінансового і податкового обліку, розрізняючи високий ступінь взаємозв'язку, що є характерним для країн із кодифікованим правом, та низький, характерний для країн із загальним правом. Із відмінностей у ступені взаємозв'язку фінансового і податкового обліку випливають відмінності у взаємодії двох підсистем на підприємстві. На сьогодні виділяють три принципові моделі взаємодії фінансового і податкового обліку.



**Рис. Методика трансформації фінансової звітності за МСФЗ**

Перша модель – система податкового обліку незалежна безпосередньо від правил та елементів системи фінансового обліку; підрозділ податкового обліку функціонує окремо від бухгалтерії. Ця система характерна для англо-американського правового простору. У ній інформація податкового обліку використовується для підсистеми фінансового обліку з метою зниження витрат, пов'язаних і з дублюванням вихідних даних. Друга модель – підсистема податкового обліку "вбудована" у підсистему фінансового обліку. За цієї моделлю працюють країни у так званому "континентальному" правовому полі. Наслідком цього є трансформація фінансових елементів під податкові цілі та відповідно до вимог податкового законодавства.

Третя модель базується на тому, що з метою оподаткування використовується фінансовий облік у незмінному вигляді. Такий варіант є ідеальним для платників податків, тому що не вимагає створення окремої служби для паралельного ведення податкового обліку. Наведена схема на цей час практично не реалізується, тому що два види обліку мають різні цілі, які поєднати неможливо. Якщо, наприклад, деякі вітчизняні підприємства намагаються максимально врахувати вимоги оподаткування під час ведення фінансового обліку, це, водночас, відображається на показниках фінансової звітності та

знижує її якість. Незалежно від того, яка модель обирається, у разі відсутності повної тотожності фінансових і податкових даних, Міжнародні стандарти вимагають відображення у фінансовій звітності відтермінованих податків [2].

Уперше в Україні проблеми, пов'язані з розрахунком відстрочених податків, виникли після прийняття Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток", в якому немає чіткої методики [3]. Треба зазначити, що П(С)БО 17 багато в чому відповідає Міжнародному стандарту бухгалтерського обліку 12 "Податки на прибуток", який визначає порядок відображення у фінансовій звітності витрат та зобов'язань з податку на прибуток. Актуальність вказаного стандарту пояснюється тим, що правила формування податкової бази, передбачені міжнародними стандартами, дуже часто відрізняються від відповідних вимог, встановлених податковим законодавством конкретної країни. Тому прибуток, що формується відповідно до МСФЗ, може істотно відрізнитись від прибутку, що підлягає оподаткуванню. Варто зазначити, що прибуток, визначений згідно з національними правилами бухгалтерського обліку, також може відрізнитись від прибутків, названих вище.

Мета МСБО 12 "Податки на прибуток" полягає у встановленні методики обліку податків на прибуток, а саме вимагає відображати поточні і майбутні податкові наслідки: операцій і подій поточного періоду, які визнаються у фінансовій звітності; майбутнього відшкодування (погашення) балансової вартості активів (зобов'язань), які визнаються в балансі підприємства. Впровадження МСФЗ потребує тривалого часу й значних зусиль. Свого часу, кроком на шляху до реалізації поставлених завдань щодо реформування бухгалтерського обліку є ухвалення розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р., № 911-р Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, метою якої є удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу.

В Україні за проектом Європейського Союзу на Конференції "Навчання бухгалтерському обліку в Україні" відбулася конференція з 14 по 17 лютого 2005 р. за участю більш ніж 260 делегатів та багатьох визнаних українських та зарубіжних доповідачів.

Перше – створення центру бухгалтерських ресурсів як інформаційного і навчального центру. Як свідчить назва проекту, робота за цим проектом головним чином спрямована на сприяння поширенню більш глибокого розуміння ролі, яку може відігравати фінансова звітність та звіти, складені згідно з МСФЗ, у підвищенні ефективності підприємства та його здатності здійснювати ефективне фінансове планування та оцінку стратегічних можливостей.

Другий компонент – реформа бухгалтерського обліку і оподаткування. Допомога основному бенефіціару проекту – Міністерству фінансів України охоплювала надання детального аналізу і порівняння П(С)БО та МСФЗ, а також рекомендації щодо зменшення розбіжностей між ними; рекомендації щодо внесення змін до законодавства з питань бухгалтерського обліку для підвищення його узгодженості з МСФЗ, застосування яких вимагається від дедалі більшої кількості українських підприємств; рекомендації щодо проєк-

ту нових П(С)БО та порівняльний аналіз основних відмінностей між звітністю згідно з вимогами П(С)БО та податковою звітністю.

З метою зіставлення і вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, і фінансової звітності їх доцільно об'єднати в окремі групи (аспекти топологічних ділянок обліку), виходячи з того, що національні П(С)БО розроблені на базі МСФЗ: фінансова звітність, необоротні активи, оборотні активи, зобов'язання, фінансові результати та витрати, загальні (інформативні) стандарти та міжнародні стандарти фінансової звітності, аналогі яких відсутні серед національних П(С)БО (табл.).

**Табл. Групування стандартів МСБО, МСФЗ та аналогів П(С)БО**

№	Аспект топологічної ділянки обліку	Національні	Міжнародні
I	Необоротні активи	П(С)БО 7	МСБО 16, 38; МСФЗ 3
		П(С)БО 8	МСБО 16, 38; МСФЗ 3
		П(С)БО 14	МСБО 17
		П(С)БО 18	МСБО 11
		П(С)БО 10	МСБО 1, 32
		П(С)БО 12	МСБО 28
		П(С)БО 13	МСБО 39, 32
II	Оборотні активи	П(С)БО 32	МСБО 40
		П(С)БО 9	МСБО 2
		П(С)БО 10	МСБО 1, 32
		П(С)БО 12	МСБО 28
III	Зобов'язання	П(С)БО 30	МСБО 41
		П(С)БО 11	МСБО 1, 37
		П(С)БО 17	МСБО 12
		П(С)БО 24	МСБО 33
IV	Фінансові результати та витрати	П(С)БО 26	МСБО 19
		П(С)БО 15	МСБО 18
		П(С)БО 16	МСБО 23
		П(С)БО 31	МСБО 23
		П(С)БО 30	МСБО 41
V	Загальні (інформативні) стандарти та міжнародні стандарти фінансової звітності	П(С)БО 33	МСФЗ 7
		П(С)БО 19	МСФЗ 3
		П(С)БО 21	МСБО 21
		П(С)БО 22	МСБО 29
		П(С)БО 23	МСБО 24
		П(С)БО 27	МСФЗ 5
VI	Фінансова звітність	П(С)БО 28	МСБО 36
		П(С)БО 1, 2, 3, 25	МСБО 1
		П(С)БО 4	МСБО 7
		П(С)БО 5	МСБО 1, 32
		П(С)БО 6	МСБО 1, 8, 10
		П(С)БО 20	МСБО 3, 27
VII	Аналоги відсутні	П(С)БО 29	МСБО 14
		Відсутні	МСФЗ 1-4, 6, 7; МСБО 20, 26, 34

Варто наголосити, що стандарти згруповані із встановленням відповідності між положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності в межах кожної зазначених вище

груп. Проведена комплексна оцінка сучасного стану і тенденцій розвитку національної системи бухгалтерського обліку в контексті гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності свідчить про доцільність систематизації та групування положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

У ході проведених досліджень вітчизняної та зарубіжної нормативно-правової бази було визначено, що загальні принципи національного обліку та МСФЗ є подібними, однак досить часто мають значні відмінності. Так, зокрема у 1996 р. внаслідок порівняльного аналізу міжнародних стандартів і американських стандартів (US GAAP), проведеного Радою зі стандартів фінансової звітності США (FASB), виявлено, щонайменше, 255 відмінностей між цими системами, починаючи від інтерпретації деяких принципів до принципових відмінностей в підході до аналізу. На наш погляд, МСФЗ потрібно розглядати як відправну точку і шукати такі шляхи для адаптації міжнародних стандартів до української специфіки, які б забезпечили загальну зіставність фінансової звітності національних і західних компаній.

**Висновки.** Згідно з вимогами МСФЗ, є розбіжності між фінансовим та податковим обліком. У цьому випадку доцільно підприємствам у процесі складання звітності відображати відтерміновані податки. Визнано, що сутність концептуального принципу нарахування полягає у необхідності визнання господарських операцій у момент їх здійснення – це є основою підготовки звітності, що дає змогу достовірно відображати фінансовий стан підприємства.

#### Література

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Харків : Вид-во "Фактор", 2007. – 976 с.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 : пер. з англ. / за ред. С.Ф. Голова. – К. : Вид-во ФПБАУ, 2005. – 1272 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток": затв. наказом М-ва фінансів України від 28 груд. 2000 р., № 353.

#### **Должанский А.Н., Джоголь О.С. Современные взгляды на формирование финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов**

Проведен анализ главных этапов перехода украинских предприятий на международные стандарты финансовой отчетности. Определены основные нормативно-правовые документы, которые регулируют последовательность при переходе финансовой отчетности на международные стандарты. Акцентированы особенности составления баланса и основных форм отчетности в соответствии с последними требованиями.

**Ключевые слова:** нормативные документы, стандарты бухгалтерского учета Украины, международные стандарты финансовой отчетности, налоговые отличия, налог на прибыль, финансовый и налоговый учет, нормативные документы.

#### **Dolzhansky A.M., Dzhogol O.S. Modern approaches as to formulation of financial statements prepared according to international standards**

The main stages of the transition of Ukrainian enterprises to international financial reporting standards are analyzed. The main legal documents regulating sequence and the transition to international financial reporting standards are determined. These features of the making a balance and basic reporting forms according to modern requirements.

**Keywords:** regulations (standards) of Ukraine, international financial reporting standards, tax differences, income tax, financial and tax accounting, regulatory documents.