

ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

**НОРМАТИВНО-МЕТОДИЧНЕ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ
МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

*За загальною редакцією
Л. Г. Ловінської*

Київ
ДННУ “Академія фінансового управління”
2013

УДК 657:006.32](477)(083.7)
ББК 65.052.21(4Укр)
Н83

Автори:

Л. Г. Ловінська, О. О. Канцуров, В. Г. Швець, Б. А. Засадний, Т. Г. Мельник,
Т. П. Голубнича, О. І. Малишкін, К. В. Бойко, Т. О. Матвієнко

Рецензенти:

Н. О. Гура – доктор економічних наук, професор;
Є. В. Калюга – доктор економічних наук, професор;
Є. В. Мних – доктор економічних наук, професор

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Державної навчально-наукової установи
“Академія фінансового управління”
(протокол № 8 від 12 липня 2013 р.)*

**Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку
Н83 в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності /**
за заг. ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2013. –
294 с.

ISBN 978-966-2380-60-6

У монографії викладено концептуальні підходи до розроблення та вдосконалення нормативно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку і звітності в Україні в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ); проведено аналіз міжнародного досвіду застосування МСФЗ в контексті оподаткування прибутку підприємств; визначено роль та значення первинної документації та Плану рахунків бухгалтерського обліку при застосування МСФЗ; обґрунтовано методологію розрахунку податкових різниць у контексті імплементації МСФЗ в Україні.

Для керівників, бухгалтерів підприємств та організацій, представників державних фінансових органів, аудиторів, наукових співробітників, докторантів, аспірантів, викладачів та студентів вищих навчальних закладів.

УДК 657:006.32](477)(083.7)
ББК 65.052.21(4Укр)

ISBN 978-966-2380-60-6

© Автори, 2013
© ДННУ “Академія фінансового управління”, 2013

ЗМІСТ

ВСТУП	7
Розділ 1. СВІТОВИЙ ДОСВІД ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ	9
1.1. Основні підходи до застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності	9
1.2. Характеристика світового досвіду застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в контексті оподаткування прибутку підприємств	24
1.3. Недоліки та переваги застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в зарубіжних країнах	45
Розділ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРОБЛЕМИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ	50
2.1. Характеристика системи правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні	50
2.2. Роль держави у методологічному забезпеченні ведення бухгалтерського обліку в умовах застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності	57
2.3. Проблеми формування облікової політики підприємства в умовах переходу до Міжнародних стандартів фінансової звітності	63
Розділ 3. ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	70
3.1. Нормативно-правове регулювання первинного обліку та інвентаризації в Україні	70

- 3.2. Документи як джерело первинної інформації на підприємстві 73
- 3.3. Інвентаризація як методичний прийом первинного обліку 84
- 3.4. Досвід використання первинних документів та інвентаризації
в умовах застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності . . . 93

**Розділ 4. РОЛЬ ТА ЗНАЧЕННЯ ПЛАНУ РАХУНКІВ В УМОВАХ
ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ 97**

- 4.1. Аналіз світового досвіду побудови та використання планів
рахунків бухгалтерського обліку 97
- 4.2. Модель Плану рахунків бухгалтерського обліку в умовах
застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності 104

**Розділ 5. ФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПРИ ЗАСТОСУВАННІ
МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ 111**

- 5.1. Загальне методологічне регулювання формування обліково-
аналітичної інформації у фінансовій звітності за Міжнародними
стандартами фінансової звітності та основні його характеристики . . . 111
- 5.2. Досвід складання і подання фінансової звітності за національними
та міжнародними стандартами 127
- 5.3. Форми фінансової звітності страхових компаній в умовах
застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності 138
- 5.4. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва в умовах
застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності 149

**Розділ 6. МЕТОДОЛОГІЯ РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ
В КОНТЕКСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ
СТАНДАРТИВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ 162**

- 6.1. Статус Міжнародних стандартів фінансової звітності у формуванні
фінансової і податкової інформації 162
- 6.2. Аналіз підходів до визначення податкових різниць 166
- 6.3. Методика визначення податкових різниць стосовно доходів 178
- 6.4. Методика визначення податкових різниць щодо витрат 183
- 6.5. Методичні аспекти відображення інформації про податкові різниці
у формах фінансової звітності 205

**Розділ 7. КОНЦЕПЦІЯ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ 209**

ВИСНОВКИ 214

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 226

ДОДАТКИ	229
<i>Додаток А.</i> Основні відмінності континентально-європейської та англосаксонської моделей бухгалтерського обліку	230
<i>Додаток Б.</i> Застосування Правил Європейського парламенту і Ради про застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у країнах Європейського Союзу від 19.07.2002 № 1606/2002	232
<i>Додаток В.</i> Країни поза межами Європейського Союзу, що запровадили МСФЗ на рівні національних стандартів	235
<i>Додаток Г.</i> Організація запровадження міжнародних стандартів у країнах СНД	237
<i>Додаток Д.</i> Досвід застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності країнами СНД	239
<i>Додаток Е.</i> Організації, що складають звітність за міжнародними стандартами	242
<i>Додаток Ж.</i> Державне регулювання контролю якості фінансової звітності, складеної відповідно до МСФЗ	244
<i>Додаток З.</i> Проблеми запровадження МСФЗ у країнах СНД	246
<i>Додаток И.</i> Рейтинг податкових систем країн світу	248
<i>Додаток К.</i> Ступінь взаємозв'язку податкової звітності з матеріальними статтями фінансової звітності	250
<i>Додаток Л.</i> Вплив прийняття МСФЗ на оподатковуваний прибуток при незмінному податковому законодавстві	251
<i>Додаток М.</i> Хронологія розвитку первинної облікової документації, яка застосовується на українських підприємствах	252
<i>Додаток Н.</i> Перелік типових форм, що їх використовують для первинної документації господарських явищ та процесів на підприємствах в Україні	254
<i>Додаток О.</i> Етапи проведення інвентаризації	258
<i>Додаток П.</i> План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій ..	262
<i>Додаток Р.</i> Додаток 1 до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"	266

<i>Додаток С.</i> Рекомендований склад статей Звіту про фінансовий стан страхової компанії відповідно до вимог Директиви Ради 91/674/ЄЕС від 19 грудня 1991 р.	275
<i>Додаток Т.</i> Визначення податкових різниць щодо доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ст. 135, 137 ПКУ).....	280
<i>Додаток У.</i> Визначення податкових різниць щодо інших операційних доходів (ст. 135, 137 ПКУ).....	288
<i>Додаток Ф.</i> Визначення податкових різниць щодо інших доходів (ст. 135 ПКУ).....	291

ВСТУП

Важливим напрямом реформування бухгалтерського обліку в Україні в умовах трансформації вітчизняної економіки, спрямованої на розвиток ринкових відносин та інтеграцію у світове співтовариство, є гармонізація фінансової звітності суб'єктів господарювання з міжнародними стандартами, бо саме цим визначається вплив інтеграційних процесів на бухгалтерський облік. Процес інтеграції вітчизняної економіки у світове співтовариство визначає принципово нові підходи та завдання щодо підвищення рівня управління діяльністю суб'єктів господарювання.

На сучасному етапі трансформації економіко-правового середовища курс на інтеграційні перетворення повинен супроводжуватися реформуванням системи бухгалтерського обліку, оскільки одним із нагальних завдань є перегляд та оновлення нормативно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Упровадження практики ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності суб'єктами господарювання в Україні відповідно до міжнародних стандартів охоплюють кілька етапів.

Першим етапом реформування бухгалтерського обліку було прийняття Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996 та затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що значною мірою впорядкували процес ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Наступним важливим кроком стало схвалення Кабінетом Міністрів України Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні від 24.10.2007 № 911-р, розробленої з метою вдосконалення системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів, а також законодавства Європейського Союзу.

Останнім етапом наближення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні до МСФЗ можна вважати прийняття Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 12.05.2011 № 3332-VI, згідно з яким, починаючи з січня 2012 р., окремі суб’єкти господарювання мають застосовувати МСФЗ при формуванні фінансової звітності.

Оскільки МСФЗ не домінують над законодавчими актами, що регулюють складання фінансової звітності у країні, їх упровадження здійснюється передусім завдяки переконанню урядів та органів, які встановлюють стандарти і контролюють ринки цінних паперів, а також представників ділових кіл та бізнесу дотримуватися міжнародних стандартів під час складання фінансових звітів.

За таких умов першорядним завданням є розроблення концепції нормативно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку і звітності в умовах застосування МСФЗ, яка повинна дати відповідь на ключові питання подальшого реформування бухгалтерського обліку в Україні. Зокрема, необхідно з’ясувати роль держави та її вплив на регулювання й визначення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, створення нормативного забезпечення, контроль за дотриманням законодавства у сфері бухгалтерського обліку і звітності в Україні в умовах застосування МСФЗ. Також потребують вирішення питання методичного характеру щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ: формування облікової політики суб’єктів господарювання; первинного обліку, первинної документації та інвентаризації; використання Плану рахунків для накопичення облікової інформації з метою формування фінансової звітності; складу, структури та трансформації форм фінансової звітності при першому застосуванні МСФЗ.

Таким чином, у науковому дослідженні обґрунтовується концепція нормативно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку і звітності в умовах застосування МСФЗ.

1

СВІТОВИЙ ДОСВІД ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. ОСНОВНІ ПІДХОДИ ДО ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Сучасні тенденції розвитку світової економіки свідчать про посилення процесів глобалізації та інтеграції, що сприяє виходу та закріпленню позицій компаній країн на світових ринках капіталу. На сьогодні на Нью-Йоркській фондовій біржі котируються акції 459 іноземних компаній із 47 країн світу, а це 20 % котирувань та 33 % загальної ринкової капіталізації. На фондовій біржі NASDAQ котируються акції 338 компаній із 35 країн. Із зареєстрованих на Лондонській фондовій біржі компаній, які забезпечують більше 60 % її капіталізації, 17 % є іноземними. На деяких інших ринках частка іноземних компаній така: Євронекст – 25 %, Німеччина – 21, Нова Зеландія – 21, Сінгапур – 14, Швейцарія – 31 %¹.

Глобалізація світової економіки в контексті гармонізації бухгалтерського обліку зумовлює підвищення мобільності капіталу і, як наслідок, потребу інвесторів у єдиних підходах до вимірювання, оцінювання та обслуговування таких інвестицій для прийняття ними обґрунтованих рішень. Крім того, очікується, що використання Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) забезпечить покращання якості фінансової звітності та подання детальнішої інформації про результати діяльності підприємств.

¹ *Крылова Т. Б.* Первые итоги внедрения МСФО за рубежом: обзорная записка : проект / Т. Б. Крылова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nsfo.ru/docs/first%20results.pdf>.

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в європейських країнах здійснюється згідно з Регламентом Європейського Союзу від 19.07.2002 № 1606/2002. У ст. 4 Регламенту визначено обов'язковість складання консолідованої фінансової звітності відповідно до МСФЗ компаніями, що перебувають у лістингу. Іншим компаніям також дозволено застосовувати МСФЗ при складанні річної звітності¹. Окремі огляди свідчать про різноманітність підходів до використання МСФЗ. Проте в будь-якому разі із запровадженням міжнародних стандартів компанії дедалі рідше вдаються до маніпулювання розмірами прибутку та приховування результатів господарської діяльності.

Аналіз стану запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в облікову практику компаній країн світу свідчить про посилення таких тенденцій останніми роками та позитивні ефекти від використання цих стандартів. Так, МСФЗ дозволені або обов'язкові для застосування у 109 країнах світу, у тому числі у 81 – для лістингових компаній та 28 – для нелістингових компаній (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в країнах, кількість країн

Обов'язковість застосування МСФЗ у країні	Лістингові компанії	Нелістингові компанії
Не дозволяється використовувати МСФЗ	32	34
Дозволяється використовувати МСФЗ для всіх або деяких видів діяльності	28	34
Обов'язкове застосування МСФЗ для всіх компаній	81	28
Відсутність фондових бірж	14	–

Складено за: *Крылова Т. Б.* Первые итоги внедрения МСФО за рубежом: обзорная записка : проект / Т. Б. Крылова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nsfo.ru/docs/first%20results.pdf>.

¹ *Грабовські К.* МСФЗ 1, що застосовується у Директиві про проспект емісії – рекомендації ESMA та досвід Польщі / К. Грабовські // Міністерство фінансів України. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://msfz.minfin.gov.ua/uk/IfrsOtherCountries/AboutIFRSInOtherCountries/Pages/default.aspx>.

Сьогодні у світі діє декілька систем бухгалтерського обліку залежно від регіональних, економічних, політичних та соціальних особливостей. Загальновідомий поділ облікових систем на англосаксонську, континентальну, південноамериканську та ісламську моделі.

В англосаксонській моделі фінансова звітність розглядається як основне джерело інформації для інвесторів і кредиторів. Майже всі компанії присутні на ринку цінних паперів, і вони безпосередньо зацікавлені в наданні об'єктивної інформації про своє фінансове становище. Сьогодні така модель застосовується у Великобританії, США, Австралії, Ізраїлі, Індії, Канаді, країнах Центральної Америки та ін.

На відміну від англосаксонської, у континентальній моделі значна увага приділяється законодавчому регулюванню бухгалтерського обліку, а основними користувачами фінансової звітності є податкові та інші державні органи. До країн, що використовують таку модель, належать Австрія, Греція, Данія, Іспанія, Італія, Німеччина, Норвегія, Португалія, Франція, Японія та ін.

Відмітною рисою південноамериканської моделі є коригування показників фінансової звітності з урахуванням зміни загального рівня цін, що спричинено нестабільним економічним становищем та високою інфляцією. Такі коригування необхідні для забезпечення достовірності фінансової звітності. Проте ці вимоги спрямовані зовсім не на задоволення потреб інвесторів, а на виконання державою річних бюджетів. Зазначена модель притаманна Бразилії, Перу, Уругваю, Чилі та ін.

Однією з форм організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності є ісламська модель, характерна для мусульманських країн та сформована під впливом їхньої специфіки. Вона має низку особливостей, зокрема, забороняється отримання фінансових дивідендів заради збільшення доходів, а при оцінюванні активів і зобов'язань використовуються лише ринкові ціни.

Застосовуються і децю інші підходи до групування країн, наприклад, залежно від ступеня впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності. За такою ознакою країни варто об'єднати у шість груп:

- прямий дозвіл для лістингових компаній за допомогою спеціальних процедур (країни Європейського Союзу);

- конвергенція національних стандартів із МСФЗ для лістингових компаній (США, Японія);
- конвергенція національних стандартів з МСФЗ для всіх компаній (Великобританія);
- конверсія МСФЗ у національні стандарти (Нова Зеландія, Австралія, Гонконг, Сінгапур);
- розроблення нових національних стандартів і вдосконалення чинних у напрямі їх відповідності МСФЗ з урахуванням національних особливостей (Індія);
- робота з визнання національних стандартів еквівалентними МСФЗ (у ЄС для Канади, Японії та США);
- пряме введення МСФЗ як національних стандартів, у тому числі для юридичних осіб та нелістингових компаній¹.

Деякі країни, котрі переходять на МСФЗ (наприклад, Кенія), аргументують свій крок тим, що він дасть змогу заощадити кошти на розроблення стандартів і забезпечити їх практичне впровадження.

Деякі інші бачення поділу країн світу задекларовано Комітетом з Міжнародних стандартів фінансової звітності, на офіційному сайті якого виокремлено чотири категорії країн за рівнем запровадження МСФЗ:

- 1) повномасштабне впровадження для всіх компаній незалежно від того, чи внесені вони до біржового лістингу, чи ні (36 країн);
- 2) обов'язкове дотримання МСФЗ тільки для компаній, включених до біржового лістингу (Китай, Естонія, Гонконг і Латвія);
- 3) країни, законодавство яких допускає застосування МСФЗ або інших визнаних на міжнародному рівні принципів звітності (наприклад, американських Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку – GAAP) замість національних правил (зокрема Данія, Німеччина, Угорщина та Нідерланди);
- 4) країни, чії національні стандарти фінансової звітності наближаються до МСФЗ (наприклад, Єгипет, Малайзія, Сінгапур і Південна Африка), причому ступінь такої наближеності варіюється².

¹ *Крылова Т. Б.* Первые итоги внедрения МСФО за рубежом: обзорная записка : проект / Т. Б. Крылова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nsfo.ru/docs/first%20results.pdf>.

² Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcб.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

Найбільший практичний інтерес становить саме досвід країн, які повністю перейшли на міжнародні вимоги ведення бухгалтерського обліку та використовують Міжнародні стандарти фінансової звітності. Проте дослідження стану запровадження їх в облікову практику іноземних компаній свідчить про те, що лише 35 країн задекларували застосування МСФЗ як обов'язкових для зареєстрованих на біржах компаній і тією чи іншою мірою для компаній, не включених до лістингу. Ці країни поділяються на чотири групи:

- близькосхідні країни (Бахрейн, Кувейт та ін.);
- країни Центральної та Південної Америки (Перу, Гондурас та ін.);
- колишні британські колонії (Барбадос, Кіпр, Кенія та ін.);
- країни з перехідною економікою (Грузія, Хорватія та ін.)¹.

Однак найбільше значення для ефективного запровадження МСФЗ в Україні має досвід країн з перехідною економікою та країн – колишніх членів СНД. Це пояснюється історичними аспектами функціонування економік країн та схожими умовами ведення господарської діяльності. Наявність однакових економічних проблем на пострадянському просторі стимулює уряди країн СНД до пошуку спільних підходів до формування системи бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Застосування МСФЗ у розвинутих країнах

Великобританія. У Великобританії не було введено в дію закони, подібні до прийнятих в Австрії, Німеччині чи Фінляндії, які дають змогу використовувати МСФЗ для складання консолідованої звітності. Компанії Великобританії тривалий час продовжували керуватися британськими законами, включаючи Четверту і Сьому Директиви ЄС. Хоча у Великобританії стандарти фінансової звітності юридично не мали обов'язкового характеру, їх дотримання найчастіше вважалося необхідним для того, щоб фінансова звітність надавала прозору та достовірну інформацію і не містила викривлень. Таким чином, на практиці компанії додержувалися облікових стандартів.

¹ Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

На перший погляд, стандарти Великобританії були доволі схожими на МСФЗ, однак існувало багато серйозних і менш суттєвих відмінностей, певні з яких наводилися наприкінці кожного британського стандарту. Тільки у 2002 р. Рада з фінансової звітності розпочала процес широкомасштабної конвергенції національних облікових стандартів із МСФЗ.

Сьогодні у Великобританії публічні компанії зобов'язані складати звітність за міжнародними стандартами. Усім іншим компаніям, окрім благодійних організацій, також дозволено складати звітність за ними¹. Однак наявність одночасно двох типів фінансової звітності, як основаної, так і не основаної на МСФЗ, ускладнює порівняльний аналіз її показників.

Франція. У Франції МСФЗ та прийняті в США правила застосовувалися досить широко до середини 1990-х років. У 1998 р. був прийнятий закон, що дав змогу використовувати МСФЗ замість національних правил при складанні консолідованої звітності компаніями, акції яких котируються на біржах. Однак цей закон так і не набрав чинності. З тієї причини, що на кінець 1990-х років вимоги МСФЗ були жорсткішими, ніж національні стандарти, лише деякі ділові групи у Франції добровільно погодилися перейти на МСФЗ до 2002 р.²

У 2002 р. Міжнародні стандарти фінансової звітності були ухвалені на законодавчому рівні. Відповідно до законодавства Франції нині МСФЗ є обов'язковими для застосування публічними компаніями та дозволені для використання іншими компаніями.

Німеччина. У Німеччині, починаючи з 1993 р., цінні папери лише деяких великих компаній почали котируватися на біржах і стали застосовуватися Міжнародні стандарти фінансової звітності або американські Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку для складання консолідованої звітності. У 1998 р. набув чинності закон, яким було офіційно задекларовано зазначені положення, і до 1999 р.

¹ Перелік країн, що застосовують МСФЗ // Міністерство фінансів України. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://msfz.minfin.gov.ua/uk/IfrsOtherCountries/AboutIFRSInOtherCountries/Pages/ListCountriesUsingIFRS.aspx>.

² Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

переважна частина найбільших німецьких компаній скористалися цією можливістю¹.

Починаючи з 2002 р., німецькі публічні компанії складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, тоді як усі інші компанії – за національними стандартами бухгалтерського обліку. Незважаючи на це, їм дозволено також послуговуватися міжнародними стандартами, що сприяло посиленню прозорості та підвищенню порівнюваності показників фінансової звітності не лише у Німеччині, але й серед компаній різних країн.

Австралія. У липні 2002 р. Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності оголосила про перехід на використання МСФЗ усіма суб'єктами господарювання. Таким чином, завершився тривалий процес, у ході якого було вжито низку заходів із забезпечення конвергенції облікових стандартів.

Японія. Орган з розроблення стандартів для приватного сектору – Рада зі стандартів фінансової звітності – був створений в Японії у 2001 р. унаслідок тенденцій до стандартизації та гармонізації національних правил ведення обліку та складання звітності відповідно до міжнародних вимог. Незважаючи на тривалий процес запровадження, нині Міжнародні стандарти фінансової звітності дозволені для використання лише публічними компаніями.

США. У вересні 2002 р. Фінансова рада зі стандартів фінансової звітності разом із Правлінням Комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФЗ) оголосила про початок проекту конвергенції американських та міжнародних стандартів. У зв'язку з цим планується в майбутньому ліквідувати відмінності між GAAP та МСФЗ.

У 2000 р. Комісія з цінних паперів і бірж США (КЦПБ) випустила довідковий документ, в якому розглядалося питання необхідності приймання звітів, складених відповідно до МСФЗ, від нерезидентів, особливо тих, акції яких котируються на біржах США. Жодного виваженого рішення оголошено не було. Однак КЦПБ підтримала Правління КМСФЗ, і було оголошено про намір здійснювати подальшу конвергенцію американських та міжнародних стандартів

¹ Roberts C. International Financial Accounting: A Comparative Approach / C. Roberts, P. Weetman, P. Gordon. – Edinburgh, UK : Pearson Education, 2008. – 676 p.

бухгалтерського обліку та фінансової звітності¹. Нині Міжнародні стандарти фінансової звітності дозволені для використання американськими компаніями².

Чехія. З 1 січня 2002 р. усі чеські компанії мають можливість скласти консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. Позитивним моментом є звільнення таких компаній від подання консолідованої звітності за національними стандартами. В листопаді 2002 р. Міністерство фінансів Чехії видало сім основних указів стосовно різних галузей економіки (підприємництво, банківська сфера, страхований ринок, малі підприємства).

Крім того, розроблено нові стандарти фінансової звітності, що за змістом близькі до МСФЗ та містять детальні інструкції із застосування МСФЗ підприємствами. Починаючи з 1 січня 2004 р., усі компанії в Чехії, які складають консолідовану фінансову звітність, перейшли на застосування міжнародних стандартів у своїй діяльності.

Польща. Законом про фінансову звітність, який набрав чинності 1 січня 2002 р., задекларовано, що у разі відсутності національних стандартів фінансової звітності, виданих Польським комітетом зі стандартів фінансової звітності, допускається використання польськими компаніями МСФЗ. Проте таке використання не є обов'язковим. Були зроблені спроби вдосконалити Закон про фінансову звітність, привівши його у відповідність із МСФЗ шляхом введення такого самого визначення активів та пасивів, доходів і витрат, як у МСФЗ. І хоча Закон про фінансову звітність був удосконалений, включивши різні аспекти МСФЗ, він відрізняється за змістом від них, а тому не може бути їх аналогом у частині регулювання обліку і звітності.

Міжнародні стандарти фінансової звітності є обов'язковими для використання публічними компаніями, що перебувають у лістингу, банками та фінансовими установами. Закон про публічне розміщення цінних паперів для емітентів, які прагнуть отримати допуск на

¹ Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

² Перелік країн, що застосовують МСФЗ // Міністерство фінансів України. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://msfz.minfin.gov.ua/uk/IfrsOtherCountries/AboutIFRSInOtherCountries/Pages/ListCountriesUsingIFRS.aspx>.

біржі, дозволяє використовувати МСФЗ¹. Усі інші компанії Польщі застосовують національні стандарти для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Недоліком польського законодавства є відсутність вказівок щодо застосування національних стандартів фінансової звітності, доповнених положеннями МСФЗ, а також норм їх обов'язкового використання. На практиці це призводить до помилок та зловживань, у зв'язку з чим виникають складнощі при порівнянні показників фінансової звітності польських та інших компаній, що є негативним фактором для підвищення інвестиційної привабливості.

Запровадження МСФЗ у країнах СНД

Росія. Реформування бухгалтерського обліку розпочалося з прийняттям урядом Російської Федерації Програми реформування бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, затвердженої постановою від 06.03.1998 № 283. Через шість років було ухвалено Концепцію розвитку бухгалтерського обліку та звітності в Російській Федерації на середньострокову перспективу від 01.07.2004 № 180, а 27 липня 2010 р. підписано Закон “Про консолідовану фінансову звітність” № 208-ФЗ, яким встановлюються загальні вимоги до обов'язкового складання, подання та публікування консолідованої фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів.

Однією з головних проблем запровадження МСФЗ є створення системи професійного навчання та кадрової перепідготовки. МСФЗ набагато складніші, ніж російські правила бухгалтерського обліку, і потребують від фінансистів кращої професійної підготовки, набуття додаткових знань та навичок. На сьогодні у більшості російських банків і компаній немає фахівців, які володіють необхідною кваліфікацією в галузі МСФЗ та досвідом роботи зі складання на їх підставі звітності. Послуги фахівців коштують досить дорого, і не кожна організація

¹ *Грабовскі К.* МСФЗ 1, що застосовується у Директиві про проспект емісії – рекомендації ESMA та досвід Польщі / К. Грабовскі // Міністерство фінансів України. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://msfz.minfin.gov.ua/uk/IfrsOtherCountries/AboutIFRSInOtherCountries/Pages/default.aspx>.

може собі їх дозволити. Водночас це може мотивувати підприємства до організації системи професійного навчання спеціалістів.

Не меншою проблемою на шляху запровадження МСФЗ у Росії є мовне питання. Офіційна мова Міжнародних стандартів фінансової звітності – англійська, тому виникає потреба у забезпеченні офіційного перекладу міжнародних стандартів та прийнятих змін і поправок. Для технічних перекладів текстів МСФЗ та їх своєчасного оновлення необхідно створити спеціальний орган. При цьому важливо організувати роботу так, щоб змінені стандарти вчасно потрапляли до користувачів без зволікань на етапах розгляду та затвердження.

Білорусь. У Білорусі діють певні принципи і методи ведення обліку, а бухгалтерська звітність істотно відрізняється від тієї, що складається відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності в інших країнах. Тому багатьом білоруським підприємствам, які прагнуть до співпраці з іноземними партнерами, доводиться проводити додаткову роботу з перекладу своєї звітності з урахуванням вимог МСФЗ. Ключовою проблемою розвитку обліку та звітності в Білорусі є підготовка законодавчої бази, що давала б змогу застосовувати міжнародні стандарти в повному обсязі. При цьому вона повинна узгоджуватися з іншими законодавчими актами, бути вичерпною, зрозумілою і несуперечливою.

Необхідно внести поправки до чинних нормативних актів, що надаватимуть можливість банкам і підприємствам складати фінансову звітність за міжнародними стандартами для іноземних і вітчизняних користувачів. Основним документом, що визначає напрям реформування фінансової звітності в Білорусі, є державна програма переходу на МСФЗ, затверджена постановою Ради міністрів Республіки Білорусь у 1998 р. Також вагоме значення має робота з уніфікації вітчизняного бухгалтерського обліку та фінансової звітності й норм, прийнятих у країнах – членах Митного союзу.

Особливістю реформи фінансової звітності в Білорусі можна вважати те, що в процесі переходу на міжнародні стандарти банківський сектор випереджає промислові підприємства. У той час, як у фінансових колах тривало обговорення можливих шляхів реформування звітності білоруських підприємств, Національний банк Республіки Білорусь відповідно до Банківського кодексу прийняв рішення про розроблення на підставі міжнародних стандартів національних стандартів фінансової звітності. Початок реформуванню у

сфері бухгалтерського обліку в банківському секторі покладено в 1994 р. Саме тоді було проведено фундаментальну роботу з переходу банківської системи на міжнародні принципи обліку та складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ. З 1996 р. білоруські банки перейшли на нові плани рахунків бухгалтерського обліку. Політика Національного банку щодо переходу на МСФЗ ураховує особливості розвитку економіки і законодавства країни. Нова система бухгалтерського обліку протягом семи років була достатньо ефективною, що дало змогу Національному банку та іншим користувачам отримувати інформацію якісно нового рівня для прийняття управлінських рішень¹.

Наступним етапом реформування бухгалтерського обліку стало прийняття в 2001 р. Національним банком Республіки Білорусь постанов, які затвердили національні стандарти фінансової звітності (НСФЗ) і правила їх застосування. Першим став стандарт МСФЗ 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” (НСФЗ 29), який визначає порядок перерахунку статей звітності банків в умовах гіперінфляції.

Наступним став стандарт 27 “Консолідована фінансова звітність та облік інвестицій у дочірні структури” (НСФЗ 27), що встановлює вимоги до складання консолідованої звітності банками з урахуванням частки участі в капіталі.

Стандарт 30 “Фінансова звітність банків” (НСФЗ 30) використовується тільки в банківському секторі й охоплює питання облікової політики, складання балансів, звітів про прибутки та збитки, можливих зобов'язань і непередбачуваних подій, включаючи позабалансові статті, термінів погашення активів та зобов'язань, концентрації активів, зобов'язань й позабалансових статей, обліку збитків за активами, основних ризиків, активів, наданих як забезпечення, довірчого управління, операцій з пов'язаними сторонами².

Незважаючи на значні здобутки у реформуванні бухгалтерського обліку банківських установ, облікова система в інших галузях економіки залишається незмінною. Однією з причин, які унеможливають

¹ Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

² Там же.

ють негайний перехід на МСФЗ, є брак фахівців. Більшість спеціалістів, які пройшли навчання, працюють у комерційних структурах, в яких є частка іноземного капіталу і котрі повинні вести бухгалтерський облік одночасно за міжнародними і національними стандартами. Недосконалість системи бухгалтерського обліку не лише стає на заваді припливу іноземних інвестицій в економіку країни, а й ускладнює діяльність підприємств, оскільки не дає змоги визначити реальну виручку.

Молдова. Починаючи із середини 90-х років ХХ ст. Молдова поступово переходить на систему бухгалтерського обліку та звітності відповідно до МСФЗ. На сьогодні країна досягнула таких основних результатів: створено нову нормативну базу бухгалтерського обліку, розроблено та впроваджено нові форми фінансової звітності, введено програму професійної освіти та сертифікації бухгалтерів і аудиторів, що відповідає вимогам Міжнародної федерації бухгалтерів.

Нормативна база бухгалтерського обліку ґрунтується на МСФЗ і охоплює три головні елементи: Національні стандарти бухгалтерського обліку (НСБО), Коментарі щодо використання НСБО, План рахунків бухгалтерського обліку. НСБО розробляються на основі МСФЗ і затверджуються міністерством фінансів Молдови. Вони встановлюють загальні принципи і правила бухгалтерського обліку для всіх економічних суб'єктів незалежно від їхньої галузевої належності, виду власності та організаційно-правової форми.

Хоча НСБО і створені на основі МСФЗ, до них входять два стандарти, не передбачені в переліку МСФЗ, проте необхідні для полегшення засвоєння нової системи бухгалтерського обліку. Відповідно до Концепції реформи бухгалтерського обліку, затвердженої урядом Молдови в 1997 р., НСБО повинні уточнюватися на підставі змін і доповнень, внесених до МСФЗ. Більше того, перелік НСБО буде поповнюватися разом із прийняттям нових МСФЗ. При цьому в разі відсутності окремих НСБО повинні застосовуватися положення відповідних МСФЗ.

План рахунків бухгалтерського обліку встановлює перелік синтетичних рахунків і субрахунків та Методологічні норми щодо їх використання, обов'язкові до застосування. Зміст фінансової звітності та порядок оцінювання її показників відповідають принципам МСФЗ і не потребують трансформації. Вони включають бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про рух власного капіталу та програми.

Система безперервної освіти та сертифікації бухгалтерів і аудиторів була введена на початковому етапі переходу Молдови на МСФЗ. Дотепер підготовку і підвищення кваліфікації пройшла переважна більшість бухгалтерів і аудиторів. Їх сертифікація проводиться двічі на рік за програмою IFAC. Підготовка і проведення сертифікованих іспитів здійснюються Асоціацією професійних бухгалтерів і аудиторів Республіки Молдова, яка є асоційованим членом IFAC. До складу сертифікаційної комісії поряд із місцевими фахівцями входять співробітники іноземних аудиторських фірм і проектів, що мають свої представництва в Молдові. Власники кваліфікаційних сертифікатів здобувають значні переваги при працевлаштуванні як у державних органах, так і в приватних фірмах.

Казахстан. Початком процесу реформування системи бухгалтерського обліку в Казахстані стало прийняття Указу Президента Республіки Казахстан “Про бухгалтерський облік” від 29.12.1995, який має силу закону і є першим законодавчим актом, що визначає напрями роботи зі створення системи обліку та підготовки фінансової звітності відповідно до принципів, прийнятих у міжнародній практиці¹. Указом визначено стандарти бухгалтерського обліку як документи, що встановлюють методи і порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, основні принципи зовнішнього та внутрішнього аудиту. Казахстанські стандарти бухгалтерського обліку ґрунтуються на міжнародних стандартах, але враховують особливості розвитку ринкових відносин та законодавчі вимоги.

Програма переходу Казахстану на МСФЗ є, зокрема, одним з найважливіших напрямів роботи в рамках Програми розвитку ринку цінних паперів у Республіці Казахстан. Постановою Національної комісії Республіки Казахстан від 12.11.1996 № 2 ухвалено Концептуальну основу для підготовки та подання фінансової звітності, в якій визначено: основоположні поняття, що є підґрунтям фінансової звітності, мету її складання, ключові принципи бухгалтерського обліку, питання визнання та оцінювання елементів фінансової звітності. З 1 січня 1997 р. введено 20 стандартів бухгалтерського обліку.

¹ Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

Процес реформування бухгалтерського обліку в Казахстані не можна вважати завершеним, оскільки форми первинних і звітних документів та оподатковувана база для обчислення податків нерідко змінюються. Складання звітності відповідно до МСФЗ без допомоги аудиторів і фахівців з методології бухгалтерського обліку є доволі складним процесом, хоча у країні функціонує потужна система професійного навчання.

Нова система бухгалтерського обліку, прийнята в Казахстані, відповідає Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку і дає змогу суб'єктам господарювання організувати його таким чином, щоб він цілком узгоджувався зі специфікою, формами організації, виду діяльності й усіма вимогами, що висуваються користувачами до фінансової інформації.

Киргизстан. Указом президента Киргизької Республіки “Про заходи щодо реформування системи бухгалтерської і фінансової звітності” від 03.04.2000 №73 створено Національну комісію зі стандартів фінансової звітності та аудиторської діяльності при президентові Киргизької Республіки. Для законодавчої підтримки переходу суб'єктів господарювання на МСФЗ комісією був розроблений проект Закону Киргизької Республіки “Про бухгалтерський облік”, який встановлює єдину методологічну основу ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на території Киргизької Республіки відповідно до МСФЗ для всіх суб'єктів незалежно від форм власності й визначає правові засади бухгалтерського обліку, його зміст, принципи, організацію, головні напрями бухгалтерської діяльності та складання фінансової звітності.

Застосування МСФЗ у країні потребує професійної підготовки фахівців. У навчальних центрах перепідготовку за МСФЗ пройшли 6923 особи¹. Для створення методичної бази переходу на МСФЗ та її гармонізації відповідно до чинної системи бухгалтерського обліку комісією розробляються методичні рекомендації та коментарі щодо застосування МСФЗ. З метою розвитку підприємництва, забезпечення прозорості інформації для зовнішніх користувачів і розширення припливу інвестицій у цей сектор економіки буде розробле-

¹ Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

ний спрощений метод ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, оснований на МСФЗ для підприємств малого і середнього бізнесу. Дотримання Міжнародних стандартів фінансової звітності та аудиту дасть змогу виконати такі стратегічні завдання: формування фінансового ринку, що діє на підставі ринкових принципів, розвиток його інфраструктури.

Узбекистан. З метою координації зусиль у ході реформування системи бухгалтерського обліку та звітності 19 жовтня 2001 р. Асоціація бухгалтерів і аудиторів Республіки Узбекистан підписала угоду із Міжнародною асоціацією бухгалтерів і аудиторів “Співдружність” про проведення спільних розробок з проблем реформування бухгалтерського обліку та аудиту в Росії та Узбекистані. Асоціація бухгалтерів і аудиторів Республіки Узбекистан здійснює освітню та видавничу діяльність у рамках реформи системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Таджикистан. Перші спроби економічних реформ було здійснено у 1994 р. за участю Світового банку, фахівці якого підготували Економічний меморандум для Таджикистану. У середині 1995 р. новий уряд країни став активно співпрацювати зі Світовим банком і Міжнародним валютним фондом з питань розроблення програми макроекономічної стабілізації та структурних реформ, підсумком чого стало прийняття в листопаді 1995 р. Урядової програми реформ, розрахованої на період 1995–2000 рр. Одним із напрямів реалізації програми стали розроблення та впровадження нової методики бухгалтерського обліку і ревізії банківської звітності, а також створення ефективного механізму перерахування платежів та перевірки діяльності банківських установ¹.

Туркменістан. Починаючи з листопада 2001 р. на території Туркменістану діє програма професійної сертифікації бухгалтерів, що реалізується в рамках проекту реформування системи бухгалтерського обліку. Формується правова база для переходу до ринкової економіки, вдосконалюються чинні нормативні акти. Зокрема, прийнято закони “Про аудиторську діяльність” та “Про бухгалтерський облік”. У департаменті методології міністерства економіки та фінансів

¹ Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

Туркменістану обговорюються можливості створення асоціації професійних бухгалтерів та впровадження міжнародних стандартів.

Розвиток підприємницької діяльності супроводжується посиленням ролі міжнародної інтеграції у сфері економіки, що потребує перегляду наявних методик бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності підвищує прозорість, порівнянність фінансової звітності, забезпечує поширення достовірної інформації серед її користувачів, якими дедалі частіше стають не тільки державні податкові органи, фінансові установи, але й потенційні інвестори. Тому виникає потреба в узгодженні, зокрема, законодавства України з міжнародними стандартами і створенні сприятливих умов для застосування МСФЗ вітчизняними підприємствами.

1.2. ХАРАКТЕРИСТИКА СВІТОВОГО ДОСВІДУ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

Фінансова звітність є основою для оподаткування. Однак в одних країнах ця залежність є дуже міцною (наприклад, у Німеччині), а в інших – значно слабкішою (США). Вплив використання МСФЗ для складання фінансової звітності на податкову сферу відрізнитиметься, якщо не буде ослаблена залежність податкової сфери від фінансової. Дедалі ширше використання МСФЗ особливо гостро позначило конфлікт бухгалтерського обліку та обліку за податковим законодавством, оскільки МСФЗ не допускають жодних компромісів з оподаткування. З цієї причини впровадження МСФЗ як нормативного підґрунтя складання фінансової звітності неминуче суперечить інтересам публічного суб'єкта – держави в особі податкових органів.

Обчислення оподаткованого доходу починається з визначення прибутку, що розраховується за правилами фінансової звітності. Однак кількість і характер уточнень, необхідних для цього, можуть змінюватися (наприклад, у Німеччині уточнення багатьма компаніями не робляться як для фінансової, так і для податкової звітності; у США велика кількість уточнень – податкова звітність розглядається

як самостійна галузь, відмінна від фінансової). Майже в усіх країнах консолідована звітність безпосередньо не стосується податкової звітності.

При класифікації країн за моделями обліку та звітності використовується ознака взаємозв'язку бухгалтерського обліку та обліку за податковим законодавством. В основі класифікації за цією ознакою перебуває ступінь відповідності та взаємного впливу правил формування фінансової (бухгалтерської) звітності й правил оподаткування. Більшість дослідників виокремлюють дві групи¹:

- високий ступінь взаємозв'язку бухгалтерських та податкових правил (Німеччина, Франція, Іспанія, Греція, Японія, Бельгія, Італія та ін.);
- низький ступінь взаємозв'язку бухгалтерських та податкових правил (Великобританія, США, Нідерланди, Канада, Австралія, Нова Зеландія).

У різних джерелах також ідеться про дві системи взаємодії бухгалтерських і податкових правил: загального (низький ступінь взаємозв'язку) та кодифікованого (високий ступінь взаємозв'язку) права.

У країнах кодифікованого права облік за податковим законодавством розглядається як сукупність певних правил, спрямованих на трансформацію бухгалтерського обліку. У країнах загального права правила обліку визначаються стандартами, що розробляються недержавними органами. Фінансова звітність спрямована на задоволення інформаційних потреб інвесторів (ринку капіталу). Цим країнам властиве паралельне співіснування бухгалтерського обліку та обліку за податковим законодавством. До недоліків системи загального права можна віднести підвищення витрат з ведення обліку, до переваг – забезпечення користувачів звітності інформацією, не спотвореною податковими правилами. Вадю системи кодифікованого права є неминучі поправки на податкові норми при аналізі бухгалтерської звітності, перевагою – менші витрати при її складанні.

Високий ступінь взаємозв'язку бухгалтерських та податкових правил насамперед стосується індивідуальної звітності, яка є базою для обчислення податків. Консолідована звітність, яка не є підгрун-

¹ Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

тям для оподаткування, може формуватися за іншими правилами. В зарубіжних країнах виокремлюються декілька категорій взаємозв'язку між податковою та фінансовою звітністю (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Категорії взаємозв'язку між податковою та фінансовою звітністю

Категорія	Взаємозв'язок	Характеристика
Перша	Розбіжність	Різні правила складання фінансової та податкової звітності (або різні варіанти) передбачають різні цілі
Друга	Ідентичність	Специфічні (або єдині) правила фінансової та податкової звітності ідентичні
Третя	Пріоритет фінансової звітності	Правило для фінансової звітності або його варіант використовується для цілей фінансової звітності, а також для складання податкової звітності
Четверта	Пріоритет податкової звітності	Правило для складання податкової звітності або його варіант використовується для цілей податкової звітності, а також для цілей фінансової звітності
П'ята	Переважають правила податкової звітності	Правило для складання податкової звітності або його варіант використовується для цілей податкової та фінансової звітності

Складено за: Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

Категорія 1 означає розбіжність між правилами і практикою складання податкової та фінансової звітності, що свідчить про відсутність впливу податків на рішення щодо фінансової звітності. Чотири інших категорії включають різні форми зв'язку. Категорія 2 передбачає, що правила складання податкової та фінансової звітності не допускають значних можливостей варіювання, і ці два зводи правил є однаковими. Податкові аспекти справляють обмежений вплив на вибір менеджерами методів складання фінансової звітності.

Категорії 3 властиві детальніші правила складання фінансової звітності порівняно з податковою звітністю. Практика складання податкової звітності має ґрунтуватися на практиці складання фінансової звітності. На перший погляд, такий порядок означає вплив фінансової звітності на податкову, однак коли правила фінансової звітності дають вибір або не є чіткими, можна спостерігати “зворотний ефект”, який полягає в тому, що правила фінансової звітності (або їх

варіанти) обираються, інтерпретуються або формуються з урахуванням податкових наслідків.

Категорії 4 та 5 є чіткими прикладами впливу податків на вибір методу фінансової звітності. Для категорії 4 характерна відсутність точного правила складання фінансової звітності, тому правило складання податкової звітності визначається, виходячи з міркувань зручності, або обирається такий варіант податкової звітності, який дає змогу зменшити податкові зобов'язання. В категорії 5 правила фінансової звітності зовсім не беруться до уваги.

Позиції фінансової звітності, які можна віднести до тієї чи іншої категорії, наведено у табл. 1.3. Приклади зв'язків категорії 3, де такий зворотний ефект імовірніший, позначені індексом 3†.

У першому стовпчику наводиться перелік позицій, підібраних з урахуванням того, що вони досить важливі, щоб виправдати застосування до них МСФЗ. Через загальноприйнятий пріоритет правил податкової звітності щодо практики фінансової звітності в усіх розглянутих країнах спостерігається багато прикладів їх узгодження за категоріями 2 і 3 такою мірою, що можна розглядати цю узгодженість як "нормальний" стан справ у будь-якій країні. Приміром, правила складання податкової звітності здебільшого не містять уточнень щодо наведення таких статей, як продаж, зарплата і найбільша частина накладних витрат у зв'язку з бізнесом, тому їх узгодженість за типом категорії 3 є нормальною.

Малоімовірно, щоб певна країна захотіла докорінно змінити порядок обчислення оподаткованого доходу і дозволила Раді з міжнародних стандартів фінансової звітності довільно змінювати його розмір. Тому для Німеччини і Франції є два варіанти: або не використовувати МСФЗ для індивідуальної звітності, або ввести деяке число розбіжностей до податкової і фінансової звітності. Стосовно Великобританії, то набір розбіжностей необхідно переглянути (табл. 1.4).

Національні податкові системи країн – членів ЄС диференційовані й відрізняються за багатьма параметрами. Головні відмінності – податкова база, ставка податку та його тип. Стратегія інституційних органів Європейського Союзу полягає у сприянні забезпеченню однакових умов конкуренції для господарських агентів країн-учасниць, що передбачає усунення податкових кордонів, заходи щодо

Таблиця 1.3

Зв'язок податкової звітності з матеріальними статтями фінансової звітності

№ з/п	Позиція	Наявність або відсутність зв'язку			
		Німеччина	Франція	Великобританія	США
1	Визнання та оцінка фіксованого капіталу	3, 4 (можливо 5)	2*	1	2 (можливо 4)
2	Фінансовий та операційний види оренди	4	2*	3†	Невеликі операційні платежі по оренді: 2 Інші орендні платежі: 1
3	Списання (нормальне)	4	4	1	1
4	Списання (збиткове)	5	5*	н/з	н/з
5	Непередбачені витрати, резерви	3†	2*	1 (можливо 3)	1
6	Гранти та субсидії	4	3	1	2
7	Затрати на НДКР	3†	3†	1	3
8	Оцінка запасів (очікувані потоки)	4	2*	2	4
9	Оцінка запасів (інші позиції)	4	2	3†	3†
10	Довгострокові контракти	3	4	3 (у більшості випадків)	1 (можливо 4 в окремих елементах)
11	Процентні витрати (капіталізація)	3	4*	1	1
12	Процентні витрати (інші)	3	3	2	1**
13	Операції з іноземною валютою	3	1	1**	1**
14	Неконсолідовано придбаний гудвіл	5	1	1	1 (4 може стати нормою за новими правилами)
15	Пенсії	4	4	1	1
16	Зміни в методах обліку та фундаментальні помилки	3	3,1	1	1

* Стаття спеціально дозволена або потрібна для фінансової звітності.

** Стаття, для якої вимірювання ідентичні в нормальних обставинах.

Примітки: н/з – не застосовується через відсутність розбіжностей для фінансової та податкової звітності; † – стаття, де можливий зворотний ефект (податкові правила впливають на фінансову звітність).

Складено за: Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

Таблиця 1.4

Вплив МСФЗ на оподатковуваний прибуток при незмінному податковому законодавстві

Стандарт	Стаття	Німеччина	Франція	Великобританія
МСФЗ 2	Чиста вартість реалізації	+	б/з	б/з
МСФЗ 8	Коригування помилок / методів	+/-	+/-	б/з
МСФЗ 11	Облік контрактів	+	+	б/з
МСФЗ 16	Списання	+	+	б/з
МСФЗ 17	Капіталізація орендних платежів	+/-	+/-	б/з
МСФЗ 19	Витрати на пенсії	-	-	+/-
МСФЗ 21	Курсовий прибуток при обміні валют	+	+	б/з
МСФЗ 32	Конвертація коштів, пільги	+/-	+/-	+/-
МСФЗ 36	Погані борги	+	+	б/з
МСФЗ 37	Резерви	+	+	б/з
МСФЗ 38	Нематеріальні активи	-	-	б/з
МСФЗ 39	Реєстрація на ринку	+	+	+
МСФЗ 41	Ліс, виноград	+	+	+

Примітки: “+” – більший прибуток або швидше його отримання; “+/-” – менший прибуток або повільніше його отримання; б/з – без змін.

Складено за: Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

об'єднання та уніфікації єдиного внутрішнього ринку як основного рушія інтеграційних процесів у регіоні.

Об'єктом оподаткування в більшості країн – членів ЄС є прибуток, отриманий компанією від діяльності у всьому світі.

Загальним моментом у порядку справляння податку на прибуток у країнах-членах є також наявність інвестиційних пільг з цього податку. Такі пільги, як правило, надаються у вигляді права на прискорену амортизацію об'єктів основних засобів або можливості використання компаніями податкового вирахування на суму витрат, здійснених при проведенні науково-дослідної або інноваційної діяльності.

Водночас податкові системи країн – членів ЄС мають особливості, пов'язані з пріоритетами національної економічної політики, бюджетними взаємовідносинами різних рівнів влади або іншими факторами.

Так, на відміну від інших країн – членів ЄС, у податковому законодавстві Франції передбачено стягнення податку на прибуток за територіальним принципом, який означає оподаткування прибутку, отриманого від діяльності виключно у відповідній країні. Інакше кажучи, компанія – податковий резидент – сплачує податок на прибуток із суми доходів, отриманих лише від її діяльності у Франції. Іншим прикладом специфічності податкової системи країни – члена ЄС у частині податку на прибуток є законодавство Данії, яке не передбачає можливості використання платниками податків будь-яких пільг з податку на прибуток у вигляді податкових вирахувань або звільнень.

Останніми роками більшість країн – членів ЄС провели реформи, спрямовані на зниження рівня прямого оподаткування компанії. Основним елементом цих реформ стало зменшення граничних ставок податку на прибуток.

Прийняті або запропоновані до розгляду Ради ЄС заходи стосуються тільки принципів системи оподаткування і податкової бази, тоді як відсоткову ставку як найбільш гнучкий інструмент визначає національна влада. Зусилля органів ЄС спрямовані на два головних напрями¹:

- 1) гармонізація ставок податку на додану вартість і введення акцизних зборів;
- 2) уніфікація податків на прибутки від цінних паперів і депозитів у банківських установах.

Щодо непрямих податків, то ПДВ нараховується в ЄС за єдиною системою, хоч зберігається значна диференціація за кількістю і рівнями ставок. Суттєвіші розбіжності є в акцизах. Все це спричиняє помітні відхилення цін на один і той самий товар у різних країнах, зловживання й обмеження конкуренції. Зважаючи на це, Європейська Комісія (ЄК) запропонувала комплекс заходів, спрямованих на зближення ставок ПДВ і акцизів країн-учасниць у межах програми створення єдиного ринку.

Деякі країни – члени ЄС опосередковано стягують податки (часто у вигляді гербових зборів) з продажу акцій, облігацій і неру-

¹ Гармонізація податкових систем // Інвестиції.org. – 2011. – 6 лют. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://investycii.org/investuvanya/ekonomika/harmonizatsiya-podatkovyh-system.html>.

хомого майна. Форми гербових зборів та податків на операції з капіталом, а також ставки цих зборів різноманітні, особливо щодо нерухомого майна. Для розв'язання цієї проблеми ЄК запропонувала країнам-членам або уніфікувати, або скасувати податки на операції з акціями, облігаціями та капіталом, оскільки вони є певною перешкодою на шляху до повноцінного функціонування ринку капіталів ЄС. Крім гармонізації непрямих податків, не менш важливий вплив на діяльність суб'єктів господарювання справляє регулювання прямих податків, а саме оподаткування прибутку від депозитів у банківських установах і дивідендів на цінні папери, а також прибутків корпорацій. Ця проблема безпосередньо пов'язана з лібералізацією руху капіталів у межах Європейського Союзу, створенням єдиного фінансового простору, який охоплює сферу діяльності банків та інших фінансових установ, що передбачає цілковиту свободу обміну фінансовими послугами, вибору розміщення фінансових структур, вкладення капіталу або отримання кредиту у будь-якій валюті ЄС, без чого нормальне функціонування суб'єктів господарювання на єдиному ринку неможливе.

Бракує гармонійності й в оподаткуванні корпорацій різних країн: істотно відрізняються не тільки системи оподаткування, а й рівні ставок. Відсутність єдиного підходу до цього питання часто призводить до подвійного оподаткування компаній. Таким чином, транснаціональні фірми опинилися у гіршому, ніж національні, становищі, що суперечить меті єдиного ринку ЄС. Для зміни ситуації, яка склалася, в Європейському Союзі були прийняті важливі рішення щодо усунення податкових бар'єрів на шляху транснаціональної діяльності західноєвропейських компаній: Директива "Про єдину систему оподаткування материнських фірм та їх філіалів" і Конвенція "Про усунення подвійного оподаткування прибутку асоційованих підприємств". Згідно з цими документами національні податкові відомства повинні або звільняти від оподаткування величину прибутку, яка перераховується іноземним компаніям, розташованим на їх території філіалам, або враховувати сплачені цими філіалами податки при оподаткуванні материнської компанії. Компанії можуть за необхідності звертатися до арбітражних органів ЄС. Іноді проблеми виникають через невідповідність методик розрахунку обсягів оподаткованого прибутку. Країни-учасниці у національних законодавствах

по-різному трактують поняття амортизації, капіталізації прибутків, збитків, резервів і запасів, оцінюють активи та пасиви, що так чи інакше впливає на обсяг чистого прибутку.

Засади гармонізації оподаткування в межах СНД були закладені в Угоді між урядами держав – учасниць СНД про узгоджені принципи податкової політики від 13.03.1992. Країни СНД зобов'язувалися проводити узгоджену податкову політику на підставі уніфікації принципів і правил оподаткування, а також координувати на основі зближення та уніфікації принаймні положення законодавства у сфері податку на прибуток (доходи) підприємств, прибуткового податку з фізичних осіб, ПДВ. На жаль, Угода від 13.03.1992 не ратифікована всіма країнами СНД і фактично має декларативний характер. Унаслідок цього реформи у сфері прямого оподаткування проводяться часом у різних напрямках, а координація окремих кроків відбувається на довільній основі.

На сьогодні податкова політика в СНД координується переважно в рамках діяльності Євразійського економічного співтовариства (ЄврАзЕС), учасниками якого є Росія, Білорусь, Казахстан, Киргизстан і Таджикистан. Розроблено спеціальну програму гармонізації законодавчих та інших нормативних правових актів країн – учасниць ЄврАзЕС, у тому числі у сфері регулювання оподаткування. Основними поточними напрямками координації податкової політики в рамках ЄврАзЕС є¹:

- підписання базисних угод, спрямованих на гармонізацію непрямого оподаткування, особливо ПДВ;
- створення спільних митних режимів, зокрема Митного союзу між країнами – учасницями ЄврАзЕС;
- уніфікація податкового документообігу.

Незважаючи на окремі розбіжності в порядку визначення податкової бази та інших технічних питань, сучасний підхід до питань оподаткування в країнах СНД багато в чому ідентичний, а отже, є передумови для координації податкової політики на ширшій основі, що сприятиме створенню єдиних податкових “правил гри” на пост-радянському просторі.

¹ Гармонізація податкових систем // Інвестиції.org. – 2011. – 6 лют. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://investycii.org/investuvanya/ekonomika/harmonizatsiya-podatkovyh-system.html>.

Аналіз податкового законодавства країн СНД

В Азербайджані оподаткування фізичних та юридичних осіб регулюється Податковим кодексом, затвердженим Законом Республіки Азербайджан від 11.07.2000 № 905.

При розрахунку бази з податку на прибуток організацій Податковий кодекс Азербайджану допускає можливість використання касового методу або методу нарахувань за вибором платника податку. Зміна обраного методу протягом одного податкового періоду не дозволяється. З податкової бази можна віднімати суми заборгованостей, визнані судами безнадійними.

Не допускається також відрахування з податкової бази витрат, здійснених працівниками організації на розваги та харчування (за винятком витрат на лікувально-профілактичну їжу, молоко та інші рівноцінні продукти і засоби, а також витрат на харчування плавскладу морського транспорту в межах норм, установлених відповідним органом виконавчої влади). Не враховуються в складі витрат і житлові та інші видатки соціального характеру, які здійснюються в інтересах співробітників організації.

До складу витрат без обмежень і в повному обсязі включаються кошти, витрачені на науково-дослідні, проектно-вишукувальні та дослідно-конструкторські роботи, виконані з метою отримання доходу (за винятком витрат, пов'язаних з придбанням та монтажем основних засобів, а також інших видатків капітального характеру).

У складі витрат дозволяється враховувати і суми процентів за сплаченими кредитами. Проте в деяких випадках діє обмеження: сума процентів за кредитами, що сплачуються іноземним контрагентам і взаємозалежним особам, вираховується в розмірі, що не перевищує 125 % середнього рівня процентів на міжбанківських торгах за операціями зі схожим терміном або, якщо торги не проводилися, – за переліком міжбанківських кредитних угод, опублікованим Національним банком Республіки Азербайджан.

З метою визначення розміру амортизаційних відрахувань податкове законодавство Азербайджану розподіляє основні кошти на декілька категорій, стосовно кожної з яких встановлюються амортизаційні норми, які є певним відсотком від їхньої залишкової вартості на кінець податкового періоду. Норми амортизації за категоріями основних засобів встановлені в таких розмірах: будівлі та споруди –

до 7 %; машини, обладнання та обчислювальна техніка – до 25; транспортні засоби – до 25; робочі тварини – до 20; витрати на геолого-розвідувальні та підготовчі роботи щодо видобутку природних ресурсів – до 25; для основних засобів, термін використання яких відомий – за роками у сумах, пропорційних терміну використання; інші основні засоби – до 20 %.

Розмір залишкової вартості основних засобів визначається в такому порядку: до залишкової вартості основних засобів (основного засобу), нарахованої за минулий податковий період, додається вартість основних засобів (основного засобу), що надійшли в поточному податковому періоді. Вартість основних засобів також збільшується на суму витрат на їх ремонт, що перевищує двовідсотковий ліміт витрат на ремонт, врахований у поточному податковому періоді. Від цієї суми віднімається залишкова вартість основних засобів, реалізованих, ліквідованих у податковому періоді чи тих, які мали залишкову вартість менше 100 манатів або 5 % початкової вартості.

Якщо сума, одержана від реалізації основних засобів (основного засобу), перевищує залишкову вартість цих основних засобів (основного засобу), то утворена різниця включається до доходу. Якщо залишкова вартість основних засобів на кінець року становить менше 5 % від первісної вартості або 100 манатів, то її сума вираховується з доходу. Якщо сума, одержана від реалізації основних засобів (основного засобу), виявляється нижчою від їх залишкової вартості, то утворена різниця вираховується з доходу.

Перенесення збитків здійснюється без обмежень протягом 5 років. Податковим періодом є рік. Розмір ставки податку становить 22 %.

Дивіденди, що перераховуються організаціям та фізичним особам, не включаються до складу доходів їх отримувачів. При цьому у джерела виплати (підприємства – резидента Республіки Азербайджан) утримується податок у розмірі 10 % суми перерахованих дивідендів. Це дає змогу уникнути їх подвійного оподаткування.

Перелік операцій, які звільняються від оподаткування доходів, що містяться в Податковому кодексі Азербайджану, невеликий, зокрема це:

- 1) доходи благодійних організацій, крім доходів від підприємницької діяльності;
- 2) безоплатні перекази, членські внески і пожертвування, отримані некомерційними організаціями;

3) доходи міжнародних, міждержавних і міжурядових організацій, крім доходів, отриманих від підприємницької діяльності;

4) доходи органів державної влади, бюджетних організацій та органів місцевого самоврядування (за винятком доходів від підприємницької діяльності);

5) доходи Національного банку Республіки Азербайджан, його структур та Державного нафтового фонду Республіки Азербайджан (за винятком доходу, отриманого від розміщення коштів Фонду), а також Фонду страхування внесків;

6) отримані страхові виплати (за винятком сум, які відносять на збитки у зв'язку з певним страховим випадком);

7) дохід спеціальних освітніх установ, утворених для здобуття освіти особами з обмеженими можливостями здоров'я, крім доходу, отриманого ними від підприємницької діяльності;

8) дохід від списання податкових заборгованостей до державного бюджету відповідно до законодавства Республіки Азербайджан.

Ставка податку на прибуток організацій, які займаються виробництвом, що належать громадським організаціям інвалідів, знижується на 50 % за умови, що не менше 50 % загальної чисельності працівників такого підприємства становлять інваліди. При встановленні права на отримання цих пільг до середньооблікової чисельності працівників не включаються інваліди, які працюють за сумісництвом, договорами підряду та іншими угодами цивільно-правового характеру.

Національні стандарти в Азербайджані розроблені на основі МСФЗ. Суттєвих відмінностей між ними не існує (за винятком нюансів технічного характеру)¹.

У Вірменії оподаткування прибутку підприємств регулюється Законом "Про податок на прибуток" від 30.09.1997. Податковий облік здійснюється за методом нарахування.

Перелік доходів у податковій базі є відкритим. В оподатковуваний, або так званий валовий, дохід включаються, у тому числі, дивіденди, проценти, дохід від приросту капітальної вартості, роялті та інші доходи. Перелік витрат також відкритий.

¹ Сравнительный анализ по внедрению МСФО на рынке ценных бумаг государств-участников СНГ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://finrep.kiev.ua/download/ifrs_18may11_evelichko_ru.pdf.

При визначенні розміру амортизаційних відрахувань використовуються виключно лінійний метод амортизації та облік укрупнених груп активів. Річна величина амортизаційних відрахувань обчислюється як відношення первісної вартості, а в разі здійснення переоцінки – відновної вартості основного засобу до амортизаційного терміну, величина якого залежить від того, до якої групи належить актив.

Амортизація визначається, виходячи з мінімальних строків використання активів, які становлять: для будівель, споруд і передавальних пристроїв – 20 років; для будівель і споруд готелів, пансіонатів, будинків відпочинку, санаторіїв – 10 років; для невказаних потокових ліній, робототехніки – 3 роки; для обчислювальної та комп'ютерної техніки – 1 рік. Для інших груп основних засобів капітальні вкладення (витрати на ремонт, реконструкцію і т. ін.) включаються до балансової вартості основного засобу, після чого амортизуються. Якщо вони перевищують балансову вартість на початок податкового періоду, термін їх амортизації не може бути тривалішим за п'ять років.

Для визначення податкової бази враховуються доходи і відрахування, що виникають у результаті утворення дозволених Законом “Про податок на прибуток” резервів (резервних фондів). Платники податків мають право створювати резерви за сумнівними заборгованостями. При визначенні оподаткованого прибутку валовий дохід зменшується на суму безнадійних дебіторських заборгованостей у встановленому урядом Республіки Вірменія порядку їх списання. Інші збитки приймаються до відрахування без обмежень упродовж п'яти років. Витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи (НДДКР) віднімаються без обмежень протягом податкового періоду.

Мінімальний податок щомісяця сплачується за ставкою 1 % різниці між сумою доходів від реалізації (за винятком реалізації основних робіт засобів, а також цінних паперів), за вирахуванням непрямих податків, і амортизаційними відрахуваннями за основними засобами, що не перевищують 50 % цього доходу. Мінімальний податок сплачується, якщо сума авансових платежів податку на прибуток протягом кожного місяця становить менше 1 % зазначеної різниці. Для компаній-резидентів 20-відсоткова ставка податку на прибуток залишається незмінною з 2001 р. Дивіденди оподатковуються за

ставкою 20 %. Слід ураховувати, що отримувані фізичними особами, як резидентами, так і нерезидентами, дивіденди звільняються від прибуткового податку з фізичних осіб. Від сплати податку на прибуток звільняються платники податків, зайняті у виробництві сільськогосподарської продукції, у частині доходу, отриманого ними від її реалізації, а також від реалізації основних засобів та інших активів, у частині інших доходів, якщо питома вага останніх у валовому доході не перевищує 10 %. Валовий дохід зменшується на суму в розмірі 150 % заробітної плати та інших прирівняних до неї виплат, нарахованих кожному інваліду, що працює у платника податків за наймом. Існує пільга для вірменських резидентів за участю іноземних інвесторів у вигляді зменшення на 100 і на 50 % суми податку, якщо розмір вкладень у статутний капітал організації-резидента перевищує 500 млн драмів. МСФЗ у Вірменії прийняті як національні.

Податок на прибуток в Республіці Білорусь стягується на підставі Податкового кодексу Республіки Білорусь від 29 грудня 2009 р. № 71-3.

У Білорусі з 1 січня 2010 р. набула чинності Особлива частина Податкового кодексу. Роз'яснення особливостей її застосування Міністерство податків і зборів Білорусі публікує на своєму офіційному сайті.

Принципові зміни стосуються порядку обчислення податку на прибуток. Відповідно до Особливої частини при визначенні податку на прибуток ураховуються всі здійснені й документально підтверджені видатки організацій, за винятком перелічених у Кодексі. З огляду на внесені зміни з 2010 р. при обчисленні податку на прибуток скасовується нормування видатків на рекламу, маркетингові послуги.

Крім того, встановлене право вибору платниками звітного періоду з податку на прибуток – квартал або місяць. При цьому незалежно від обраного звітного періоду сплата податку на прибуток проводиться не пізніше 22-го числа місяця, що настає за звітним періодом.

Змінено порядок оподатковування дивідендів. Податок на прибуток з дивідендів, нарахованих білоруським організаціям, обчислюється, утримується і перераховується в бюджет організацією, що нарахувала дивіденди, включаючи суму дивідендів, раніше отриману цією організацією, що дає змогу уникнути повторного оподаткування сум дивідендів.

Ставка податку на прибуток за дивідендами, нарахованими білоруським організаціям, а також за прибутком, отриманим від реалізації часток у статутному фонді (паїв, акцій) організацій, що перебувають на території Білорусі, або їхньої частини, встановлена в розмірі 12 %.

З 1 січня 2013 р. платники податку зобов'язані сплачувати податок на прибуток за методом нарахування. Скасовано пільги з ПДВ щодо послуг зв'язку, які надаються фізичним особам; уведено систему повернення іноземним громадянам податку на додану вартість Tax Free та ін.

З 2013 р. у Республіці Білорусь підвищено ставку податку на прибуток з 18 до 28 % за рахунок зміни методики обчислення відрахувань до інноваційних фондів та обкладання цим додатковим податком усіх суб'єктів господарювання незалежно від форми власності та відомчої підпорядкованості.

З 2009 р. у Казахстані набув чинності новий Податковий кодекс (Кодекс Республіки Казахстан "Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету" від 10.12.2008 № 99-4), який змінив Кодекс Республіки Казахстан "Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету" від 12.06.2001 № 209-2.

Податкову базу формує "сукупний річний дохід", який підлягає коригуванню (згідно зі ст. 99 Кодексу при визначенні податкової бази, як правило, не враховуються певні види надходжень, наприклад, дивіденди). Сукупний дохід з урахуванням вказаних коригувань, а також дозволених витрат ("відрахувань") утворює "оподатковуваний дохід".

Об'єктами з податку на прибуток підприємств у Казахстані є:

- 1) оподатковуваний дохід;
- 2) дохід, оподатковуваний у джерела виплати.

Дивіденди формально входять до сукупного річного доходу, проте підлягають коригуванню (відрахуванню) відповідно до згаданої ст. 99, за винятком дивідендів, виплачуваних закритими пайовими інвестиційними фондами ризикового інвестування та акціонерними інвестиційними фондами ризикового інвестування. При цьому, якщо організації за загальним правилом звільняються від сплати податку із суми отриманих дивідендів, то громадяни сплачують податок (на доходи фізичних осіб) за ставкою 5 %.

У Податковому кодексі немає чіткого переліку видів витрат, що входять до складу витрат при розрахунку податкової бази з податку на прибуток організацій. Разом з тим в окремих його статтях закріплені правила обліку різних витрат (“відрахувань”). Згідно зі ст. 108 витрати на науково-дослідні та науково-технічні роботи, крім витрат на придбання фіксованих активів, їх виконання та інших витрат капітального характеру, належать до категорії “від’ємних” витрат. Підставою для вирахування таких витрат є технічне завдання на науково-дослідну і науково-технічну роботу та акти приймання завершених етапів таких робіт. З 2009 р. був збільшений термін перенесення збитків наперед з 3 до 10 років.

До складу витрат входять компенсації за службові відрядження. При цьому відрахуванню підлягають:

1) фактичні витрати на проїзд до місця відрядження і назад, включаючи оплату витрат на броню, на підставі документів, що підтверджують витрати на проїзд і броню (у тому числі придбання електронного квитка за наявності документа, що засвідчує факт оплати його вартості);

2) фактичні витрати на наймання житлового приміщення, включаючи оплату витрат на броню, на підставі документів, що підтверджують витрати на наймання житлового приміщення та броню;

3) добові не більше шестикратного розміру місячного розрахункового показника (МРП) (близько 40 євро) – за період перебування у відрядженні в межах Республіки Казахстан до 40 діб;

4) добові не більше восьмикратного розміру МРП на добу (близько 54 євро) – за період перебування у відрядженні за межами Республіки Казахстан до 40 діб.

Відрахуванню з податкової бази також підлягають вимоги, визнані сумнівними, що виникли в результаті реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг юридичним особам та індивідуальним підприємцям, а також юридичним особам – нерезидентам, які провадять діяльність у Республіці Казахстан через постійне представництво, філії, і не виконані протягом трьох років з моменту виникнення. Сумнівними також визнаються вимоги за реалізованими товарами, проведеними роботами, наданими послугами, що не виконані у зв’язку з визнанням платника податків – дебітора – банкрутом відповідно до законодавства Республіки Казахстан. Таким чином, поняття “відрахування” охоплює витрати і збитки. Крім

того, у Податковому кодексі передбачено “коригування” (зменшення) доходу у випадках:

1) незатребуваності платником податку – кредитором вимог при ліквідації платника податків – дебітора на день затвердження його ліквідаційного балансу;

2) списання вимоги за рішенням суду, що набрало законної сили. Зазначене коригування проводиться при одночасному дотриманні таких умов:

- наявність первинних документів, що засвідчують виникнення вимоги;
- відображення вимоги у бухгалтерському обліку на дату коригування доходу або віднесення на витрати (списання) у бухгалтерському обліку в попередніх періодах. Коригування доходу здійснюється в межах суми списаної вимоги і раніше визнаного доходу відповідно до такої вимоги.

Не здійснюється коригування доходу при зменшенні обсягу вимог у зв'язку з їх передачею за договором купівлі-продажу підприємства як майнового комплексу. До вимог, визнаних сумнівними, положення Податкового кодексу про коригування не застосовуються. Платник податків має право на зменшення оподаткованого доходу на такі види нормованих витрат:

1) у розмірі загальної суми, що не перевищує 3 % оподаткованого доходу:

- перевищення фактично здійснених витрат над доходами, що підлягають отриманню (отримані) при експлуатації об'єктів соціальної сфери;
- витрати, що виникають у зв'язку з передачею майна та безоплатним виконанням робіт на користь некомерційних організацій і організацій, що провадять діяльність у соціальній сфері;
- витрати у зв'язку з наданням спонсорської та благодійної допомоги за наявності рішення платника податку на підставі звернення з боку особи, яка отримує допомогу;

2) двократний розмір здійснених витрат на оплату праці інвалідів та на 50 % суми обчисленого соціального податку від заробітної плати та інших виплат інвалідам.

Дозволяється відносити до відрахування без обмежень витрати на навчання фізичної особи, яка не перебуває з платником податку у

трудових відносинах, за умови укладення з нею договору про зобов'язання відпрацювати у платника податку не менше трьох років.

Податковий кодекс адаптовано до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Зокрема, наближено до МСФЗ порядок віднесення на витрати окремих видів витрат:

1) доходом для цілей оподаткування не визнається дохід, який виникає у зв'язку зі зміною вартості активів і (або) зобов'язань, що визнається доходом у бухгалтерському обліку, крім того, що підлягає отриманню (отриманого) від іншої особи;

2) відрахуванню не підлягають витрати, що виникають у бухгалтерському обліку у зв'язку зі зміною бухгалтерської вартості активів та (або) зобов'язань (крім тих, що підлягають виплаті (виплачені)), за винятком товарно-матеріальних запасів (ТМЗ);

3) облік ТМЗ, курсової різниці здійснюється згідно з бухгалтерським обліком, при цьому, якщо сума від'ємної курсової різниці перевищує суму додатної курсової різниці, величина перевищення підлягає вирахуванню;

4) вартість безоплатно отриманого майна, у тому числі робіт і послуг, визначається відповідно до МСФЗ та вимог законодавства Республіки Казахстан про бухгалтерський облік та фінансову звітність.

Амортизоване майно в податковому законодавстві Казахстану називається "фіксованими активами". У новому Податковому кодексі розширено перелік таких активів. Раніше до них належали основні засоби та нематеріальні активи. З 2009 р. фіксованими активами визнаються основні засоби, інвестиції в нерухомість, нематеріальні активи та біологічні активи. Крім того, фіксованими активами визнаються:

- активи зі строком служби більше одного року, вироблені і (або) отримані концесіонером;
- активи з терміном служби більше одного року, що є об'єктами соціальної сфери з організації громадського харчування працівників, дошкільного виховання і навчання, соціального захисту та соціального забезпечення дітей, людей похилого віку та інвалідів;
- активи, призначені для використання більше одного року в діяльності, спрямованій на отримання доходу, одержані керуючим у довірчє управлінні.

З 2009 р. ліквідовано два "особливих порядки" оподаткування прибутку організацій для нафтохімічних виробництв і виробництв з

високою доданою вартістю. Був змінений і порядок надання пільг інвесторам. Раніше для учасників “інвестиційних проектів”, які виконуються згідно із Законом Республіки Казахстан “Про інвестиції” від 08.01.2003 № 373-2, що надавали інвестиційні контракти до податкового органу, передбачалися надзвичайні пільгові умови:

- новоствореним організаціям, що провадять діяльність виключно в межах інвестиційного (інвестиційних) проекту (проектів) зі створення нових виробництв, пільга надавалася в розмірі 100 % звільнення від сплати податку на прибуток;
- іншим платникам податків, які реалізують інвестиційні проекти, пов’язані з розширенням і оновленням діючих виробництв, дозволялося одноразово враховувати в складі витрат усю вартість основних засобів, що вводяться в експлуатацію в межах інвестиційного проекту.

На сьогодні до витрат може бути віднесена лише вартість так званих об’єктів преференцій, до яких входять будівлі та споруди виробничого призначення, машини і обладнання, які вперше вводяться в експлуатацію. Витрати на їх створення або придбання можуть бути враховані не одноразово, а протягом періоду, що становить не менше трьох років. Дія пільг поширюється на всіх інвесторів, а не тільки на учасників інвестиційних проектів, що реалізуються на підставі Закону Республіки Казахстан “Про інвестиції” від 08.01.2003 № 373-2, як раніше.

Було збережено пільговий порядок оподаткування підприємств, що провадять діяльність у спеціальних економічних зонах. Ними визнаються юридичні особи, які одночасно відповідають таким умовам:

- 1) перебувають на реєстраційному обліку в податкових органах на територіях спеціальних економічних зон;
- 2) не мають структурних підрозділів за межами територій спеціальних економічних зон;
- 3) якщо не менше 90 % їхнього сукупного річного доходу становлять доходи, що підлягають отриманню (отримані) від реалізації товарів власного виробництва (робіт, послуг), за встановленими Податковим кодексом видами діяльності, відповідно до цілей створення спеціальної економічної зони.

З 2009 р. до 1 січня 2012 р. платники податків були звільнені від зобов’язання сплачувати авансові платежі. У Республіці Казахстан

податковим періодом щодо податку на прибуток для організації визнається рік, розрахунковими періодами – квартали.

При визначенні наслідків переходу на МСФЗ у чинній системі оподаткування необхідно враховувати такі фактори¹:

- сфера застосування МСФЗ;
- вплив вимог МСФЗ на зміст звіту про фінансовий стан і звіту про сукупний дохід (як двох основних форм фінансової звітності).

Якщо в тексті податкового закону не використовуються дані бухгалтерського обліку та звітності, перехід на МСФЗ не справляє впливу на звіт про цей податок. Оскільки розрахунок податку на прибуток ґрунтується на правилах формування оподатковуваних доходів і витрат, не пов'язаних безпосередньо з даними бухгалтерського обліку та звітності (звіт про прибутки і збитки), то на такому податку перехід на МСФЗ істотно не позначиться.

Коли розрахунок податку безпосередньо або опосередковано пов'язаний з даними бухгалтерського обліку та звітності, цей розрахунок може змінитися, тому що звітність, складена відповідно до МСФЗ, може містити інший перелік статей в іншій оцінці.

Перехід на МСФЗ може вплинути тільки на ті податки, розрахунки яких безпосередньо пов'язані з даними про склад та оцінки статей балансу. МСФЗ застосовуються у фінансовій звітності загальнопризначення будь-яких організацій, орієнтованих на одержання прибутку, тобто, за термінологію МСФЗ, комерційних організацій. Відповідно МСФЗ може мати податкові наслідки насамперед для таких організацій.

Згідно з МСФЗ при первісному визнанні більшість активів відображається за первісною вартістю, що являє собою ціну придбання і витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням і приведенням активу в робочий стан (винятком із цього правила є, наприклад, фінансові інвестиції, які обліковуються за справедливою вартістю без урахування витрат, пов'язаних з придбанням (МСФЗ 39)).

Отже, оцінка статей на підставі МСФЗ може суттєво відрізнятися від оцінки згідно з чинними НСФЗ. Якщо така оцінка впливає на

¹ *Каипова Г. С.* Налоговые последствия внедрения МСФО / Г. С. Каипова // VI Междунар. науч.-практ. конф. “Новости научной мысли 2010” (Прага, 27.10–05.11.2010) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/30_NNM_2010/Economics/72968.doc.htm.

розрахунок бази податку, то при переході на МСФЗ величина податку буде змінюватися.

У цілому МСФЗ розвиваються в напрямі максимального використання оцінки статей за справедливою вартістю для балансових статей. У цьому разі за наявності активного ринку справедливою вартістю є ринкова ціна. За відсутності такого ринку для розрахунку справедливої вартості можуть використовуватися різні методи оцінювання, що підвищує суб'єктивність звітних даних і ускладнює їх підтвердження й перевірку. Таким чином, приведення індивідуальної звітності у відповідність із МСФЗ означатиме:

- інший перелік активів і зобов'язань;
- іншу оцінку активів і зобов'язань.

Якщо розрахунок певного податку базується на величині активів і зобов'язань згідно з даними бухгалтерського обліку, то величина цього податку зміниться. Використання принципу справедливої вартості дасть змогу адекватніше враховувати економічні реалії, однак також може призвести до збільшення вартості основних засобів у декілька разів.

Стосовно прийняття (постановки) на облік, то його дата може змінитися. Моментом прийняття на облік за МСФЗ вважається момент виконання рішення і критерію визнання активу або зобов'язання, незалежно від оформлення первинних документів.

Оскільки дата постановки на облік за МСФЗ залежить від такого доволі суб'єктивного параметра, як визнання активу або зобов'язання, не завжди пов'язаного з оформленням документів, дата постановки на облік найімовірніше зміниться, а станеться це пізніше чи раніше, залежить від конкретної ситуації.

Вплив приведення бухгалтерського обліку у відповідність із МСФЗ може виявитися в тих нормах законодавства про податки і збори, де містяться параметри бухгалтерського обліку. Під час розгляду будемо виходити з того, що законодавство про податки і збори залишилося незмінним. Аналіз податкових наслідків передбачає визначення:

- оцінки зменшення або збільшення зобов'язань з податку в абсолютному вираженні й у відсотках від зобов'язань на теперішній момент, або зміни часу виникнення податкового зобов'язання;
- основних відмінностей в облікових правилах, які є причиною потенційної зміни податкових зобов'язань;

– пропозиції з нейтралізації цього ефекту у разі істотної потенційної зміни податкових зобов'язань.

Отже, задля запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності необхідно забезпечити незалежність правил її складання від вимог податкового законодавства шляхом його адаптації до вимог МСФЗ. Запровадження в Україні європейських облікових вимог сприятиме посиленню прозорості та достовірності показників звітності компаній, представлених на європейських та інших світових ринках, підвищенню їхнього кредитного рейтингу, збільшенню зацікавленості з боку інвесторів та потенційних бізнес-партнерів.

1.3. НЕДОЛІКИ ТА ПЕРЕВАГИ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

Недоліки першого впровадження МСФЗ

1. Відсутність стандартизованих вимог до застосування національних стандартів фінансової звітності та МСФЗ, а також норм, які зобов'язуватимуть використовувати МСФЗ, на практиці призводитиме до різних відхилень. У зв'язку з цим можуть виникати труднощі при порівнянні фінансової звітності, складеної за різними підходами.

Наприклад, у Польщі національні стандарти фінансової звітності структурно дуже схожі на МСФЗ, але по суті є вагомими відмінностями, що може зашкодити досягненню однієї з головних цілей МСФЗ – порівнянності фінансової звітності у різних країнах.

2. Наявність достатньої кількості висококваліфікованих спеціалістів для складання звітності відповідно до МСФЗ, а також засобів для їх підготовки. Країни, які запровадили МСФЗ для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, потребують кваліфікованих бухгалтерів і аудиторів. Перед проблемою нестачі кваліфікованих спеціалістів при впровадженні МСФЗ, що суттєво ускладнило цей процес, постають країни з перехідними економіками (Вірменія, Грузія, Румунія).

МСФЗ передбачають оцінку тих чи інших подій та операцій, що відображаються у фінансовій звітності, тоді як бухгалтери, які набу-

вали знань та досвіду в умовах планової економіки і детальної регламентації, не мають навичок оцінювання бухгалтерських подій. У деяких країнах окремі міжнародні стандарти не були впроваджені через брак досвіду, наприклад, МСФЗ 39 у Литві. Одним із шляхів розв'язання цієї проблеми для великих компаній є залучення аудиторських фірм для підготовки фінансової звітності за МСФЗ. Однак у цьому разі може виникнути питання щодо незалежності аудиторів. Вочевидь необхідно докласти зусиль для підготовки (перепідготовки) бухгалтерів, які б володіли певними навичками для складання фінансової звітності за МСФЗ.

3. *Наявність незалежного аудиту та професійних організацій бухгалтерів і аудиторів.* Одним зі способів підвищення достовірності фінансової звітності є наявність незалежного зовнішнього аудиту як атестації того, чи належним чином підготовлена звітність у тій чи іншій компанії. Питання полягає в тому, до якої міри аудитори можуть залишатися незалежними від своїх клієнтів, особливо в країнах з перехідною економікою.

Крім того, у країнах із невисоким рівнем відповідальності місцевих аудиторів є проблема недобросовісного виконання обов'язків.

Будь-які спроби впровадження МСФЗ повинні підтримуватися бухгалтерською та аудиторською громадськістю. Запорукою успішного впровадження МСФЗ буде співпраця “Великої четвірки” аудиторських компаній з місцевими професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів для забезпечення ефективної діяльності останніх.

Деякі дослідники дотримуються думки, що лише аудиторські компанії “Великої четвірки” здатні зберегти незалежність від своїх клієнтів¹. Проте існує й протилежний погляд – в окремих випадках ці компанії для своїх клієнтів самі складають фінансову звітність відповідно до МСФЗ і здійснюють її аудиторську перевірку.

Натомість аудиторські компанії “Великої четвірки” мають можливість використовувати великий досвід для складання та аудиторської перевірки фінансової звітності, сформованої відповідно до МСФЗ, набутий у міжнародній системі своїх підрозділів.

¹ Alexander D. International Financial Reporting and Analysis / D. Alexander, A. Britton, A. Jorissen. – London : Thompson, 2007. – 898 p.

4. *Прийняття нормативних актів щодо механізму впровадження МСФЗ.* Однією з проблем є відсутність чіткої нормативної бази для такого переходу, особливо щодо юридичної сили МСФЗ.

Після того як у країні ухвалюється нормативний акт про впровадження МСФЗ, постає питання, як зміни і доповнення в МСФЗ можна чітко і зрозуміло ввести у національну практику складання фінансової звітності.

Ще однією проблемою може бути відсутність стандартних загальних правил їх використання. МСФЗ розроблялися на принциповій основі, але детальної інструкції з їх використання немає. В цьому разі необхідно створити центральний національний орган, який би взяв на себе зобов'язання управління процесом упровадження та подальшого застосування МСФЗ.

Проте для того, щоб не виникало розбіжностей у трактуванні МСФЗ різними країнами, центральний національний орган повинен підтримувати постійний контакт із Правлінням КМСФЗ щодо інтерпретації МСФЗ.

У країнах, які переходять на МСФЗ і в котрих використовується детальний план рахунків для складання фінансової звітності, виникає потреба в моделюванні плану рахунків бухгалтерського обліку, який можна б було використовувати як підґрунтя для МСФЗ.

5. *Малі та середні підприємства.* Такі підприємства не мають відповідних ресурсів та потреби застосовувати МСФЗ при складанні фінансової звітності, отже, впровадження МСФЗ для них може виявитися неактуальним.

Наприклад, у Хорватії усі компанії, у тому числі малі підприємства, з 1992 р. зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ. Проте більшість компаній не дотримується цієї вимоги, віддаючи перевагу вимогам податкового законодавства. Ймовірно, ігнорування МСФЗ зумовлене складністю їх дотримання та використання.

Правління КМСФЗ розглядає питання щодо розроблення інструкції для використання МСФЗ малими підприємствами. Деякі країни також намагаються розв'язати цю проблему. Так, у Великобританії діє особливий стандарт для малих підприємств. У Новій Зеландії, де складання фінансової звітності значною мірою наближене до МСФЗ, існує Концепція диференційованої звітності. Це дає змогу малим підприємствам розробляти модифіковані варіанти фінансової звітності, але така модифікація дозволяється в питаннях роз-

криття інформації, а не у визнанні або оцінці. У Франції пропонується створити інтегровану систему фінансової звітності для малих підприємств, яка б відповідала МСФЗ, навіть якщо такі підприємства не складають фінансової звітності згідно з ними.

Проблеми при переході на МСФЗ для компаній

Перехід на складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ супроводжується для компаній певними проблемами, розв'язання яких може потребувати додаткових витрат часу та зумовлювати вплив економічних вигід. Такий процес означає необхідність додаткових зусиль керівництва та вкладання ресурсів. Досвід окремих країн показує, що компанії, які вперше застосовують МСФЗ, зазнають труднощів через обсяг додаткової інформації, котру потрібно зібрати.

Основні витрати компаній при переході на МСФЗ будуть пов'язані з:

- оплатою послуг консультантів, навчанням або пошуком нових співробітників;
- заміною чи модернізацією програмного забезпечення для ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;
- додатковими витратами на підготовку та збирання інформації.

Переваги від впровадження МСФЗ

МСФЗ спочатку розроблялися та затверджувалися з метою забезпечення всіх зацікавлених користувачів (у тому числі інвесторів) нейтральною й об'єктивною інформацією про діяльність компаній. Перехід на МСФЗ надає нові можливості як для бізнесу, так і для держави в цілому.

Можна виокремити такі мікроекономічні переваги:

- зростання ринкової капіталізації;
- вихід на міжнародні ринки капіталу і зниження ціни залученого капіталу;
- можливість ефективного використання інформації для прийняття управлінських рішень.

До головних макроекономічних переваг належать:

- надходження іноземних інвестицій в економіку країни;

-
- більша прозорість звітності вітчизняних компаній і, як наслідок, покращання іміджу бізнесу за кордоном;
 - глибока інтеграція національної економіки у світову господарську систему;
 - підвищення якості статистичної інформації і можливість її порівняння.

2

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРОБЛЕМИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Бухгалтерський облік як частина економічної науки і важлива складова управління суб'єктами господарювання тісно пов'язаний із розвитком і становленням економіки країни. Безперервні та стрімкі перетворення в українській економіці, що розпочалися у 1991 р. і тривають дотепер, дали змогу досягти значного прогресу в розбудові ринкової економіки, а також зумовили реформи інституційного та законодавчого характеру. Це, у свою чергу, формує попит на надійну та високоякісну фінансову інформацію, яка є важливою передумовою залучення інвестиційних ресурсів для подальшого розвитку. Зручність сприйняття й інтерпретації такої інформації, передусім для інвесторів, потребує забезпечення її порівнюваності шляхом введення однакових підходів до її формування, що досягається за умови відповідності міжнародним стандартам фінансової звітності.

У Звіті Світового банку про дотримання стандартів та кодексів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту зазначено, що одним із найсерйозніших наслідків інституційної та кадрової слабкості обліку і аудиту є обмежений доступ до фінансової звітності, підготовленої відповідно до міжнародних стандартів, що звужує можливості дешевого міжнародного фінансування для фірм, які в змозі користуватися послугами міжнародних

консультаційних компаній з питань бухгалтерського обліку/ аудиту¹.

У минулому фінансова інформація рідко ставала надбанням громадськості для задоволення потреб господарювання. Вона, радше, розглядалася як ресурс, доступ до якого мало обмежене коло осіб, наділених достатніми владними повноваженнями, щоб вимагати його надання. Використання неповної інформації в процесі прийняття управлінських рішень негативно позначалося на їх якості й надійності. Часто потенційні зовнішні користувачі, зокрема банки, не готові були покластися на таку інформацію. Крім того, не визнавався той факт, що незалежний аудит фінансової звітності, виконуваний кваліфікованими працівниками, може підвищувати вірогідність фінансової інформації, яка надходить на ринок. З метою адекватного задоволення нових потреб ринку та сприяння економічному зростанню у практиці фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту нині відбуваються суттєві перетворення. Є значна потреба у подальшій реалізації та прискоренні цієї реформи, покликаної пришвидшити процес гармонізації нормативно-правового забезпечення регуляторного середовища України зі стандартами Європейського Союзу згідно з проголошеними урядом цілями та Європейською політикою сусідства².

Розвиток ринкової економіки формує механізми регулювання бухгалтерського обліку та аудиту, які визначаються умовами господарювання і кон'юктурою ринку.

У світовій практиці виокремлюють дві моделі регулювання бухгалтерського обліку: державну та професійну регламентацію. Державна модель передбачає наявність у країні законів, що регламентують бухгалтерський облік. Правові засади регулювання бухгалтерського обліку визначають кодекси законів, які закріплюють за певними державними органами відповідальність за розроблення і впровадження методологічного, методичного та організаційного забезпечення бухгалтерського обліку³. Професійна модель регламен-

¹ Україна: бухгалтерський облік та аудит: звіт про стан дотримання стандартів та кодексів (ЗДСК) // Світовий банк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_ukr_ukr.pdf.

² Там само.

³ Олійник Я. В. Регламентация бухгалтерського обліку в Україні: стан, проблеми, орієнтири / Я. В. Олійник // Формування ринкової економіки. – 2010. – № 24. – С. 504.

тації передбачає розроблення правил і порядку ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності професійними організаціями бухгалтерів.

Система правового регулювання бухгалтерського обліку охоплює законодавчі та нормативні акти, що регламентують організацію і ведення бухгалтерського обліку підприємствами, установами та організаціями різних організаційно-правових форм, встановлюють порядок формування ними інформації у бухгалтерському обліку і наведення її у фінансовій звітності, а також визначають компетенцію державних органів у цій сфері. Ця система складається з актів декількох рівнів юридичної сили, які перебувають у певній ієрархічній підпорядкованості (рис. 2.1).

До першого рівня регулювання належить Конституція України, ст. 42 якої визначає, що “кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом”, та не допускає зловживання монопольним становищем на ринку, таким як неправомірне обмеження конкуренції і недобросовісна конкуренція. Для реалізації цього та інших прав, а також виконання відповідних обов’язків ст. 13 Конституції України встановлює, що “держава забезпечує захист прав усіх суб’єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки. Усі суб’єкти права власності рівні перед законом”¹.

Варто пам’ятати, що відповідно до ст. 8 Конституції України найвищу юридичну силу має саме Основний закон, норми якого є нормами прямої дії та застосовуються на всій території країни. Решта нормативно-правових актів, у тому числі закони, повинні з нею узгоджуватися. Щодо міжнародних договорів, то вони стають частиною національного законодавства після надання Верховною Радою України згоди на їх обов’язковість.

Основним нормативним актом другого рівня у сфері організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999. У ньому наводиться визначення бухгалтерського обліку, його об’єкта, встановлюються єдині правила бухгалтерського обліку для всіх підприємств незалежно від форм власності та виду діяльності, визначаються правові засади регулювання, організації, ведення та систематичного обліку, його реєстрів, порядок

¹ Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.



Рис. 2.1. Система правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Складено автором.

оцінки майна і зобов'язань, правила складання та подання фінансової звітності в Україні. Його норми є підґрунтям для формування сучасної системи бухгалтерського обліку. До нормативних актів цього рівня також належать інші закони, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, які закріплюють обов'язковість ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання, визначають основні вимоги до його організації, правила та процедури ведення і розкриття інформації у фінансовій звітності.

Нормативними актами третього рівня є положення та інструкції з бухгалтерського обліку, в яких викладені загальні вимоги державного регулювання бухгалтерського обліку та містяться основні поняття, базові правила і прийоми бухгалтерського обліку. Серед таких актів ключову роль відіграють Національні (положення) стандарти бухгалтерського обліку, а з 1 січня 2012 р. і Міжнародні стандарти фінансової звітності. Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) – це нормативно-правовий акт, який “визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам”¹.

Починаючи з 2012 р., суб'єктам господарювання, крім публічних акціонерних товариств, банків, страховиків, а також підприємств, які провадять господарську діяльність за видами, окремо встановленими Кабінетом Міністрів України, надано право на власний розсуд визначати доцільність застосування національних або міжнародних стандартів². Тобто Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, де зазначено, що “для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать цьому Закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України”³, Верховна Рада України, визначивши обов'язковість застосування Міжнародних

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 966-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

² Про внесення змін до закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” : закон України від 12.05.2011 № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3332-17>.

³ Там само.

стандартів фінансової звітності, включила їх до національного законодавства.

Варто зауважити, що положення та інструкції з бухгалтерського обліку лише визначають методологічні засади формування інформації про господарські операції, але не є дозволом на здійснення тих чи інших операцій.

Четвертий рівень правового регулювання бухгалтерського обліку охоплює методичні рекомендації, інструкції та листи, що роз'яснюють застосування окремих стандартів бухгалтерського обліку. Міністерство фінансів України розробило та затвердило Єдиний план рахунків бухгалтерського обліку, Інструкцію про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а також Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку. Крім того, Міністерство розробило типові форми документів, облікових реєстрів, форми бухгалтерської документації, а також видає інструкції про порядок ведення бухгалтерського обліку господарських засобів та операцій. Суб'єкти господарювання, незалежно від форми власності та галузей господарства, зобов'язані керуватися цими документами.

П(С)БО роз'яснюються та тлумачаться в методичних матеріалах, які видаються уповноваженими установами (наприклад, банківськими регуляторами, міністерствами та державними комітетами). При цьому слушним є зауваження Світового банку щодо неузгодженості та уривчастості деяких з цих матеріалів, які розроблялися незалежно: "П(С)БО було впроваджено декілька років тому, і вже підготовлено або буде підготовлено сім методик впровадження; однак ці методики не розв'язують в повному обсязі проблем, з котрими нерідко стикаються бухгалтери, коли намагаються застосовувати П(С)БО належним чином"¹.

До документів п'ятого рівня належать робочі документи організації, зокрема положення, інструкції, накази та ін., що визначають порядок ведення бухгалтерського обліку та перебувають безпосередньо в компетенції суб'єктів господарювання. Цими внутрішніми докумен-

¹ Звіт Європейської комісії про МСФЗ Раді Європи та Європейському парламенту щодо оцінки механізму застосування МСФЗ // Школа професійного бухгалтера. – № 7 (91). – 2008. – С. 6.

тами є наказ про облікову політику організації, робочі плани рахунків бухгалтерського обліку, форми внутрішньої звітності тощо.

В Україні діє дві основні професійні організації бухгалтерів – Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ), створена у 1996 р., та Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА), заснована у 2004 р. ФПБАУ є повноправним членом Міжнародної федерації бухгалтерів з листопада 2008 р.¹, а УАСБА – асоційованим членом².

ФПБАУ визначає своєю місією “сприяння зростанню довіри громадськості до високої якості їх професійних послуг; розробку і впровадження національних стандартів та практики бухгалтерського обліку і аудиту, що базуються на міжнародних стандартах; створення Кодексу професійної етики та здійснення контролю за його дотриманням; підвищення рівня професійної освіти”³. Фонд Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку видав ФПБАУ ліцензію на координування діяльності щодо перекладу з англійської на українську мову відповідно до офіційного процесу. Крім того, Фонд Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку уклав з Міністерством фінансів України угоду про відмову від авторських прав на офіційний український переклад.

Місією УАСБА є сприяння розвитку професії й забезпечення фахового зростання бухгалтерів та аудиторів в Україні, захист інтересів професійної спільноти, виведення статусу обліку, аудиту і бухгалтерської справи в цілому на якісно новий рівень, як у професійному аспекті, так і у сприйнятті їх суспільством⁴.

Роль та права українських професійних бухгалтерських організацій у створенні нормативної бази обліку на законодавчому рівні на

¹ Звіт Європейської комісії про МСФЗ Раді Європи та Європейському парламенту щодо оцінки механізму застосування МСФЗ // Школа професійного бухгалтера. – № 7 (91). – 2008. – С. 6.

² Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uacaa.org/ukr/about_us/description.

³ Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ufraa.org>.

⁴ Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uacaa.org/ukr/about_us/description.

сьогодні не визначено. Однак з огляду на їхню готовність сприяти розробленню і впровадженню стандартів та практики бухгалтерського обліку і аудиту (ФПБАУ) й розвитку професії, а також забезпечувати фахове зростання (УАСБА), професійні бухгалтерські операції повинні брати безпосередню участь у створенні методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку.

2.2. РОЛЬ ДЕРЖАВИ У МЕТОДОЛОГІЧНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності передбачають наявність організаційної, методичної і методологічної складових на рівні як окремого суб'єкта господарювання, так і держави. Під методичним забезпеченням бухгалтерського обліку розуміють “тлумачення законів і стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку, методичні вказівки, рекомендації, інструкції щодо їх застосування або обліку окремих господарських операцій”¹. Сукупність концептуальних засад ведення обліку, його основоположних принципів, викладених у законах держави, стандартах фінансової звітності або положеннях бухгалтерського обліку, встановлених державою чи професійною спільнотою, формують методологічне підґрунтя бухгалтерського обліку.

З метою забезпечення порівнянності облікової і звітної інформації у різні періоди та в розрізі суб'єктів господарювання, її єдності не лише за формою, а й за змістом, в Україні здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку. Аналіз норм Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” дає змогу зазначити, що державне регулювання обліку полягає у затвердженні національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з питань обліку і звітності та розроблен-

¹ *Копилов В. А.* Організаційні засади національної системи бухгалтерського обліку / *В. А. Копилов, Л. Г. Ловінська* // Економіка прогнозування. – 2007. – № 2. – С. 127–137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ief.org.ua/Arjiv_EP/Kopulov_Lovinska207.pdf.

ня методичних рекомендацій. Прийняття та оприлюднення таких актів здійснюються з урахуванням вимог Закону України “Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності”, оскільки регулювання бухгалтерського обліку є невід’ємною складовою такої політики.

Законодавчо визначено, що державна регуляторна політика у сфері господарської діяльності – це напрям державної політики, який має на меті вдосконалення правового регулювання господарських, а також адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб’єктами господарювання, недопущення прийняття економічно недоцільних і неефективних регуляторних актів, зменшення втручання держави у діяльність суб’єктів господарювання та усунення перешкод для розвитку господарської діяльності, що здійснюється в межах, у порядку та у спосіб, встановлені Конституцією та законами України¹.

Державним органом виконавчої влади, на який покладено функцію регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема затвердження національних положень (стандартів), інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, відповідно до ст. 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, є Міністерство фінансів України. Однак, якщо функцію затвердження стандартів обліку покладено безпосередньо на Міністерство, то завдання з їх розроблення та розгляду виконує методологічна рада з бухгалтерського обліку, яка діє при ньому як дорадчий орган².

Таким чином, методологічною базою порядку відображення в обліку активів, пасивів та господарських операцій в усіх сферах відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову в Україні” є положення (станданти) бухгалтерського обліку. Тим самим Законом на Міністерство фінансів України покладено функцію

¹ Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : закон України від 11.09.2003 № 1160-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1160-15>.

² Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 966-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

встановлення форм фінансової звітності підприємств (окрім банків) та бюджетних установ і затвердження порядку їх заповнення. Право регламентації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, розроблення форм фінансової звітності й порядку їх заповнення в банках надано Національному банку України. У ст. 41 Закону України “Про Національний банк України” визначено: “національний банк встановлює обов’язкові для банківської системи стандарти та правила ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що відповідають вимогам законів України та міжнародним стандартам фінансової звітності”¹.

Починаючи з 1999 р., у межах реформування бухгалтерського обліку, Міністерством фінансів України розроблено та затверджено 34 П(С)БО, які базуються на концептуальних засадах та основних принципах міжнародних стандартів, але характеризуються певними відмінностями, зумовленими передусім практикою ведення обліку й об’єктивними економічними, політичними, соціальними та іншими чинниками.

Наступним етапом наближення обліку та фінансової звітності в Україні до Міжнародних стандартів фінансової звітності стало прийняття Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”² та НП(С)БО 2 “Консолідована фінансова звітність”³. Норми НП(С)БО 1 та 2 застосовуються до фінансової звітності й консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов’язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством. НП(С)БО 1 замінює П(С)БО 1–5, які окремо визначали порядок складання та подання кожної з основних форм фі-

¹ Про Національний банк України : закон України від 20.05.1999 № 679-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/679-14>.

² 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: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

³ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.

нансової звітності. Нові форми фінансової звітності дають змогу, з одного боку, максимально наблизитися до вимог МСФЗ, а з другого – позбавляють підприємства потреби розробляти власні форми звітності, дозволяють забезпечити зіставність і порівнянність даних для статистичних, аналітичних та інших спостережень і оцінок.

З метою приведення у відповідність норм П(С)БО та НП(С)БО наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013¹ були затверджені зміни до окремих нормативно-правових актів. Більшість змін стосуються термінології, яка використовується у стандартах та формах фінансової звітності. Зокрема, статутний капітал включено до складу зареєстрованого (пайового) капіталу, замість терміна “додатковий капітал” введено термін “капітал у дооцінках”, вилучені поняття “надзвичайні доходи” та “надзвичайні витрати”, наводиться нове тлумачення справедливої вартості (П(С)БО 19), уточнюються визначення та класифікація доходів (П(С)БО 15), поточних зобов’язань (П(С)БО 11). Окрім П(С)БО, змін зазнали План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про застосування Плану рахунків.

Одним із напрямів регулювання бухгалтерського обліку та звітності у банківській сфері є вдосконалення організації обліково-операційної діяльності, а також звітності банків. Воно передбачає розроблення та впровадження нових форм носіїв облікової інформації, раціональних схем документообігу, порядку ведення аналітичного та синтетичного обліку, порядку інвентаризації, технології виконання облікових завдань. Саме Національний банк України зобов’язано встановлювати для банків правила проведення банківських операцій, бухгалтерського обліку і звітності, захисту інформації, коштів та майна. Успішна реалізація цих напрямів переважно базується на впровадженні сучасних банківських інформаційних технологій, комплексній автоматизації та комп’ютеризації бухгалтерського обліку і звітності, створенні єдиного комплексу технічних та програмних засобів інформаційної системи банків, яка б забезпечувала накопичення, підтри-

¹ Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>.

мання в актуальному стані й багатоцільове комплексне використання даних, які містять бухгалтерську і статистичну інформацію про фінансово-економічне становище банківських установ.

Щодо бюджетних установ, то до липня 2011 р. на Державне казначейство України покладалися функції встановлення порядку обліку та складання фінансової звітності у бюджетних установах, але внесені зміни до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 8 липня 2011 р. залишили два основних суб’єкти державного регулювання обліку та звітності – Міністерство фінансів України та Національний банк України.

Важливу роль у державному регулюванні обліку та звітності відіграє Державна служба статистики України. Відповідно до Закону України “Про державну статистику” державна політика в галузі статистики спрямована на створення єдиної системи обліку і статистики на всій території України та її узгодження з міжнародними стандартами і методологією¹.

Державна служба статистики України організовує та проводить статистичне спостереження, здійснює аналіз і надання користувачам інформації про соціально-економічні явища і процеси, розробляє систему показників, за якими ведеться облік, розробляє і затверджує типові форми первинного обліку. Державна служба статистики погоджує форми фінансової звітності для підприємств, розроблені Міністерством фінансів України.

Розробляє та затверджує методологічне забезпечення обліку та звітності виключно Міністерство фінансів України. Функцію розроблення і затвердження методичних рекомендацій щодо застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відповідно до галузевих особливостей покладено на міністерства та інші центральні органи виконавчої влади.

Національна комісія України з цінних паперів та фондового ринку (до 7 липня 2011 р. – Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку), яка є державним колегіальним органом, підпорядкованим Президенту України та підзвітним Верховній Раді України, відповідно до Закону України “Про державне регулювання ринку цін-

¹ Про державну статистику : закон України від 17.09.1992 № 2614-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2614-12>.

них паперів в Україні” визначає особливості ведення обліку операцій з цінними паперами¹. При затвердженні нормативних актів щодо відображення в обліку цінних паперів вони повинні бути погоджені з Міністерством фінансів України, а щодо діяльності банків на ринку цінних паперів – з Національним банком України.

На Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг України (Нацкомфінпослуг) покладено функцію встановлення порядку розкриття інформації та складання звітності учасниками ринків фінансових послуг². Ураховуючи обов’язковість переходу страховими компаніями на МСФЗ з 2012 р., Нацкомфінпослуг розробила проект Методичних рекомендацій із застосування МСФЗ страховими компаніями, спрямованих на забезпечення єдиного підходу до розкриття інформації у фінансовій звітності страховиків³.

Важливим завданням, що покладається на органи державного регулювання, є забезпечення дотримання стандартів фінансової звітності шляхом проведення заходів моніторингу. Це сприятиме досягненню високої якості звітності та забезпеченню довіри до фінансових ринків. Необхідною умовою для виконання цього завдання є наявність у регуляторів достатнього потенціалу для забезпечення додержання стандартів, зокрема кваліфікованого персоналу, що сприятиме проведенню якісних перевірок, можливості надання повноважень для застосування адміністративних стягнень. Слушною є рекомендація Світового банку, який зауважив, що “якщо держкомісія прагне працювати подібно до органів забезпечення дотримання стандартів бухгалтерського обліку Європейського Союзу, то вирішальне значення має розширення повноважень НКЦПФР із включенням функцій здійснення моніторингу відповідності чинним вимогам складання фінансової звітності та вжиття належних заходів у

¹ Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні : закон України від 30.10.1996 № 448/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/448/96-вр>.

² Положення про Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2010 № 157 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/157-2010-п>.

³ Левченко В. П. Сучасний стан, проблеми та перспективи запровадження МСФЗ у небанківських фінансових установах / В. П. Левченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dfp.gov.ua/1081.html>.

разі виявлення порушень в ході перегляду. Таке розширення повноважень стане можливим лише при зменшенні кількості підприємств, які регулює держкомісія”¹.

На сьогодні певною мірою функцію моніторингу виконує Національний банк України, якому згідно з вимогами вітчизняного законодавства банки зобов'язані подавати фінансову звітність, підкріплену аудиторським висновком. Аудиторський звіт складають аудитори, які мають право на проведення аудиторської діяльності та відповідний сертифікат на аудиторську перевірку банків. Національним банком України, аудиторами та ревізійними комісіями банку, державними контролюючими органами здійснюється контроль за дотриманням правил відображення операцій банку у бухгалтерському обліку та звітності.

2.3. ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Способи організації та ведення бухгалтерського обліку визначаються підприємством самостійно з урахуванням особливостей його діяльності та чинних законодавчих актів і закріплюються у наказі про облікову політику. Призначення цього документа – організація бухгалтерського обліку відповідно до законодавства та вимог управління в межах організаційної системи власника, його діяльності. Варто взяти до уваги думку В. Г. Швеця, який зауважує, що “розробка та прийняття облікової політики кожним підприємством сприяє поліпшенню бухгалтерського обліку і звітності, що в кінцевому підсумку забезпечить ефективність прийнятих рішень і діяльності підприємства”².

Під терміном “облікова політика” відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” розуміють сукупність принципів, методів і процедур, що використовую-

¹ Звіт Європейської комісії про МСФЗ Раді Європи та Європейському парламенту щодо оцінки механізму застосування МСФЗ // Школа професійного бухгалтера. – № 7 (91). – 2008. – С. 6.

² Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 2-ге вид., перероб і доп. – К. : Знання-Прес, 2008. – С. 316.

ються підприємством для складання та подання фінансової звітності¹.

Організація обліку на підприємстві має бути раціональною, за якої облік найуспішніше виконує поставлені завдання за найменших затрат часу і засобів праці. Головними передумовами такої організації є:

- урахування організаційної структури підприємства, особливостей застосування техніки і технології, організації виробництва;
- визначення характеру й обсягу інформації, необхідної для обґрунтування оперативних, тактичних і стратегічних рішень;
- дотримання вимог законодавчих і нормативних актів щодо здійснення підприємницької діяльності та обліку і звітності;
- встановлення облікових взаємовідносин бухгалтерії з оперативно відокремленими підрозділами підприємства.

Організація обліку передбачає виокремлення двох рівнів: організаційна форма побудови обліку на підприємстві та організація ведення бухгалтерського обліку й складання звітності. Перший рівень визначається особливостями підприємства, територіальним розміщенням та ступенем самостійності його структурних підрозділів, системою управління, чинною системою контролю та звітності².

У Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначено, що підприємство на власний розсуд може ввести до штату посаду бухгалтера; створити бухгалтерську службу; скористатися послугами фізичної особи – підприємця чи спеціаліста з бухгалтерського обліку, який провадить підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; залучити на договірних засадах централізовану бухгалтерію або аудиторську фірму; передбачити самостійно ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства³.

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 966-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

² Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 2-ге вид., перероб і доп. – К. : Знання-Прес, 2008. – С. 316.

³ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 966-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

Інтеграція бухгалтерського обліку в систему управління підприємством, доречно та своєчасна взаємодія працівників бухгалтерії з іншими відділами з питань отримання і передачі актуальної інформації забезпечуються належною організацією обліку. За низького рівня інтеграції відбуваються нівелювання функцій бухгалтерії, послаблення ролі обліку під час прийняття управлінських рішень та функціонування бухгалтерії лише для цілей зовнішніх користувачів, зокрема державних органів.

Організація ведення бухгалтерського обліку і складання звітності є сукупністю засобів та прийомів ефективного використання методів виявлення, вимірювання, накопичення, групування і систематизації, а також зберігання та передачі інформації, сформованої у системі бухгалтерського обліку, зацікавленим користувачам. Ця складова передбачає наявність сукупності первинних документів; організацію ефективного документообігу; формування системи реєстрів аналітичного та синтетичного обліку.

Незважаючи на певні можливості вибору, надані власникам або уповноваженим посадовим особам, які керують підприємством відповідно до законодавства та установчих документів, системі бухгалтерського обліку на рівні підприємства властива жорстка регламентація: єдиний план рахунків, єдиний методологічний центр та водночас наявність величезної кількості інструктивних матеріалів. Проте з переходом на МСФЗ, що мають характер принципів, а не правил, та не передбачають жорсткої регламентації, посилюються роль та значення облікової політики на рівні як окремого суб'єкта господарювання, так і держави. При цьому важливе місце відводитиметься бухгалтеру підприємства, на якого покладатимуться функції розроблення, організації та методики бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей певного підприємства.

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” (МСБО 8) облікова політика визначена як “конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів”¹.

¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/386723/file/8.pdf>.

Формуючи облікову політику, необхідно керуватися основними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування, відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності.

Порівнянність фінансових звітів суб'єкта господарювання за різними звітними періодами забезпечується шляхом дотримання принципу послідовності: обрана облікова політика застосовується протягом кожного періоду. Якщо виникає об'єктивна необхідність змін, то всі зміни в обліковій політиці мають бути належним чином розкриті у примітках до фінансової звітності. Суб'єкт господарювання повинен чітко охарактеризувати причини та характер змін у обліковій політиці, суми коригувань у поточному та попередньому періодах, що виникли у зв'язку з цими змінами.

Процес формування облікової політики є складним і багатограним, що може спричинити появу у підприємства таких основних проблем:

- побудова вичерпної інформаційної бази для її розроблення;
- виявлення ключових факторів, що впливають на неї;
- визначення сфери її застосування;
- вибір з альтернативно можливих та обґрунтування найефективніших та найдоречніших методів відображення в обліку активів, зобов'язань, власного капіталу та господарських операцій.

У МСФЗ визначено, що підприємства зобов'язані розкривати у примітках до фінансової звітності всі головні моменти облікової політики, зокрема принципи, яких дотримується компанія, та методи, використані для їх імплементації.

МСБО 8 не закріплює конкретного формату облікової політики чи переліку основних положень, що повинні розкриватися. Встановлено лише, що управлінський персонал, у разі відсутності стандарту або тлумачення, які конкретно застосовуються до операції, розробляє власне судження. При цьому необхідно звернути увагу, що інформація, яка розкриватиметься у фінансовій звітності, має бути:

“а) доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень;

б) достовірною, в тому значенні, що фінансові звіти:

- подають достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;
- відображають економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;
- є нейтральними, тобто вільними від упереджень;
- є об'єктивними;
- є повними в усіх суттєвих аспектах”¹.

Підприємства при переході на МСФЗ за структурою та певною мірою за змістом можуть залишати чинну облікову політику, вносячи до неї зміни, зумовлені відмінністю між наявними обліковими положеннями та міжнародними стандартами. Можна передбачити, що якщо облікова політика складається з трьох розділів, які відповідно розкривають загальні, організаційні та методичні положення, то найбільших змін зазнає саме третій розділ, тоді як перший та другий суттєво не зміняться. Це пов'язано зі змістовим наповненням цих частин. Так, у розділі “Загальні положення” зазначається, для яких цілей розроблений цей документ, коли та як до нього можуть вноситися зміни. Облікова політика відповідно до МСФЗ може змінюватися лише у разі прийняття нового стандарту або внесення змін до чинних стандартів, а також із метою підвищення інформативності фінансової звітності. При цьому зміною облікової політики не вважається встановлення облікової політики для подій чи операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій чи операцій або не відбувалися раніше. Якщо зміни в обліковій політиці все-таки необхідні, то потрібно застосувати ретроспективне відображення цих змін, тобто новообрану облікову політику, до подій та операцій так, неначе нова облікова політика здійснювалася завжди, а не з моменту її встановлення. Відповідно коригування впливає на показники не тільки поточного та майбутніх періодів, а й попередніх звітних періодів.

У розділі, присвяченому організаційним положенням, як правило, розкриваються загальні відомості про підприємство, визначається, на кого покладається ведення бухгалтерського обліку, струк-

¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/386723/file/8.pdf>.

тура бухгалтерії у разі її наявності, наводяться порядок та строки проведення інвентаризації, закріплюються основні етапи документообігу, а також встановлюється, в яких первинних документах фіксується господарська операція. Обов'язково закріплюється, які операції оформляються типовими формами первинної документації, а які – самостійно розробленими. Крім того, відображається розроблений робочий план рахунків. Оскільки МСФЗ не регламентує цієї частини бухгалтерського обліку, підприємство може залишити чинний план рахунків.

Розділ, що визначає методичну складову обліку, повинен містити опис конкретних методів відображення інформації у фінансовій звітності, тим самим обираючи одну з можливих альтернатив, які пропонують міжнародні стандарти, або врегульовуючи питання, щодо яких немає стандарту. Саме ця частина облікової політики зазнає найбільших змін при переході на МСФЗ.

При самостійному розробленні облікової політики підприємства, установи та організації незалежно від організаційно-правових форм господарювання і форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують Міжнародні стандарти фінансової звітності) можуть керуватися методичними рекомендаціями, затвердженими наказом Міністерства фінансів України¹. Ці рекомендації систематизували загальні положення та підходи до формування облікової політики, визначили основні аспекти ведення бухгалтерського обліку, які повинні бути розкриті підприємствами в обліковій політиці, що дадуть змогу дотримуватися основних принципів бухгалтерського обліку та врахують специфіку фінансово-господарської діяльності конкретного підприємства. Такий перелік буде корисним і підприємствам, які складають фінансову звітність за МСФЗ, оскільки визначає ключові моменти, на які необхідно звернути увагу при формуванні облікової політики.

Отже, облікова політика, що розробляється та затверджується кожним підприємством самостійно, є важливим інструментом організаційної складової ведення бухгалтерського обліку та складання

¹ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537.

фінансової звітності. При її побудові необхідно як керуватися принципами бухгалтерського обліку, так і враховувати основні положення МСФЗ, деталізуючи їх та надаючи однозначності багатоаспектним тлумаченням, забезпечуючи достовірність і прозорість фінансової звітності.

Система правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні є сукупністю законодавчих та нормативних актів, об'єднаних у п'ять ієрархічних рівнів, що визначають і регламентують особливості побудови та ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності. Перехід на МСФЗ зумовлює посилення ролі професійних організацій у регламентації бухгалтерського обліку і підвищення індивідуальної відповідальності власника за повноту та достовірність інформації, що розкривається у фінансовій звітності. Головні функції, що залишатимуться за державою, – створення правового поля для подальшого розвитку та вдосконалення обліку з урахуванням найкращих світових практик, а також контроль за дотриманням законодавства.

3

ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

3.1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ В УКРАЇНІ

Жодна система управління не може функціонувати без інформації. І в цьому значенні саме облік забезпечує необхідну інформацію для реалізації всіх елементів управління. Таким чином, облік – це інформаційна система управління.

Зовнішнє регулювання бухгалтерського обліку підприємств, що відображається в регламентації порядку документування господарських операцій, облікової методики за відповідними напрямками, порядків складання та подання звітності, проведення інвентаризації активів, капіталу, зобов'язань і документів тощо, має на меті забезпечити методологічну єдність бухгалтерського обліку підприємств у цілому, а отже, порівнянність облікової та звітної інформації на мікро- і макрорівнях.

Внутрішнє регулювання облікового процесу здійснюється в межах нормативної бази системи зовнішнього регулювання і, як зазначено у ст. 8 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, повністю перебуває у віданні підприємства. Такий рівень управління бухгалтерським обліком реалізує права і завдання керівництва підприємства у формі вироблення облікової політики.

Носієм облікової *інформації* є матеріальний об'єкт, призначений для її запису, передавання та зберігання. Відповідно до етапів бухгалтерського обліку виокремлюють три види носіїв облікової інформації: первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерську звітність. Кож-

ний з цих видів носіїв об'єднує під відповідною назвою багато різноманітних документів, облікових реєстрів та звітних форм.

Вибір носіїв облікової інформації здебільшого зводиться до використання нормативно закріплених за відповідним напрямом обліку первинних документів:

- Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 № 69;
- Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ, затвердженої наказом Міністерства фінансів України та Головного управління Державного казначейства України від 30.10.1998 № 90 (зі змінами та доповненнями від 02.09.2010 № 311);
- Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 № 637;
- Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженої постановою Правління Національного банку України від 29.03.2001 № 132;
- наказу Державного казначейства України “Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, та Інструкції з їх складання” від 02.12.1997 № 125;
- Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.12.1996 № 116 (зі змінами та доповненнями);
- наказу Державного комітету статистики України “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів” від 21.08.1996 № 193;
- наказу Державного комітету статистики України “Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці” від 05.12.2008 № 489;
- наказу Державного комітету статистики України та Міністерства у справах науки й технологій “Про затвердження типових форм первинного обліку науково-інформаційної діяльності та

- Інструкції про порядок їх використання і застосування” від 07.08.1998 № 272/219;
- наказу Міністерства охорони навколишнього середовища України “Про затвердження типової форми первинної облікової документації № 1-ВТ “Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари” та Інструкції щодо її заповнення” від 07.07.2008 № 342;
 - наказу Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів” від 22.05.1996 № 145;
 - наказу Державної податкової адміністрації України “Про затвердження форми Податкової накладної та Порядку її заповнення” від 21.12.2010 № 969;
 - наказу Міністерства фінансів України “Про затвердження типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” від 22.11.2004 № 732;
 - Інструкції про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130;
 - Порядку складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Державного казначейства України від 06.10.2000 № 100 тощо.

Зазначені нормативні акти містять повну інформацію щодо характеристик відповідних носіїв облікової інформації у вигляді додатків – форми бланків первинної документації, як правило, натурального розміру, та опис процедури фіксації інформації.

На макрорівні регулювання первинного обліку здійснюється за допомогою кодексів (Податковий кодекс України, п. 44.1 ст. 44), законів України (Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, ст. 9 “Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку”, ст. 10 “Інвентаризація активів і зобов’язань”; Закон України “Про електронні документи й електронний документообіг”), нормативних документів (положення, порядки, інструкції, правила та ін.).

На відміну від оперативно-технічного й статистичного обліку, бухгалтерський облік як упорядкована система узагальнення інформації про діяльність юридичних осіб ґрунтується виключно на використанні методу документування. Очевидно, що кожна упорядкована система передбачає застосування певних правил, норм і порядків,

які закріплюються відповідним нормативним документом для загального користування.

Головні та принципово важливі умови та вимоги, яких потрібно дотримуватися для забезпечення достовірності й обґрунтованості записів у бухгалтерському обліку, наведено в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).

На мікрорівні регулювання первинного обліку підприємство здійснює самостійно, керуючись зовнішніми регуляторами шляхом створення організаційно-розпорядчої, кадрової документації, документації загального діловодства, розроблення та затвердження облікової політики, графіка документообігу.

Звітність за національними стандартами ґрунтується на даних, чітко окреслених у законодавстві: список первинних документів, їхні реквізити, план рахунків. Тим часом міжнародні стандарти передбачають великий простір для маневру в частині правил облікової політики, а також багато істотних моментів, зокрема період визначення, в якому слід відобразити господарську операцію, віддано на розсуд бухгалтера. МСФЗ передбачають застосування професійного судження для визнання, оцінки та розкриття фактів господарської діяльності, проте це не виключає застосування первинних документів бухгалтерського обліку.

МСФЗ надають підприємству рекомендації щодо використання рахунків, обрання форми звіту, заповнення первинних документів. Водночас МСФЗ побудовані таким чином, що вибір певного правила завжди базується на загальноприйнятих принципах обліку, покладених в основу фінансової звітності, а це, у свою чергу, забезпечує доступність їх сприймання.

Отже, застосування МСФЗ в Україні не потребує змін у нормативно-правовому регулюванні первинного обліку та інвентаризації, тобто регулятивна функція зберігається за державою.

3.2. ДОКУМЕНТИ ЯК ДЖЕРЕЛО ПЕРВИННОЇ ІНФОРМАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Бухгалтерський облік як процес розпочинається з виявлення, вимірювання й реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції. Таке суцільне та безперервне спо-

стереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування, від якого залежать повнота і достовірність облікової інформації.

Порядок документального оформлення господарських операцій і вимоги до складання документів регламентуються ст. 9 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, що регулює порядок складання, виправлення, обробки, зберігання та видалення документів у суб’єктів господарювання – юридичних осіб. Первинні документи мають уніфікований та стандартизований характер і є основою облікового процесу.

Бухгалтерський документ – письмове свідоцтво, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення, – оформлений згідно зі встановленими вимогами, набуває юридичної сили, відіграє важливу роль в обліку (рис. 3.1).

Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документацією, яка є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки використовується для первинного спостереження за господарськими операціями, і обов’язковою умовою для відображення їх в обліку. Підставою для бухгалтерського обліку



Рис. 3.1. Значення документів у бухгалтерському обліку

Складено автором.

господарських операцій є первинні документи, які мають бути складені під час їх проведення. Визначення первинного документа наводиться в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Порівняльна характеристика визначень первинного документа

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	Податковий кодекс України
Первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення	Первинні документи – це письмові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення	Первинні документи – це документи, створені в письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження і дозвіл адміністрації (власника) на їх проведення

Складено автором.

Хронологія розвитку первинної облікової документації, яка застосовується на українських підприємствах, наведена в додатку М.

Порядок створення первинних документів, записів у реєстрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, реєстрів і звітів установлено Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 (зі змінами та доповненнями).

Сучасні інформаційні технології дають змогу швидко одержувати інформацію й обмінюватися нею. Електронний документ може бути доказом, якщо складений з дотриманням усіх вимог і можна довести його цілісність і справжність.

Поряд із первинними документами на паперових носіях існують електронні документи, інформація в яких зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Електронний документ може бути створений, переданий, збережений та перетворений електронними засобами у візуальну форму¹. На сьогодні

¹ Про електронний цифровий підпис : закон України від 22.05.2003 № 852-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/852-15>.

електронний документообіг і цифровий підпис набули поширення у сфері проведення банківських операцій і комерційних операцій електронної торгівлі. Загальні вимоги до складання та оброблення первинних документів єдині для всіх суб'єктів господарювання.

Документи складаються українською мовою. Водночас може використовуватися й інша мова в порядку, визначеному *ст. 11 Закону України "Про мови в Українській РСР" від 28.10.1989 № 8312-XI*. Документи, складені іноземною мовою, що є підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку, повинні мати впорядкований автентичний переклад українською мовою.

Документи, що надійшли до підприємства, проходять такі етапи:

- 1) первинна обробка (прийм);
- 2) попередній розгляд (розмітка);
- 3) реєстрація;
- 4) розгляд документів керівником та винесення резолюції;
- 5) направлення на виконання;
- 6) контроль виконання;
- 7) виконання документів;
- 8) відправлення вихідної кореспонденції;
- 9) підшивання документів до справ.

Працівники підприємства створюють і подають первинні документи, які належать до сфери їхньої діяльності, відповідно до графіка документообігу.

Перелік типових форм, використовуваних для первинної документації господарських явищ та процесів на підприємствах в Україні, наведено в додатку Н.

Документообіг – рух документів на підприємстві, починаючи з моменту їх створення або одержання до завершення виконання або відправлення. Це рух від суб'єкта до об'єкта управління і навпаки, рух усередині об'єкта управління з метою його виконання або встановлення взаємозв'язку. Графік документообігу – упорядкований у просторі й часі та затверджений в установленому порядку рух документів з виконанням відповідних облікових операцій. Такий графік може бути оформлений у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що здійснюються кожним підрозділом підприємства, а також кожним виконавцем, із зазначенням їх взаємозв'язку й строків виконання робіт (рис. 3.2).

“Затверджено”

Керівник підприємства _____

(підпис, ПІБ)

“ ___ ” _____ 20__ р.

Назва підприємства
Графік документообігу

Найменування документа	Створення документа					Перевірка документа				Обробка документа		Передача до архіву	
	К-сть екз.	Відповідальний за виписування	Відповідальний за оформлення	Відповідальний за виконання	Строк виконання	Відповідальний за перевірку	Хто подає	Порядок подання	Строк подання	Хто виконує	Строк виконання	Хто виконує	Строк виконання
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Прибутковий касовий ордер ф. КО-1	1	Бухгалтер-касір	Бухгалтер-касір (п. 3.10 Положення № 637)	Касир, підписується головним бухгалтером	1 день (день отримання готівки)	Касир (п. 3.12 Положення № 637)	Бухгалтер-касір	За журналом реєстрації	1 день (день отримання готівки)	Бухгалтерія	Щодня	Бухгалтерія	Через рік

Рис. 3.2. Структура графіка документообігу

Складено за: Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В. Г. Швець. – 2-ге вид., перероб і доп. – К.: Знання-Прес, 2008. – 535 с.

У графіку має визначитися оптимальна кількість підрозділів і виконавців, через яких проходить конкретний первинний документ, мінімальний строк його перебування в підрозділах, забезпечуватися удосконалення облікової роботи, посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищення рівня його механізації.

Відповідно до законодавства первинна документація (накладні, чеки, квитанції, акти тощо), облікові реєстри, зарплатні відомості,

податкова звітність (декларації, розрахунки, відомості, довідки тощо) мають зберігатися протягом певного строку, а потім знищуватися чи передаватися до архіву. Це передбачено насамперед Переліком типових документів, що створюються під час діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затвердженим наказом Міністерства юстиції України від 12.04.2012 № 578/5 (далі – Перелік № 578/5).

Законодавством передбачені різні терміни зберігання документації, яку підприємство використовує у господарській діяльності, – три роки, п'ять та навіть 75 років (зокрема відомостей для нарахування зарплати). Окремі документи, згідно з Переліком № 578/5 можна знищити лише після перевірки державними податковими органами.

Отже, відповідно до Переліку № 578/5 первинні документи і додатки до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і є підставою для записів у реєстрах бухгалтерського обліку та податкових записів (касові, банківські документи, повідомлення банків і переказні вимоги, виписки банків, наряди на роботу, таблиці, акти про приймання, здавання й списання майна та матеріалів, квитанції і накладні з обліку ТМЦ, авансові звіти та ін.), мають зберігатися протягом трьох років за умови проведення податкової перевірки. Це стосується і податкових накладних, первинних документів та додатків до них, що пов'язані з експортно-імпортними операціями, документів (актів, довідок, рахунків) про приймання виконаних робіт.

Згідно з п. 44.1 ст. 44 Податкового кодексу України для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, що стосуються обчислення і сплати податків та зборів, ведення яких передбачено законодавством. Пунктом 135.2 ст. 135 Податкового кодексу України встановлено, що доходи визначаються на підставі первинних документів, котрі підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II Кодексу. Відповідно, п. 138.2 ст. 138 встановлено, що витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, котрі підтвер-

джують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II ПКУ.

Як бачимо, вся первинна документація, яка підтверджує ті чи інші господарські операції, має бути роздрукована, згрупована за певними ознаками та своєчасно відображена в реєстрах бухгалтерського обліку.

Обчислення термінів зберігання документів згідно з вимогами Переліку № 578/5 здійснюється з 1 січня року, який настає за роком завершення їх діловодства.

Виконані облікові документи зберігаються в архіві. Раціональна система зберігання забезпечує не тільки цілісність та збереження документів протягом установлених законом строків, а й можливість користування ними у будь-який момент для різноманітних довідок. Первинні документи та облікові реєстри, які пройшли обробку, бухгалтерські звіти та баланси до їх передачі в архів підприємства, установи повинні зберігатися в бухгалтерії в спеціальних приміщеннях або закритих шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером. Бланки суворої звітності слід зберігати в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, які забезпечують їх збереження.

Документи, що підлягають здаванню в архів, заздалегідь розташовуються в зручному для відшукування порядку і підшиваються або переплітаються в особливих теках, які називаються справами.

Розміщення в справах документів залежно від їх характеру і призначення проводиться за такими ознаками:

- наочною (за питаннями, за операціями, наприклад, касові документи, матеріальні документи, договори, замовлення, кошториси);
- кореспондентською (за найменуваннями організацій, яких стосуються ці документи);
- хронологічною (за місяцями, а в межах місяців – за днями);
- номерами документів.

Здавання справ до архіву зі структурного підрозділу здійснюється щороку за графіком, який складається працівником архіву та узгоджується з керівниками структурних підрозділів.

Оформлення та передачу для зберігання в архіві первинних документів, що пройшли обробку і стали підставою для складання звітів

ності, а також бухгалтерських звітів і балансів забезпечує головний бухгалтер підприємства, установи.

Видача первинних документів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії та з архіву підприємства, установи працівникам інших структурних підрозділів можлива тільки за рішенням головного бухгалтера.

При здаванні документів до відомчого архіву справи приймаються його працівником у присутності працівника структурного підрозділу. При цьому на обох примірниках описів напроти кожної справи робиться позначка про наявність останнього. Наприкінці опису робиться засвідчувальний напис із зазначенням цифрами та літерами кількості переданих справ та відсутніх номерів (рис. 3.3). Під засвідчувальним написом ставляться печатка, дата приймання-передачі й підписи осіб, що його складають.

Звірені з описом справи підбираються й ув'язуються в архівні зв'язки завтовшки до 20 см. Справи укладаються за збільшенням номерів, корінцями на обидва боки.

Справи тимчасового зберігання терміном до 10 років передаються до відомчого архіву за їх номенклатурою. Оскільки в багатьох установах архіви не мають достатніх площ, дозволяється зберігання цих справ центральною службою діловодства або структурним підрозділом до закінчення строку зберігання, після чого справи підля-

ЗАСВІДЧУВАЛЬНИЙ НАПИС
справи № _____
У справі підшито (вкладено) і пронумеровано _____
_____ аркуш(ів),
у тому числі:
літерні аркуші _____
пропущені номери аркушів _____ + аркушів
внутрішнього опису _____
Архівіст _____
« ____ » _____ 20 __ року

Рис. 3.3. Засвідчувальний запис справи

Складено за: Правила роботи архівних підрозділів органів державної влади, місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій : затв. наказом Державного комітету архівів України від 16.03.2001 № 16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0407-01>.

гають знищенню в установленому порядку (за актом знищення). Архіви залежно від обсягу та характеру матеріалу, що зберігається в них, поділяються на центральний, або загальний, та місцеві (поточний). У центральному архіві зберігаються справи закінчених звітних періодів (минулих років), у місцевих архівах – справи за закінченими операціями поточного звітного періоду (поточного року).

Суб'єкти електронного документообігу повинні зберігати електронні документи на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях. Строк зберігання документів на електронних носіях інформації повинен бути не меншим від строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері. За неможливості зберігання електронних документів на електронних носіях інформації протягом строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері, суб'єкти електронного документообігу повинні вживати заходів щодо дублювання документів на кількох електронних носіях інформації та здійснювати їх періодичне копіювання відповідно до порядку обліку та копіювання документів, встановленого законодавством. Якщо неможливо виконати зазначені вимоги, електронні документи повинні зберігатися у вигляді копії документа на папері (у разі відсутності паперового оригіналу). При копіюванні електронного документа з електронного носія інформації обов'язково здійснюється перевірка цілісності даних на цьому носії.

При зберіганні електронних документів обов'язкове дотримання таких вимог:

- 1) інформація, що міститься в них, повинна бути доступною для її подальшого використання;
- 2) має бути забезпечена можливість відновлення документа у тому форматі, в якому він був створений, відправлений або одержаний;
- 3) у разі наявності повинна зберігатися інформація, яка дає змогу встановити походження та призначення електронного документа, а також дату і час його відправлення чи одержання¹.

Суб'єкти електронного документообігу можуть забезпечувати дотримання вимог щодо збереження електронних документів шляхом

¹Порядок зберігання електронних документів в архівних установах: затв. наказом Державного комітету архівів України від 25.04.2005 № 49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0627-05>.

використання послуг посередника, у тому числі архівної установи, якщо вона додержується вимог ст. 13 Закону України “Про електронні документи та електронний документообіг”. Створення архівів електронних документів, подання електронних документів до архівних установ України та їх зберігання в цих установах здійснюється у порядку, визначеному законодавством.

Електронні документи формуються в електронні справи відповідно до затвердженої номенклатури справ установи за тим самим порядком, що й для документів на паперових носіях. Головними чинниками формування електронної справи є строки зберігання і тематика інформації електронних документів.

Підготовка електронних документів для передавання до архівного підрозділу установи у вигляді електронних справ охоплює¹:

- перевірку всіх електронних підписів;
- експертизу цінності електронних документів;
- оформлення електронних справ;
- складання описів цих справ;
- підготовку комплексу супровідної документації.

Підприємства можуть знищувати документи, терміни зберігання яких закінчилися, за узгодженням з державними архівними установами (Перелік № 578/5).

З метою виділення документів для знищення на підприємстві створюється й затверджується керівником спеціальна експертна комісія у складі завідувачів діловодної служби і архівного підрозділу підприємства, фахівців відповідної державної архівної установи. Комісія проводить попередню експертизу цінності документів, здійснює їх відбір для знищення, про що складається відповідний акт (Перелік № 578/5).

Вказані акти згідно з Переліком № 578/5 передаються на узгодження експертно-перевірочній комісії відповідного державного архіву, і вже потім документи можна знищувати.

Відібрані для знищення і відмічені в актах документи передаються організаціям із заготівлі вторинної сировини, що оформлюється накладними (Перелік № 578/5). Якщо обсяги справ, виділених для

¹ Порядок зберігання електронних документів в архівних установах: затв. наказом Державного комітету архівів України від 25.04.2005 № 49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0627-05>.

знищення, незначні, вони можуть бути спалені, про що здійснюється відповідний запис в акті (пп. 4.5.10 Правил роботи архівних підрозділів органів державної влади, місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій, затверджених наказом Державного комітету архівів України від 16.03.2001 № 16).

Етапи процедури знищення документів

1. *Створення комісії з проведення експертизи цінності документів та організація її діяльності – ЕК* (згідно з Порядком утворення та діяльності комісій з проведення експертизи цінності документів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2007 № 1004).

2. *Затвердження протоколу засідання ЕК* (з посиланням, що вилучені для знищення документи відповідають Переліку типових документів, що створюються під час діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затвердженому наказом Міністерства юстиції України від 12.04.2012 578/5).

3. *Складання акта* (відповідно до Правил роботи архівних підрозділів органів державної влади, місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій, затверджених наказом Державного комітету архівів України від 16.03.2001 № 16, та Типової інструкції з діловодства у центральних органах виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих органах виконавчої влади, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 № 1242).

4. *Затвердження акта в Державному архіві* (на підставі Закону України “Про Національний архівний фонд та архівні установи” від 24.12.1993 № 3814-ХІІ).

5. *Фізичне знищення документів* (шляхом спалювання або передачі організаціям, що перероблюють вторинну сировину).

Отже, первинна документація для будь-якого суб'єкта господарювання є невід'ємною складовою, одним із основних методичних прийомів при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності. Із запровадженням МСФЗ актуальність застосування первинної документації для України зберігається та на рівні держави чітко регламентована.

3.3. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЯК МЕТОДИЧНИЙ ПРИЙОМ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ

Проведення інвентаризації регламентовано Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV, постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку подання фінансової звітності” від 28.02.2000 № 419, наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку” від 24.05.1995 № 88, Інструкцією “Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків” від 11.08.1994 № 69 (зі змінами та доповненнями) (далі – Інструкція № 69) та постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання)” від 02.03.1993 № 158. Крім того, загальний порядок проведення інвентаризації бюджетними установами, оформлення її результатів та відображення інвентаризаційних різниць встановлено Інструкцією з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ”, затвердженою наказом Головного управління Державного казначейства України від 30.10.1998 № 90 (зі змінами та доповненнями).

Інвентаризація – метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку. Вона проводиться шляхом описування, підрахунку, виміру, зважування й оцінки всіх залишків засобів і коштів у натурі, виявлення фактичної наявності й стану залишків майна підприємства, зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку.

Проведення інвентаризації обов’язкове у випадках¹:

– перед складанням річної фінансової звітності;

¹ Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 № 69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.

- передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства на акціонерне товариство;
- зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- встановлення фактів крадіжок або зловживань, пошкодження цінностей, а також за розпорядженням судово-слідчих органів;
- пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Відповідальність за здійснення інвентаризації покладено на керівника підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення у короткі строки, визначити об'єкти, їх кількість і терміни інвентаризації, крім випадків, коли вона є обов'язковою. У примітках до фінансової звітності наводяться відомості про результати проведених у звітному році інвентаризацій.

Етапи здійснення інвентаризації (додаток О):

- керівник підприємства видає наказ про проведення інвентаризації;
- за наказом створюється робоча (інвентаризаційна) комісія;
- проводиться інвентаризація;
- за наслідками інвентаризації комісія складає протокол з пропозиціями за результатами інвентаризації;
- протокол передається керівнику, який приймає відповідне рішення;
- за рішенням керівника результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку.

Річній інвентаризації підлягають:

- товарно-матеріальні цінності (запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, основні фонди, нематеріальні активи) (п. 11.8 Інструкції № 69);
- незавершене виробництво, незавершене капітальне будівництво та незавершений ремонт (п. 11.9 Інструкції № 69);
- витрати майбутніх періодів та резерви майбутніх витрат і платежів (п. 11.10 Інструкції № 69);
- розрахунки (п. 11.11 Інструкції № 69);
- грошові кошти, цінності і бланки суворої звітності (п. 4.10 Положення № 637).

Крім того, інвентаризації підлягають майно й матеріальні цінності, котрі не належать підприємству та облік яких ведеться на позабалансових рахунках (п. 5 Інструкції № 69).

Порядок проведення інвентаризації. Щороку керівник підприємства наказом визначає терміни початку та закінчення й об'єкти проведення інвентаризації. За потреби на підприємствах, на яких через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено постійно діючою комісією, за наказом керівника створюються робочі інвентаризаційні комісії у складі інженера, технолога, механіка, виконавця робіт, товарознавця, економіста, бухгалтера та інших досвідчених працівників, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік. Робочі інвентаризаційні комісії очолює представник керівника підприємства, який призначив інвентаризацію. Забороняється призначати головою такої комісії з числа матеріально відповідальних осіб одного працівника два роки підряд. Також забороняється проводити інвентаризацію цінностей при неповному складі членів інвентаризаційної комісії, тобто відсутність хоча б одного з них є підставою для визнання результатів інвентаризації недійсними.

Крім того, особи, відповідальні за збереження матеріальних цінностей, до початку інвентаризації дають розписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи на товарно-матеріальні цінності здані в бухгалтерію, всі товарно-матеріальні цінності, що надійшли на зберігання, оприбутковані, а ті, що вибули, – списані. На час проведення інвентаризації діяльність підрозділу (комори, складу, сховища) зазвичай припиняється.

Інвентаризацію проводять, як правило, на перше число місяця, що полегшує подальше порівняння її результатів з показниками обліку.

У процесі інвентаризації, яка відбувається шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обмірювання, визначають фактичну наявність об'єктів інвентаризації, дані про які записують в інвентаризаційному описі, котрий підписують усі члени комісії. Найменування інвентаризованих цінностей і об'єктів (предметів) та їх кількість відображаються в описах за субрахунками, номенклатурою та в одиницях виміру, прийнятих у обліку.

На цінності, які не належать підприємству, але перебувають у його розпорядженні, складаються окремі описи з розподілом на: орендовані, прийняті на відповідальне зберігання тощо.

Дані інвентаризації з кожного виду цінностей записуються в інвентаризаційні описи окремо, за місцезнаходженням цінностей, особами, відповідальними за їх зберігання. Описи складаються у двох примірниках, а при зміні матеріально відповідальних осіб – у трьох.

Інструкцією № 69 передбачено такі форми первинних інвентаризаційних документів:

- акт контрольної перевірки інвентаризації;
- книга реєстрації контрольних перевірок інвентаризацій;
- відомість результатів інвентаризації.

Однак перелічені форми первинного обліку призначені для узагальнення інформації про проведення інвентаризації в цілому або про контрольні перевірки окремих ділянок підприємства, тому для оформлення результатів інвентаризації використовуються такі форми первинних документів:

- інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей (форма № М-21, затверджена Наказом № 193);
- форми первинних документів, затвержені постановою Державного комітету статистики СРСР “Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій” від 28.12.1989 № 241.

Термін зберігання документів з інвентаризації (інвентаризаційні описи, акти, протоколи засідань інвентаризаційних комісій) відповідно до Переліку № 578/5 становить три роки за умови завершення ревізій. У разі виникнення спорів, суперечностей, порушення кримінальних справ вони зберігаються до винесення відповідного рішення.

Перевірка результатів інвентаризації. Після закінчення інвентаризації оформлені в установленому порядку інвентаризаційні описи передаються в бухгалтерію для складання порівняльних відомостей. На цінності, що належать іншим підприємствам, складаються окремі порівняльні відомості. Копія інвентаризаційного опису і довідка про результати інвентаризації надсилаються власникам цінностей.

До складання порівняльних відомостей і визначення результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства проводить перевірку всіх підрахунків у інвентаризаційних описах. Виявлені помилки у цінах, таксуванні та підрахунках повинні бути виправлені й завірені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальних осіб.

На останній сторінці інвентаризаційного опису обов'язково робиться відмітка про перевірку цін, таксування і підрахунки підсумків за підписами осіб, які її проводили.

У порівняльних відомостях відображаються розбіжності між даними бухгалтерського обліку та інвентаризаційних описів.

Вартість надлишків і нестач цінностей у порівняльних відомостях наводиться відповідно до їх оцінки в облікових регістрах.

Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність визначення бухгалтерією результатів інвентаризації та за її підсумками складає протокол із зазначенням у ньому результатів інвентаризації і висновків щодо них, а також пропозицій про залік нестач та надлишків пересортицею, списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із наведенням вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

Протокол інвентаризаційної комісії має бути розглянуто і затверджено керівником підприємства у п'ятиденний термін. При цьому затверджені результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства на дату проведення інвентаризації.

У примітках до фінансової звітності наводяться відомості про результати проведених у звітному році інвентаризацій за формою додатка № 3 до Інструкції № 69.

Загальний порядок регулювання інвентаризаційних різниць визначено п. 11.12 Інструкції № 69, а саме:

- виявлені надлишки запасів підлягають оприбуткуванню з відображенням у складі доходів підприємства з подальшим установленням причин виникнення надлишків і винних у цьому осіб;
- убуток цінностей у межах установлених норм природного убутку списується на витрати звітного періоду. Застосування норм убутку провадиться лише при виявленні фактичних нестач і після заліку нестач цінностей надлишками з пересортиці. Якщо після зарахування надлишків з пересортиці виявлено нестачу цінностей, то норми природного убутку мають використовуватися лише до цінностей, з яких встановлено нестачу. За відсутності норм убуток розглядається як наднормативна нестача;
- понаднормативна нестача цінностей, а також втрати від їх псування відшкодовуються винними особами за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, нестач знищення та псування матеріальних цінностей;

- понаднормативні нестачі цінностей та втрати від їх псування, включаючи готову продукцію, у разі якщо винні особи не встановлені або у відшкодуванні відмовлено судом, зараховуються на збитки підприємства;
- взаємний залік надлишків і нестач унаслідок пересортиці може бути допущено тільки щодо товарно-матеріальних цінностей однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що надлишки і нестачі утворилися за той самий період, що перевіряється, та у тієї самої особи, яка перевіряється;
- у разі якщо при заліку нестач надлишками при пересортиці вартість цінностей, що виявились у нестачі, більше вартості цінностей, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб.

Якщо конкретних винуватців пересортиці не встановлено, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природного убутку з віднесенням їх до складу інших витрат операційної діяльності. За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії має бути наведено вичерпне пояснення причин, з яких різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості цінностей, що виявились у надлишку, над вартістю цінностей, що виявились у нестачі при пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних матеріальних цінностей та інших операційних доходів.

У випадках стягнення втрат з винних осіб, заподіяних крадіжкою, нестачею або втратою, визначення суми збитків, що підлягає відшкодуванню винними особами, здійснюється відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 № 116 (зі змінами та доповненнями) (далі – Порядок № 116), та Закону “Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей” від 06.05.1995 № 217/95-ВР (далі – Закон № 217/95-ВР).

Порядок відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку. Відповідно до Інструкції № 69 за даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) складаються звіряльні відомості за тими цінностями і розрахунками, щодо яких встановле-

ні відхилення від облікових (кількісних, сумових) даних. Результатом проведення інвентаризації може бути виявлення нестач і/або надлишків, а також пересортиці.

Крім того, підставою (первинним документом) для записів у бухгалтерському обліку є висновки постійно діючої інвентаризаційної комісії щодо врегулювання інвентаризаційних розбіжностей (кількісних, сумових), які набирають сили норми розпорядчого документа після їх затвердження керівником підприємства.

Згідно з п. 20 П(С)БО 16 “Витрати” у бухгалтерському обліку сума збитків, завданих підприємству у зв’язку з нестачами й втратами від псування цінностей, включається до інших операційних витрат.

Відповідно до Інструкції № 291 у бухгалтерському обліку, поки на підприємстві встановлюється винна особа, нестачі коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, виявлені у результаті інвентаризації, відображаються за дебетом субрахунку 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків (10, 20, 22, 28 тощо). Водночас до прийняття рішення про виявлення винних осіб сума невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей зараховується на позабалансовий рахунок 072 “Невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей”.

Якщо винну особу так і не буде встановлено, суму визнаних нестач списують з позабалансового субрахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”.

У разі якщо винну особу виявлено, облік розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестач і втрат від псування цінностей, нестач та розкрадання грошових коштів ведеться на субрахунку 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”. Суми нестач, які відшкодовуються підприємством, відображають за дебетом субрахунку 375 з кредитом субрахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

Порядком № 116 передбачено, що розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей з урахуванням амортизації, але не нижче 50 % від балансової вартості на момент установлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісяця визначає Державна служба статистики України, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору за формулою:

$$Pз = [(Бв - А) \cdot I_{\text{інф}} + ПДВ + A_{\text{зб}}] \cdot 2 + B_{\text{п}} + B_{\text{р}}, \quad (3.1)$$

де Рз – розмір збитків, грн;

Бв – балансова вартість матеріальних цінностей;

А – амортизація (знос);

$I_{\text{інф}}$ – загальний індекс інфляції;

ПДВ – розмір ПДВ, грн;

$A_{\text{зб}}$ – розмір акцизного збору, грн;

$B_{\text{п}}$ – фактичні витрати підприємства для відновлення пошкоджених або придбання матеріальних цінностей, грн;

$B_{\text{р}}$ – фактична вартість робіт з відновлення (витрати на доставку матеріалів і усунення пошкоджень) за цінами на день вчинення правопорушення, грн.

Така методика розрахунку збитку використовувалася суб'єктами господарювання до грудня 2011 р., підприємство обчислювало збиток самостійно.

Починаючи з 16 грудня 2011 р., розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежного оцінювання відповідно до національних стандартів оцінки (п. 2 постанови № 116). Якщо на підприємстві встановлено факт розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей, має бути проведено незалежне оцінювання збитку, яке здійснює професійний оцінювач (фізична особа), що має відповідний сертифікат, чи юридична особа, у складі якої працює хоча б один оцінювач, які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності на договірних засадах (ст. 5 Закону “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” від 12.07.2001 № 2658-III).

За підсумками оцінювання складається звіт про оцінку майна, який містить, у тому числі, оцінену суму збитку. На підставі цього звіту така сума відображається в обліку підприємства, а також пред'являється винній особі для відшкодування.

Використання Міжнародних стандартів фінансової звітності для подання звітності є необхідною процедурою при виході на міжнародні ринки, даючи змогу, таким чином, розширити коло потенційних інвесторів.

Упровадження МСФЗ сприяє вдосконаленню внутрішньої системи управління підприємством за рахунок використання єдиних методик обліку з метою управління господарською діяльністю, а також підвищенню конкурентоспроможності компанії завдяки забезпеченню надійною і прозорою інформацією зацікавлених користувачів.

За Міжнародними стандартами фінансової звітності об'єкти інвентаризаційних процедур мають у більшості випадків позначення, аналогічні прийнятим в українському законодавстві, оскільки об'єкт інвентаризації як об'єкт бухгалтерського обліку єдиний для всіх облікових систем.

Разом з тим сама сутність об'єктів бухгалтерського обліку та критерії їх визнання у звітності українських підприємств у деяких випадках істотно суперечать вимогам МСФЗ.

Унаслідок цього, по-перше, виникає необхідність проводити інвентаризацію майна, відсутнього у звітності, сформованої за національним законодавством, і навпаки, не проводити інвентаризації таких активів, які відповідно до МСФЗ втрачають критерії їх визнання.

По-друге, через необхідність рекласифікації низки активів інвентаризаційні процедури спрямовані на об'єкти, прийняті при формуванні звітності, складеної як за міжнародними, так і за вітчизняними стандартами обліку, але інтерпретуються різним чином. Згідно з Принципами підготовки та складання фінансової звітності за МСФЗ активи являють собою економічні ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих операцій та подій, від яких підприємство очікує економічної вигоди в майбутньому.

Оскільки в МСФЗ та ПСБО в певних стандартах застосовуються різні види вартостей, то при трансформації виникає необхідність коригування цих величин. У результаті активи, фінансові інструменти і зобов'язання необхідно відображати за ринковою вартістю за Міжнародними стандартами фінансової звітності. Оцінювання здійснюється на звітну дату, тоді ж проводиться інвентаризація.

При переході на МСФЗ, формуючи вступний бухгалтерський баланс, підприємство має проаналізувати всі свої активи і зобов'язання станом на дату переходу на МСФЗ.

3.4. ДОСВІД ВИКОРИСТАННЯ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

При формуванні Міжнародних стандартів фінансової звітності КМСФЗ керується загальними принципами її підготовки та складання, в яких сформульовані загальні цілі Комітету при розробленні та затвердженні МСФЗ. Принципи підготовки та складання фінансової звітності (далі – Принципи) сформульовані у вигляді окремого документа. Цей документ не є стандартом і не містить вимог і рекомендацій, обов'язкових для застосування в бухгалтерському обліку при підготовці та складанні фінансової (бухгалтерської) звітності. Принципи розкривають загальні підходи Комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності до змісту МСФЗ, сприяють виробленню національних підходів до стандартизації бухгалтерської звітності, допомагають укладачам і користувачам фінансової (бухгалтерської) звітності, у тому числі аудиторам, правильно інтерпретувати окремі положення МСФЗ і відображати операції, котрі ще не охоплені стандартизацією. У документі про Принципи сформульовано інформаційні потреби різних користувачів звітної бухгалтерської інформації: потенційних інвесторів; акціонерів; працівників підприємства та громадськості; позикодавців, постачальників; урядових органів – податкових, статистичних, регулюючих тощо.

Усі типи фізичних та юридичних осіб, які мають дохід від підприємницької діяльності, повинні зберігати первинні документи обліку. Чим складніша структура компанії, тим складніша первинна документація.

Наведемо приклад. Приватні підприємці з 50 накладними на рік зовсім не потребують реєстрів; податковий інспектор не питає про будь-які реєстри, оскільки прийнятність (правдивість) податкової декларації можна легко перевірити без них. Велика компанія з 5000 накладними на рік повинна мати певний реєстр накладних, оскільки податковий інспектор не може перевірити всі 5000 накладних уручу за один раз.

Затверджених форм щодо первинних документів немає. Обов'язкові деталі визначено лише для тих первинних документів, які падають під ризик зловживань:

– накладна (для цілей ПДВ);

- запаси, надходження/вибуття (їхній вплив на декларований прибуток);
- витрати на відрядження, витрати на автомобілі компанії;
- ділові обіди / подарунки тощо.

Для всіх інших видів первинних документів формальних вимог не визначено.

Форма та зміст первинної документації в Німеччині визначаються підприємцем/компанією. Вимоги, яким повинен відповідати первинний документ:

- *самопояснювальний (Self-explanatory)*: третя компетентна особа повинна легко отримати уявлення про всі трансакції та ситуацію в компанії;
- *самоочевидний (Self-evident)*: легко зрозуміти історію та поточний статус кожної трансакції (бізнес-контакт > замовлення > накладна > платіж тощо);
- *стійкий до зловживань (Fraud resistant)*: будь-які зміни в документах повинні бути прозорими;
- *фактичні дані для оподаткування (Evidence for taxation)*: містять всю інформацію, необхідну для обчислення податкових зобов'язань.

Вимоги щодо строку збереження документів:

- для накладних, чеків, журналів, балансів, бухгалтерських документів – 10 років;
- для ділового листування – шість років;
- для всіх інших документів, які підтверджують дані в податкових деклараціях – шість років;

Строки збереження документів однакові для всіх типів підприємців та компаній.

Головні риси системи первинної документації в Німеччині:

- низький адміністративний тягар та низькі витрати обліку для компанії;
- низькі витрати для державних податкових органів (для податкових інспекторів);
- не сприяє ухиленню від сплати податків;
- пріоритет змісту над формою.

Перелік податкових нормативно-правових актів Німеччини, які регулюють питання обліку первинної документації, наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Нормативні документи Німеччини, які регулюють питання
первинного обліку**

Скорочення	Повна назва німецькою	Назва українською
АО	Abgabenordnung	Фіскальний кодекс Німеччини
EStG	Einkommenssteuergesetz	Закон Німеччини про податок на доходи фізичних осіб
HGB	Handelsgesetzbuch	Господарський кодекс Німеччини
UStG	Umsatzsteuergesetz	Закон Німеччини про ПДВ

Складено за: *Кнут О.* Первинна документація в Німеччині: аналітична записка / О. Кнут, І. Кайзер [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_Briefing_Series/2011/PB_09_2011_ukr.pdf.

Простіша первинна документація сприяє розвитку приватного сектору, особливо малих та середніх підприємств. Водночас не збільшується кількість податкових зловживань, а отже, на практиці немає втрат податкових доходів (фіскальна нейтральність). У Східній Німеччині відбувається швидка та ефективна трансформація податкових органів (від радянської до сучасної системи).

Таким чином, у Німеччині немає чітких приписів щодо виду і структури журналів господарських операцій, бухгалтерських книг і т. ін. Кожна компанія може визначати склад, зміст плану рахунків, журналів та аналітичних документів, виходячи з власних потреб. Однак існують певні промислові стандарти, зразки планів рахунків та інші норми, якими підприємства послуговуються для організації обліку.

Структура звітності материнської компанії також впливає на звітність, облік, план рахунків та аналітику дочірніх компаній. Крім того, нерідко програмне забезпечення систем обліку, що використовується материнською компанією, поширюється на дочірні компанії, які застосовують і план рахунків, і єдину облікову політику, і аналітику, прийняту в холдингу.

МСФЗ і П(С)БО – стандарти одного порядку, але різних рівнів. Звіту без обліку не буває, і завдання стандартів полягає в спрямуванні й регулюванні бухгалтерського обліку так, щоб на базі отриманих таким чином даних надати користувачам достовірну, вичерпну та

об'єктивну інформацію в належно оформлених фінансових звітах. Це і є метою бухгалтерського обліку як на міжнародному, так і на національному рівнях. Досягнення цієї мети залежить від вибору облікової політики – невід'ємної складової всього комплексу дій, у тому числі документування господарських операцій та інвентаризації об'єктів обліку, де останнім етапом є складання пакета фінансової звітності.

Таким чином, МСФЗ прямо не передбачають та не надають переліку первинної документації й порядку проведення інвентаризації компаніями. Однак один із принципів обліку й звітності, який полягає у всебічному висвітленні, дає змогу стверджувати, що компанії різних країн, які складають звітність за МСФЗ, самостійно приймають рішення стосовно видів, форм первинної документації та проведення інвентаризації.

4

РОЛЬ ТА ЗНАЧЕННЯ ПЛАНУ РАХУНКІВ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

4.1. АНАЛІЗ СВІТОВОГО ДОСВІДУ ПОБУДОВИ ТА ВИКОРИСТАННЯ ПЛАНІВ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Проблемам розроблення та впровадження планів рахунків бухгалтерського обліку приділяється багато уваги, що пояснюється необхідністю забезпечення достовірності облікових даних, посилення їхніх управлінських функцій, впровадження на їхніх підставі дієвих систем оподаткування.

Система рахунків бухгалтерського обліку подається за типовим планом. Планом рахунків бухгалтерського обліку називається їх групування за економічним змістом, призначенням і структурою в систематизованому переліку. Міжнародні системи цих планів становлять таке їх групування, яке дає змогу обліковувати і контролювати господарську діяльність як у межах окремих підприємств та країн, так і на міжнародному рівні.

На сьогодні створено три міжнародні плани рахунків бухгалтерського обліку:

- країн Європейського Союзу;
- Англосаксонської облікової системи;
- Організації африканської єдності.

Побудова планів рахунків бухгалтерського обліку здійснюється на основі таких принципів¹:

¹ Обзор вопросов практического осуществления международных стандартов финансовой отчетности : записка секретариата ЮНКТАД // Конференция Организации Объединенных Наций по торговле и развитию (Женева, 10–12.10.2006) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ufpaa.org/files//content/Review.pdf>.

1. Міжнародні вимоги до бухгалтерського обліку, зокрема:

- а) точне відображення майнового та фінансового стану;
- б) правильність оцінки засобів і джерел їх утворення;
- в) наявність облікових періодів;
- г) постійність методів, які використовуються;
- д) повнота охоплення об'єктів.

2. Чітке визначення в плані рахунків чотирьох категорій рахунків:

а) балансові рахунки (активні, пасивні, активно-пасивні). Як правило, сюди відносять п'ять класів рахунків, що дають змогу скласти бухгалтерський баланс;

б) рахунки для визначення результатів діяльності підприємства;

в) рахунки управлінської бухгалтерії, що використовуються для прийняття тактичних і стратегічних рішень, визначення й аналізу собівартості продукції;

г) рахунки, за допомогою яких поєднуються дані фінансової та управлінської бухгалтерії.

Застосування цього принципу в світовій практиці надає можливість організувати фінансове управління підприємством за даними фінансової бухгалтерії, а тактичне і стратегічне управління – за даними управлінської бухгалтерії.

3. Визначення фінансових результатів роботи підприємства чотирма способами за чотирма категоріями рахунків – балансовий, витрати-випуск, управлінський і метод, що поєднує фінансову й управлінську бухгалтерії.

4. У більшості регіонів у національних планах рахунків виокремлюють основні рахунки, субрахунки першого та другого порядків, аналітичні рахунки першого та другого порядків. Так здійснюється кодування на підставі десяткової системи кодування планів рахунків, яке дає змогу визначити балансові рахунки (класи 1–5), рахунки затрати-випуск (класи 6–7), позабалансові рахунки (клас 8), рахунки управлінської бухгалтерії (клас 9) і резерв для внутрішніх потреб підприємства (клас 10).

План рахунків бухгалтерського обліку країн Європейського Союзу

Бухгалтерський облік як функція управління та інформаційне джерело прийняття рішень визначає План рахунків бухгалтерського

обліку країн ЄС. Він базується на міжнародних і національних стандартах і законах.

Основними особливостями цього плану рахунків є:

1) встановлення єдиних норм та вимог для країн ЄС за кожною статтею балансу й звіту про прибутки і збитки;

2) врахування вимог торговельного кодексу, який, зокрема, визначає перелік обов'язкових звітів, що використовуються господарськими одиницями;

3) базування на податкових кодексах, які регламентують норми та методи проведення інвентаризації, створення резервів і визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню;

4) відповідність вимогам законодавства, яке передбачає організацію обліку та контролю залежно від форм власності, видів підприємств і їх розмірів¹.

Детальніше особливості облікової системи та побудову плану рахунків бухгалтерського обліку країн ЄС розглянемо на прикладі Франції.

У Франції бухгалтерський облік жорстко регламентується державою, а правила складання звітності для французьких організацій розроблені так, щоб формувати вхідну інформацію для національної системи рахівництва, за допомогою якої держава контролює економіку. Така система склалася в результаті багатовікової традиції централізації управління і прагнення підприємців отримувати підтримку держави.

Діяльність французьких компаній фінансується переважно урядом і банками, тому бухгалтерський облік регулюється на державному рівні. Держава справляє істотний вплив на бухгалтерський облік шляхом встановлення системи оподаткування і вимоги відображати на рахунках бухгалтерського обліку всі витрати для цілей оподаткування. Процедура розрахунку прибутку оподаткування на основі даних бухгалтерського обліку суворо регламентована. Для визначення податкових зобов'язань організації заповнюють таблиці коригувань бухгалтерського прибутку визначеної форми.

Методологія обліку у Франції має яскраво виражений національний характер в індивідуальній звітності й відповідає міжнародним

¹ Огляд питань практичного використання Міжнародних стандартів фінансової звітності // Школа професійного бухгалтера. – 2007. – № 1 (73). – С. 8–9.

стандартам у консолідованій звітності. Причому консолідована звітність може складатися за обліковими правилами того фінансового ринку, на якому функціонує компанія.

Характерною особливістю нормативного регулювання бухгалтерського обліку у Франції є наявність затвердженого урядом національного плану рахунків (Plan Comptable General – PCG), який був прийнятий Національною радою з бухгалтерського обліку Франції в 1982 р. Цей документ відповідає вимогам Четвертої Директиви ЄС і включає такі розділи¹:

1. Загальні стани.
2. План рахунків бухгалтерського обліку.
3. Фінансовий бухгалтерський облік.
4. Управлінський бухгалтерський облік.
5. Спеціальні рахунки.
6. Особливі умови.

Це документ, що містить уніфікований план рахунків, стандартні форми бухгалтерської звітності, інструкції і рекомендації щодо її складання, а також заповнення і наведення рахунків та приміток до них.

Загальний план рахунків бухгалтерського обліку (PCG) ґрунтується на таких принципах:

- поділу фінансового і управлінського бухгалтерського обліку;
- обережності;
- істотності інформації бухгалтерського обліку;
- “витрати-випуск”;
- продовження діяльності.

Основою плану рахунків бухгалтерського обліку Франції є шестизначна система кодування рахунків: перша цифра означає клас (розділ) рахунків, друга – рахунок, третя – субрахунок першого порядку, четверта – субрахунок другого порядку, п'ята – аналітичний рахунок першого порядку, шоста – аналітичний рахунок другого порядку.

Класи (розділи) Плану рахунків поділяються таким чином (табл. 4.1):

- балансові рахунки (класи 1–5);
- рахунки “витрати-доходи” (класи 6–7);

¹ Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

Таблиця 4.1

Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку Франції

Класи рахунків	Назва класів рахунків
Фінансовий облік	
1	Рахунки капіталів
2	Рахунки необоротних активів
3	Рахунки запасів і незавершеного виробництва
4	Рахунки розрахунків
5	Фінансові рахунки
6	Рахунки витрат
7	Рахунки доходів
8	Позабалансові рахунки
Управлінський облік	
9	Рахунки контролю за витратами, їх групування і аналіз

Складено автором.

- спеціальні рахунки (клас 8) – для забалансового обліку;
- рахунки аналітичної експлуатації (клас 9) – управлінського обліку.

Як бачимо з табл. 4.1, особливістю цього Плану рахунків є дво-рівнева система рахунків для фінансового й управлінського обліку, проте рахунки управлінського обліку застосовуються лише у великих компаніях.

Основні завдання Плану рахунків зводяться до стандартизації системи бухгалтерського обліку на рівні окремих організацій, загальних облікових понять і бухгалтерських записів, а також характеру їх впливу на активи і пасиви, фінансове становище і фінансовий результат.

Плани рахунків окремих організацій відповідають схемі, встановленій РСГ. Для підприємств залежно від обсягу діяльності передбачено три рівні використання плану рахунків: скорочений, стандартний і розширений.

Як правило, організації повинні використовувати номер, заголовок і опис рахунку, вказані в РСГ. Більш деталізовані рахунки і субрахунки можуть використовуватися за умови, що вони відповідають класифікації, встановленій загальним Планом рахунків.

План рахунків Англосаксонської облікової системи

Характерною ознакою Англосаксонської облікової системи є відсутність загальноприйнятих національних планів рахунків (Великобританія, США, Канада). Їй властиві такі принципи організації:

а) наявність двох самостійних бухгалтерій – фінансової й управлінської. Фінансова бухгалтерія дає загальну характеристику майна підприємства і всієї економічної діяльності, веде аналітичний облік розрахунків із постачальниками, покупцями, іншими юридичними та фізичними особами, а також фінансових операцій. За даними фінансового обліку визначається прибуток чи збиток і складається фінансова звітність.

Управлінський облік призначений для задоволення інформаційних потреб управління і виконує такі завдання, як визначення очікуваного доходу від тієї чи іншої господарської операції, складання прогнозів про рентабельність випуску нових видів продукції на підставі вивчення ринку збуту і фінансовий стан фірми на перспективу. Він необов'язковий і застосовується, як правило, на великих фірмах;

б) складання плану рахунків на основі методу “витрати-випуск”;

в) постійне спрямування бухгалтерського обліку на оперативне визначення фінансового результату;

г) визначення фінансових результатів на базі групування витрат за елементами з чітким відображенням додаткової вартості¹.

Кожна фірма, враховуючи внутрішні потреби, розробляє власний план рахунків бухгалтерського обліку. Як приклад розглянемо використання плану рахунків у США.

У США існує три основні організаційно-правові форми господарської діяльності: одноосібне володіння, товариство, корпорація. Ведення бухгалтерського обліку ґрунтується на Законі про цінні папери і фондові біржі, проте регулювання фінансового обліку здійснюється за Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP), які є національною системою бухгалтерського обліку США².

¹ Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

² Roberts C. International Financial Accounting: A Comparative Approach / C. Roberts, P. Weetman, P. Gordon. – Edinburgh, UK : Pearson Education, 2008. – 676 p.

GAAP розробляються державними органами і професійними бухгалтерськими організаціями. Кожна організація робить свій внесок у систему обліку США.

Технологія бухгалтерського обліку в американських компаніях є алгоритмом отримання звітності на підставі первинних даних, що складається з декількох послідовних кроків. Основна бухгалтерська рівність, незважаючи на простоту і очевидність, дає змогу в найзагальнішому вигляді уявити засоби, операції і результати діяльності підприємства та їх відображення у фінансовій звітності.

Звітність підприємства складається на певний момент часу з періодичністю, як правило, один рік, який (на розсуд компанії) може як збігатися, так і не збігатися з календарним. Між датами складання звітності господарські операції (під господарською операцією розуміється економічна подія, що впливає на фінансовий стан підприємства) реєструються на рахунках і потім узагальнюються для складання нової звітності.

Для того щоб правильно відобразити операцію на рахунках, бухгалтер повинен розв'язати три проблеми:

- 1) визнання – вказати час проведення операції;
- 2) оцінки – визначити вартісну оцінку операції;
- 3) класифікації – вказати рахунки, на які записана операція.

Усі рахунки бухгалтерського обліку утворюють Головну книгу. Вона може вестися у вигляді книги, файла, теки і т. д. Список усіх рахунків Головної книги називається Планом рахунків. Усі рахунки нумеруються за певною системою (у кожного підприємства своя). Наприклад, усі рахунки активів починаються на 100, зобов'язань – на 200, капіталу – на 300, прибутків – на 400, витрат – на 500.

У США використовується сім основних типів рахунків, які пов'язані основним бухгалтерським рівнянням і відповідно поділяються на три категорії:

- 1) *постійні рахунки*: активи, пасиви і капітал акціонерів;
- 2) *тимчасові рахунки*: рахунок прибутків і збитків;
- 3) *транзитні рахунки*: прибутки і витрати.

Постійні рахунки не закриваються і переходять від одного звітного періоду до іншого. Їх дані наводять у балансовому звіті. Тимчасовий рахунок відображає зміни в постійних рахунках у ході комерційних операцій компанії. Після закінчення звітного періоду тимчасовий рахунок прибутків і збитків закривається за допомогою пере-

несення залишку на постійні рахунки. На транзитних рахунках прибутків і витрат упродовж звітного періоду наводяться обороти з накопичення прибутків та витрат компанії, за якими не повинно бути залишків на кінець звітного періоду. Кожне підприємство самостійно вибирає, які рахунки потрібні для відображення інформації про господарську діяльність.

4.2. МОДЕЛЬ ПЛАНУ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Перш ніж досліджувати конкретні правила обліку, що регулюються тим або іншим МСФЗ, необхідно зрозуміти їхню ідеологію та теоретичні засади. Те, що можна назвати теоретичною концепцією МСФЗ, подається в спеціальному документі, який називається Принципи складання і представлення фінансової звітності (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, далі – Принципи). Ці Принципи є методологічним підґрунтям для забезпечення цілісності всієї системи норм МСФЗ і національних стандартів, орієнтованих на МСФЗ. Відтак потрібно звернути увагу на дуже важливий момент: усі положення МСФЗ присвячені саме складу звітності загального призначення, тобто тій інформації, яка буде використовуватися зовнішніми користувачами для прийняття рішень. Питання процедури обліку, яка передує складанню звітності, виходять за рамки регулювання МСФЗ. Як наслідок, у МСФЗ немає ані обов'язкового, ані рекомендованого плану рахунків для суб'єктів, котрі формують звітність відповідно до них.

Центральне місце в побудові бухгалтерського обліку, організації всього облікового процесу посідає план рахунків. Саме ним визначаються основні методологічні рішення з ведення обліку, забезпечення однаковості відображення відповідних операцій і процесів, накопичення облікової інформації, необхідної для систематичного контролю, складання звітності та проведення економічного аналізу.

Усі підрозділи компанії повинні вести бухгалтерський облік за єдиним робочим планом рахунків, розробленим компанією самостійно.

Порядок використання єдиного робочого плану рахунків, включаючи розподіл компетенції з ведення рахунків і субрахунків бухгал-

терського обліку між відділами та підрозділами компанії, повинен регламентуватися обліковою політикою.

На сьогодні всі підприємства та організації в Україні для відображення інформації про господарську діяльність застосовують План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. Це директивні документи, обов'язкові для всіх підприємств та організацій.

Накопичена економічна інформація на рахунках бухгалтерського обліку є основою для складання фінансової звітності. План рахунків та форми фінансової звітності відповідно до П(С)БО є стандартизованими й узгодженими.

Під час створення моделі Плану рахунків бухгалтерського обліку для підприємств, що з 1 січня 2012 р. відповідно Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 12.05.2011 № 3332-VI готують звітність за МСФЗ, доцільно застосовувати дедуктивний підхід: від статей фінансової звітності до формування інформації на рахунках бухгалтерського обліку.

Передусім слід проаналізувати комплекти фінансової звітності згідно з П(С)БО та МСФЗ. Відмінностей існує не багато, адже при розробленні П(С)БО увага приділяється міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. Основними формами фінансової звітності є:

1) за П(С)БО:

- баланс (звіт про фінансовий стан);
- звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
- звіт про рух грошових коштів (за прямим та непрямим методом);
- звіт про власний капітал;
- примітки до фінансової звітності;

2) за МСФЗ:

- баланс;
- звіт про прибутки і збитки;
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про зміни в капіталі;
- примітки до звітів.

Вочевидь обидва комплекти звітності надають приблизно одну і ту саму інформацію про підприємство. Проте існують певні відмінності. Зокрема, правила підготовки звітності за національними стандартами є регульованими. Звітність за П(С)БО завжди ґрунтується на даних, чітко обумовлених у законодавстві:

- список первинних документів;
- реквізити первинних документів;
- план рахунків.

Натомість у МСФЗ надано великий простір для маневру в частині правил облікової політики щодо багатьох істотних моментів, зокрема період, в якому слід відобразити господарську операцію, визначається бухгалтером самостійно. План рахунків є частиною облікової політики підприємства і може відповідно варіюватися.

На підставі аналізу МСФЗ у табл. 4.2 подано мінімальний перелік статей, які повинні бути розкриті у фінансовій звітності.

Таблиця 4.2

Мінімальний перелік статей фінансової звітності відповідно до МСФЗ

Назва статті	Посилання на МСФЗ
<i>Необоротні активи</i>	
Основні засоби:	МСБО 1, п. 54а МСБО 16, п. 73Д
основні засоби в експлуатації	
знос (амортизація) основних засобів	
незавершені капітальні інвестиції	
Інвестиційна власність	МСБО 1, п. 54б
Гудвіл	МСБО 1, п. 54в
Нематеріальні активи (крім гудвіла)	МСБО 1, п. 54в
нематеріальні активи в експлуатації	
знос (амортизація) нематеріальних активів	
створення нематеріальних активів	
Інвестиції за методом участі в капіталі	МСБО 1, п. 54г МСФЗ 8, пп. 24а, 28г
Біологічні активи	МСБО 1, п. 54д
Відстрочені податкові активи	МСБО 1, п. 54м МСБО 12, п. 81е

Продовження табл. 4.2

Назва статті	Посилання на МСФЗ
Інші необоротні фінансові активи	МСБО 1, п. 54г МСБО 32, п. 11
Інші необоротні нефінансові активи	МСБО 1, п. 54
Оборотні активи	
Запаси	МСБО 1, п. 54е
сировина і матеріали	МСБО 1, п. 54е
незавершене виробництво	МСБО 1, п. 54е
товари	МСБО 1, п. 54е
готова продукція	МСБО 1, п. 54е
інші запаси	МСБО 1, п. 54е
Дебіторська заборгованість	МСБО 1, п. 54е МСБО 1, п. 78б
Інші оборотні фінансові активи	МСБО 1, п. 54г
Інші оборотні нефінансові активи	МСБО 1, п. 54
Грошові кошти та їх еквіваленти	МСБО 1, п. 54ж МСБО 7, п. 45
Необоротні активи і групи вибуття для продажу	МСБО 1, п. 54з
Власний капітал	
Статутний капітал	МСБО 1, п. 54п
Емісійний дохід	МСБО 1, п. 54п
Вилучений капітал	МСБО 1, п. 54п
Резервний капітал	МСБО 1, п. 54п
Інший капітал	МСБО 1, п. 54п
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	МСБО 1, п. 54п
Неконтрольовані частки у власному капіталі	МСБО 1, п. 54о
Довгострокові зобов'язання	
Довгострокові резерви для винагороди працівників	МСБО 1, п. 54і
Інші довгострокові резерви	МСБО 1, п. 54і
Відстрочені податкові зобов'язання	МСБО 1, п. 54м
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	МСБО 1, п. 54к
Інші довгострокові нефінансові зобов'язання	МСБО 1, п. 54
Поточні зобов'язання	
Поточні резерви для винагороди працівників	МСБО 1, п. 54і

Закінчення табл. 4.2

Назва статті	Посилання на МСФЗ
Інші поточні резерви	МСБО 1, п. 54і МСБО 37, п. 84а
Торговельна кредиторська заборгованість	МСБО 1, п. 54и
Поточні зобов'язання за податками	МСБО 1, п. 54л
Інші поточні фінансові зобов'язання	МСБО 1, п. 54к
Інші поточні нефінансові зобов'язання	МСБО 1, п. 54
Поточні зобов'язання, включені до ліквідаційних груп, класифіковані як утримувані для продажу	МСБО 1, п. 54н
<i>Доходи і витрати</i>	
Дохід від реалізації	МСБО 1, п. 82а МСБО 18, п. 35б МСФЗ 8, п. 28а
Собівартість реалізації	МСБО 1, п.99
Інші доходи	МСБО 1, п.103 МСБО 1, п.102
Витрати на збут	МСБО 1, п.99
Адміністративні витрати	МСБО 1, п.99
Інші витрати	МСБО 1, п.99
Інші прибутки (збитки)	МСБО 1, п.103 МСБО 1, п.102
Фінансові витрати	МСБО 1, п. 82б
Прибуток (збиток) асоційованих та спільних підприємств за методом участі в капіталі	МСБО 1, п. 82в
Податок на прибуток	МСБО 1, п. 82г МСБО 7, п.20
Прибуток (збиток) від припинення діяльності	МСБО 1, п. 82 г-ж
<i>Інший сукупний прибуток</i>	
Інші доходи від курсових різниць	МСБО 1, п. 91б
Інший сукупний прибуток від фінансових активів	МСБО 1, п. 91б
Інший сукупний прибуток від хеджування грошових потоків	
Інший сукупний прибуток (збиток) від переоцінки	МСБО 1, п. 91б
Актuarні прибутки (збитки) за пенсійними планами з визначеними виплатами	МСБО 1, п. 91б
Частки інших сукупних прибутків асоційованих та спільних підприємств за методом участі в капіталі	МСБО 1, п. 91б

Складено автором.

Оскільки значна частина статей фінансової звітності, складеної за ПСБО, корелює з мінімальним переліком статей, які повинні бути розкриті у фінансовій звітності відповідно до МСФЗ, підприємства, котрі з 1 січня 2012 р. зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ, можуть використовувати План рахунків бухгалтерського обліку (додаток П), за яким складали фінансову звітність згідно з ПСБО.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627 було внесено зміни до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку, зокрема до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 892/4185 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591) та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, зареєстрованої у Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 893/4186 (зі змінами).

На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 № 1706, наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627 визначено, що План рахунків бухгалтерського обліку застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб.

Порівняно з попередньою редакцією Плану рахунків бухгалтерського обліку, у новій редакції немає субрахунків, а наводиться лише перелік синтетичних рахунків (додаток П). Нові синтетичні рахунки можуть вводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій. Зокрема, зміни полягають у редакції назв синтетичних рахунків та вилученні деяких рахунків. Так, рахунок 40 тепер має назву “Зареєстрований (пайовий) капітал”, рахунок 41 “Капітал у дооцінках”, текст колонки третьої рахунку 41 “Капітал у дооцінках”

викладено в такій редакції: “Усі види діяльності”, а рахунки 75 “Надзвичайні доходи” та 99 “Надзвичайні витрати” вилучено.

Субрахунки до синтетичних рахунків уводяться підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності.

Підприємства, які використовують Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, послуговуються субрахунками, визначеними цією Інструкцією.

У МСФЗ не передбачено плану рахунків, а тому для формування звітності відповідно до них необхідно розробити робочий план рахунків. Усі підрозділи компанії повинні вести бухгалтерський облік за єдиним робочим планом рахунків, розробленим компанією самостійно. За основу можна взяти затверджений План рахунків та Інструкцію щодо його застосування. Порядок використання єдиного робочого плану рахунків, включаючи розподіл компетенції з ведення рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку між відділами та підрозділами компанії, повинен регламентуватися внутрішнім нормативним документом компанії.

ФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПРИ ЗАСТОСУВАННІ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

5.1. ЗАГАЛЬНЕ МЕТОДОЛОГІЧНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ОСНОВНІ ЙОГО ХАРАКТЕРИСТИКИ

Для забезпечення економічних, соціальних, організаційних, кадрових, навчальних, екологічних та інших потреб глобалізованого бізнесу необхідно формувати обліково-аналітичну інформацію в цілому та фінансову звітність нової якості зокрема. Центральною проблемою, яку постійно обговорюють теоретики та практики, є впровадження та застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). В Україні відбуваються позитивні процеси щодо постійного підвищення якості обліково-аналітичної інформації у відповідних її облікових носіях, і насамперед у фінансовій звітності. В результаті під впливом багатьох факторів, у тому числі впровадження МСФЗ, намітилася тенденція до зростання обсягу іноземних інвестицій в економіку держави. Так, за даними Bloomberg Terminal¹, за період з 2002 по 2012 р. прямі іноземні інвестиції зросли з 5339,00 млн до 51 964,70 млн дол. США, тобто на 46 625,70 млн дол. США, або більш ніж у 9 разів (9,733). Для порівняння можна навести дані, які характеризують динаміку прямих іноземних інвестицій в економіку України та прямих іноземних і внутрішніх інвестицій в економіку Об'єднаних Арабських Еміратів (ОАЕ), яка є державою, що застосовує МСФЗ (табл. 5.1).

¹ Bloomberg Terminal [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.bloomberg.com.

Таблиця 5.1

Інвестиції в економіку України та ОАЕ за період з 2005 по 2011 р.,
млн дол. США

Роки	Прямі іноземні інвестиції в економіку ОАЕ	Абсолютне відхилення обсягів інвестицій	Прямі іноземні інвестиції в економіку України	Абсолютне відхилення обсягів інвестицій	Внутрішні інвестиції в економіку ОАЕ	Абсолютне відхилення обсягів інвестицій
2005	3750,00		10941,60	–	10900,00	–
2006	10892,00	+7142	19220,30	+8278,70	12806,00	+1906
2007	14568,00	+3676	25737,90	+6517,60	14187,00	+1381
2008	15820,00	+1252	35672,90	+9935,00	13724,00	+–463
2009	2723,00	–13097	38277,70	+2604,80	4003,00	–9721
2010	2015,00	–708	41907,40	+3629,70	5500,00	+1497
2011	2178,00	+163	47659,10	+5751,70	7679,00	+2179

Складено за: Bloomberg Terminal [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.bloomberg.com.

Як свідчать дані таблиці, до глобальної фінансової кризи 2008–2009 рр. у цих країнах спостерігалось стійке зростання обсягів інвестицій. Під час глобальної фінансової кризи 2008–2009 рр. обсяг прямих іноземних інвестицій в економіку України й надалі зростав. Між тим на період самої кризи прямі іноземні інвестиції і внутрішні інвестиції в економіку ОАЕ суттєво зменшилися. Скорочення прямих іноземних інвестицій тривало і у післякризовий 2010 р. Протягом 2011 р. обсяги інвестицій зросли в обох країнах. Це свідчить про зважену і послідовну політику уряду нашої держави у впровадженні МСФЗ, що дало змогу розглядати перехід на МСФЗ як позитивний фактор нарощування обсягів прямих іноземних інвестицій навіть в умовах глобальної фінансової кризи. Хоча, як свідчить досвід ОАЕ, в інших країнах, які впроваджують МСФЗ, цей фактор не спрацював повною мірою. Тому дослідження особливостей впровадження МСФЗ в Україні порівняно зі світовим досвідом, має не тільки наукове, а й практичне значення.

У міжнародній практиці організації облікового процесу та відповідних методиках вже розроблені і впроваджені такі макроекономічні концепції, як концепція суб'єкта господарювання, що звітує; концепція капіталу у фінансовій та фізичній формі; концепція збереження капіталу та формування фінансового результату на основі прин-

ципу нарахування та на основі минулих грошових потоків; концепція оцінки ймовірності надходження економічних вигід на підприємство; концепція якісних характеристик корисної інформації та її обмеження; концепція визначення елементів фінансових звітів та п'яти базових елементів фінансової звітності і порядку їх визнання та оцінки; концепція подання і розкриття фінансової інформації тощо. Між тим у вітчизняних дослідженнях предмета, методу бухгалтерського обліку та його складових ще недостатньо уваги приділяється розробленню й впровадженню макроекономічних концепцій розвитку національної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності та локальних інформаційних систем бухгалтерського обліку і фінансової звітності на підприємствах, побудові концепцій національної системи фінансової звітності, яка б органічно поєднувала три її рівня: макро-, мезо- та мікроекономічний.

На сьогодні в Україні вже склалися певні методологічні та організаційні підходи до визначення фінансової звітності, розкриття її мети та механізму регулювання.

По-перше, законодавчо-нормативними актами України, такими як Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, розрізняються поняття “бухгалтерська звітність” та “фінансова звітність”¹. Причому за змістом “бухгалтерська звітність” є набагато ширшим поняттям і включає всі види звітності, яка складається на підставі даних функціонуючої на підприємстві локальної системи бухгалтерського обліку. У документі наголошується на особливостях фінансової звітності. Це така бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Також цими документами визначено таку мету складання фінансової звітності, як надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства

¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>; Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 966-XIV (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

для прийняття рішень. Чинне законодавство регламентує і відповідальність суб'єктів господарювання за надання користувачам якісної інформації, визначає порядок подання та оприлюднення фінансової звітності. Так, ст. 19 та 71 Господарського кодексу України передбачено, що підприємства зобов'язані складати і відповідно до чинного законодавства надавати фінансову звітність про господарську діяльність. Відповідно до п. 5 ст. 152 Цивільного кодексу України товариства, які здійснюють публічне розміщення акцій, зобов'язані щороку публікувати річний фінансовий звіт для загального ознайомлення з інформацією про фінансовий стан, зміни у ньому, прибутки і збитки для зовнішніх користувачів. Між тим Концептуальна основа фінансової звітності, видана у вересні 2010 р. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, уточнює мету фінансової звітності загального призначення та детально розкриває зміст концепцій формування у ній фінансової інформації у відповідності з вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності, що потребує певних змін у документах, які регулюють складання і подання фінансової звітності українськими підприємствами. На особливу увагу заслуговують дефініції таких категорій, як фінансова звітність загального призначення; фінансові звіти загального призначення; суб'єкт господарювання, що звітує; ресурси суб'єкта господарювання, що звітує; першорядні користувачі фінансової звітності загального призначення; моделі бухгалтерського обліку; модель бухгалтерського обліку, яка базується на очікуваному відшкодуванні історичної собівартості тощо.

По-друге, у навчальній економічній літературі відповідно до наукових досліджень вітчизняних фахівців фінансова звітність розглядається переважно як складова методу бухгалтерського обліку та інформаційної системи на підприємстві¹, а її визначення ґрунтуються

¹ Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 2-ге вид., перероб і доп. – К. : Знання-Прес, 2008. – С. 14–20; *Задорожний З. В.* Внутрішньогосподарський облік у будівництві : монографія / З. В. Задорожний. – Т. : Економічна думка, 2006. – 336 с.; *Ткаченко Н. М.* Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко. – 6-те вид. допов. і перероб. – К. : Алерта, 2013. – 982 с.; *Обзор вопросов практического осуществления международных стандартов финансовой отчетности // Конференция Организации Объединенных Наций по торговле и развитию, Женева, 10–12 окт. 2006 г.* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ufpaa.org/files//content/Review.pdf>.

на законодавчо-нормативних актах та МСБО 1. Водночас варто взяти до уваги те, що домінування бухгалтерської звітності підприємства як головного інформаційного ресурсу в умовах глобалізації бізнесу засвідчує той факт, що 95–97 % усієї інформації, необхідної для прийняття економічних, ділових, бізнес-рішень, містить обліково-аналітична інформація, узагальнена на підставі певних концепцій, принципів та правил, передусім у фінансовій звітності. Тому потребує подальшого вивчення питання посилення значення дисципліни “Звітність підприємства” у навчальному процесі підготовки бакалаврів, поглибленого вивчення фінансової звітності у магістерських програмах, а також їх навчально-методичного забезпечення. Досвід вищих навчальних закладів країн Європи свідчить про широкі можливості вивчення бухгалтерської та фінансової звітності на базі організації окремих кафедр і факультетів відповідного профілю. Проведення досліджень методології фінансової звітності вченими таких кафедр і факультетів є суттєвим чинником розвитку фінансової звітності як окремої економічної науки.

По-третє, у вітчизняній науковій літературі фінансова звітність розглядається як економічна категорія, зміст її полягає у тому, що це регульована державою сукупність форм звітності, що містить загальну інформацію про фінансовий стан підприємства за певний період, що взаємопов’язані та покликані задовольнити конкретні інформаційні потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів¹. Слід зауважити, що у зарубіжній літературі одночасно існують як аналогічна попередній думка, так і інша, відповідно до неї взагалі не рекомендується визначати бухгалтерську звітність як економічну категорію². Тому це питання залишається дискусійним і потребує подальшого вивчення, оскільки роль та значення звітності у суспільстві зростає, охоплюючи суспільні інтереси дедалі більшої кількості груп користувачів, які приймають економічні рішення щодо обмежених ресурсів суб’єктів господарювання.

¹ Коробко О. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / О. Коробко. – К. : Київ. нац. аграрн. ун-т, 2003. – С. 5.

² Жандаулетова М. Публичная финансовая отчетность: методические и аналитические аспекты (на материалах Республики Казахстан): автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.12 / М. Жандаулетова // Казахский экон. ун-т им. Т. Рыскулова. – Алматы, 2003. – С. 9.

Основними ознаками економічної категорії як складової наукового апарату є наявність груп суб'єктів, між якими існують постійні, стійкі та повторювані зв'язки і суспільні відносини. Щодо суб'єктів відносин, то сучасна фінансова звітність і за формою, і за змістом повністю відповідає вимогам визначення її як економічної категорії. Постійні, стійкі та повторювані взаємозв'язки і відносини виникають між двома великими суспільними групами: суб'єктами господарювання, що звітують – надають фінансову інформацію у звітності та користувачами фінансової звітності. До складу основних груп користувачів фінансової звітності, наприклад, тільки українських підприємств, можна віднести: інвесторів; власників облігацій; кредиторів (юридичних та фізичних осіб, фінансові та нефінансові корпорації); Державну службу статистики України; Міністерство доходів і зборів України; інші органи державної влади, що регулюють діяльність суб'єкта господарювання; фондові біржі; інвестиційні компанії; аудиторські компанії; консалтингові компанії; працівників та профспілки; територіальні громади; управлінський персонал суб'єкта господарювання. Про те, що користувачами фінансової звітності є суспільні групи, які мають інформаційні потреби та економічні інтереси, йдеться у Концептуальній основі фінансової звітності, відповідно до якої користувачі фінансових звітів загального призначення виокремлюються у такі групи:

- першочергові користувачі (нинішні та потенційні інвестори, позикодавці та інші кредитори), які, у свою чергу, можуть поділятися на певні підгрупи і отримувати додаткову інформацію;
- опосередковані групи користувачів (регулятори або інші члени суспільства);
- управлінський персонал суб'єктів господарювання або фінансовий управлінський персонал та керівні ради¹.

Суспільні відносини, що виникають між суб'єктами господарювання, які звітують, та користувачами фінансової звітності можна охарактеризувати як юридичні і фінансові за формою та обліково-інформаційні за змістом, оскільки надається і розкривається фінансова інформація про економічні явища (обмежені економічні ресурси суб'єкта і операції, події, що зумовили зміни у них), підставою для

¹ Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

формування якої є узагальнена інформація, надана локальною системою обліку. Мета встановлення відносин між двома суспільними групами суб'єктів – задоволення їхніх суспільних інтересів через прийняття певних економічних рішень. Такі рішення приймаються за результатами наданої користувачам фінансової інформації і задоволення їхніх конкретних інформаційних потреб, вони можуть бути ідентифіковані відповідно до суспільних груп, як це представлено у Концептуальній основі:

- інвесторам необхідно визначитися, коли купувати, утримувати або ж продавати інвестиції в капітал; оцінити ефективність управління та управлінського персоналу; визначити суми прибутку та суму дивідендів, що підлягають розподілу;
- позикодавцям та кредиторам потрібно оцінити здатність суб'єкта господарювання своєчасно, у повному обсязі повернути їм позичені суми; оцінити дохідність таких сум;
- опосередкованим користувачам слід, наприклад, оцінити спроможність суб'єкта господарювання сплачувати заробітну плату та надавати інші виплати працівникам; регулювати його господарську діяльність та податкову політику.

Світовий досвід свідчить про те, що в системі інформаційного забезпечення глобалізованого бізнесу фінансова звітність суб'єктів господарювання стає інструментом задоволення суспільних потреб, а не лише методом бухгалтерського обліку. З розвитком обліково-аналітичного інформаційного забезпечення зростає сукупність напрямів і обсяги суспільних інформаційних потреб та інтересів окремих груп користувачів. Тому урядовим органам та позаурядовим організаціям, а також тим користувачам обліково-аналітичної інформації, які приймають на її основі економічні та бізнес-рішення, необхідно постійно узгоджувати інформаційні потреби стосовно фінансової звітності.

Підґрунтям регулювання може бути взаємозв'язок інформаційних потреб, інтересів, зацікавленості користувачів та форм, складу і змісту фінансової звітності, наведений на рис. 5.1.

Поняття інформаційного інтересу користувачів звітності об'єктивно пов'язане з поняттям їхнього майнового інтересу і надходженням майбутніх грошових потоків від використання обліково-аналітичної інформації для прийняття економічних рішень. Інформаційно-економічні інтереси користувачів потребують спеціальної класифіка-

Інформаційні потреби користувачів --- Інформаційно-економічні інтереси користувачів --- Вимоги до конкретних видів обліково-аналітичної інформації (обліково-фінансової, обліково-податкової, обліково-екологічної, обліково-соціальної, обліково-управлінської тощо) --- Економічна (матеріальна і соціальна) зацікавленість користувачів інформації --- Оптимізація форм фінансової звітності і забезпечення корисності обліково-аналітичної інформації --- Ефективність механізмів розкриття обліково-аналітичної інформації

Рис. 5.1. Зв'язок між інформаційними потребами, інтересами, зацікавленістю користувачів та формами, складом і змістом фінансової звітності

Складено автором.

ції обліково-аналітичної інформації за видами: обліково-фінансова, обліково-управлінська, обліково-податкова, обліково-статистична. Взаємозв'язок окремих видів обліково-аналітичної інформації (наприклад, обліково-фінансової та обліково-податкової) в умовах впровадження МСФЗ базується на двох головних принципах: відповідності та поетапності.

Економічна сутність фінансової звітності розкривається через її функції: інформаційну, оціночну, прогностичну, контрольну, аналітичну, функцію забезпечення конкурентоспроможності, забезпечення прозорості господарської діяльності, стабілізуючу.

Дослідження фінансової звітності також потребує визначення її організаційних рівнів регулювання. Відповідно до світового досвіду можна виокремити три рівні регулювання:

- макроекономічний рівень, або інституційний, що забезпечується діяльністю органів законодавчо-нормативного регулювання всієї національної системи бухгалтерського обліку і звітності та її динамічного розвитку;
- мезоекономічний рівень, пов'язаний з особливостями регіонального регулювання;
- мікроекономічний рівень – регулювання в межах суб'єкта господарювання.

Використовуючи сегментну модель системи управління на підприємстві, можна відобразити взаємозв'язок усіх елементів системи зі звітністю (рис. 5.2).

По-четверте, історичні аспекти становлення і розвитку фінансової звітності є предметом серйозних наукових дискусій у зарубіжній

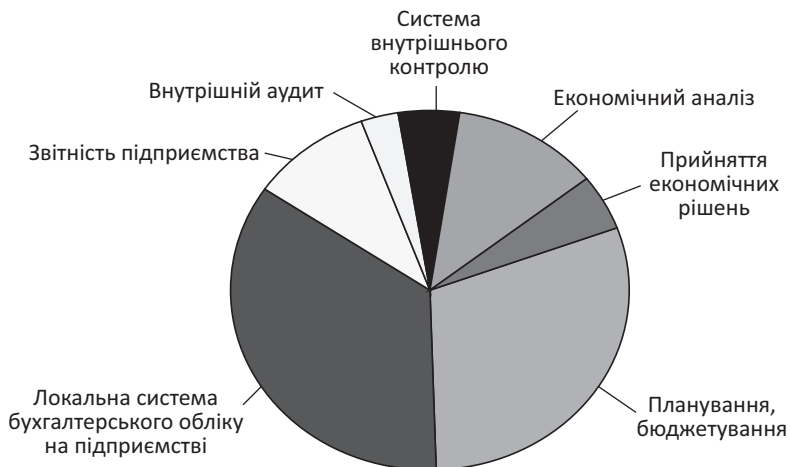


Рис. 5.2. Місце фінансової звітності в системі управління підприємством

Складено автором.

літературі. Існують наукові школи з різних напрямів тлумачення сутності та історичних етапів розвитку звітності взагалі і фінансової звітності зокрема. На формування методології дослідження історії фінансової звітності впливають базові концепції, такі як концепції капіталу та збереження капіталу. Історія підтверджує, що головним завданням фінансової звітності як на початкових етапах, так і у сучасних умовах залишається надання інформації про рух та збереження капіталів. Інвестори, віддаючи “на збереження” свої капітали, постійно вимагають “зворотної” інформації про їх збереження та зростання у відповідних інформаційних моделях – формах фінансової звітності.

По-п'яте, визначення звітності, які містяться в науковій та навчальній літературі, однозначно відрізняють облікову інформацію у фінансовій звітності від конкретних видів облікової інформації в інших видах звітності підприємства, таких як управлінська, статистична, податкова, екологічна і спеціальна. Результатом проведених реформ національної системи обліку та звітності стало те, що сучасна звітність підприємства має кілька спеціалізацій: фінансову, управлінську, ста-

тистичну, податкову, екологічну і спеціальну. Детальний аналіз якісних характеристик інформації у зазначених формах звітності свідчить, що, наприклад, пріоритетними для податкової звітності є майже такі самі якісні характеристики, котрі властиві фінансовій звітності: корисність, доречність, достовірність, правдивість, превалювання змісту над формою, можливість перевірки, нейтральність, зрозумілість, зіставність і стабільність. Узагальненість та зіставність також являють собою основні якісні характеристики статистичної звітності.

Суттєвими рисами інформації, яка міститься у фінансовій звітності і базується на відповідних концепціях і принципах (нарахування та безперервності), є те, що вона історична, фінансова за характером, має кількісні виміри, є результатом функціонування наявної на підприємстві локальної системи бухгалтерського обліку та узагальнення облікової інформації, яка міститься у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку. Проте навіть у спеціальній економічній зарубіжній літературі поширена дискусія щодо якісних характеристик усього діапазону фінансової та обліково-аналітичної інформації. Значення і масштаби цієї дискусії відповідають мінливому характеру власне обліково-аналітичної інформації. Будучи за своєю сутністю історичною, вона дедалі більше задовольняє потреби у поточній та перспективній (прогнозній) інформації. Таким чином поширюється зміст обліково-аналітичної інформації. Як історична у фінансовій звітності вона відображає найсуттєвіші зміни у ресурсах, капіталі та бізнесі в цілому, а також позитивні і негативні їх наслідки для фінансового стану, фінансових результатів діяльності, потоків грошових коштів на підприємстві. Інформація, що міститься у фінансовій звітності, як поточна відображає характер відтворення капіталу у фінансовій або фізичній формах, а також обмежених ресурсів підприємства, повноту та своєчасність виконання підприємством фінансових, розрахункових, екологічних, соціальних та інших зобов'язань, поточну ринкову вартість підприємства. Оброблена за допомогою певних методів фінансового аналізу (метод фінансових коефіцієнтів, аналіз трендів тощо), інформація у звітності може перетворюватися на прогнозну як щодо п'яти базових її елементів (активи, капітал, зобов'язання, доходи і витрати), так і щодо відповідних складових цих елементів. Зіставність такої інформації дає можливість робити прогнози в межах підприємства, галузі та регіону, сегментів товарних ринків. Використовується прогнозна обліково-

фінансова інформація і для оцінки ризиків, розрахунків прогнозних соціальних, екологічних показників.

Основні вимоги до якості інформації, яку повинні забезпечувати підприємства у фінансовій звітності (зрозумілість для користувачів, доречність (і суттєвість), достовірність (достовірне подання, превалювання сутності над формою, нейтральність, обачність), зіставність), залишаються актуальними. Змінюється пріоритетність тих або інших якісних характеристик під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів, про що свідчать оновлені тлумачення якісних характеристик у розділі 3. “Якісні характеристики корисної фінансової інформації” Концептуальної основи фінансової звітності¹. Фінансова інформація про економічні явища повинна бути корисною. Водночас корисність інформації забезпечується основоположними якісними характеристиками – доречністю і достовірністю (повне, нейтральне і вільне від помилок) подання та якісними характеристиками, що посилюють вже корисну, доречну і достовірну інформацію (зіставність, можливість перевірки, вчасність і зрозумілість).

Світовий досвід стандартизації обліку і фінансової звітності свідчить, що макроекономічні концепції формування і розкриття облікової інформації у фінансовій звітності стають складовою сучасної методології та організації облікового процесу на підприємстві. Складання фінансової звітності за міжнародними стандартами стає результатом функціонування локальних інформаційних систем бухгалтерського обліку теж за принципами і правилами міжнародних стандартів. Трансформація ж фінансової звітності українських підприємств відповідно до вимог міжнародних стандартів, як показала практика початку XXI ст., була недостатньо ефективною, затратною і не мала довгострокової перспективи. Більше того, відсутність вдосконалених форм фінансової звітності стала суттєвою перешкодою для надходження іноземних інвестицій. Потенційні інвестори не можуть розкрити інформацію у звітності, складеній на підставі вимог національних стандартів. Тому відбувається пошук нових шляхів гармонізації національної системи відповідно до вимог міжнародних стандартів як у теорії, так і на рівні практичної організації.

¹ Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

Досвід Росії щодо методів надання фінансової звітності за МСФЗ підтверджує позитиви та негативи трансформації звітності за національними стандартами згідно з вимогами міжнародних стандартів. У Росії також практикується паралельне ведення бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами і, відповідно, складання фінансової звітності за вимогами національних стандартів і МСФЗ. Це є найдорожчим методом, але за його допомогою можна отримати найбільш якісну, своєчасну та точну інформацію¹. Третій метод складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, який використовується в Росії, полягає у застосуванні окремих регістрів, до яких періодично записуються дані російського бухгалтерського обліку з подальшим коригуванням. До позитивних наслідків застосування такого методу трансформації відносять можливість отримання звітної обліково-аналітичної інформації, не застосовуючи національних стандартів, стабільність документообігу, мінімальну потребу в додатковому залученні працівників для складання звітності, а до негативних – неможливість скласти фінансову звітність на будь-яку дату і встановити взаємозв'язок звітних даних та первинних документів².

Формалізація фінансової звітності у міжнародних масштабах починається з вимог Четвертої Директиви 78/660/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств від 25.07.1978³ і знаходить подальший розвиток у положеннях Директиви 2013/34/EU Ради ЄС від 26.06.2013⁴. Форми фінансової звітності є локальними інформаційними системами і повинні включати “обов'язкові” статті та додаткові.

¹ Конова Г. Необходим ли переход на МСФО / Г. Конова // Точка продаж. – 2011. – № 58. – С. 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gaap.ru/articles/82912>.

² Там же. – С. 6–7.

³ Четверта Директива 78/660/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств від 25.07.1978, що базується на п. (3) (g) ст. 54 Договору про річну звітність окремих видів товариств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_908.

⁴ Directive 2013/34/EU of the European parliament and of the council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>.

Звіт про фінансовий стан відповідно до Четвертої Директиви і міжнародних стандартів обов'язково повинен містити такі статті¹:

- основні засоби;
- інвестиційна власність;
- нематеріальні активи;
- фінансові активи (за винятком сум інвестицій, що обліковуються за методом участі у капіталі, торговельної та іншої дебіторської заборгованості, грошових коштів та їх еквівалентів);
- інвестиції, що обліковуються за методом участі у капіталі;
- біологічні активи;
- запаси;
- торговельна та інша дебіторська заборгованість;
- грошові кошти та їх еквіваленти;
- торговельна та інша кредиторська заборгованість;
- забезпечення;
- фінансові зобов'язання (за винятком торговельної та іншої кредиторської заборгованості, забезпечень);
- поточні податкові зобов'язання та активи;
- відстрочені податкові зобов'язання та активи;
- частка меншин у власному капіталі;
- випущений капітал та резерви власників материнського підприємства.

Розроблений та затверджений відповідно до НПСБО 1 та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності сучасний формат Форми № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)” (див. Додаток Р) відповідає наведеному вище формату і враховує певною мірою вимоги нового формату Звіту про фінансовий стан, затвердженого Директивою 2013/34/EU Ради ЄС від 26.06.2013².

¹ Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Величко, С. Голов, В. Пархоменко та ін. – К. : Арт-Медіа, 2005. – С. 18–20.

² Directive 2013/34/EU of the European parliament and of the council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>.

Це стосується посилення інформаційної прозорості для всіх великих компаній щодо сплати ними податків. У Формі № 1 розкривається обліково-податкова інформація у відповідних розділах.

Розділ I Активу:

Відстрочені податкові активи	1045
------------------------------	------

(це сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах, визначена відповідно до П(С)БО 17 “Податок на прибуток”).

Розділ II Активу:

Дебіторська заборгованість за розрахунками:	
з бюджетом,	1135
у тому числі з податку на прибуток	1136

Розділ II Пасиву:

Відстрочені податкові зобов'язання	1500
------------------------------------	------

(це сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах, визначена відповідно до П(С)БО 17 “Податок на прибуток”).

Розділ III Пасиву:

Поточна кредиторська заборгованість за:	
розрахунками з бюджетом,	1620
у тому числі з податку на прибуток	1621

Крім того, у додатковій ст. 1526 “Благодійна допомога” наводить ся залишок коштів (вартість товарів, робіт, послуг), отриманих у вигляді благодійної допомоги, які відповідно до законодавства звільнюються від оподаткування податком на додану вартість. Інформація щодо суми благодійної допомоги наводиться у додатковій статті в межах суми цільового фінансування¹.

¹ Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536.

Згідно з вимогами п. 10 Директиви 2013/34/EU Ради ЄС від 26.06.2013¹ горизонтальна форма звіту про фінансовий стан має включати:

Активи: необоротні активи (нематеріальні активи, необоротні матеріальні активи, необоротні фінансові активи); оборотні активи (запаси, дебіторську заборгованість, поточні інвестиції, грошові кошти на рахунках і в касі, нарахування та витрати майбутніх періодів).

За рішенням суб'єкта господарювання, який складає звіт, до активу можуть бути включені неоплачений капітал та засновницькі витрати.

Капітал, резерви та зобов'язання: статутний капітал, емісійний дохід, резерв переоцінки, резерви, прибуток або збиток минулих періодів, прибуток або збиток за звітний рік, забезпечення, кредитори, нарахування та доходи майбутніх періодів.

Звіт про прибутки та збитки відповідно до міжнародних стандартів повинен обов'язково включати такі статті²:

- дохід;
- фінансові витрати;
- частка у прибутках і збитках асоційованих та спільних підприємств, інвестиції в які обліковуються за методом участі у капіталі;
- прибуток або збиток до оподаткування, визнаний до відрахування активів або погашення зобов'язань по діяльності, що припиняється;
- витрати з податку на прибуток;
- прибуток або збиток.

Звіт про рух грошових коштів згідно з міжнародними стандартами повинен обов'язково включати такі статті:

¹ Directive 2013/34/EU of the European parliament and of the council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:019:0076:EN:PDF>.

² Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Величко, С. Голов, В. Пархоменко та ін. – К. : Арт-Медіа, 2005. – С. 26–27.

- 1) форма звіту про рух грошових коштів, складеного прямим методом:
 - надходження грошових коштів від клієнтів;
 - грошові кошти, сплачені постачальникам та працівникам;
 - грошовий потік від операцій;
 - сплачені проценти;
 - сплачені податки на прибуток;
 - чисті потоки грошових коштів від операційної діяльності;

2) форма звіту про рух грошових коштів, складеного непрямим методом:

- чистий прибуток до оподаткування;
- коригування на:
 - а) амортизацію;
 - б) збитки від курсових різниць;
- дохід від інвестиційної діяльності;
- витрати на сплату процентів (нараховані відсотки);
- операційний прибуток до змін у робочому капіталі;
- збільшення торговельної та іншої дебіторської заборгованості;
- зменшення запасів;
- зменшення торговельної кредиторської заборгованості;
- грошові кошти, отримані від операцій;
- сплачені проценти;
- сплачені податки на прибуток;
- чисті потоки грошових коштів від операційної діяльності.

Звіт про зміни у власному капіталі відповідно до міжнародних стандартів повинен обов'язково включати такі статті:

- чистий прибуток або збиток за визначений період;
- доходів або витрат, прибутків або збитків (яка на підставі вимог інших стандартів визнається безпосередньо у складі власного капіталу);
- кумулятивний вплив змін облікової політики та виправлення помилок попереднього періоду.

Прийняті в Україні важливі для регулювання форм фінансової звітності документи, такі як наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності” від 28.03.2013 № 433¹, наказ Міністерства

¹ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

фінансів України “Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України” від 27.06.2013 № 635¹, сприяють наближенню форм фінансової звітності українських підприємств до вимог Директив Ради ЄС та МСФЗ.

У економічній зарубіжній літературі триває наукова дискусія щодо подальшого розвитку фінансової звітності. Розглядаються два основні напрями розвитку фінансової звітності: еволюційний і кардинальний (революційний). Головним критерієм визначення кожного з двох шляхів є характер найвпливовіших факторів, що потребують певних змін у фінансовій звітності. Перша група факторів пов’язана із розвитком організаційних форм бізнесу: становленням якісно нових моделей його організації та поступовим набуттям домінуючого становища у відповідному секторі економіки. Вочевидь під впливом таких факторів повинні відбутися кардинальні зміни у фінансовій звітності. До другої групи факторів можна віднести виникнення нових окремих об’єктів, їхніх груп та класів, що призводить до змін на товарних і фінансових ринках. Ці фактори потребують постійних змін статей і у фінансовій звітності українських підприємств. Історія вітчизняної практики наводить приклади одночасного повернення до окремих статей, що мали місце у звітності до 2000 р., і включення нових статей та розділів (інвестиційна нерухомість, необоротні активи та групи вибуття) відповідно до вимог прийнятих останнім часом НП(С)БО.

5.2. ДОСВІД СКЛАДАННЯ І ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Необхідність створення та вдосконалення інформаційних облікових моделей призвели до формування процесів стандартизації, гармонізації, адаптації, уніфікації, конвергенції національних облікових систем. Тому дослідження облікових інформаційних систем

¹ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

на різних організаційних рівнях було і залишається актуальним з позицій розвитку практики і теорії організації, управління, фінансового обліку і фінансової звітності. Найдинамічніші процеси відтворення облікової інформації відбуваються на рівні організації – в межах локальних систем бухгалтерського обліку і звітності (на відміну від національних та міжнародних – глобалізованих систем обліку і звітності). У сучасних умовах під впливом кризових явищ у сфері фінансів, по-перше, підвищуються вимоги до якості обліково-аналітичних інформаційних систем, по-друге, відбувається процес пошуку та оптимізації сучасних моделей надання обліково-аналітичної інформації користувачам і методів і методик розкриття такої інформації.

Генезис концепції якості інформації, яка міститься у фінансовій звітності, від якісних характеристик, склад яких неодноразово змінювався, до якісних характеристик корисної інформації супроводжувався зміною вимог до змісту форм звітності. Як засвідчили результати аналізу якості обліково-аналітичної інформації, що надає фінансова звітність, навагомішим аспектом фінансової звітності є забезпечення її користувачів достовірною інформацією. Тому для потреб дослідження тенденцій розвитку якісних характеристик обліково-аналітичної інформації можна класифікувати їх на фундаментальні (більш стійкі, відносно постійні) та змінні. У сучасних умовах необхідно переглянути склад якісних характеристик інформації і визначити ті з них, якість яких потрібно підвищувати насамперед. До таких слід віднести: зіставність, перевірюваність, своєчасність, зрозумілість. Підвищення якості інформації може бути забезпечене на базі таких фундаментальних якісних характеристик, як достовірність, точність, повнота, нейтральність, що формуються на основних принципах надання та розкриття обліково-аналітичної інформації у фінансовій звітності.

У процесі вдосконалення форм фінансової звітності ключовим критерієм класифікації користувачів інформації є їх розподіл на прямих користувачів (потенційних інвесторів в акціонерний капітал, кредиторів та інших постачальників капіталу) і непрямих (третя сторона). Останні зміни у формах фінансової звітності враховують інтереси і третьої сторони з позицій надання інформаційних можливостей проведення більш детального і якісного аналізу показників звітності.

Дослідження особливостей такого інформаційного забезпечення потреб користувачів за останні 10 років дає змогу констатувати, що по-перше, суттєво зросли його обсяги, а по-друге, стала складнішою сама інформація. Під впливом зовнішнього середовища змінювалися основні форми інформаційного забезпечення. Так, результатом застосування МСБО та МСФЗ стало формування поступового переходу від пріоритетів обліково-аналітичної інформації до пріоритету обліково-фінансової інформації при прийнятті економічних рішень суб'єктами господарювання в Україні. Водночас напрям розвитку облікової інформації не став першорядним, оскільки фінансова криза істотно вплинула на якість розкриття обліково-фінансових показників фінансової звітності. Насамперед практики поставили під сумнів достовірність фінансової інформації в умовах кризи. Гостро постала потреба у розробленні методик розкриття облікової інформації на основі нефінансових показників.

Досвід переконує свідчить, що в тих країнах, де процеси складання фінансової звітності тривалий час (з 90-х років ХХ ст.) регулюються міжнародними стандартами, сформувалися і функціонують її розвинуті системи. Належне та постійне складання фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ на принципах principles-based неможливе без використання стандартів фінансової звітності за правилами rules-based. Тому у спеціальній економічній літературі, де узагальнюється досвід складання фінансової звітності в умовах впровадження механізму МСФЗ та їх початкового застосування, міжнародні стандарти розглядаються як гармонічно взаємопов'язані у часі системи регулювання фінансової звітності: “МСБО (IAS) / МСФЗ (IFRS)”.

Вивчення досвіду різних країн щодо складання фінансової звітності за міжнародними стандартами може мати часову, організаційну, економіко-регіональну, соціальну та законодавчу межі.

Так, складання фінансової звітності за МСФЗ щодо термінів слід розглядати за такими етапами:

- 1) етап встановлення МСФЗ (діяльність суб'єктів, відповідальних за впровадження стандартів, які використовують їх на цьому етапі, дає змогу підвищити законність прийняття майбутніх стандартів, а також рівень їх прийняття, якість роботи на всіх подальших етапах);

- 2) упровадження механізму МСФЗ в процесі складання фінансової звітності;
- 3) застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності;
- 4) розвиток механізму складання фінансової звітності на підставі вимог МСФЗ.

На третьому та четвертому етапах рекомендовано проводити моніторинг якості фінансової звітності та оцінювання наслідків застосування МСФЗ при її складанні.

Другий аспект – організаційний, відповідно до якого особливості складання фінансової звітності за МСФЗ пов'язуються з типами підприємств:

- публічні підприємства;
- малі та середні підприємства, а також з тим, котируються чи ні акції підприємства на ринках.

Третій аспект – економіко-регіональний – пов'язаний з рівнем розвитку, режимом та темпами зростання або окремих країн в межах міжнародної інтеграції (наприклад, “європеїзації”), або окремих регіонів у межах однієї країни (мезоекономічний).

Четвертий аспект передбачає можливості фінансової звітності, складеної відповідно до вимог МСФЗ, надавати інформацію про рівень відповідності діяльності корпорацій суспільним інтересам або рівень корпоративної соціальної відповідальності.

П'ятий аспект – законодавчий – характеризує рівень законодавчо-нормативного регулювання фінансової звітності в країні.

На особливу увагу заслуговує вивчення досвіду розвинутих країн щодо складання фінансової звітності за МСФЗ на початкових етапах, оскільки на подальших етапах їх застосування і розвитку дедалі менше у фінансовій звітності виокремлюються показники фінансових результатів та оподаткування. Наприклад, історично МСБО визначали шість основних елементів фінансової звітності: активи, капітал, зобов'язання, доходи, витрати і фінансовий результат (прибуток або збиток), але у наступних нових редакціях МСБО фінансовий результат як основний елемент фінансової звітності було виключено (рис. 5.3).

На перших двох етапах переходу та застосування МСФЗ, як свідчить досвід не лише розвинутих країн, велику роль відіграють регуляторні заходи, досвід проведення яких вивчається в межах адаптації законодавства країн до вимог МСФЗ. Вони дають змогу створити основу для зіставної та побудованої на однакових принципах фінансової звітності.

АКТИВИ	КАПІТАЛ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ
ВИТРАТИ	ДОХОДИ

Рис. 5.3. Основні елементи фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ

Складено автором.

Застосування МСФЗ для складання фінансової звітності в розвинутих країнах

Німеччина

Сучасна система фінансової звітності у Німеччині ґрунтується на застосуванні:

- Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- Загальновизнаних принципів бухгалтерського обліку (ЗПБО), що являють собою бухгалтерські стандарти.

ЗПБО, у свою чергу, включають первинні принципи або принципи належного рахівництва (ПНР), частина яких кодифікована.

Історія розвитку обліку і звітності у Німеччині, а також відповідно до вимог німецьких ЗПБО фінансова звітність призначена не тільки для задоволення інформаційних потреб інвесторів та інших загальних користувачів обліково-фінансової інформації, але переважно використовується, по-перше, для розрахунків податків і потреб податкової бухгалтерії, по-друге, для оцінювання призначеного для розподілу прибутку з метою захисту інтересів кредиторів. У ЗПБО велика увага приділяється достатності капіталу, оскільки кредиторів цікавить, який капітал залишається у компанії і чи є він достатнім для підтримки або підвищення платоспроможності, необхідної для своєчасного погашення боргів. Оцінювання платоспроможності здійснюється на базі інформації, яка міститься в індивідуальній фінансовій звітності як звітності окремих юридичних осіб (на відміну від консолідованої фінансової звітності). З огляду на це якості індивідуальної фінансової звітності компаній відводиться важливе місце. Одним із принципів надання інформації в індивідуальній звітності став принцип “відповідності”, згідно з яким індивідуальна фінансова звітність може використовуватися у цілях оподаткування,

якщо конкретні норми податкового регулювання не потребують відходу від правил німецьких ЗПБО¹. Підготовка форм фінансової звітності як відповідно до вимог ЗПБО, так і з огляду на стандарти податкової бухгалтерії, здійснювалася з метою спрощення бухгалтерського обліку. Більше того, якщо у процесі ведення бухгалтерського обліку та складання звітності існують альтернативні варіанти, то перевага віддається податковим стандартам. Таким чином, у Німеччині податкове регулювання суттєво впливає на складання індивідуальної фінансової звітності.

Водночас консолідована фінансова звітність складається виключно для інформаційних потреб. Однак при її складанні компанії використовують принципи пруденціального бухгалтерського обліку (знецінення; реалізації; невизнання внутрішніх створених капітальних активів, що не мають фізичної форми; обліку повністю використаних контрактів).

Італія

Узагальнення досвіду Італії дає змогу зробити такі висновки: на етапах встановлення та впровадження МСФЗ, по-перше, необхідно, щоб компанії визначили основні відмінності між складанням фінансової звітності за міжнародними принципами і за національними правилами, по-друге – визначили вплив міжнародних стандартів на оприлюднення результатів діяльності: чистий прибуток і акціонерний капітал.

За результатами дослідження італійських вчених було зроблено висновок, що перехід на МСФЗ вплинув більше на величину чистого прибутку, ніж акціонерного капіталу. Розбіжності в обліку податку на прибуток та обліку основних засобів переважно вплинули на акціонерний капітал. Також було з'ясовано низку інших відмінностей, зокрема щодо об'єднання компаній, фінансових інструментів, нематеріальних активів². Стосовно компаній, акції яких не котируються, то для них важливо, щоб зміни у національному законодавстві

¹ Огляд питань практичного використання Міжнародних стандартів фінансової звітності // Школа професійного бухгалтера. – № 1 (73). – 2007. – С. 8–9.

² Кордаццо М. Вплив МСФЗ на бухгалтерську практику: приклади італійських компаній, які котируються / М. Кордаццо [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eaa2008.org>.

здійснювалися у відповідності із законодавством у попередній редакції. Послідовний перехід на МСФЗ таких компаній відбувається активно, як свідчать дослідження італійських учених, у регіонах, що вирізняються достатньо високим рівнем економічного розвитку (за показником ВВП). У таких регіонах компанії перейшли на МСФЗ ще до того, як це було закріплено законодавчо. Крім того, з'ясовано, що:

- вплив МСФЗ у кількісному виразі є найбільшим на капітал, облік основних засобів і запасів;
- рівень знань фінансових менеджерів про МСФЗ, зокрема про те, як МСФЗ вплинуть на фінансову звітність і діяльність компанії, значно обмежений;
- формування фінансової звітності безпосередньо прив'язане до національної системи обліку;
- проблеми застосування МСФЗ дуже віддалені у часі;
- найбільш зацікавленими у переході на МСФЗ є компанії, які займаються експортом¹.

Нідерланди

Позитивний та різноманітний досвід впровадження МСФЗ у цій країні свідчить, що до економічних передумов впровадження МСФЗ необхідно віднести насамперед певну кількість компаній, які експортують товари або послуги. Так 100 000 з 685 000 підприємств лише малого і середнього бізнесу займаються експортом.

Словацька Республіка

З 1 січня 2005 р. усі компанії Словацької Республіки, цінні папери яких котируються на ринках ЄС, відповідно до “Закону про бухгалтерський облік” почали складати фінансову звітність за МСБО/МСФЗ, а з 2006 р. до них приєдналися:

- компанії, які протягом двох послідовних періодів бухгалтерського обліку відповідали двом із трьох критеріїв розмірів (обіг перевищував 5 млрд крон, вартість активів – понад 5 млрд крон, кількість працівників – понад 2000 осіб);
- банки;

¹ *Венезіані М.* МСФЗ та італійські компанії: розуміння і економічний ефект. Результати практичного аналізу / М. Венезіані [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eaa2008.org>.

- організації, які є торговцями цінних паперів;
- страхові компанії;
- Словацьке бюро страховиків;
- компанії, які управляють пенсійними фондами;
- фондова біржа;
- Національний банк Словаччини та інші компанії.

Загальна кількість таких звітів становить 150. На наступних етапах міжнародні стандарти почали діяти для всіх видів підприємств.

Особливістю застосування міжнародних стандартів у Словацькій Республіці є те, що вони регламентують складання фінансової звітності і не регламентують способу ведення бухгалтерського обліку¹. Між тим досвід багатьох країн свідчить, що впровадження міжнародних стандартів потребує змін у способах ведення бухгалтерського обліку та у системі в цілому.

Передбачалося, що стандарти вплинуть на активи, акціонерний капітал і прибутки (збитки) підприємств, оскільки активи та акціонерний капітал, звісно, зважаючи на досвід інших країн, є вищими відповідно до міжнародних стандартів, ніж до національних правил. Це залежить здебільшого від оцінювання всіх активів (за винятком матеріально-виробничих запасів і відстрочених податків) за справедливою вартістю. Словацьким підприємствам було рекомендовано перед тим, як складати фінансову звітність, провести аналіз розбіжностей між оцінюванням активів за справедливою вартістю та словацькими правилами для того, щоб мати уявлення про наслідки переходу на міжнародні стандарти.

Упровадження МСФЗ має такі позитивні результати:

- забезпечено зіставність фінансової звітності словацьких підприємств у глобальних масштабах;
- досягнуто порозуміння з партнерами по бізнесу;
- відбулося спрощення надходжень іноземних інвестицій у Словаччину;
- підвищився рівень прозорості, достовірності та надійності фінансової звітності;
- забезпечено незалежність фінансової звітності від податкових правил;

¹ *Скултеті Д.* Імплементация МСБО/МСФЗ у Словацькій Республіці / Д. Скултеті // Школа професійного бухгалтера. – № 11. – 2005. – С. 12.

– використовується єдина база для зовнішньої і внутрішньої звітності.

Негативні результати впровадження МСФЗ полягають у:

- обмеженості порівняння фінансових показників, розрахованих за даними звітності, оскільки міжнародні стандарти регламентують мінімальну кількість статей у формах звітності;
- неякісному перекладі МСФЗ;
- труднощах застосування справедливої вартості активів і зобов'язань;
- недостатньому рівні кваліфікації бухгалтерів;
- необхідності змінювати традиційне мислення бухгалтерів.

З огляду на досвід упровадження МСФЗ для малих і середніх підприємств (МСП) Словаччини можна зробити висновок, що склад і зміст фінансової звітності МСП повинні визначатися переважно інформаційними потребами обмеженого кола осіб, які використовують фінансову звітність (власники, керівництво та фінансові установи, які надають підприємствам кошти).

Угорщина

Починаючи з 1 січня 2001 р. угорські правила ведення бухгалтерського обліку повністю відповідали МСФЗ (IAS). Оскільки МСФЗ розраховані на компанії, акції яких котируються, а в Угорщині 90 % компаній – це малі і середні підприємства, то для цієї країни вагоміше значення мають МСФЗ для малих і середніх підприємств. Ураховуючи досвід Угорщини, можна констатувати, що відповідність фінансової та податкової інформації може досягатися шляхом внесення змін до національних стандартів згідно з податковим законодавством. На перших етапах впровадження МСФЗ не впливають на діяльність податкових, правових, контролюючих органів.

Азербайджан

Досвід Азербайджану свідчить про те, що впровадження МСФЗ потребує створення власної національної законодавчої бази, де було б визначено ряд компаній, які відповідно до затвердженого графіка повинні перейти на МСФЗ. Так, згідно із Законом “Про бухгалтерський облік” Державна нафтова компанія Азербайджанської Республіки почала використовувати МСФЗ з 1 січня 2008 р. Відповідні зміни було внесено і до інших правових актів, оскільки кредитори ком-

панії зацікавлені в інформації про прибутки підприємства, показники прибутку до оподаткування і виплати відсотків, питому вагу сплати банківських процентів у прибутку¹.

При складанні фінансової звітності за МСФЗ та національними стандартами в зарубіжних країнах було визначено окремі недоліки та переваги.

Позитивні результати впровадження МСФЗ:

- не відбулося порушень функціонування ринків і циклів звітності;
- підвищився рівень зіставності, якості фінансової звітності та її прозорість на думку певного кола фахівців: осіб, що складають звітність, аудиторів, інвесторів, працівників контролюючих органів.

Проблеми процесу застосування МСФЗ:

- існує необхідність забезпечення більшої зрозумілості окремих напрямів фінансових звітів, зокрема надання інформації щодо фінансових інструментів, об'єднань бізнесу, виплат на основі акцій;
- потрібно скоротити кількість можливостей вибору запропонованих МСФЗ, оскільки наявність високого рівня альтернатив у процесі складання фінансової звітності суттєво непокоїть працівників контролюючих органів;
- слід забезпечити більшу послідовність і зрозумілість вимог щодо розкриття інформації.

Інші особливості процесу застосування:

- національні облікові традиції й надалі впливатимуть на всі види фінансової звітності, зокрема складеної за МСФЗ².

За матеріалами звіту IFAC “Стадії підготовки фінансової звітності: перспективи та напрями”³, який було складено у 2007 р. за підсумками міжнародного опитування учасників усіх стадій підготовки фі-

¹ Гасімов С. Роль використання МСФЗ Державною нафтовою компанією Азербайджанської Республіки на міжнародному фінансовому ринку / С. Гасімов // Школа професійного бухгалтера. – № 6 (90). – 2008. – С. 11.

² Звіт Європейської комісії про МСФЗ Раді Європи та Європейському парламенту щодо оцінки механізму застосування МСФЗ // Школа професійного бухгалтера. – № 7 (91). – 2008. – С. 6.

³ International Federation of Accountants [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ifac.org.

нансової звітності (340 спеціалістів – інвесторів, осіб, які готують фінансову звітність, керівників та директорів компаній, аудиторів, розробників стандартів, регуляторів фінансових ринків), виявлено такі позитивні результати впровадження МСФЗ у сфері корпоративного управління:

- посилення уваги до корпоративного управління;
- зміни у кодексах;
- зміни у стандартах фінансової звітності;
- збільшення кількості стандартів, що регламентують фінансовий облік;
- посилення внутрішнього контролю за якістю фінансової звітності.

До негативних явищ, пов'язаних із впровадженням МСФЗ, віднесено:

- зниження корисності фінансових звітів через їхню складність;
- збільшення уваги до відповідності фінансових звітів компаній вимогам МСФЗ, а не до їх змісту, що відображає сутність бізнесу.

За результатами дослідження наслідків впровадження МСФЗ розроблено такі рекомендації:

- включати до фінансових звітів бізнес-інформацію у більшому обсязі;
- посилити взаємозв'язки учасників підготовки фінансових звітів на всіх етапах;
- надавати фінансову та бізнес-інформацію у релевантній, достовірній та зрозумілій формі;
- посилити зіставність фінансової та бізнес-інформації, яка міститься у фінансових звітах. Проблема зіставності стає актуальною в умовах, коли компанії можуть скласти фінансову звітність на основі МСФЗ та національних стандартів, розроблених відповідно до вимог МСФЗ, які, однак, не впроваджені у повному обсязі. Це вводить в оману користувачів, насамперед інвесторів, які вважають, що фінансова інформація у звітності є зіставною. Тому підприємствам у наказі про облікову політику необхідно чітко зазначати, на основі яких стандартів була складена їхня фінансова звітність, і пояснювати відмінності.

Слід також зауважити, що найбільші за розміром капіталу компанії в змозі фінансувати та контролювати повноту, своєчасність облі-

ково-аналітичної інформації та забезпечити інші якісні характеристики фінансової звітності на всіх етапах в межах простого її відтворення. Такі підприємства, справляючи відчутний вплив на суспільне життя, повинні мати певні зобов'язання перед громадянами та виконувати їх. Досвід іноземних підприємств з великими інвестиціями та капіталом вказує на необхідність розкриття для широкого кола користувачів інформації про їхній внесок у підвищення добробуту суспільства. І якщо на початкових етапах цієї діяльності використовувалися невеликі за обсягами інформації додатки у фінансовому звіті компанії, то нині поширено практику надання доповідей, звітів з корпоративної соціальної відповідальності, інтегрованої звітності та їх розміщення у мережі Інтернет, що у сучасних умовах стає галуззю глобалізованого бізнесу і джерелом інформації для багатьох груп користувачів.

5.3. ФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СТРАХОВИХ КОМПАНІЙ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Світовий досвід з питань організації фінансових ринків, зокрема страхового ринку, свідчить, що фінансову звітність необхідно розглядати як інформаційну основу ефективної взаємодії суб'єктів, а відповідно й ефективного функціонування та динамічного розвитку власне ринків. Законодавчо-нормативними актами, які регулюють процеси надання та розкриття інформації у фінансовій звітності і які включено до механізму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу стосовно фінансової звітності компаній, є Господарський кодекс України (ст. 19, 71), Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Закон України “Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною та Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами”, Закон України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС”, національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про

застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Критерії, визначені Європейським Союзом для надання та розкриття інформації у фінансовій звітності компаній, зокрема страхових, містяться у 4, 7, 11 Директивах Ради ЄС та окремих Директивах Ради ЄС щодо бухгалтерського обліку і звітності страхових компаній, Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСБО та МСФЗ), Міжнародних стандартах аудиту. Законодавчо-нормативні акти, чинні в Україні, регулюють обліково-аналітичні інформаційні потоки без урахування специфіки діяльності окремих груп компаній, що об'єктивно погіршує якісні характеристики інформації. Між тим згідно зі ст. 1 Закону України “Про страхування” страхування розглядається як “вид цивільно-правових відносин щодо захисту майнових інтересів громадян та юридичних осіб у разі настання певних подій (страхових випадків), визначених договором страхування або чинним законодавством, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати громадянами та юридичними особами страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та доходів від розміщення коштів цих фондів”¹, що суттєво відрізняє суб'єктів страхового ринку (зміст, характер, результати їхньої діяльності) від інших суб'єктів фінансового ринку. За оцінкою представника професійного об'єднання страховиків Австрії Єви Коіс, в Україні вже існують чинники для пріоритетного впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності: активний розвиток страхового ринку; розуміння необхідності інтегрування страхового ринку України у міжнародний страховий ринок; підвищення інтересу українських компаній до іноземних інвестицій. Проте ефективний вплив цих умов на процес формування якісно нової структури страхового ринку неможливий без відповідного інформаційного базису, який би сприяв задоволенню інформаційних потреб суб'єктів ринку. Тому, незважаючи на достатньо оптимістичні прогнози, Єва Коіс робить висновок, що на українському страховому ринку “...жодна страхова компанія не готова працювати за міжнародною системою бухгалтерського обліку й звітності через

¹ Про страхування : закон України від 07.03.1996 № 86/96-ВР (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/85/96-%D0%B2%D1%80>.

відсутність відповідної інфраструктури"¹. Як зазначалося, теоретичні засади та практичний механізм уведення міжнародної системи обліку та звітності можна розробляти і впроваджувати через реалізацію проектів Програми ТАСІС, зокрема за напрямом складання фінансової звітності страхових компаній. Критичний огляд наукових праць, присвячених проблемам розвитку страхового ринку в Україні, дає змогу зробити висновок, що в Україні ще не розроблено теоретико-методологічних засад впровадження страховими компаніями не тільки МСБО/МСФЗ, але й відповідних Директив Ради ЄС².

Однією з найгостріших проблем, пов'язаних із діяльністю страхових компаній та її результативністю на національному ринку страхових послуг, стає організаційно-інвестиційне зростання капіталу компанії³, збільшення її власного сегмента на ринку з метою збереження капіталу. Для інформаційного забезпечення прийняття рішення з цього питання, насамперед щодо зростання статутного капіталу, необхідна спеціальна обліково-фінансова інформація, джерелом якої є дані бухгалтерського балансу українських страхових компаній та їх звіт про фінансові результати. Традиційними є збільшення статутного капіталу в межах чинного законодавства, його накопичення за рахунок прибутків, зростання додаткового капіталу. Як свідчить досвід, іноземним фінансовим аналітикам розкрити інформацію, яка міститься в звітності українських компаній, дуже важко,

¹ Koic Є. Підсумки діяльності страховиків ЄС та євроінтеграційні процеси в Україні / Є. Коїс // Страхова справа. – 2005. – № 3. – С. 58.

² Про внесення змін до Директив 78/660/ЄЕС, 83/349/ЄЕС, 86/635/ЄЕС та 91/674/ЄЕС про річну звітність і консолідовану звітність певних видів товариств, банків та інших фінансових установ та страхових підприємств : Директива Європейського Парламенту та Ради 2003/51/ЄС від 18.06.2003; Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Величко, С. Голов, В. Пархоменко та ін. – К. : Арт-Медіа, 2005. – С. 576–584; Про річну звітність і консолідовану звітність страхових підприємств : Директива Ради 91/674/ЄЕС від 19.12.1991; Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Величко, С. Голов, В. Пархоменко та ін. – К. : Арт-Медіа, 2005. – С. 534–564.

³ Koic Є. Підсумки діяльності страховиків ЄС та євроінтеграційні процеси в Україні / Є. Коїс // Страхова справа. – 2005. – № 3. – С. 13.

оскільки на світовому ринку страхових послуг функціонують якісно інші обліково-аналітичні інформаційні системи забезпечення прийняття рішень. З метою розв'язання цієї проблеми проводилися спеціальні навчання для українських аналітиків, метою яких було набуття практичних навичок та досвіду розкриття інформації для задоволення інформаційних потреб іноземних інвесторів. Отримані у попередніх дослідженнях результати аналізу інформаційних можливостей сучасних форм звітності українських страхових компаній вказують на необхідність вибору та впровадження на українському ринку конкретної міжнародної обліково-аналітичної інформаційної системи, яка ґрунтувалася б на специфічних локальних системах бухгалтерського обліку страхової компанії і відповідних до них моделях фінансової звітності.

В Україні, як і в Росії, страхові компанії змушені використовувати ті самі інформаційні моделі балансу (звіту про фінансовий стан підприємства, звіту про прибутки та збитки та інші форми фінансової звітності), які використовують, наприклад, нефінансові корпорації. Як наголошується у спеціальній Директиві Ради ЄС¹, форми звітності (інформаційні моделі для надання та розкриття обліково-аналітичної інформації щодо діяльності) страхових підприємств повинні відображати всі головні аспекти специфіки їхньої діяльності. Безумовно, основними елементами фінансової звітності повинні бути активи, капітал, зобов'язання, дохід, витрати, але їхній зміст має відображати специфічний характер страхової справи.

Вивчення історії створення та функціонування міжнародних фінансових і обліково-аналітичних інформаційних систем для забезпечення прийняття управлінських рішень та прозорості діяльності на ринку страхових послуг свідчить, що, починаючи з 90-х років ХХ ст. відбулися важливі події, які мають значення й для інформаційного забезпечення національних страхових компаній. По-перше, прийняття Четвертої Директиви Ради Європейських Співтовариств 78/660/ЄЕС від 25.07.1978 стало відправним пунктом для подальшого запровадження однакових правових вимог щодо обсягу фінансової інформації, яка оприлюднюється товариствами, що конкурують

¹ Голов С. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту на пострадянському просторі / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 8. – С. 3–15.

між собою. Така інформація повинна мати “правдивий і справедливий погляд на активи та пасиви товариства, його фінансове становище та прибуток або збиток”¹. На відміну від законодавчо-нормативного забезпечення діяльності на страховому ринку та відповідної їй системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності страхових компаній в Україні, Четвертою Директивою визначено, що страхові компанії на свій розсуд можуть не застосовувати форми балансу та звіту про прибутки і збитки, встановлені Директивою, до подальшого узгодження цього питання. Таке рішення було підтверджене практикою. Дійсно, форма, найменування і термінологія розділів та статей балансу і звіту про прибутки і збитки страхових компаній повинні мати специфічні ознаки і бути максимально наближеними до базових категорій відповідних історичних моделей фінансового ринку.

По-друге, було прийнято і впроваджено порядок формування та складу фінансової звітності страхових компаній відповідно до Директиви Ради 91/674/ЄС від 19.12.1991 про річну звітність і консолідовану звітність страхових підприємств². Статтею 6 Директиви рекомендовано запровадити лише один із двох форматів балансу – спеціальну горизонтальну модель (звіту про фінансовий стан підприємства) страхової компанії, а ст. 34 цієї Директиви – спеціальну модель звіту про прибутки і збитки страхової компанії. І якщо українським страховим компаніям запропоновано тільки у другому розділі пасиву балансу відобразити специфічну для своєї діяльності інформацію, то відповідно до Директив спеціалізація фінансової звітності страхових компаній суттєва. Так, відмінності у Формі № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)” вже починаються з його активу.

Розділ “В” для страхових компаній має найменування “Нематеріальні активи” (для нефінансових корпорацій – “Витрати на створення”). Розділи “С” і “D” балансу страхової компанії, які мають відповідно назви “Інвестиції” та “Інвестиції на користь власників полісів страхування життя, які несуть інвестиційний ризик”, є найбільш ін-

¹ Хомин П. Податковий і фінансовий облік на тлі синкретизму Плану рахунків / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 8. – С. 12–19.

² Про річну звітність і консолідовану звітність страхових підприємств : Директива Ради 91/674/ЄЕС від 19.12.1991; Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Величко, С. Голова, В. Пархоменко та ін. – К. : Арт-Медіа, 2005. – С. 534–564.

формаційно змістовними, тому що надають інформацію про активи страхової компанії у формі інвестицій, вартість яких визначається переважно за правилами справедливої вартості (або за ціною придбання). Ці два розділи мають 12 та 7 обов'язкових статей відповідно, що надають інформацію про основні активи страхової компанії.

Зокрема, розділ "С" повинен включати статті: частки в афілійованих підприємствах; боргові цінні папери, випущені афілійованими підприємствами, позики, надані афілійованим підприємствам; частки участі; боргові цінні папери, випущені підприємствами, з якими страхове підприємство пов'язане часткою участі, а також позики, надані таким підприємствам; далі – статті, що надають інформацію про інші фінансові інвестиції: акції та інші цінні папери з нефінансовими доходами; боргові цінні папери та інші цінні папери з фінансовим доходом; участь в інвестиційних пулах; позики, що забезпечені заставами; інші позики; депозити в кредитних установах; інші; депозити в передавальних товариствах.

Розділ "D" балансу страхової компанії базується і відповідно спеціалізується на формуванні, наданні та розкритті інформації в межах таких статей: дебітори; дебітори внаслідок прямих страхових операцій; власники полісів; посередники; дебітори внаслідок перестраховальних операцій; інші дебітори; підписний капітал, оголошений, але ще не оплачений.

Розділ "F" балансу "Інші активи" повинен надавати інформацію щодо матеріальних активів і запасів, перелічених у розділах "С" ("Основні засоби") і "D" ("Поточні активи") балансу нефінансових корпорацій, але інші, ніж земля і будівлі, незавершене будівництво, депозити, пов'язані з придбанням землі та будівель.

Розділи "G" ("Авансовані платежі та нарахований дохід") та "H" ("Збитки за фінансовий рік") збігаються з останніми двома розділами активу балансу нефінансових корпорацій. Щодо специфіки статей та обліково-фінансової інформації пасиву балансу страхових компаній: розділ "A" хоч і має однакову назву "Капітал і резерви", за структурою і змістом суттєво відрізняється і включає "Резерв"; "Прибуток або збиток минулих періодів"; "Прибуток або збиток за фінансовий рік". Далі розділи "B" ("Субординована заборгованість"), "C" ("Технічне забезпечення"), "D" ("Технічне забезпечення полісів страхування життя, коли інвестиційний ризик несуть власники полісів"), "E" ("Забезпечення інших ризиків і витрат") надають найде-

тальнішу інформацію щодо капіталу, резервів та забезпечень діяльності страхової компанії. Наявність такої структури пасиву балансу дає змогу підвищити якість облікової інформації, забезпечує її аналітичні властивості та необхідний рівень прозорості самих джерел власних активів страхової компанії. Мають також свою специфічну структуру та зміст і розділи балансу щодо зобов'язань, нарахованих витрат та доходів майбутніх періодів. Це розділи "F" ("Депозити, одержані від перестраховувальників"), "G" ("Кредитори"), "H" ("Нараховані витрати та доходи майбутніх періодів"). Таким чином, досягається еквівалентність інформації про фінансовий стан страхової компанії відповідно до інформації, яка надається за принципами та правилами Четвертої Директиви Ради 78/660/ЄС. Відповідно до Директиви 2013/34/ЄС Ради Європейського Союзу від 26.06.2013¹, яка скасовує Директиви 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС, розроблено кореляційні таблиці, що надають можливість страховим компаніям визначитися зі змінами у форматах звіту про фінансовий стан та звіту про прибутки і збитки, які стосуються облікових директив.

Результатом формування та надання спеціальної інформації про фінансовий стан страхової компанії у балансі відповідної структури і змісту є забезпечення її достовірності, зрозумілості, зіставності, що, у свою чергу, підвищує прозорість діяльності страхових компаній. Також необхідно зауважити, що формування та надання якісної аналітичної інформації для прийняття рішень є адекватними вимогам формування і надання якісної облікової інформації у балансі. Тому з позиції якості інформації використання для методик аналізу діяльності українських страхових компаній методик, розроблених з метою аналізу спеціальних форм балансу для страхових компаній, адекватних вимогам Директив ЄС, є проблематичним. З огляду на це для забезпечення достовірності, правдивості, зіставності аналітичної інформації щодо фінансового стану українських страхових компаній необхідні процедури її трансформації щодо відповідних статей

¹ Directive 2013/34/EU of the European parliament and of the council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>.

яльності та запобігання великим фінансовим втратам від надання користувачам неадекватної обліково-аналітичної інформації про фінансовий стан та прибутки і збитки страхових компаній, починаючи з 2007 р.

Світовий досвід свідчить про те, що важливим чинником подальшого розвитку системи взаємовідносин на ринку страхових послуг та забезпечення ефективної діяльності страхових компаній залишається якісна обліково-аналітична інформація, якою користуються юридичні та фізичні особи для прийняття економічних (управлінських, ділових, бізнесових та інших) рішень. Водночас забезпечення прозорості діяльності на страховому ринку та якості обліково-аналітичної інформації має супроводжуватися постійним удосконаленням процесів стандартизації, гармонізації та уніфікації. Тому оприлюднення у травні 2007 р. Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB) дискусійного проекту зі стандартів звітності для страхових компаній попередні думки щодо договорів страхування ("Preliminary views on insurance contracts") та його подальше обговорення є свідченням становлення нового етапу стандартизації та уніфікації обліково-аналітичного забезпечення прозорості на фінансовому ринку в цілому, оскільки діяльність страхових компаній тісно пов'язана з діяльністю банків та інших фінансових корпорацій. Факт необхідності розроблення специфічної системи фінансової звітності страхових компаній вказує на те, що така потужна індустрія, як страхування, потребує не тільки специфічних форм фінансової звітності: звіту про фінансовий стан або фінансову позицію на фінансовому ринку, звіту про прибутки та збитки або сукупний фінансовий дохід, звіту про рух грошових коштів або грошових засобів, але й специфічної системи формування, надання та розкриття інформації у цих звітах, тобто обліку страхових контрактів у страховому секторі економіки.

Розроблення стандартів фінансової звітності для страхових компаній дає змогу прискорити процеси стандартизації й уніфікації на світовому ринку страхових послуг. Як базові положення системи стандартів фінансової звітності для страхових компаній розглядаються, по-перше, достовірність використовуваних оцінок потоків грошових коштів за страховими контрактами, наданих з урахуванням ризиків; по-друге, поточні ринкові ставки дисконтування з метою визначення поточної вартості грошей у грошових потоках за

страховими контрактами; по-третє, достовірність оцінок поточних ринкових надбавок за ризик (risk margin)¹. Прийняття стандартів фінансової звітності для страхових компаній кардинально змінює модель інформаційного забезпечення на страховому ринку, підвищуючи рівень прозорості діяльності компаній. Створення національної системи обліку та фінансової звітності для страхових компаній в Україні має стати центральним положенням концепції подальшого розвитку ринку страхових послуг.

Проведене дослідження дає змогу надати пропозицію щодо формування та поетапного впровадження національної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності страхових компаній, що суттєво покращить обліково-аналітичне інформаційне забезпечення діяльності компаній на українському ринку страхових послуг відповідно до вимог перехідного періоду від механізму впровадження МСФЗ до механізму впровадження системи міжнародних стандартів для страхових компаній. Необхідна уніфікація термінологічного забезпечення якості облікової та фінансової інформації.

В Україні певні кроки у цьому напрямі зроблені з прийняттям НПСБО 1, НПСБО 2 та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності. Так, на відміну від попередньої, до Форми № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)” для страхових компаній включено 16 додаткових статей.

Розділ I Активу:

- 1060 “Відстрочені аквізиційні витрати”
- 1065 “Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах”;

Розділ II Активу:

- 1115 “Депозити перестраховання”
- 1180 “Частка перестраховика у страхових резервах”
- 1181 “у тому числі: в резервах довгострокових зобов’язань”
- 1182 “резервах збитків або резервах належних виплат”
- 1183 “резервах незароблених премій”
- 1184 “інших страхових резервах”;

¹ Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” : закон України від 12.05.2011 № 3332-VI // Голос України. – 2011. – № 106 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

Розділ I Пасиву:

– 1435 “Інші резерви”;

Розділ II Пасиву:

– 1530 “Страхові резерви”

– 1531 “у тому числі: резерв довгострокових зобов’язань”

– 1532 “резерв збитків або резерв належних виплат”

– 1533 “резерв незароблених премій”

– 1534 “інші страхові резерви”;

Розділ III Пасиву:

– 1650 “Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю”

– 1670 “Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків”.

До Форми № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)” включено 8 додаткових статей для страхових компаній.

Розділ I. Фінансові результати:

– 2010 “Чисті зароблені страхові премії”

– 2011 “Премії підписані, валова сума”

– 2012 “Премії, передані у перестраховування”

– 2013 “Зміна резерву незароблених премій, валова сума”

– 2014 “Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій”

– 2070 “Чисті понесені збитки за страховими виплатами”

– 2105 “Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов’язань”

– 2110 “Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів”.

До Форми № 3 “Звіт про рух грошових коштів (складеному за прямим методом)” включено дві додаткові статті для страхових компаній.

Розділ I. Рух коштів у результаті операційної діяльності:

– 3050 “Надходження від страхових премій”

– 3150 “Витрачання на оплату зобов’язань за страховими контрактами”¹.

¹ Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536.

5.4. ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

На сучасному етапі розвитку економічних відносин в Україні законодавче підґрунтя ведення малого бізнесу та застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності становлять:

- Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV;
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI;
- Закон України “Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні” від 22.03.2012 № 4618-VI;
- Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності” від 04.11.2011 № 4014-IV;
- Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів” від 20.11.2012 № 5503-VI;
- Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV;
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39.

В Україні критерії поділу підприємств встановлені Господарським кодексом України. Суб'єкти господарювання залежно від кількості працівників та доходів від будь-якої діяльності за рік можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, у тому числі до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва.

Суб'єктами малого підприємництва (далі – СМП) є:

- фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 млн євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;
- юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кіль-

кість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 млн євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України¹.

Суб'єктами малого підприємництва згідно зі ст. 1 Закону України "Про державну підтримку малого підприємництва" від 22.03.2012 № 4618-VI, зокрема, є юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких середньооблікова чисельність працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та обсяг річного валового доходу не перевищує 70 млн грн. Таким суб'єктам підприємницької діяльності надано право на спрощений облік та звітність. Інші критерії встановлені нормами Податкового кодексу України (зокрема, глава 1 "Спрощена система оподаткування, обліку та звітності" розділу XIV "Спеціальні податкові режими"), які матимуть значення при виборі суб'єктами малого підприємництва форм складання спрощеної фінансової звітності, податкової звітності.

Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств (далі – МСФЗ для МСП) малі та середні підприємства (small and medium-sized entities) – це підприємства, які:

- а) не несуть відповідальності перед суспільством;
- б) оприлюднюють для зовнішніх користувачів фінансову звітність загального призначення².

Згідно з рекомендаціями для складання фінансових звітів малими і середніми підприємствами, виданими Радою з МСФЗ, у кожній країні законодавчі та регулюючі органи повинні приймати рішення щодо можливості застосування стандарту тими чи іншими суб'єктами господарювання.

¹ Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/436-15>.

² Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

Відповідно до П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємства” суб’єктами малого підприємства є юридичні особи, визнані такими на підставі Господарського кодексу України, крім довірчих товариств, страхових компаній, банків, ломбардів, інших фінансово-кредитних та небанківських фінансових установ, суб’єктів підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками та імпортерами підакцизних товарів, а також суб’єктів підприємницької діяльності, у статутному капіталі яких частка вкладів, що належать юридичним особам – засновникам та учасникам цих суб’єктів, які не є суб’єктами малого підприємства, перевищує 25 %.¹

За показниками розвитку малого та середнього підприємства м. Київ є лідером серед регіонів України. За даними Державної податкової служби у м. Києві у 2012 р. загальна кількість суб’єктів господарювання, які сплачували податки, становила 341,6 тис. осіб, що на 0,5 % більше порівняно зі звітним періодом минулого року².

Підтримка малого підприємства сприяє посиленню конкуренції, економічній та соціальній стабільності, зайнятості населення. Тому важливе значення для його становлення і розвитку в Україні має виважена регуляторна політика. При здійсненні регуляторної політики у сфері малого підприємства діяльність держави спрямована на досягнення його оптимального регулювання, усунення правових, економічних та адміністративних перешкод у реалізації права на підприємницьку діяльність.

Державна підтримка у цій сфері діяльності здійснюється за такими напрямками:

- 1) формування інфраструктури підтримки й розвитку малого підприємства;
- 2) організація державної підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів для суб’єктів малого підприємства;
- 3) встановлення системи пільг для суб’єктів малого підприємства;
- 4) запровадження спрощеної системи оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності;

¹ П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємства” : наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

² Узагальнений моніторинг стану розвитку малого і середнього підприємства за регіональним розподілом за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.dkrp.gov.ua/files/21ad5.docx.

5) фінансово-кредитна підтримка малого підприємництва.

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який веде-ть суб'єктом малого підприємництва. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво суб'єктом малого підприємництва відповідно до законодавства та установчих документів¹.

Суб'єкт малого підприємництва самостійно²:

- визначає облікову політику;
- обирає форму бухгалтерського обліку;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності, контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- визначає доцільність застосування міжнародних стандартів.

Облікова політика суб'єкта малого підприємництва затверджується розпорядчим документом (наказом керівника). Зміни до неї розробляються на підставі відповідних методичних рекомендацій.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку суб'єкт малого підприємництва самостійно обирає форми його організації³:

- уведення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- використання послуг спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, що провадить підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

¹ Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 966-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

² Там само.

³ Там само.

– самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Відображати в обліку і звітності операції, що проводяться суб'єктом малого підприємництва, можна, маючи первинні документи, які є письмовими доказами, що фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження і дозволи керівництва на їх проведення.¹

Документообіг на підприємстві регламентується відповідним графіком. Роботу з його складання організовує головний бухгалтер (він же контролює дотримання графіка виконавцями, і його вимоги обов'язкові для всіх підрозділів та служб підприємства). Графік затверджує керівник підприємства (установи) наказом.

Суб'єкт малого підприємництва може використовувати два Плани рахунків: загальний, тобто для підприємств і організацій, та спрощений, тобто для суб'єктів малого підприємництва. План рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (зі змінами та доповненнями від 27.06.2013) (табл. 5.2).

План рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186 (зі змінами та доповненнями) (табл. 5.3).

Суб'єкт малого підприємництва самостійно вибирає систему реєстрів бухгалтерського обліку, порядок і спосіб реєстрації та узагальнює інформацію в них з урахуванням особливостей діяльності. Головним при заповненні реєстрів бухгалтерського обліку є те, що вони повинні складатися підприємством щомісяця, і господарська операція має бути відображена в реєстрі бухгалтерського обліку за той місяць, у якому вона відбулася.

Міністерство фінансів України рекомендувало до використання два варіанти ведення реєстрів бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва:

- проста форма;
- спрощена форма.

¹ Положення про документальне забезпечення бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

Таблиця 5.2

Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

Номер і найменування класу	Номери рахунків, які входять до класу	Синтетичні рахунки	
		Кількість	Частка до підсумку, %
1. Необоротні активи	10–19	10	13
2. Запаси	20–28	9	12
3. Кошти, розрахунки та інші активи	30–39	9	12
4. Власний капітал	40–49	10	13
5. Довгострокові зобов'язання	50–55	6	8
6. Поточні зобов'язання	60–69	10	13
7. Доходи і результати діяльності	70–79	7	9
8. Витрати за елементами	80–85	6	8
9. Витрати діяльності	90–98	9	12
Усього	–	76	100
Позабалансові рахунки	01–09	9	

Складено автором.

Таблиця 5.3

Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва

Групи активів, зобов'язань, капіталу	Номери рахунків, які входять до класу	Синтетичні рахунки	
		Кількість	Частка до підсумку, %
Необоротні активи	10–18	6	20
Запаси	20–26	4	13
Кошти, розрахунки та інші активи	30–39	5	18
Власний капітал	40–48	4	13
Довгострокові зобов'язання	55	1	3
Поточні зобов'язання	64–69	4	13
Доходи	70–79	3	10
Витрати	90–96	3	10
Усього	–	30	100

Складено автором.

Ці реєстри побудовані з огляду на запроваджені з 2000 р. стандарти бухгалтерського обліку і спрощений План рахунків, тобто такі реєстри можуть застосовувати тільки суб'єкти малого підприємництва, які використовують спрощений План рахунків. Для тих же суб'єктів малого підприємництва, які використовують загальний План рахунків, застосування простої та спрощеної форми неможливе.

За простою формою обліку реєстрація первинних документів, відображення операцій на рахунках, визначення собівартості продукції та фінансового результату здійснюються в єдиному бухгалтерському реєстрі “Книга обліку господарських операцій” – форма № К-1 (ця форма раніше досить широко застосовувалася під назвою “Журнал–Головна”), в якому поєднуються журнал реєстрації операцій і Головна книга. Кожна господарська операція одночасно реєструється і відображається на відповідних синтетичних рахунках, для кожного з яких відводять два стовпчики – для запису дебетових і кредитових оборотів. Поряд із книгою обліку господарських операцій для обліку розрахунків з оплати праці з працівниками підприємство веде відомість обліку заробітної плати.

Спрощена форма бухгалтерського обліку застосовується у разі, якщо не виконуються умови для використання простої форми бухгалтерського обліку або на власний вибір і передбачає застосування відомостей: В-1 – Відомість обліку основних засобів, нарахування амортизаційних відрахувань (зносу); В-2 – Відомість обліку виробничих запасів, готової продукції та товарів; В-3 – Відомість обліку витрат діяльності; В-4 – Відомість обліку грошових коштів і власного капіталу; В-5 – Відомість обліку розрахунків та інших операцій; В-6 – Відомість обліку реалізації; В-7 – Відомість обліку заробітної плати; В-9 – Відомість (шахова).

Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами призначені для ведення реєстрів бухгалтерського обліку суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ст. 154 розд. III Податкового кодексу України, та не зареєстровані платниками податку на додану вартість (далі – малі підприємства). Визначають систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них без застосування подвійного запису для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого під-

приймництва за формою згідно із додатком 2 до П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”.

Систематизація господарських операцій здійснюється в таких журналах: Журнал 1-мс обліку активів; Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов’язань; Журнал 3-мс обліку доходів; Журнал 4-мс обліку витрат.

Інформація про господарські операції з Журналів 1-мс і 2-мс використовується для складання Балансу (форма № 1-мс), а з Журналів 3-мс і 4-мс – Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) Спрощеного фінансового звіту.

За потреби, у разі значного обсягу господарських операцій додатково можуть застосовуватися такі відомості обліку господарських операцій: Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів; Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації; Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами та бюджетом; Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками; Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів.

Фінансову звітність зобов’язані складати всі підприємства, юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми і форми власності. Для суб’єктів малого підприємництва передбачено скорочену за показниками фінансову звітність. Запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності є одним з головних напрямів державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва в Україні.

Фінансова звітність суб’єкта малого підприємництва пред’являється: органам державної статистики; органу, до сфери управління якого належить це підприємство; власникам (засновникам); органам державної податкової служби (разом з декларацією з податку на прибуток); трудовому колективу (на вимогу); іншим користувачам¹.

Для суб’єктів малого підприємництва відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” встановлені скорочена за показниками фінансова звітність у складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок заповнення його статей – суб’єк-

¹ Порядок подання фінансової звітності : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.licasoft.com.ua/index.php/component/lica>.

ти малого підприємництва – юридичні особи, які визнані такими відповідно до законодавства; представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, а також зміст і форма Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок заповнення його статей – суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ст. 154 розд. III Податкового кодексу України, та мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат, а також платники єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним пп. 4 п. 291.4 ст. 291 гл. 1 розд. XIV Податкового кодексу України.

Показники цих звітів наводяться у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

Водночас у п. 1 розд. IV НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” зазначається: *“Підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств, використовують форми звітів, затверджені цим Національним положенням (стандартом)”*. Тому всі суб'єкти малого підприємництва, які зобов'язані подавати фінансову звітність за міжнародними стандартами, мають складати та подавати її у повному обсязі, визначаючи за НП(С)БО 1, а не П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків та зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку і звітності. Спрощена система оподаткування може бути обрана юридичною особою, якщо така особа відповідає вимогам, визначеним гл. 1 розд. XIV Податкового кодексу України¹.

Ставки єдиного податку встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, затвердженої законом на 1 січня податкового (звітного) року, та у відсотках до доходу (відсоткові ставки).

¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

Суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи – поділяються на дві групи:

- *4-та група* – середньооблікова кількість працівників – не більше 50 осіб; обсяг доходу не повинен перевищувати 5 000 000 грн, ставка єдиного податку – 3 % доходу для платників ПДВ, 5 % доходу – для неплатників ПДВ.
- *6-та група* – середньооблікова кількість працівників – без обмежень; обсяг доходу не повинен перевищувати 20 000 000 грн; ставка єдиного податку – 5 % доходу для платників ПДВ, 7 % доходу – для неплатників ПДВ.

Вони здійснюють будь-які види діяльності, крім тих, які заборонені для платників єдиного податку.

Ставки єдиного податку для платників 4-ї та 6-ї груп встановлюються у подвійному розмірі ставок, визначених п. 293.3 ст. 293 Податкового кодексу України до:

- 1) суми перевищення обсягу доходу, який дає право застосовувати спрощену систему;
- 2) доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошовий;
- 3) доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.¹

Єдиний податок звільняє платників зазначених груп від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- 1) податку на прибуток підприємств;
- 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи та оподатковані згідно з цією главою;
- 3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт і послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, зі сплатою податку на додану вартість;
- 4) земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності;

¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

- 5) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- 6) збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Починаючи з 1 січня 2012 р. платники єдиного податку ведуть облік доходів і витрат у порядку, визначеному ст. 296 Податкового кодексу. Зокрема, відповідно до пп. 296.1.3 п. 296.1 ст. 296 Податкового кодексу платники єдиного податку 4-ї та 6-ї груп для обчислення об'єкта оподаткування використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів і витрат з урахуванням положень п. 44.2 ст. 44 Податкового кодексу. Згідно з п. 44.2 ст. 42 Податкового кодексу платники єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним пп. 291.4.4 п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обчислення об'єкта оподаткування за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України. Отже, починаючи з 1 січня 2012 р. для платників єдиного податку – юридичних осіб, які належать до 4-ї та 6-ї груп, Податковим кодексом не передбачено ведення Книги обліку доходів і витрат. Для обчислення об'єкта обкладення єдиним податком такі суб'єкти господарювання використовують дані бухгалтерського обліку.

Згідно зі ст. 292 Податкового кодексу, доходом для юридичної особи є будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі.

Під час продажу основних засобів дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу.

До суми доходу платника єдиного податку входять:

- вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг);
- сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності;
- вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримано попередню оплату (аванс) у період сплати інших податків і зборів, визначених Кодексом.

Датою отримання доходу платника єдиного податку, як визначено п. 292.6. ст. 296 Податкового кодексу, є:

- дата надходження коштів у грошовій (готівковій або безготівковій) формі;

- дата підписання акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг);
- дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності;
- дата відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати податку на прибуток.

Податковим звітним періодом для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб 4-ї та 6-ї груп є календарний квартал. Сума єдиного податку сплачується протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) період.

Як визначено п. 296.3 та пп. 296.5.4 ст. 296 Податкового кодексу, платники єдиного податку 4-ї та 6-ї груп подають до органу державної податкової служби за місцем податкової адреси податкову декларацію у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду.

У податковій декларації окремо наводять:

- обсяг доходу, оподаткований за відповідною ставкою єдиного податку;
- обсяг доходу, оподаткований за подвійною ставкою єдиного податку у разі перевищення обсягу доходу.

У разі використання іншого способу розрахунків, ніж готівковий та/або безготівковий, здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, платники єдиного податку в податковій декларації додатково відображають окремо доходи, отримані від здійснення таких операцій.

Платники єдиного податку 4-ї та 6-ї груп зобов'язані перейти на сплату податку на прибуток у разі:

- перевищення протягом календарного року обсягу доходу, встановленого платникам єдиного податку 4-ї групи, які використали право на застосування іншої ставки, встановленої для 6-ї групи, – з першого числа місяця, що настає за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;
- перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками єдиного податку 6-ї групи – з першого числа місяця, що настає за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;

-
- застосування платником єдиного податку іншого способу розрахунків, ніж готівковий та/або безготівковий, – з першого числа місяця, що настає за податковим (звітним) періодом, у якому допущено такий спосіб розрахунків;
 - здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, або невідповідності вимогам організаційно-правових форм господарювання – з першого числа місяця, що настає за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності або відбулася зміна організаційно-правової форми;
 - перевищення чисельності фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку, – з першого числа місяця, що настає за податковим (звітним) періодом, у якому допущено таке перевищення.

6

МЕТОДОЛОГІЯ РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ В КОНТЕКСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

6.1. СТАТУС МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У ФОРМУВАННІ ФІНАНСОВОЇ І ПОДАТКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Урядом України прийнято концепцію поступового переходу підприємств і організацій до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності) (далі – МСБО/МСФЗ). Зокрема, обов’язковість застосування міжнародних стандартів введена для публічних акціонерних товариств, банків, страховиків, а також підприємств, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Підприємства (організації), які належить до зазначеної категорії, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Слід зауважити, що МСБО/МСФЗ не є домінуючими над законодавчими актами, що регулюють складання фінансової звітності в певній країні. У зв’язку із цим впровадження МСФЗ здійснюється насамперед зусиллями професійних бухгалтерських організацій на місцях з метою переконання урядів і органів, які встановлюють стандарти й контролюють ринки цінних паперів, представників ділових кіл щодо дотримання Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (фінансової звітності) є основою для складання бухгалтерської (фінансової) звітності суб’єктів господарювання. Специфіка статусу МСБО/МСФЗ полягає в тому, що вони не є обов’язковими, мають рекомендаційний харак-

тер щодо запровадження єдиних принципів і методів визнання та відображення активів, зобов'язань, доходів, витрат у фінансовій звітності. За своєю суттю стандарти не регулюють методики, техніки і організації бухгалтерського обліку.

Відтак МСБО/МСФЗ визначають ключові підходи до формування показників фінансової звітності, натомість не встановлюють процедурних моментів бухгалтерського (фінансового) обліку, методики обчислення показників, форми узагальнення інформації. Зокрема, поза межами стандартів перебувають питання первинного обліку операцій, форм реєстрів бухгалтерського обліку, типових форм фінансових звітів.

Вони також не орієнтовані на складання податкових декларацій, оскільки методологічні підходи до розрахунку показників фінансової та податкової звітності в багатьох випадках є різними. Принципи бухгалтерського обліку передбачають віднесення усіх без винятку витрат діяльності підприємства на зменшення фінансового результату. Завдання податкового законодавства будь-якої країни, як справедливо зазначають автори монографії¹, полягає у розмежуванні витрат на ті, які є суспільно визнаними, відповідно зменшують базу оподаткування, і ті, які мають бути обмежені й не повинні впливати на зменшення бази оподаткування. Ключовою ознакою доходів і витрат, які беруть участь у податкових розрахунках, є їх приналежність до господарської діяльності підприємства – платника податку на прибуток. Визначення поняття “господарська діяльність” наведено у п. 14.1.36 Податкового кодексу України.

Водночас П(С)БО, які методологічно кореспондують з основними положеннями МСБО/МСФЗ, також не регламентують порядку складання податкових декларацій. У цьому контексті ми не можемо погодитися з окремими авторами², що при веденні обліку на підприємстві слід користуватися МСБО чи П(С)БО саме для складання декларацій. Така ідея суперечить постулату пріоритетності податкових норм при складанні декларації.

¹ Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: у 2-х т. / за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – Т. 2: Методологія формування фінансового результату підприємницької діяльності в контексті Податкового кодексу України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, І. К. Дрозд та ін. – К.: ДННУ “Академія фінансового управління”, 2010. – С. 46.

² Там само. – С. 48.

Практика свідчить, що за чинної редакції Податкового кодексу України бухгалтерська інформація може бути джерелом бази оподаткування. Проте її слід ретельно опрацювати і певним чином підготувати, ніж подавати до декларації. Процес опрацювання/підготовки даних може включати такі процедурні операції:

- уточнення первісних даних про господарську операцію;
- перевірку накопичених у документах та/або реєстрах бухгалтерського обліку даних на відповідність податковому законодавству;
- коригування базових величин первісних даних як у бік зменшення, так і у бік збільшення;
- окремий розрахунок показників, відсутніх у системі бухгалтерського обліку, та включення їх до декларації;
- вилучення окремих показників з бази оподаткування;
- перенесення окремих показників на інші звітні періоди;
- розрахунок тимчасових та постійних податкових різниць з метою заповнення декларації.

За іншої законодавчої бази, коли бухгалтерський фінансовий результат за звітний період підлягатиме коригуванню щодо обмеження та вилучення відповідно до вимог Податкового кодексу, інформація бухгалтерського фінансового обліку про доходи і витрати прийматиметься повністю до податкової бази як складова останньої. При такому варіанті механізм податкових різниць вже не використовується.

Таким чином, в умовах конкретної країни міжнародні стандарти можуть повною мірою застосовуватися як з використанням методичних вказівок або рекомендацій державних органів, так і за рішенням суб'єкта господарювання, який має намір подавати свою фінансову звітність за МСФЗ. Відповідні вказівки містяться у Законі "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні".

Згідно зі змінами, внесеними до ст. 8 Закону "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 02.12.2010, підприємство самостійно визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством)¹.

¹ Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 966-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

Обов'язковість застосування міжнародних стандартів законодавчо введена для певної категорії підприємств (організацій) – публічних акціонерних товариств, банків, страховиків, а також підприємств, які провадять господарську діяльність за видами продукції, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Підприємства (організації), що входять до цієї категорії, зобов'язані складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, починаючи зі звітності за 2012 р.

Стаття 12 “Застосування міжнародних стандартів” Закону “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” вводить певне обмеження: для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать цьому Закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів. При цьому підприємства інформують у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади у галузі статистики про складання ними фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Слід зауважити, що МСБО/МСФЗ потрібно застосувати комплексно і в повному обсязі. Тобто варіант, коли підприємство проголосило про застосування цих стандартів у своїй обліковій політиці, а фактично разом з міжнародними використовує і національні положення (стандарти), є неприйнятним.

З метою переходу на “рейки” МСБО/МСФЗ підприємства здійснюють трансформацію показників своєї звітності, складеної за принципами П(С)БО, у формат звітності за міжнародними стандартами. При цьому мають бути враховані особливості першого застосування МСБО/МСФЗ з дотриманням вимог МСФЗ 1 “Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності”. Відповідно уточнюється сальдо рахунків активів та пасивів, які зазнали змін у процесі трансформації.

Податковим кодексом, починаючи зі звітних періодів 2011 р., запроваджено новий підхід до обчислення прибутку до оподаткування. Так, відповідно до п. 44.1 Кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів,

пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Більше того, платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим указанного пункту. Для обрахунку об'єкта оподаткування відповідно до п. 44.2 Податкового кодексу платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат. Однак при цьому мають бути враховані положення Кодексу.

Саме його норми дають змогу суттєво наблизити первинну інформацію про господарські операції до потреб як поточного та підсумкового бухгалтерського обліку, так і оподаткування.

Завдяки такому наближенню в системі оподаткування (податкових розрахунків) стало можливим використання поточних і підсумкових (зведених) даних бухгалтерських реєстрів щодо доходів та витрат діяльності. Однак відмінності в оцінюванні й порядку і даті визнання доходів та витрат з метою оподаткування і фінансової звітності все ж зберігаються¹. Податковим кодексом започатковано прийом подолання розбіжностей за рахунок застосування механізму податкових різниць при обчисленні податку на прибуток. Щодо інших податків і зборів такий механізм не застосовується.

6.2. АНАЛІЗ ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ

Методологічні засади бухгалтерського фінансового обліку податку на прибуток за міжнародними стандартами, у тому числі й податкових різниць, визначаються нормами МСБО 12 "Податки на прибуток". Слід зазначити, що чинний МСБО 12 передбачає розрахування і відображення в обліку та фінансовій звітності *лише тимчасових податкових різниць*. Натомість розрахування постійних різниць за цим стандартом не передбачене. У зв'язку із цим необхідно провести порівняльний аналіз аналогічних термінів за Податковим кодексом та МСБО 12 (табл. 6.1).

¹ *Мальшикин А. И.* Организация налогового учета: национальный и интернациональный аспекты / А. Мальшикин // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 18. – С. 56.

Таблиця 6.1

**Відповідність визначень (термінів) податкових різниць
за Податковим кодексом та МСБО 12**

Терміни відповідно до Податкового кодексу	Терміни відповідно до МСБО 12
<p>Податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з розд. III цього Кодексу (п. 14.1.188)</p>	Немає
<p>Тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах (п. 14.1.189)</p>	<p>Тимчасові різниці – це різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання в балансі та їхньою податковою базою. Тимчасові різниці можуть бути:</p> <p>а) тимчасовими різницями, що підлягають оподаткуванню, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів приведуть до виникнення сум, що <i>підлягають</i> оподаткуванню, коли балансова вартість активу або зобов'язання відшкодовується чи погашається; або</p> <p>б) тимчасовими різницями, що не підлягають оподаткуванню, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинять виникнення сум, що <i>не підлягають</i> оподаткуванню, коли балансова вартість активу чи зобов'язання відшкодовується або компенсується (п. 5 МСБО 12).</p>
<p>Постійна податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах (п. 14.1.192)</p>	Немає
Немає	<p>Податкова база активу чи зобов'язання – це сума, яка використовується з метою оподаткування цього активу чи зобов'язання.</p>

Складено автором.

Як бачимо з табл. 6.1, на відміну від МСБО 12, в ПКУ наведено визначення податкових різниць в цілому як терміна та зокрема *тимчасової і постійної податкових різниць*. Крім того, в Кодексі зміст різниць розширено – до критеріїв оцінювання і визнання активів та зобов'язань, що є характерним для фінансового обліку, додано критерії визнання доходів і витрат. Таке доповнення, на наш погляд, покликане наблизити податкові законодавчі норми до норм бухгалтерського обліку.

Метою цього наближення є полегшення процесу складання декларації з податку на прибуток. Проте не слід забувати, що таке доповнення критеріїв не узгоджується з нормами МСБО/МСФЗ, а навпаки, віддаляє від них. Хоча від податкового документа годі й чекати повної відповідності бухгалтерським стандартам. Такий тактичний хід у формулюванні національних нормативних вимог можна пояснити необхідністю забезпечення посиленої контрольованості показників декларації з податку на прибуток як з боку державної податкової служби, так і з боку самого платника податку.

Складові механізму податкових різниць. З метою складання декларації з податку на прибуток в Україні з 2011 р. започатковано механізм податкових різниць. Загальні підходи до такого механізму встановлені в наказі Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” від 25.01.2011 № 27 (далі – Положення про податкові різниці, або Положення № 27). Це Положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання України інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності.

Норми Положення № 27 використовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, які згідно із законодавством є платниками податку на прибуток (крім банків, бюджетних установ та суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, що відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ст. 154 розд. III Податкового кодексу України, та застосовують порядок спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат).

Зазначене Положення суттєво розширило термінологію і показники щодо податкових різниць з метою обрахування деклараційного прибутку порівняно з МСБО 12. Зокрема, Положенням № 27 встановлено такі терміни:

податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями

(стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством;

податковий прибуток (збиток) – сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період¹;

*постійна податкова різниця*² – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється в наступних звітних податкових періодах;

постійна податкова різниця, що підлягає вирахуванню, – постійна податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) звітного періоду;

постійна податкова різниця, що підлягає оподаткуванню, – постійна податкова різниця, що збільшує податковий прибуток (зменшує податковий збиток) звітного періоду;

*тимчасова податкова різниця*³ – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах.

Крім того, податкові різниці класифіковано за групами щодо:

- доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інших операційних доходів;
- інших доходів;
- собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- інших операційних витрат;
- інших витрат;
- надзвичайних доходів;
- надзвичайних витрат.

Отже, підґрунтям класифікації різниць в Положенні, що аналізується, є бухгалтерський підхід, тому цей документ можна розглядати як сполучну ланку між нормами бухгалтерського обліку та нормами Податкового кодексу України.

¹ Слід зазначити, що в МСБО 12 вжито термін “оподаткований прибуток (податковий збиток)”, що не суперечить по суті терміну, наведеному в Положенні № 27.

² За МСБО 12 не передбачено визначення постійних податкових різниць.

³ За МСБО 12 передбачено визначення двох типів тимчасових різниць – що підлягають і що не підлягають оподаткуванню.

У зв'язку із цим було проведене порівняння видів доходів і витрат за нормами: Податкового кодексу, типового плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств (організацій) України і Положення № 27 (табл. 6.2). З'ясувалося, що цілковитої відповідності між статтями доходів і витрат за Податковим кодексом та змістом бухгалтерських рахунків не досягнуто. Водночас за багатьма позиціями, особливо за доходами, існує певна їх зіставність.

Слід зауважити, що структура норм Кодексу не орієнтована повною мірою на бухгалтерський підхід до визначення прибутку. І це природно. Адже з 1997 р. податкове законодавство України, як і більшості розвинутих країн світу, відрізнялося від фінансового та його частини, пов'язаної з бухгалтерським обліком. Питання полягає в тому, наскільки суттєвою є різниця в підходах до складу доходів/витрат, їх класифікації і порядку визнання.

Визначити спільність і відмінність підходів можна на прикладі складу витрат з оплати праці (табл. 6.3).

Цей приклад свідчить, що одні й ті самі складові витрат з оплати праці відображаються як в податковому, так і в бухгалтерському фінансовому обліку. Однак у податковому обліку вони розподіляються за видами, дозволеними законодавством (основна, додаткова оплата), за умови наявності таких витрат у господарській діяльності платника податку, а в бухгалтерському фінансовому обліку – за напрямом витрат. Оскільки канони бухгалтерського фінансового обліку не забороняють зарахування неоподатковуваних виплат (матеріальної допомоги) до витрат діяльності, виникає постійна різниця на ті суми, які не дозволяється включати до декларації за нормами Податкового кодексу.

Водночас різниця полягає в неоднакових підходах до групування складових статті "Оплата праці". Зокрема, норми ст. 142 Кодексу не передбачають диференціації витрат із заробітної плати на групи за напрямом зарахування. Остання класифікація є типовою для бухгалтерського фінансового обліку: до собівартості продукції (робіт, послуг) включають за прямою ознакою оплату праці робітників основного виробництва; до загальновиробничих витрат – зарплати майстрів, техніків, слюсарів та працівників на аналогічних посадах; до адміністративних витрат – зарплати керівників та іншого адміністративного персоналу. Аналогічна ситуація склалася із витратами на соціальні заходи, амортизацію необоротних активів та іншими

Таблиця 6.2

Відповідність структури доходів і витрат у нормативних актах

Податковий кодекс України	План рахунків бухгалтерського обліку	Положення з обліку податкових різниць
Доходи		
Доходи від операційної діяльності (ст. 135)	<p>Рахунок 70 “Доходи від реалізації”: 701 “Дохід від реалізації готової продукції” 702 “Дохід від реалізації товарів” 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” 704 “Вирахування з доходу” 705 “Перестраховання”</p> <p>Рахунок 71 “Інший операційний дохід”: 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” 711 “Дохід від реалізації іноземної валюти” 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” 713 “Дохід від операційної оренди активів” 714 “Дохід від операційної курсової різниці” 715 “Одержані штрафи, пені, неустойки” 716 “Відшкодування раніше списаних активів” 717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості” 718 “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів” 719 “Інші доходи від операційної діяльності”</p>	<p>Податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)</p> <p>Податкові різниці щодо інших операційних доходів</p>
Інші доходи (ст. 135)	<p>Рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі”: 721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства” 722 “Дохід від спільної діяльності” 723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”</p> <p>Рахунок 73 “Інші фінансові доходи”: 731 “Дивіденди одержані” 732 “Проценти одержані” 733 “Інші доходи від фінансових операцій”</p>	Податкові різниці щодо інших доходів

Продовження табл. 6.2

Податковий кодекс України	План рахунків бухгалтерського обліку	Положення з обліку податкових різниць
	<p>План рахунків бухгалтерського обліку</p> <p>Рахунок 74 "Інші доходи" має такі субрахунки: 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" 742 "Дохід від відновлення корисності активів" 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці" 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" 746 "Інші доходи від звичайної діяльності"</p>	
	<p>Рахунок 75 "Надзвичайні доходи": 751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій" 752 "Інші надзвичайні доходи"</p>	Податкові різниці щодо надзвичайних доходів
Витрати		
Витрати операційної діяльності (ст. 138)	<p>Рахунок 90 "Собівартість реалізації": 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" 902 "Собівартість реалізованих товарів" 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг" 904 "Страхові виплати" Рахунок 91 "Загальновиробничі витрати"</p>	Податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
Інші витрати (ст. 138)	<p>Рахунок 92 "Адміністративні витрати" Рахунок 93 "Витрати на збут" Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності": 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю" 941 "Витрати на дослідження і розробки" 942 "Собівартість реалізованої інземної валюти" 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів" 944 "Сумнівні та безнадійні борги" 945 "Втрати від операційної курсової різниці" 946 "Втрати від знецінення запасів" 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" 948 "Визначні штрафи, пені, неустойки" 949 "Інші витрати операційної діяльності"</p>	Податкові різниці щодо інших операційних витрат

Закінчення табл. 6.2

Податковий кодекс України	План рахунків бухгалтерського обліку	Положення з обліку податкових різниць
	<p>План рахунків бухгалтерського обліку</p> <p>Рахунок 95 “Фінансові витрати”: 951 “Відсотки за кредит” 952 “Інші фінансові витрати”</p> <p>Рахунок 96 “Втрати від участі в капіталі”: 961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства” 962 “Втрати від спільної діяльності” 963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства”</p> <p>Рахунок 97 “Інші витрати”: 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій” 972 “Втрати від зменшення корисності активів” 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць” 975 “Удінка необоротних активів і фінансових інвестицій” 976 “Списання необоротних активів” 977 “Інші витрати звичайної діяльності”</p>	<p>Податкові різниці щодо інших витрат</p>
Немає	<p>Рахунок 99 “Надзвичайні витрати” має такі субрахунки: 991 “Втрати від стихійного лиха” 992 “Втрати від техногенних катастроф і аварій” 993 “Інші надзвичайні витрати”</p>	<p>Податкові різниці щодо надзвичайних витрат</p>

Складено автором.

Таблиця 6.3

Визнання витрат з оплати праці

За нормами Податкового кодексу України	За правилами бухгалтерського обліку	Сума і тип податкової різниці
<p>Пункт 142.1 – основна і додаткова заробітна плата, інші заохочувальні виплати, сплата авторської винагороди, виплати за цивільно-правовими договорами. Наприклад, нараховано 100 000 грн.</p> <p>Не включаються суми матеріальної допомоги, які звільняються від ПДФО. Наприклад, 10 000 грн.</p> <p>Разом оподатковуваних витрат – 90 000 грн.</p>	<p>Наприклад, нараховані суми основної і додаткової заробітної плати, інших заохочувальних виплат – 100 000 грн (к-т рахунку 661) в дебет рахунків:</p> <p>23 – 40 000 грн; 91 – 10 000 грн; 92 – 30 000 грн; 93 – 20 000 грн.</p>	<p>Не включена до оподаткованих витрат сума матеріальної допомоги – 10 000 грн.</p> <p>Тип різниці – постійна податкова різниця</p>

Складено автором.

витратами діяльності платника податку на прибуток. Такий характер співвідношень податкових і бухгалтерських показників ускладнює ідентифікацію витрат на практиці, що за відсутності чітких алгоритмів розрахунку податкового показника може призвести до відмінностей у підході до їх визначення, визнання та обліку.

Вибір формули розрахунку оподаткованого прибутку. Ключовим аспектом механізму податкових різниць є порядок (формула) визначення декларацийного прибутку (збитку) звітного періоду.

Норми Податкового кодексу України зобов'язують платника податку визначати базу оподаткування податком на прибуток (відповідні статті розд. III). За окремими видами діяльності та операціями застосовуються вимоги інших розділів, наприклад, в умовах дії угоди про розподіл продукції – розд. XVIII Кодексу. Відповідно до ст. 134 розд. III об'єктами оподаткування є: прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, визначеної згідно зі ст. 135–137 Кодексу, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду, визначену згідно зі ст. 138–143 Кодексу, з урахуванням

правил, встановлених ст. 152 Кодексу; дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню згідно зі ст. 160 Кодексу, з джерелом походження з України.

Отже, такий показник прибутку до оподаткування за нормами Податкового кодексу можна розрахувати за формулою:

$$\text{Пр./Зб. под.} = \Delta - C - \text{ІВ}, \quad (6.1)$$

де Пр./Зб. под. – прибуток/збиток за нормами Податкового кодексу; Δ – доходи; C – собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг; ІВ – інші витрати.

Саме такий алгоритм визначення об'єкта оподаткування закладений у форму декларації з податку на прибуток, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2011 № 1213.

За нормами Положення № 27 об'єкт оподаткування визначається інакше: фінансовий результат до оподаткування, розрахований шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, які визнані і оцінені відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, коригується на суму постійних податкових різниць та частину суми тимчасових податкових різниць, що відноситься до звітного періоду.

Отже, такий показник можна розрахувати за формулою:

$$\text{Пр./Зб. под.} = \text{Пр. бух.} +/ - \text{ППР} +/ - \text{ТПР зв.}, \quad (6.2)$$

де Пр./Зб. под. – прибуток/збиток за нормами Податкового кодексу; Пр. бух. – прибуток за нормами стандартів бухгалтерського обліку; ППР – постійна податкова різниця; ТПР зв. – тимчасова податкова різниця, що відноситься до звітного періоду.

Не можна не звернути уваги на те, що ці формули надають різні алгоритми визначення одного й того ж показника оподаткування. Проте результат розрахунку за формулами 6.1 і 6.2 повинен давати однакову величину показника¹.

У практичній бухгалтерській роботі підприємств доцільно застосовувати формулу 6.1 як основний алгоритм, а формулу 6.2 – як допоміжний контрольний. Перший алгоритм виконує розрахункову функцію та ілюструє *податковий* підхід з позицій норм Податкового

¹ Лабинцев Н. Облік податку на прибуток в Україні та Росії: досвід і новачі / Н. Лабинцев, Е. Цепілова, О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – № 4. – 2013. – С. 54.

кодексу до визначення показника прибутку. Другий алгоритм виконує контрольну функцію та демонструє *бухгалтерський* підхід до визначення показника прибутку.

У разі застосування коригувань прибутку до оподаткування, відображеного у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) на певні аналітичні (розгалужені) статті доходів та витрат, алгоритм формули 6.2 модифікується:

$$\begin{aligned} \text{Пр./Зб. под.} = \text{Пр. ф.} - \text{ТПРД.} + /- \text{ППРД.} + \\ + \text{ТПРВ.} + /- \text{ППРВ.}, \end{aligned} \quad (6.3)$$

де Пр./Зб. оп. – прибуток податковий (деклараційний); Пр. ф. – прибуток до оподаткування у фінансовій звітності; ТПРД. – тимчасові податкові різниці щодо доходів; ППРД. – постійні податкові різниці щодо доходів; ТПРВ. – тимчасові податкові різниці щодо витрат; ППРВ. – постійні податкові різниці щодо витрат.

Загальні правила застосування постійних і тимчасових різниць. Стосовно порядку застосування *постійних* податкових різниць за господарськими операціями слід зазначити, що такі різниці звітного періоду враховуються у повному обсязі при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду за даними бухгалтерського обліку і не враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Натомість *тимчасова* податкова різниця за господарськими операціями звітного періоду не враховується при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду, а враховується при визначенні податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасові податкові різниці, які виникають за господарськими операціями, пов'язаними з *основними засобами і нематеріальними активами* (переоцінка, амортизація, збільшення вартості основних засобів на суму реконструкції і модернізації¹ тощо, за підходами і методами, відмінними від вимог податкового законодавства), враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) пропорційно *нарахованій сумі амортизації* на об'єкти, балансова вартість яких сформована без урахування вимог податкового законодавства і які пов'язані з цими тимчасовими податковими різницями.

¹ У разі якщо облікові підходи до дооцінок та реконструкції об'єктів основних засобів збігатимуться, податкових різниць може не бути.

Тимчасові податкові різниці, які виникають за господарськими операціями, пов'язаними з використанням запасів та виробництвом готової продукції, враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) в періоді, в якому реалізовані відповідні товари та/або готова продукція, у процесі виробництва якої такі запаси були використані.

Тимчасові податкові різниці, які виникають за іншими господарськими операціями, враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) в періоді, коли актив чи зобов'язання, з яким пов'язані такі податкові різниці, реалізуються, погашаються тощо.

Реєстри обліку. В Положенні № 27 зазначається, що при систематизації інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку обов'язково проводиться аналіз господарської операції на наявність податкових різниць. Тобто Положення передбачає проведення обліку на всіх етапах облікового процесу – первинного, аналітичного, синтетичного. Такий підхід ускладнює обліковий процес, збільшує його витратність. У цьому контексті ми погоджуємося з авторами монографії¹ у недоцільності такого обліку на рівні первинних документів.

Інформацію про тимчасові і постійні податкові різниці рекомендовано накопичувати в реєстрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією – тимчасова або постійна) або в інший спосіб, що забезпечуватиме реєстрацію і накопичення відповідної інформації для її розкриття у фінансовій звітності.

Тимчасові податкові різниці розподіляються між звітними періодами. Тому слід забезпечити їх відображення як у періоді виникнення, так і у періоді списання (анулювання). Це зобов'язує враховувати їх у відповідних реєстрах обліку упродовж тривалого часу.

За ієрархією бухгалтерської інформації дані про тимчасові та постійні податкові різниці, наведені у відповідних реєстрах бухгалтерського обліку, мають узагальнюватися у зведеному реєстрі. На сьогодні форм таких реєстрів офіційно не затверджено. Вочевидь роз-

¹ Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: у 2-х т. / за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – Т. 2: Методологія формування фінансового результату підприємницької діяльності в контексті Податкового кодексу України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, І. К. Дрозд та ін. – К.: ДННУ “Академія фінансового управління”, 2010. – С. 56.

робникам у сфері комп'ютерних технологій для забезпечення облікового процесу на підприємствах (організаціях) слід внести відповідні зміни до конфігурації програмних продуктів, що застосовуються в бухгалтерському обліку.

При цьому може бути використано підхід, коли податкові різниці відображаються в окремій колонці чи рядку у чинних реєстрах обліку (журнали, відомості аналітичного обліку, картка рахунку тощо) або для їх узагальнення складається окремий реєстр під умовною назвою "Відомість зведеного обліку податкових різниць". Заповнені реєстри податкових різниць застосовуються насамперед для складання декларації з податку на прибуток. Також за їхніми даними заповнюються відповідні розділи звіту про фінансові результати (форма № 2). Згортання сум податкових різниць при відображенні у реєстрах бухгалтерського обліку та розкритті у фінансовій звітності не допускається.

У фінансовій звітності відображаються постійні та тимчасові податкові різниці, які мають враховуватися при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду, за відповідними групами з викремленням постійних податкових різниць, що підлягають вирахуванню, постійних податкових різниць, що підлягають оподаткуванню, тимчасових податкових різниць, що виникають у звітному періоді та анулюються в наступних звітних податкових періодах.

6.3. МЕТОДИКА ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ СТОСОВНО ДОХОДІВ

Порядок визначення та визнання доходів, які підлягають оподаткуванню, визначені у ст. 135, 136, 137 та інших статтях розд. III Податкового кодексу України. За типом отриманих доходів згідно з нормами статей Кодексу усі доходи можна поділити на такі групи¹:

- реалізація продукції (товарів, робіт, послуг) у звичайних умовах господарювання;
- доходи від отримання цільового фінансування з бюджету та фондів соціального страхування (субсидії, субвенції, дотації);

¹ Малишкін О. І. Аналіз методичних підходів щодо визначення податкових різниць з податку на прибуток / О. І. Малишкін // Міжнар. зб. наук. праць. – Вип. 2 (23). – Житомир, 2012. – С. 487–499.

- виробництво товарів, робіт, послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва (у тому числі будівельні контракти);
- інші окремі (специфічні) операції.

Реалізація продукції (товарів, робіт, послуг) у звичайних умовах господарювання (Додаток Т, розд. 1). До доходів зазначеної групи належить основна сукупність доходів підприємств: від реалізації товарів, у тому числі винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо), зокрема дохід від реалізації готової продукції, реалізації товарів, надання послуг та виконання робіт.

Відповідно до п. 137.1 Податкового кодексу дохід від реалізації товарів визнається лише за однієї умови – за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Проте у профільному МСБО 18 “Дохід” для визнання доходу потрібно дотримуватися набагато більшої кількості умов (п. 14):

а) суб’єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов’язані з власністю на товар;

б) за суб’єктом господарювання не залишаються ані подальша участь керівництва у формі, яка, як правило, пов’язана з володінням, ані ефективний контроль за реалізованими товарами;

в) суму доходу можна достовірно оцінити;

г) ймовірно, до суб’єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов’язані з операцією;

д) витрати, які були або будуть понесені у зв’язку з операцією, можна достовірно оцінити.

Тому у випадку невиконання усіх зазначених у п. 14 МСБО 18 умов виникає тимчасова податкова різниця (ТПР), яка у разі виконання таких умов у майбутніх податкових періодах анулюється.

На відміну від товарів (продукції), дохід від надання послуг та виконання робіт за Податковим кодексом визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг. Водночас необхідно дотримуватися вимог МСБО 18 в частині визнання доходу від наданих послуг, робіт. Зокрема, згідно з п. 20 цього МСБО, у разі якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов’язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилення на той етап завершеності операції, який існує на дату балансу. Результат

операції може бути попередньо оцінений достовірно у випадку виконання таких умов, тобто можна достовірно оцінити:

- а) суму доходу;
- б) ступінь завершеності операції на дату балансу;
- в) витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення;
- г) існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією.

Слід зазначити, що нормами МСБО/МСФЗ не передбачений порядок документального оформлення операцій, що є прерогативою національного законодавства. Тому у разі складання акта виконаних робіт, наданих послуг з дотриманням умов визнання доходу згідно з п. 20 МСБО 18 податкових різниць не буде.

Цільове фінансування (субсидії, субвенції, дотації) (додаток Т, розд. 2). Відповідно до МСБО 18 “Дохід” субсидії, субвенції, дотації з бюджетів визначаються як гранти. За нормами Податкового кодексу, у разі дотримання суб'єктом господарювання умов цільового фінансування отримані з бюджету кошти зараховуються до доходів платника податку за певними правилами. Зокрема, згідно з п. 137.2.1 до об'єкта оподаткування застосується метод (прийом) пропорційного віднесення доходів (пропорційно сумі нарахованої амортизації об'єкта основних засобів і нематеріальних активів); пп. 137.2.2 – з моменту його фактичного отримання (касовий метод); пп. 137.2.3 – за методом нарахувань і відповідності.

Для порівняння розглянемо норми п. 12, 17, 18, 20, 26, 27 МСБО 18 “Дохід”. Спільним для них є те, що вони закріплюють метод нарахувань і відповідності як основний для обліку державних грантів за міжнародними стандартами. Тому застосування норм пп. 137.2.1 та 137.2.3 Податкового кодексу не зумовлює тимчасових або постійних різниць, оскільки методи оподаткування та фінансового обліку збігаються. Єдиним винятком може бути варіант, коли суб'єкт господарювання не дотримується умов цільового фінансування. У цьому разі до його оподатковуваних доходів входить сума отриманих коштів за датою їх отримання – за касовим методом (“заднім числом”), а в бухгалтерському обліку – за методом нарахувань у попередніх періодах. Таким чином, відповідно до пп. 137.2.1 та 137.2.3 Податкового кодексу може виникнути ТПР, яка підлягає вирахуванню.

Натомість, за пп. 137.2.2 Кодексу ТПР виникає у періоді отримання гранту, адже в оподаткуванні застосовується касовий метод, а за п. 20 МСБО 18 – метод нарахувань. Анулювання ТПР відбудеться у періоді отримання коштів з бюджету і проведення в обліку погашення дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом (за дебетом рахунку коштів і кредитом дебіторської заборгованості).

Виробництво товарів, робіт, послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва (додаток Т, розд. 3). Специфіка операцій платника податку у вигляді довготривалого виробничого циклу (у тому числі будівельних контрактів) полягає у тому, що дохід визнається не по закінченні таких робіт, а поетапно. Відповідно до абз. 1 п. 137.3 Податкового кодексу доходи нараховуються платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг), що визначається за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані. Такий підхід можна назвати методом відсотка. Аналогічні норми містяться у п. 22, 25 МСБО 11 “Будівельні контракти”. Тому податкових різниць на етапі виконання робіт (послуг) не виникатиме.

По закінченні таких робіт відповідно до абз. 2, 3, 4 п. 137.3 Податкового кодексу платник податку проводить коригування отриманих *доходів*. Натомість МСБО 11 передбачає коригування *витрат*, пов’язаних з отриманням такого доходу (п. 28). У підсумку виникає постійна різниця, оскільки суми доходів і витрат у податковому реєстрі та реєстрі фінансового обліку в результаті коригувань не збігатимуться у розмірах. Якщо коригування не проводиться, то різниць не виникатиме.

Щодо операцій виконання довгострокових робіт, послуг, відмінних від спорудження активів і на які не поширюється дія МСБО 11, в МСБО немає спеціальних норм визнання доходів від таких операцій. Тому доцільно застосовувати норми п. 20–28 МСБО 18 “Дохід”.

Інші окремі (специфічні) операції (додаток Т, розд. 4). У п. 137.5–137.9 Податкового кодексу зазначено окремі (специфічні) операції, при визнанні доходів за якими можливо застосувати як метод нарахувань, так і касовий метод. Оскільки базовим постулатом МСБО 18 “Дохід” є метод нарахувань, а за нормою п. 137.6 ПКУ

(здійснення торгівлі товарами або *послугами з використанням автоматів* з продажу товарів (послуг) чи іншого подібного обладнання) застосовується касовий метод, виникатиме тимчасова різниця. В інших підпунктах цього пункту різниць не виникатиме.

Інші операційні доходи (додаток У). Попри відсутність в Податковому кодексі категорії “інші операційні доходи”, до неї можна, на наш погляд, віднести дохід від операцій, унормованих пп. 135.5.2, 135.5.3 та п. 137.12, 137.17, 137.18 Кодексу. При цьому скористаємося класифікацією доходів, прийнятою в бухгалтерському обліку України та закріпленою в Інструкції № 291 про застосування плану рахунків.

За більшістю операцій цієї групи податкових різниць немає. Виняток становлять операції отримання штрафних санкцій за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду. Оскільки в податковому обліку такі доходи в отримувача входять до складу доходів за датою їх фактичного надходження, виникає ТПР.

Також можливе виникнення ТПР на суми доходів, не врахованих при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлених у звітному податковому періоді (пп. 135.5.12 Податкового кодексу України).

Інші доходи (додаток Ф). До категорії інших доходів належать види доходів, визначені п. 135.5 Кодексу, окрім розглянутих інших операційних доходів. Однак у Кодексі не зазначено, за яким методом (правилом) мають визначатися такі доходи як дивіденди, проценти, роялті. Тому у разі дотримання в оподаткуванні вимог п. 30 МСБО 18 на основі принципу нарахування згідно із сутністю відповідної угоди податкових різниць не буде.

ТПР виникає на суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно з Кодексом мають пільги з цього податку, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені п. 151.1 ст. 151 Кодексу. За рештою видів доходів податкових різниць немає.

Надзвичайні доходи. Доводиться констатувати, що в Податковому кодексі про таку категорію не згадується. Натомість в бухгалтерському (фінансовому) обліку доходи від надзвичайних подій вра-

ховуються на рахунку 75 та відображаються у звіті про фінансові результати. Отже, можна припустити, що окремі види доходів можуть бути враховані в оподаткуванні за датою отримання таких доходів. До таких надходжень можна віднести, наприклад, страхові відшкодування підприємству з бюджету за понесені втрати майна внаслідок стихійного лиха або відшкодування понесених збитків внаслідок форс-мажорних обставин. Відповідно до ст. 135 Кодексу такі доходи в податковому обліку можна включити до категорії інших доходів.

Слід зазначити, що в МСБО 18 така категорія доходів як надзвичайні, також не розглядається. Тому МСБО/МСФЗ диференціація доходів за ознакою “звичайні – незвичайні” залежно від обставин їх отримання не є принциповим питанням. У будь-якому разі підприємству необхідно аналізувати кожну операцію отримання економічних вигід та застосовувати загальні принципи визначення і визнання доходу в фінансовому обліку відповідно до МСБО 18. Наприклад, якщо підприємство отримало з бюджету відшкодування втрат від повені, то залежно від сутності операції можливе застосування п. 12. МСБО 18: *державні гранти слід визнавати як дохід протягом певних періодів, що є необхідним для зіставлення цих грантів на систематичній основі з відповідними витратами, які вони мають компенсувати. Їх не слід відображати за кредитом безпосередньо у власному капіталі.*

Оскільки в Податковому кодексі і МСБО немає прямих норм щодо надзвичайних доходів (витрат), пропонуємо вилучити з Положення № 27 такий вид податкових різниць, як різниці від надзвичайних подій.

По закінченні звітного періоду (квартал, рік) підприємство – платник податку на прибуток за даними проміжних реєстрів проводить узагальнення сум податкових різниць з метою заповнення відповідного розділу декларації.

6.4. МЕТОДИКА ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ ЩОДО ВИТРАТ

Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). У Податковому кодексі за аналогією із бухгалтерським обліком виокремлено таку групу витрат, які відносяться до собівартості реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). За нормою п. 138.8 Кодексу

собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну); загальновиробничих витрат.

На відміну від національних стандартів бухгалтерського обліку в МСБО/МСФЗ не передбачено окремого стандарту щодо регулювання витрат. Тому нормативна база з цього питання дещо обмежена. Логічним виявляється підхід, за яким у пошуку аналогічних норм до п. 138.8 Податкового кодексу слід застосовувати різні МСБО, в яких визначені відповідні правила визнання та відображення певних статей витрат, зокрема складових собівартості.

Отже, загальні принципи обліку наведені в п. 26 МСБО 1: якщо в бухгалтерському обліку застосовується принцип нарахування, статті визнаються як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід *та витрати* (елементи фінансових звітів) тоді, коли відповідають визначенням та критеріям визнання для цих елементів у Концептуальній основі.

Також візьмемо до уваги норму п. 19 МСБО 18: доходи та витрати, пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають *відповідністю доходів і витрат*.

Стосовно складових собівартості виробництва (виготовлених та реалізованих) товарів, то аналізувати і порівнювати норми Податкового кодексу слід за нормами відповідних суміжних МСБО, зокрема МСБО 2 (в частині матеріальних витрат), МСБО 19 (в частині заробітної плати), МСБО 16, 38 (в частині амортизації необоротних активів), МСБО 17 (в частині орендних платежів) тощо (табл. 6.4).

Собівартість реалізації складається із собівартості придбання запасів, собівартості виробництва продукції (послуг) та частини загальновиробничих витрат. Аналіз свідчить, що складові собівартості

Таблиця 6.4

Складові витрат за МСБО

Вид витрат	МСБО
Витрати на матеріальні ресурси	МСБО 2 “Запаси”
Витрати на оплату праці	МСБО 19 “Виплати працівникам”
Амортизація основних засобів	МСБО 16 “Основні засоби”
Амортизація нематеріальних активів	МСБО 38 “Нематеріальні активи”
Витрати на оренду активів	МСБО 17 “Оренда”
Витрати, пов’язані з бюджетним фінансуванням	МСБО 20 “Гранти”
Втрати від коливань валютних курсів	МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів”
Витрати на проценти за позиками	МСБО 23 “Витрати на займи”
Витрати за фінансовими інструментами	МСБО 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання”
Витрати на зменшення корисності активів	МСБО 36 “Зменшення корисності активів”
Витрати на створення забезпечень та передбачених зобов’язань	МСБО 37 “Забезпечення, передбачені зобов’язання та передбачені активи”

Складено автором.

придбаних та реалізованих товарів¹, як у фінансовому обліку за МСБО, так і в оподаткуванні, суттєво не відрізняються. Тому підходи до визнання витрат на придбання запасів у профільному МСБО 2 “Запаси” за п. 11 не суперечать нормі п. 138.6 Податкового кодексу. Отже, податкових різниць не буде у разі дотримання підприємством однакового підходу до формування складових собівартості товарів.

З досвіду західних країн детальніше складові собівартості наводяться в управлінському обліку, а у фінансовому – відображаються лише зведені дані з метою заповнення фінансових звітів.

Постійна податкова різниця (ППР) виникає лише за операціями з оприбуткування вартості остаточно забракованої продукції, оскільки за нормою п. 138.6 Кодексу така сума не входить до складу витрат платника податку. Виняток становлять втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції.

¹ Відповідно до пп. 14.1.244 Податкового кодексу України.

У МСБО немає відповідної (аналогічної) норми. Тому слід керуватися загальними нормами і правилами МСБО щодо визнання витрат та положеннями з облікової політики платника податку. Слід мати на увазі, що дотримання у фінансовому обліку норм технічно неминучого браку не є обов'язковим, оскільки такий обов'язок не регламентовано МСБО/МСФЗ. Рішення урядових органів з питань нормування витрачання ресурсів є частиною національного господарського законодавства і застосовується за нормами чинного законодавства.

Стосовно дотримання норм витрачання ресурсів, то в Податковому кодексі така регламентація не встановлена. Отже, слід керуватися вимогами щодо використання тих чи інших ресурсів (сировини, матеріалів, палива) в межах господарської діяльності платника податку, визначення якої наведено у пп. 14.1.36 Кодексу.

Інші операційні витрати. Відповідно до пп. 138.10.3 Податкового кодексу до інших операційних витрат платник податку відносить окремі витрати, які не увійшли до собівартості та інших витрат. Як зазначалося, у МСБО немає окремого профільного стандарту з визнання витрат. Відповідно, немає градації за видами витрат, як це унормовано в національному законодавстві України. З огляду на цей факт аналітик (бухгалтер) не має можливості проводити пряме зіставлення норм відповідних стандартів з Кодексом. Тому немає й податкових різниць.

Слід відзначити невідале групування складу інших операційних витрат у пп. 138.10.3 Податкового кодексу. Проблема в тому, що їх перелік не відповідає аналогу в національних стандартах бухгалтерського обліку. Між тим одним з базових постулатів розд. III Кодексу визначено те, що дані для оподаткування ґрунтуються на нормах вітчизняного бухгалтерського обліку та відповідають одне одному. Для порівняння наведемо витрати за Податковим кодексом та застосовані в бухгалтерському обліку відповідно до Інструкції № 291 (табл. 6.5).

Як бачимо, певна відповідність за складом витрат спостерігається лише в операціях з іноземною валютою – витрати за операціями в іноземній валюті можуть дорівнювати за певних умов показнику бухгалтерського обліку “Собівартість реалізованої іноземної валюти”. Крім того, не зовсім вдалою є норма Кодексу щодо складу інших витрат. Такі витрати відображені як у п. 138.10, так і в п. 138.12.

Таблиця 6.5

Склад інших операційних витрат

Інструкція № 291 (рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності")	Податковий кодекс України, пп. 138.10.4
Субрахунок 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"	
Субрахунок 941 "Витрати на дослідження і розробки"	
Субрахунок 942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти"	Витрати за операціями в іноземній валюті, втрати від курсової різниці, визначені згідно зі ст. 153 ПКУ
Субрахунок 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	
Субрахунок 944 "Сумнівні та безнадійні борги"	
Субрахунок 945 "Втрати від операційної курсової різниці"	
Субрахунок 946 "Втрати від знецінення запасів"	
Субрахунок 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	
Субрахунок 948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	
Субрахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності"	
	Амортизація наданих в оперативну оренду необоротних активів
	Сума коштів, внесених до страхових резервів у порядку, передбаченому ст. 159 ПКУ
	Суми нарахованих податків та зборів
	Плата за землю, що не використовується в сільськогосподарському виробничому обороті (для виробників сільгосппродукції)
	Витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності платника податку, в тому числі з питань законодавства, на придбання літератури, оплату Інтернет-послуг і передплату спеціалізованих періодичних видань

Закінчення табл. 6.5

Інструкція № 291 (рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності")	Податковий кодекс України, пп. 138.10.4
	Суми коштів, спрямовані уповноваженими банками до додаткового спеціального резерву страхування пенсійних вкладів та додаткових спеціальних резервів страхування коштів фондів банківського управління відповідно до Закону України "Про проведення експерименту в житловому будівництві на базі холдингової компанії "Київміськбуд"

Складено автором.

Наведені фактори, на наш погляд, не сприяють злагодженості та відповідності інформації оподаткування і бухгалтерського обліку. У зв'язку із наведеними обставинами на практиці виникатимуть проблемні питання щодо визначення податкових різниць як за національним законодавством, так і за МСБО/МСФЗ, що можуть призводити до помилок у їх визначенні.

Інші витрати. Варто зауважити відсутність чіткої класифікації та логічного подання в Податковому кодексі групи витрат під назвою "Інші витрати". До них можна віднести як ті, що згруповані у спеціальному п. 138.10, так і в інших пунктах: ст. 138 – п. 138.2, абз. 2; 138.5; 138.11, 138.12 та ст. 144–148, 150, 153–161.

Серед зазначених витрат ТПР виникатиме при застосуванні п. 138.5.3. За цим пунктом витрати, понесені платником податку, у вигляді благодійних чи інших внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг) до неприбуткових організацій, які згідно з нормами цього розділу враховуються для визначення об'єкта оподаткування платника податку, включаються до складу витрат за датою фактичного перерахування таких внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг), тобто за касовим методом. Отже, виникатиме ТПР, яка в наступних періодах (за датою операції нарахування) може анулюватися.

Серед зазначених витрат також виникатиме ППР, зокрема, за п. 138.10.5 "Фінансові витрати" у зв'язку із вимогою п. 12 МСБО 23: згідно з дозволеним альтернативним підходом витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва активу, включаються у собівартість цього активу. Такі ви-

трати на позики підлягають капіталізації як частина собівартості активу, якщо існує ймовірність, що вони принесуть суб'єкту господарювання майбутні економічні вигоди і що витрати можуть бути виміряні достовірно. Інші витрати на позики визнаються як витрати того періоду, в якому вони були понесені.

Отже, ТПР за фінансовими витратами виникає у разі капіталізації відсотків за позикою у періоді їх нарахування. У наступних періодах така різниця не анулюється.

Аналогічно виникає ППР при застосуванні пп. 138.12.3, за яким сума коштів або вартість майна, добровільно перерахованого (переданого) організаціям роботодавців та їх об'єднанням, створеним відповідно до закону з цього питання, у вигляді вступних, членських та цільових внесків, але не більше 0,2 % фонду оплати праці платника податку в розрахунку за звітний податковий рік. У МСБО немає відповідної (аналогічної) обмежувальної норми. Тому ППР виникатиме на суму, яка перевищує обмеження у 0,2 % суми коштів або вартості майна, добровільно перерахованих (переданих) організаціям роботодавців та їх об'єднанням.

Витрати, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку.

Нормами ст. 139 Податкового кодексу передбачені витрати платника податку, що не можуть бути прийняті до витрат з метою оподаткування. Водночас такі витрати здебільшого входять до витрат діяльності у фінансовому обліку. З огляду на цей факт за зазначеними видами витрат обраховуються ППР.

Витрати подвійного призначення. У зв'язку з подвійним характером деяких витрат діяльності платника податку виникатимуть переважно постійні різниці. Така ситуація пояснюється закладеними в норми ст. 140 Податкового кодексу певними обмеженнями щодо суми фактичних витрат, здійснених платником податку. Насамперед йдеться про пп. 140.1.1–140.1.8. За умови розбіжностей між сумами витрат подвійного призначення у фінансовому обліку та оподаткованні виникатиме ППР.

ППР виникатиме також за п. 140.2 щодо повернення товарів, робіт, послуг. Адже у разі якщо після продажу товарів, виконання робіт, надання послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їхньої вартості, в тому числі перерахунок у випадках повернення проданих товарів чи права власності на такі товари (результати ро-

біт, послуг) продавцю, платник податку – продавець та платник податку – покупець здійснюють відповідний перерахунок доходів або витрат (балансової вартості основних засобів) у звітному періоді, в якому сталася така зміна суми компенсації.

Згідно з п. 22 МСБО 18 дохід визнається, тільки коли існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією. Однак в разі невизначеності щодо можливості отримання суми, яка вже включена до доходу, неоплачувана сума або сума, стосовно якої перестає існувати ймовірність відшкодування, визнається як витрати, а не як коригування суми первісно визнаного доходу. Тому у фінансовому обліку продавця операція повернення товарів відображається як збільшення витрат, а в оподаткуванні – як зменшення доходів, і ППР виникатимуть як по доходах, так і по витратах. Проте зазначені різниці мають анулюватися, оскільки виникають в однакових сумах у протилежних позиціях.

ППР виникатиме також за п. 140.3, оскільки цим пунктом вводиться певне врегулювання розміру витрат на втрати товарів (крім втрат у межах норм природного убутку чи технічних (виробничих) втрат). Зазначена різниця з часом не анулюється.

Витрати зі сплати процентів за борговими зобов'язаннями, з виплати фізичним особам згідно з трудовими договорами та договорами цивільно-правового характеру, сум внесків на соціальні заходи. Витрати платника податку в разі сплати процентів за борговими зобов'язаннями регулюються ст. 141 Податкового кодексу. У цій групі витрат розраховують ППР у частині витрат за нормою п. 141.2, за яким встановлено обмеження щодо віднесення процентів до оподатковуваних витрат для платників податку, 50 і більше відсотків статутного капіталу якого перебуває у власності або управлінні нерезидента. Натомість ТПР виникають у разі застосування норми п. 141.3 в частині витрат на проценти, що перенесені на майбутні періоди.

Витрати з виплати фізичним особам згідно з трудовими договорами та договорами цивільно-правового характеру регулюються нормами ст. 142. За цими витратами (п. 142.1) не виникатиме податкових різниць у разі дотримання вимог щодо включення їх до витрат діяльності у періоді нарахування (визнання) як у фінансовому обліку, так і в оподаткуванні. Проте ППР виникатиме за п. 142.2 в частині обмеження включення до витрат внесків на довгострокове стра-

хування життя або будь-якого виду недержавного пенсійного забезпечення.

Внески на соціальні заходи регулюються ст. 143. У МСБО немає аналогічної норми з формулюванням поняття “внески на соціальні заходи”. До операцій з коротко- і довгострокового страхування життя та здоров'я застосовують МСБО 19, а до операцій з недержавного пенсійного забезпечення – МСБО 26. Тому у разі дотримання принципу нарахувань податкові різниці не виникатимуть.

Витрати з амортизації. Статтею 144 Податкового кодексу визначено порядок формування вартості об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, що підлягають амортизації відповідно до податкового законодавства. Порівняння порядку формування первісної вартості об'єкта відповідно до МСБО 16 (за нормою п. 16 МСБО 16 – “Показник собівартості такого об'єкта”) вказує на наявність різних підходів в окремих операціях. В результаті виникають як ТПР, так і ППР.

Не підлягає амортизації в системі оподаткування чимало об'єктів. При чому частину витрат платник податку за нормою п. 144.2 списує одразу на витрати діяльності, а частину (п. 144.3) – за рахунок відповідних джерел фінансування. Якщо у першій групі витрат податкових різниць не виникатиме, то у другій групі йдеться про амортизацію витрат на придбання / самостійне виготовлення та ремонт, а також реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів.

У зв'язку із тим, що за МСБО 16 не існує такої групи основних засобів, як “невиробничі основні засоби”, виникатиме ППР на суму амортизації об'єктів саме цієї групи. Кожен платник податку самостійно має прийняти рішення щодо віднесення до цієї групи конкретних об'єктів і закріпити таке рішення в наказі про облікову політику.

На суму витрат підприємства (організації) певним чином впливає склад груп необоротних активів, які підлягають амортизації. У ст. 145 Податкового кодексу наведено класифікацію груп основних засобів та інших необоротних активів, а також дозволено методи нарахування амортизації.

Відповідно до п. 37 МСБО 16 клас основних засобів – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання. При цьому в МСБО не наводиться

вичерпного переліку груп, а лише надаються приклади окремих класів активів: земля, земля та будівлі, машини та обладнання, кораблі, літаки, автомобілі, меблі та приладдя, офісне обладнання.

Водночас нормою п. 145.1 Податкового кодексу встановлено обмежену кількість груп основних засобів та інших необоротних активів (кількість груп – 16) і мінімально допустимі строки амортизації основних засобів за кожною з них. За таких умов на підприємстві може виникнути ППР у разі розбіжностей між назвами і змістом груп основних засобів. Такі різниці можуть мати місце на рівні аналітичного обліку основних засобів. У підсумку, на рівні синтетичного обліку і звітності, за інших однакових умов, такі різниці можуть зневільюватися.

Оскільки п. 145.1 Кодексу встановлює для кожної групи мінімально допустимі строки їх амортизації, а МСБО 16 оперує лише загальними підходами до визначення таких строків, у платника податку при встановленні різних строків в оподаткуванні та фінансовому обліку виникатимуть ППР. При перегляді раніше встановлених строків та їхньої ідентичності в обох видах обліку податкові різниці зникають.

На підставі пп. 145.1.2 Кодексу нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше, ніж визначено в п. 145.1, і призупиняється на період його виведення з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та з інших причин) на підставі відповідних засвідчувальних документів. Згідно з п. 55 МСБО 16 *амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, поки актив не буде амортизований повністю*. Однак залежно від використаних методів амортизації амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю, якщо немає виробництва. Отже, у періодах, коли в оподаткуванні не враховуватиметься амортизація, виникатиме ППР.

Відповідно до пп. 145.1.5 Податкового кодексу амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

- 1) прямолінійного;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;

- 4) кумулятивного;
- 5) виробничого.

Водночас п. 62 МСБО 16 не встановлено вичерпного переліку методів амортизації. Різні методи амортизації можна застосовувати для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації. Використовуються:

- прямолінійний метод;
- метод зменшення залишку;
- метод суми одиниць продукції.

Отже, у разі застосування різних методів амортизації в різних видах обліку та за умови різних сум нарахованої амортизації за звітний період виникає ТПР, яка з часом буде анульована.

Специфічними, з огляду на МСБО 16, є прийоми амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) і бібліотечних фондів, застосовувані у вітчизняній практиці. Така амортизація може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % зі списанням решти 50 % по закінченні експлуатації об'єкта і вибуття з балансу або у розмірі 100 % за датою відпуску в експлуатацію. Натомість в МСБО таких прийомів не передбачено. Тому на суму амортизації МНМА може виникнути ТПР.

Згідно з пп. 145.1.7 Податкового кодексу на основні засоби груп 1 та 13 (земельні ділянки та природні ресурси) амортизація не нараховується. За нормами МСБО 16 вони також не є об'єктом амортизації. Виняток становлять витрати на демонтаж, переміщення та відновлення території. Ця частина земельного активу амортизується протягом періоду вигід, отриманих під час здійснення таких витрат. У деяких випадках сама земля може мати обмежений строк корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отриманими від неї (п. 59 МСБО 16). Тому у разі якщо земельна ділянка має обмежений строк корисної експлуатації і нараховується амортизація, в обліку виникатиме ППР.

У МСБО 16 для основних засобів передбачені певні умови, за якими собівартість об'єкта основних засобів слід визнавати активом:

- а) існує ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання;
- б) собівартість об'єкта можна достовірно оцінити.

Тому у випадку невідповідності наведеним критеріям собівартість об'єкта основних засобів не варто визнавати активом і піддава-

ти амортизації у фінансовому обліку. Якщо такий об'єкт амортизується в оподаткуванні, то за таких обставин виникатиме ППР.

Характерно, що за п. 146.2 Податкового кодексу амортизація об'єкта основних засобів нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, встановленого платником податку, *але не менше мінімально допустимого строку*, встановленого п. 145.1 ст. 145 Кодексу. Натомість відповідно до п. 6 МСБО 16 строк корисної експлуатації це:

а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання;

або

б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Тобто якщо строк корисної експлуатації об'єкта відповідає вимогам п. 6 МСБО 16, податкових різниць не виникає. Проте у разі якщо строк корисного використання (експлуатації) об'єкта є меншим за мінімально допустимий строк, встановлений п. 145.1 Кодексу, виникатиме ППР. Наприклад, підприємство встановило строк експлуатації вантажного автомобіля КрАЗ – 4 роки, тоді як за п. 145.1 ПКУ – 5 років. Отже, наприкінці 4-го року експлуатації виникне ТПР на суму амортизації за цей період (12 місяців – 5 років).

За п. 146.7 первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання по розрахунках за якими визначені загальною сумою за декілька об'єктів, обчислюється розподілом цієї суми пропорційно звичайній ціні окремого об'єкта основних засобів. Оскільки МСБО 16 не містить аналогічної вимоги, то у разі якщо при придбанні об'єкта розподіл первісної вартості на окремі об'єкти обчислюється не на основі пропорційності, виникатиме ППР.

Пунктами 146.11 і 146.12 Податкового кодексу введено певне лімітування у віднесення витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція) у розмірі, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року. Натомість в МСБО 16 аналогічних обмежень не встановлено. Отже, ТПР виникає на суму витрат на модернізацію та ремонти понад установлений Кодексом розмір.

Специфічною є норма п. 146.13 Податкового кодексу, за якою також виникатиме ППР. Така ситуація можлива у разі продажу або ін-

шого відчуження не виробничих основних засобів – на суму перевищення первісної вартості над залишковою вартістю не виробничого об'єкта.

За нормою п. 146.15 Кодексу у разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних засобів або передачі його до складу не виробничих необоротних матеріальних активів за рішенням платника податку або суду об'єкт не амортизується. Відповідно до п. 55 МСБО 16 амортизацію активу припиняють на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку класифікують як утримувану для продажу) згідно з МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняють визнання активу. *Отже, амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, поки актив не буде амортизований повністю.* З огляду на такий підхід до амортизації в оподаткуванні та фінансовому обліку виникатимуть ППР на суму амортизації у періоді виведення з експлуатації окремого об'єкта основних засобів або передачі його до складу не виробничих необоротних матеріальних активів.

В операціях з продажу об'єктів основних засобів також можливе виникнення податкових різниць у разі відображення в обліку операції внесення об'єкта основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства (за термінологією п. п. 146.17.1 Кодексу – статутного фонду), оскільки МСБО 16 або МСБО 18 не передбачають такого виду доходів. Отже, на суму внесення об'єкта до статутного капіталу іншого підприємства виникатиме ТПР. Проте вона не стосується амортизації, а властива доходам від продажу активів (товарів). При поверненні об'єкта така різниця анулюється.

Одним із суперечливих питань є визнання типу податкової різниці у разі проведення переоцінок об'єктів основних засобів. Згідно з вимогами п. 146.21 Податкового кодексу платники податку всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію їх вартості та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається формулою:

$$K = [I - 10] : 100, \quad (6.4)$$

де I – індекс інфляції року, за підсумками якого проводиться індексація.

Якщо значення K не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Питання полягає в тому, яка податкова різниця виникає від порівняння сум дооцінок за даними бухгалтерського (фінансового) обліку та оподаткування – постійна чи тимчасова. Профільні стандарти П(С)БО 17 та МСБО 12 не дають прямої відповіді на це питання. Думки деяких вчених та офіційного органу – Міністерства фінансів України на сьогодні розходяться (табл. 6.6). Оскільки така різниця не анулюється в наступних періодах, на наш погляд, її доцільно вважати постійною.

Таблиця 6.6

Порівняльна характеристика підходів до використання податкових різниць

№ з/п	Прихильники постійної різниці	Прихильники тимчасової різниці
1.	<i>Єфименко Т. І.</i> Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: (у 2-х т.) / Т. І. Єфименко, А. Г. Ловінська та ін. ; за заг. ред. О. Ф. Ярошенка. – К. : ДННУ “Академія фінансового управління”, 2010. – С. 165	<i>Голов С. Ф.</i> Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов., В. М. Костюченко. – Х. : Фактор, 2008. – С. 631
2.	<i>Чалий І.</i> Постійне-тимчасове. Податковий кодекс / І. Чалий. – 2011. – № 15. – С. 47–48	Лист Міністерства фінансів України від 29.04.2011 № 1-08410 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua

Складено автором.

Операції із землею та її капітальним поліпшенням. Відповідно до п. 147.1 платник податку веде окремий облік операцій з продажу або купівлі землі як окремого об'єкта власності. При цьому позитивний результат між сумою доходу, отриманого внаслідок такого продажу, та сумою витрат, пов'язаних із купівлею такого окремого об'єкта власності, які збільшені на коефіцієнт індексації, визначений у п. 146.21 ст. 146 Податкового кодексу, входить до доходу платника податку. Від'ємний результат від такої операції не повинен впливати на об'єкт оподаткування та має покриватися за рахунок власних джерел платника податку.

Водночас згідно з п. 68 МСБО 16 прибуток чи збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, слід включати до прибутку чи збитку, коли припиняється визнання об'єкта (якщо МСБО 17 не передбачає іншого після продажу з подальшою орендою). При цьому прибутки не слід класифікувати як дохід.

Також у п. 69 цього МСБО зроблені посилання на кореспондуючі МСБО: під час визначення дати вибуття об'єкта застосовуються критерії МСБО 18 “Дохід” для визнання доходу від продажу товарів; МСБО 17 використовується до вибуття шляхом продажу та подальшої оренди. У будь-якому разі дохід за МСБО має оцінюватися за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню. Отже, виникає ППР між сумою справедливої вартості компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню при вибутті земельної ділянки, та позитивним фінансовим результатом (прибутком) від такого вибуття. Аналогічно вирішується питання у разі продажу землі, отриманої у власність у процесі приватизації в Україні (п. 147.2 Податкового кодексу).

Згідно з п. 147.4 Кодексу можливе також виникнення ППР у разі розбіжностей між балансовою вартістю продажу такого окремого об'єкта основних засобів у фінансовому обліку та з метою оподаткування. У разі відмінностей між справедливою вартістю компенсації від продажу окремого об'єкта основних засобів у фінансовому обліку та з метою оподаткування (п. 147.5) може виникнути ППР.

Витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин. Амортизація витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин (ст. 148 Кодексу) має специфічні аспекти при відображенні в обліку. Відповідно, виникають податкові різниці. Зокрема, як зазначено у п. 148.2 Кодексу будь-які витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами з ведення господарської діяльності (в тому числі витрати на реєстрацію, оформлення гірничого відводу тощо), не належать до витрат, що включаються до окремого об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин платника податку. Тому на суму визнаних витрат з придбання прав на розвідку може виникнути ППР.

Сума амортизаційних відрахувань об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин (за винятком свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ) розраховується за формулою:

$$C(a) = B(a) \cdot O(a) : O(z), \quad (6.5)$$

де $C(a)$ – сума амортизаційних відрахувань за звітний період; $B(a)$ – балансова вартість об'єкта необоротних активів з видобутку корисних копалин на початок звітного періоду; $O(a)$ – обсяг (у натуральних величинах) корисних копалин, фактично видобутих протягом звітного періоду; $O(z)$ – загальний розрахунковий обсяг (у натуральних величинах) видобутку корисних копалин на відповідному родовищі.

У такому разі не передбачено наявності ліквідаційної вартості об'єкта (п. 148.4 Податкового кодексу). Тому можуть відрізнятись величини вартості, яка амортизується з метою фінансового обліку та оподаткування, що призводить до виникнення ППР.

Оподаткування операцій з розрахунками в іноземній валюті.

Результати нашого дослідження показали, що по операціях з розрахунками в іноземній валюті, у разі синхронності підходів до їх відображення у фінансовому обліку та оподаткуванні, податкові різниці не виникають. Єдиним винятком з цього правила може бути випадок, коли за нормою пп. 153.1.3 Податкового кодексу прибуток або збиток за немонетарною статтею балансу визнається безпосередньо у власному капіталі.

Оподаткування операцій із пов'язаними особами. Операції з пов'язаними особами зумовляють певні відмінності у їх відображенні в різних видах обліку. Зокрема, відповідно до п. 153.2.2 і 153.2.3 до ППР призводить ситуація, коли ціни втрат придбання товарів, послуг у певних осіб вищі за звичайні, які діяли на дату такого придбання. Аналогічно виникатимуть ППР від інших операцій з пов'язаними особами.

Варто зважити на ситуацію, коли за нормою пп. 153.2.6 до складу витрат не включаються витрати на оплату винагород або інших видів заохочень пов'язаним з таким платником податку фізичним особам у разі, якщо немає документальних доказів, що таку оплату було проведено як компенсацію за фактично надану послугу (відпрацьований час). За наявності зазначених документальних доказів віднесенню до складу витрат підлягає фактична сума оплати, але не більша, ніж сума, розрахована за звичайними цінами. ППР виникає у разі непідтвердження у документальний спосіб оформлення цих операцій відповідно до вимог ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

Оподаткування дивідендів. Абзацом другим п. 153.3 Податкового кодексу зазначено: у разі виплати дивідендів у формі, відмінній від грошової (крім випадків, передбачених пп. 153.3.5 цього пункту), базою для нарахування авансового внеску згідно з абзацом першим цього підпункту є вартість такої виплати, розрахованої за звичайними цінами. Тому у разі відхилень між звичайними та фактичними цінами по зазначеній операції виникатиме ППР.

Ситуація з отриманням дивідендів також потребує уваги. Адже за пп. 153.3.6 Кодексу юридичні особи – резиденти, які отримують дивіденди, не включають їх суму до складу доходу (крім постійних представництв нерезидентів).

Якщо дивіденди отримують платники податку – резиденти із джерелом їх виплати від нерезидента, то платник податку включає суму отриманих дивідендів (крім дивідендів, отриманих від юридичних осіб, які перебувають під його контролем відповідно до пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 розд. I Податкового кодексу і не є нерезидентами, що мають офшорний статус) до складу доходу за підсумками податкового періоду, на який припадає отримання таких дивідендів.

Натомість, згідно з п. 29 МСБО 18 до доходу включаються всі без винятку дивіденди. Зокрема, дохід, який виникає в результаті використання іншими підприємствами активів підприємства, що приносять відсотки, роялті та дивіденди, має визнаватися на основі, викладеній у параграфі 30, якщо: а) існує ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надходять до суб'єкта господарювання; б) можна достовірно оцінити суму доходу. Відповідно до п. 30 цього МСБО дохід від дивідендів має визнаватися, коли встановлюється право акціонерів на отримання виплати. Отже, можливе виникнення ППР у отримувача дивідендів – юридичної особи на суму отриманих дивідендів від нерезидентів.

Оподаткування операцій із борговими зобов'язаннями. Під час операцій із борговими зобов'язаннями можливе виникнення ТПР при застосуванні пп. 153.4.3 Податкового кодексу. Відповідно до цього підпункту за борговими цінними паперами, емітованими платником податку, суми процентів включаються до складу його витрат у податковий період, протягом якого була здійснена або мала бути здійснена виплата таких процентів.

У разі розміщення платником податку боргових цінних паперів вище/нижче номінальної вартості, прибуток/збиток від їх розміщен-

ня відноситься до складу його доходів/витрат у податковий період, протягом якого відбулося погашення/викуп таких цінних паперів. Отже, за нормою абз. 2 цього пункту виникає тимчасова різниця, яка буде анульована у періоді погашення/викупу таких цінних паперів.

Операції з відступлення права вимоги, оренди (лізингу), торгівлі цінними паперами, деривативами. Відповідно до абз. 4 п. 153.5 Податкового кодексу, якщо витрати, понесені платником податку на придбання права вимоги зобов'язань третьої особи (боржника), перевищують доходи, отримані таким платником податку від наступного відступлення права вимоги зобов'язань третьої особи (боржника) або від виконання вимоги боржником, від'ємне значення не включається до складу витрат або у зменшення отриманих прибутків від здійснення інших операцій з продажу (передачі) або придбання права вимоги зобов'язань у грошовій формі за поставлені товари чи надані послуги третьої особи. Водночас в МСБО не міститься таких обмежень, тому на зазначену різницю може виникнути ППР.

Щодо можливих податкових різниць від операцій лізингу (оренди) за п. 153.7, то слід зауважити, що у разі якщо сума нарахованого лізингового платежу відрізняється від суми мінімального орендного платежу (за п. 25 МСБО 17), виникає ППР.

Слід врахувати, що при операційній оренді відповідно до п. 34 МСБО 17 орендні платежі (за винятком витрат на послуги, наприклад, страхування та технічне обслуговування) визнаються як витрати на прямолінійній основі, якщо тільки інша систематична основа не дає змоги відображати в часі вигоди користувача, навіть коли платежі не здійснюються на такій основі. Тому у разі якщо у фінансовому обліку не застосовується інша, крім прямолінійної, основа визнання доходу (п. 50 МСБО 17), виникатиме ППР.

Щодо операцій з цінними паперами та деривативами слід зазначити, що Податковий кодекс зобов'язує платника податку вести відокремлений облік фінансових результатів операцій з цінними паперами і деривативами в розрізі окремих видів цінних паперів, деривативів та інших, ніж цінні папери, корпоративних прав. При цьому облік операцій з акціями ведеться разом з іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами. На суму збитку від продажу (відчуження) цінних паперів, деривативів або інших, ніж цінні папери, корпоративних прав, що переносяться на наступний податковий період, виникатиме ППР.

Щодо проведення товарообмінних (бартерних) операцій, то доходи та витрати за Податковим кодексом визначаються відповідно до договірної ціни такої операції, але не нижчої (вищої) від звичайних цін (п. 153.10). За нормою п. 12 МСБО 18, коли товари або послуги обмінюються чи підлягають обміну на товари або послуги, які є схожими за характером та вартістю, обмін не розглядається як операція, котра генерує дохід. Отже, при проведенні операцій з такими активами виникатиме ППР.

Водночас за МСБО 18, коли товари продаються або послуги надаються в обмін на несхожі товари чи послуги, обмін розглядається як операція, яка генерує дохід. Дохід оцінюється за справедливою вартістю отриманих товарів або послуг, скоригованих на суму будь-яких переданих грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо неможливо достовірно оцінити справедливу вартість отриманих товарів або послуг, дохід оцінюється за справедливою вартістю переданих товарів або послуг, скоригованою на суму будь-яких переданих грошових коштів або їх еквівалентів. Отже, ППР можлива на суму різниці між звичайною ціною відповідно до вимог Податкового кодексу та справедливою вартістю отриманих/переданих товарів.

Оподаткування діяльності, що здійснюється за договорами управління майном. Відповідно до п. 153.13 Кодексу платник податку, який отримав майно на підставі договору управління (управитель), веде окремо від власного облік доходів і витрат у розрізі кожного договору управління. Доходи та витрати формуються у звичайному режимі. Тому податкових різниць не виникатиме ані за доходами, ані за витратами за договором управління майном. Водночас на такі договори поширюються вимоги статей доходів і витрат Кодексу та відповідні норми МСБО. Наприклад, витрати з оплати праці працівникам регулюються ст. 142 Кодексу. Тому аналітикам потрібно аналізувати кожну операцію діяльності за такими договорами на предмет можливого виявлення податкових різниць.

Оподаткування спільної діяльності на території України без створення юридичної особи. За нормою пп. 153.14.2 Податкового кодексу, облік результатів спільної діяльності ведеться платником податку, уповноваженим на це іншими сторонами згідно з умовами договору, окремо від обліку господарських результатів такого платника податку. Доходи та витрати формуються у звичайному режимі. Тому податкових різниць не виникатиме ані за доходами, ані за ви-

тратами за договором про спільну діяльність. На такі договори також поширюються вимоги статей доходів і витрат Кодексу та відповідні норми МСБО, що і для договорів управління майном.

Оподаткування операцій під час реорганізації юридичних осіб. Норми п. 153.15 Податкового кодексу, по суті, не суперечать нормам відповідного МСФЗ 5 щодо припинення діяльності. Тому у більшості операцій не виникатиме податкових різниць. Проте можливі протилежні випадки. Зокрема, це стосується від'ємного значення об'єкта оподаткування звітної періоду, що обліковувався у платника податку, діяльність якого припиняється, на дату затвердження передавального акта. Таке значення включається до складу витрат платника податку – правонаступника. Зазначене положення також застосовується до суми від'ємного значення, що обліковується в особливому порядку відповідно до Податкового кодексу у платника податку, діяльність якого припиняється (від'ємне значення за операціями із цінними паперами, деривативами, правами вимоги тощо). Отже, ППР виникатиме на суму такого від'ємного значення.

Оподаткування виробників сільськогосподарської продукції. Статтею 155 Податкового кодексу визначено особливості оподаткування виробників сільськогосподарської продукції. У зв'язку із тим, що в МСБО розглядаються аспекти фінансової звітності, аналогічних норм щодо аспектів оподаткування вони не мають. Тому податкові різниці за ст. 155 Кодексу не визначаються. Стосовно виробників, які за різними факторами відповідно до національного законодавства не мають статусу виробника сільгосппродукції, в операціях таких підприємств мають застосовуватися норми Положення № 27 щодо податкових різниць.

Оподаткування неприбуткових установ та організацій. Статтею 157 Податкового кодексу визначено особливості оподаткування неприбуткових установ та організацій України. У зв'язку з тим, що МСБО орієнтовані на бізнес-сектор економіки, питання звітності неприбуткових (благодійних, аматорських тощо) організацій в них не розглядається. Тому в операціях основної діяльності таких організацій, яка відповідає вимогам цивільного законодавства України та Кодексу, не проводиться аналіз на наявність податкових різниць. Водночас у разі вираження коштів організації за нецільовим характером (використання звільнених від оподаткування

коштів на цілі, не передбачені статутом, зокрема для провадження господарської діяльності) такі кошти вважаються доходом і підлягають оподаткуванню за ставкою, встановленою п. 151.1 ст. 151 Кодексу. За принципом відповідності і нарахування мають бути враховані витрати організації. За таких умов операції неприбуткової організації необхідно тестувати на відповідність критеріям визнання тимчасових та постійних податкових різниць з діяльності, що є оподаткованою.

Оподаткування прибутку підприємств, отриманого у зв'язку із впровадженням енергоефективних технологій. Статтею 158 Податкового кодексу визначено особливий порядок оподаткування прибутку підприємств, отриманого у зв'язку із впровадженням енергоефективних технологій. У МСБО немає аналогічних норм, оскільки операції формування податкової бази не розглядаються в цих нормативах. Тому в операціях, до яких застосовують пільговий режим оподаткування, податкові різниці не визначають. Проте застереження міститься в абз. 4 п. 158.1, згідно з яким у разі порушення цільового використання коштів платник податку зобов'язаний визначити прибуток, не оподаткований у зв'язку з наданням податкової пільги, та оподаткувати його в поточному періоді, а також сплатити за відповідний період пеню в розмірах, визначених Кодексом. Тому розраховуються тимчасові та постійні податкові різниці діяльності, яка оподатковується. З метою відокремлення "пільгових" операцій платнику податку доведеться вести окремий їх облік та облік звичайної діяльності. У разі порушення умов пільгового режиму інформація платника податку є інформацією для проведення розрахунків податкових різниць.

Оподаткування операцій з безнадійної та сумнівної заборгованості. Специфічними вважаються операції з безнадійної та сумнівної заборгованості платника податку. Механізми врегулювання доходів та витрат з метою оподаткування відповідно до ст. 159 Податкового кодексу, як правило, не застосовуються у фінансовому обліку, оскільки в МСБО немає аналогічних норм регулювання сумнівних та безнадійних боргів. Наприклад, профільний МСБО 18 не регулює аспектів зменшення/збільшення доходів унаслідок коригувань вже визнаних доходів. Проте до оцінки доходів та витрат слід застосувати загальні норми МСБО/МСФЗ. Неузгодженість цих механізмів в різних видах обліку є причиною існування податкових різниць.

Зокрема, відповідно до пп. 159.1.1 ТПР виникатиме на суму доходу продавця, яка віднесена на зменшення оподаткованого доходу у звітному періоді (сума коригування¹). Одночасно виникає ТПР на суму витрат продавця у розмірі собівартості товарів, робіт, послуг, що коригується відповідно до норми абз. 4 пп. 159.1.1. Податкового кодексу.

Таким чином, покупець зобов'язаний провести “дзеркальне” коригування своїх витрат на вартість заборгованості, визнану судом чи за виконавчим написом нотаріуса, у податковому періоді, на який припадає день набрання законної сили рішенням суду про визнання (стягнення) такої заборгованості (її частини) або вчинення нотаріусом виконавчого напису. На цю суму виникатиме ТПР.

Якщо суд не задовольняє позов (заяву) такого продавця або задовольняє його частково чи не приймає позов (заяву) до провадження (розгляду) або задовольняє позов (заяву) покупця про визнання недійсними вимог щодо погашення заборгованості або її частини (крім припинення судом провадження у справі повністю або частково, у зв'язку з погашенням покупцем заборгованості або її частини після подання продавцем позову (заяви)), платник податку – продавець зобов'язаний збільшити: дохід відповідного податкового періоду на суму заборгованості (її частини), попередньо віднесеної ним до зменшення доходу згідно з пп. 159.1.1 цього пункту; витрати відповідного податкового періоду на собівартість (її частину, визначену пропорційно сумі заборгованості, включеної до доходу відповідно до цього підпункту) товарів, робіт, послуг, за якими виникла така заборгованість, попередньо віднесена ним до зменшення витрат згідно з пп. 159.1.1 цього пункту. В результаті відбувається анулювання раніше нарахованих ТПР на суму доходу та витрат.

У разі погашення в наступних періодах суми боргу або його частини відбувається анулювання тимчасової різниці покупця на суму витрат, яка виникла при застосуванні пп. 159.1.2 Податкового кодексу. Одночасно анулюється тимчасова різниця продавця на суму доходу та суму витрат, які виникали при застосуванні пп. 159.1.1 Кодексу.

Оподаткування операцій із нерезидентами. Статтею 160 Податкового кодексу визначено особливості оподаткування нерезидентів. Норми цієї статті стосуються виключно дохідної частини декларації

¹ Якщо борг обліковано на рахунку дебітора із сумою ПДВ, то, відповідно, коригування відбувається з сумою, яка містить ПДВ.

нерезидента. Порядок оподаткування витрат не прописаний у цій статті. Тому мова може вестися про можливі податкові різниці при визначенні доходів. Перелік доходів, що підлягають оподаткуванню із джерелом походження в Україні, наведений у п. 160.1 Кодексу. Оскільки в ньому не зазначено особливих умов визнання доходів нерезидента (проценти, дивіденди, роялті тощо), доцільно визнати за базовий підхід для їх визнання норми МСБО 18 “Дохід.” При такому підході як тимчасових, так і постійних різниць не буде, що спрощує облік у представництва нерезидента в Україні.

ППР виникає на суму різниці між вартістю визнаних витрат діяльності у вигляді отриманих товарів, робіт, послуг від нерезидента з офшорним статусом за даними бухгалтерського обліку платника податку та обмеженням у розмірі 85 % їхньої вартості відповідно до п. 161.2 Податкового кодексу.

По закінченні звітного періоду (квартал, рік) підприємство – платник податку на прибуток за даними проміжних реєстрів проводить узагальнення сум податкових різниць з метою заповнення відповідного розділу декларації. Оскільки за МСБО/МСФЗ не регламентовано облік податкових різниць за доходами та витратами згідно з національним законодавством України, то, відповідно, відобразити їх результати в звіті про всеосяжний прибуток недоречно.

Методика фінансового обліку податкових різниць ведеться за нормами МСБО 12. Результати такого обліку підлягають відображенню у звіті про фінансовий стан (балансі) як суми відстрочених активів та відстрочених зобов'язань, а також у звіті про всеосяжний прибуток – як витрати (дохід) з податку на прибуток. Проте з наведених причин методичного характеру підсумкові дані щодо податкових різниць у формах фінансової звітності, складеної за МСБО/МСФЗ, і звітності, складеної за нормами Положення № 27, відрізнятимуться.

6.5. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ У ФОРМАХ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Теоретично інформація про податкові різниці може бути наведена як у фінансовій звітності, так і в декларації з податку на прибуток підприємства. У світовій практиці застосовують як перший, так і другий підходи. Зокрема, перший підхід властивий країнам,

які використовують англо-американську систему бухгалтерського обліку та звітності (США, Канада, Австралія тощо). Наприклад, декларація з податку на прибуток корпорації США розроблена таким чином, що в ній наводяться дані про чистий прибуток згідно з нормами бухгалтерського обліку і оподатковуваний прибуток, визначений нормами податкового законодавства і відображений у податковому обліку компанії. У спеціальному додатку до декларації (форма 1120) М-1 “Узгодження прибутку (збитку) за даними фінансового обліку та податкового обліку” такі дані узгоджуються з визначенням типів різниць – постійної чи тимчасової. Зазначений додаток до декларації існує понад 40 років без суттєвих змін, що свідчить про стабільність системи як оподаткування, так і обліку в США¹.

Норми Податкового кодексу США щодо звітності з податкових різниць застосовують не усі компанії, а лише ті, загальна сума виручки яких (Total income) або сукупні активи яких (Total assets) на кінець року становлять не менше ніж 250 000 дол. США. Тобто такий ускладнений механізм не властивий малим підприємствам.

Також на відміну від української практики, за законодавством розвинутих країн (Німеччина, США та ін.) форма декларації супроводжується детальною інструкцією щодо заповнення її показників. Наближена до цього практика існувала в нашій країні лише до 2003 р. Після цього податковий орган відмовився від видання детальних інструкцій, чим спровокував певний дисонанс між нормами податкових законів, а згодом – Податковим кодексом і практикою прийняття декларацій від платників податку. Такий крок спричинив чимало конфліктів між платниками та податковим органом, що відображено на сторінках періодичних бухгалтерських, податкових і юридичних видань України.

З огляду на вітчизняне законодавство можна стверджувати, що інформацію про податкові різниці у формах податкової звітності не регламентовано. Натомість прийнято рішення відображати таку інформацію у примітках до фінансової звітності у форматі двох таблиць – “Податкові різниці” і “Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)”.

¹ Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток. – Ірпінь: НДІ фінансового права, 2013. – С. 32.

Слід врахувати, що починаючи зі звітних періодів 2013 р. склад фінансової звітності та її статей визначається НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73). Цим положенням не передбачено відображення у фінансовій звітності сум податкових різниць, які слід розраховувати відповідно до методик ПБО 27. На додаток у листі від 24.05.2013 № 31-08410 Мінфін зазначив, що інформацію про податкові різниці за 2013 р. планується розкривати в примітках до фінансової звітності. Згодом наказом від 27.06.2013 № 627 Міністерство затвердило ці форми таблиць і перенесло термін подання інформації про податкові різниці на звіт за 2014 р.

Далі наведено умовний приклад заповнення таблиць інформацією про податкові різниці (табл. 6.7), який свідчить про відсутність зв'язку інформації таблиці 1 приміток з показниками основних форм фінансових звітів – балансом (звітом про фінансовий стан) і звітом про фінансові результати (звітом про сукупний дохід).

Ця інформація є ізольованою від даних фінансової звітності. Спрямованість останньої – податковий запит податкового органу. Такий факт підтверджує гіпотезу щодо несумісності вимог НП(С)БО 1 і ПБО 27. Перше з них спрямоване на вирішення питань фінансової звітності, друге – питань податкової звітності.

При виборі формату подання інформації про податкові різниці слід розрізняти запити користувачів фінансових звітів. У разі покладання на податковий орган функції контролю за достовірністю інформації про податкові різниці, що наведена у примітках до фінансових звітів, слід врахувати його вимоги. Запити податкового органу, як правило, чітко структуровані і наближені до формату інструкцій, тому потребують упорядкованого подання.

З другого боку, формати приміток згідно з вимогами як МСФЗ, так і НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” є доволі нудними. Цей нюанс ускладнює надання відповідей на запит податкового органу. Міністерство фінансів України, як зазначалося, обстоює позицію чіткої регламентації форм фінансових звітів. Проте докладної інструкції із заповнення таблиць щодо податкових різниць та складу підготовчих робіт не видано, що є недоліком вітчизняного законодавства. Отже, пропонується детальніше описати зміст кожного показника інформації про податкові різниці у примітках (особливо

Таблиця 6.7

Примітки до фінансової звітності за 2013 р. (умовний приклад)

1. ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ

Групи податкових різниць	Вплив постійних податкових різниць на		Вплив тимчасових податкових різниць на	
	збільшення (зменшення) доходу (+, -)	збільшення (зменшення) витрат (+, -)	збільшення (зменшення) доходу (+, -)	збільшення (зменшення) витрат (+, -)
1	2	3	4	5
Податкові різниці щодо доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	+100	X	-40	X
Податкові різниці щодо інших операційних доходів	-20	X	0	X
Податкові різниці щодо інших доходів	0	X	0	X
Податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	X	+30	X	-80
Податкові різниці щодо інших операційних витрат	X	+10	X	0
Податкові різниці щодо інших витрат	X	+20	X	0
Разом	+80	+60	-40	-80

2. УЗГОДЖЕННЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ТА ПОДАТКОВОГО ПРИБУТКУ (ЗБИТКУ)

Назва показника	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	+1000	-
Результат впливу постійних і тимчасових податкових різниць	+20	-
Податковий прибуток (збиток)	+1200	-

Складено автором.

таблиці 1), їхні інформаційні джерела, порядок розрахунків показників звіту і спосіб їх відображення у звітності.

7

КОНЦЕПЦІЯ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Відповідно до Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 12.05.2011 № 3331-XVII законодавчою основою застосування МСФЗ в Україні є Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV, тобто для складання фінансової звітності можуть застосовуватися МСФЗ, якщо вони не суперечать його нормам, а саме:

- меті ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;
- основним принципам, на яких ґрунтуються бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні.

Аналогічні механізми захисту економічних інтересів в умовах застосування МСФЗ передбачені у законодавстві Європейського Союзу, Російської Федерації та інших країн.

Слід зазначити, що Міжнародні стандарти фінансової звітності не регулюють техніки та методики обліку. Вона була й буде неоднаковою в різних країнах світу. Отже, не існує єдиного плану рахунків, спільних правил відображення операцій у бухгалтерському обліку, загальних форм звітності, прийнятих усіма країнами. Та-

ким чином, кожна країна, яка починає використовувати МСФЗ для складання фінансової звітності, потребує власної концепції застосування МСФЗ, яка б враховувала особливості та історичний розвиток системи бухгалтерського обліку і звітності.

На рис. 7.1 схематично зображено концепцію застосування МСФЗ в Україні, яка враховує першочергові кроки та визначає головні принципи формування фінансової звітності в Україні відповідно до МСФЗ.

Характеристика основних етапів концепції застосування МСФЗ в Україні дасть змогу чітко зрозуміти подальший розвиток системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні в умовах економічних інтеграційних процесів.

Згідно із законодавством України визначено коло суб'єктів господарювання, які обов'язково мають застосовувати МСФЗ:

- з 2012 р. – публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії;



Рис. 7.1. Концепція застосування МСФЗ в Україні

Складено автором.

- з 2013 р. – підприємства, які надають фінансові послуги, крім страхування та пенсійного забезпечення, а також здійснюють недержавне пенсійне забезпечення;
- з 2014 р. – підприємства, які провадять допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування.

Усі інші суб'єкти господарювання, які не входять до зазначеного переліку, мають право добровільно перейти на використання МСФЗ. Також суб'єкти господарювання мають право продовжувати застосовувати П(С)БО для складання фінансової звітності. Таким чином, ключовим моментом для них є вибір пакета стандартів для складання фінансової звітності – МСФЗ або П(С)БО.

Незалежно від обраного пакета стандартів суб'єкти господарювання зобов'язані виконувати норми Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV, Порядку подання фінансової звітності, а також нормативно-правових актів щодо документального забезпечення записів у бухгалтерському обліку, проведення інвентаризації тощо.

Для ефективного впровадження та застосування МСФЗ на веб-сайті Міністерства фінансів України розміщено офіційний переклад МСФЗ. Вважається неприйнятним тлумачення або роз'яснення МСФЗ в нормативно-правових актах, зокрема в методичних рекомендаціях, проте Мінфін залишає за собою право висловити фахову думку щодо положень МСФЗ.

Запорукою подальшого впровадження та використання МСФЗ при складанні фінансової звітності суб'єктами господарювання в Україні є взаємодія Міністерства фінансів України з Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, внаслідок якої укладено угоду щодо отримання:

- текстів МСФЗ та МСФЗ для малих і середніх підприємств з метою їх оприлюднення та перекладу українською мовою;
- проектів нових МСФЗ для їх обговорення і подання пропозицій фахівців.

Важливим кроком для налагодження ефективної співпраці між професійною бухгалтерською спільнотою та державними регуляторними органами є створення Міністерством фінансів України спільно з Проектом розвитку фінансового сектору (FINREP) спеціалізованого сайту, присвяченого застосуванню МСФЗ (www.ms fz.minfin.gov.ua), який гарантує вільний і безплатний доступ до актуальної інформації.

Активне наповнення цікавими та змістовними матеріалами, виклад проблемних питань щодо застосування МСФЗ і шляхи їх вирішення на цьому Інтернет-ресурсі сприятимуть полегшенню процесу впровадження МСФЗ в Україні.

Розуміючи складність процесу застосування МСФЗ та необхідність спільних зусиль всіх його учасників, Міністерство фінансів України і Національний банк України ініціювали об'єднання професійної бухгалтерської спільноти навколо виконання цього завдання, що формалізувалося відповідним меморандумом. У результаті його підписання сторони домовилися координувати діяльність у сфері застосування МСФЗ в Україні для формування єдиних підходів до такого застосування, їх перекладу, інформаційного супроводження, розв'язання проблемних питань та налагодження ефективних взаємовідносин у цій сфері, поклавши на Мінфін функції основного координатора. Також важливою є співпраця між сторонами меморандуму щодо формування інформаційно-аналітичної бази з питань застосування МСФЗ, зокрема наповнення веб-сайту Міністерства фінансів навчальними матеріалами, науковими статтями, інформацією про практичне застосування МСФЗ з постійним оновленням, а також в межах своєї компетенції сприяння поширенню найкращої практики застосування МСФЗ.

Ураховуючи стислі терміни запровадження МСФЗ, зауважимо, що 2012 рік є перехідним періодом, який потребує внесення ясності у порядок першого застосування МСФЗ суб'єктами господарювання.

До суб'єктів господарювання, які складають фінансову звітність за МСФЗ, було доведено позицію державних органів, сформовану спільно з аудиторями і практиками¹:

1. Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за 2011 р. складаються підприємствами (крім банків) згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і банками – відповідно до нормативно-правових актів Національного банку України.

¹ Про застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності : лист Національного банку України, Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України від 07.12.2011 № 12-208/1757-14830, 31-08410-06-5/30523, 04/4-07/702 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

2. Особливості складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за МСФЗ у перші звітні періоди визначає МСФЗ 1 “Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності”.

3. Підприємство може обрати датою переходу на МСФЗ 01.01.2011 або 01.01.2012 (крім банків). Для банків дата переходу на МСФЗ – 01.01.2011.

4. У разі якщо дата переходу на МСФЗ – 01.01.2011: перша фінансова звітність та консолідована фінансова звітність, складена за МСФЗ, за 2012 р. має містити інформацію в балансі станом на 01.01.2011, 31.12.2011, 31.12.2012 та звіти про фінансові результати, звіти про рух грошових коштів, звіти про зміни у власному капіталі за 2011 і 2012 рр., відповідні примітки, в тому числі порівняльну інформацію.

5. У разі якщо дата переходу на МСФЗ – 01.01.2012:

5.1. Складається баланс станом на 01.01.2012 за вимогами МСФЗ;

5.2. Перша фінансова звітність та консолідована фінансова звітність, складена за МСФЗ, за 2013 р. має містити інформацію в балансі станом на 01.01.2012, 31.12.2012, 31.12.2013 та звіти про фінансові результати, звіти про рух грошових коштів, звіти про зміни у власному капіталі за 2012 і 2013 рр., відповідні примітки, в тому числі порівняльну інформацію.

Зважаючи на потреби органів державної статистики та умови перехідного періоду, Міністерство фінансів України наказом затвердило стандартні форми фінансової звітності. До кінця року, тобто до складання першої річної фінансової звітності, яка повністю відповідає МСФЗ, для суб'єктів господарювання, які обрали датою переходу 01.01.2011, питання форми подання фінансової звітності буде вирішено з урахуванням альтернативних підходів.

Зокрема, такими альтернативними підходами можуть бути вдосконалення стандартних форм фінансової звітності з метою врахування обов'язкових вимог МСФЗ та затвердження номенклатури статей фінансової звітності з наданням права суб'єктам господарювання самостійно обирати її форму.

ВИСНОВКИ

В умовах ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності в Україні відповідно до МСФЗ перед підприємствами постає чимало питань з трактування тих чи інших стандартів, оскільки МСФЗ базуються не на вузькоспеціалізованих правилах та методиках, а на фундаментальних принципах. Для розв'язання цих проблем держава має спрямувати зусилля на зменшення негативних аспектів застосування МСФЗ, що можливо шляхом підготовки певних інтерпретацій МСФЗ у вигляді коментарів. При цьому варто зважити на забезпечення гнучкості підприємств при складанні фінансової звітності, яка стає доступною у зв'язку із застосуванням МСФЗ.

Аналіз досвіду впровадження МСФЗ у бухгалтерський облік в республіках колишнього СРСР свідчить про суттєві зміни в системі його регулювання і методології. У більшості країн зберігається державне регулювання у цій сфері, суб'єктом якого, як правило, є Міністерство фінансів. Водночас методологія бухгалтерського обліку орієнтована на застосування принципів та положень МСФЗ. При цьому за державою мають залишитися функції щодо вироблення державної політики в зазначеному напрямі нормативного забезпечення, контролю за дотриманням законодавства у сфері бухгалтерського обліку.

В Україні провідну роль у державному регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності повинно відігравати Міністерство фінансів. Іншими ключовими установами є Національний банк України, Національна комісія України з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України. Важливою умовою подальшого розвитку є реалізація завдань, наведених у Звіті Світового банку про стан дотримання стандартів та кодексів у сфері бух-

галтерського обліку і аудиту, зокрема щодо чіткого визначення ролі та повноважень регуляторів у встановленні вимог, здійсненні моніторингу та забезпечення дотримання порядку складання фінансової звітності. Однак у цілому відповідальність за точність і достовірність фінансової звітності варто покласти на власника.

Одним із недоліків формування нормативної бази бухгалтерського обліку є невизначеність ролі та прав українських професійних бухгалтерських організацій. Проте слід враховувати їхню готовність сприяти розробленню і впровадженню стандартів і практики бухгалтерського обліку і аудиту та розвитку професії, а також забезпечувати їх фахове зростання. Професійні бухгалтерські організації повинні брати безпосередню участь у створенні методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку.

У МСФЗ прямо не передбачений та не наводиться перелік первинної документації й порядку проведення інвентаризації суб'єктами господарювання, проте один із принципів обліку й звітності – повне висвітлення, дає змогу стверджувати, що компанії різних країн, які складають звітність за МСФЗ, самостійно приймають рішення стосовно видів, форм первинної документації та проведення інвентаризації.

Первинна документація є невід'ємною складовою для будь-якого суб'єкта господарювання, одним із головних методичних прийомів при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності. Із запровадженням МСФЗ актуальність застосування первинної документації не втрачається для України та потребує чіткої регламентації на рівні держави.

Для юридичних осіб, які не складають фінансової звітності за МСФЗ, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, залишаються обов'язковими нормативними документами до застосування.

Оскільки існує чітка кореляція між статтями фінансової звітності, складеної за ПСБО, та мінімальним переліком статей, які повинні бути розкриті у фінансовій звітності відповідно до МСФЗ, підприємства, які з 1 січня 2012 р. зобов'язані складати фінансову звітність за

МСФЗ, можуть використовувати План рахунків бухгалтерського обліку, за яким складала фінансову звітність згідно з ПСБО.

В Україні процес оптимізації обліково-аналітичної інформації у фінансовій звітності пов'язаний із необхідністю враховувати вимоги Податкового кодексу щодо інформаційного забезпечення потреб користувачів. Для досягнення оптимального рівня вдосконалення фінансової звітності необхідно розмежовувати зміни у формуванні якісних та кількісних її показників, тобто у конкретних обліково-аналітичних інформаційних моделях, та зміни у наданні обліково-аналітичної інформації шляхом подання користувачам фінансової звітності, фінансових звітів, бізнес-звітів, ділової звітності, нефінансової звітності. Сучасні проблеми подальшого розвитку фінансової звітності більшою мірою пов'язані зі змінами у наданні підприємствами обліково-аналітичної інформації основним групам користувачів: інвесторам, кредиторам, органам державного управління, аудиторам. У зв'язку із цим необхідно приділити більше уваги вдосконаленню законодавчо-нормативної бази організації процесів і механізмів подання фінансової звітності українських підприємств користувачам. Також конкретну форму фінансової звітності – обліково-інформаційну модель, на нашу думку, слід розглядати у широкому розумінні цього поняття, тобто як обліково-аналітичну інформаційну модель, результатну модель оброблення узагальненої спеціальними методами бухгалтерського обліку облікової звітної інформації методами економічного аналізу.

На першому етапі впровадження МСФЗ (принаймні перші два роки) рекомендується застосовувати стандартні форми фінансової звітності у корпоративному фінансовому та нефінансовому секторах економіки з урахуванням Концептуальних основ. Надалі ці форми слід модифікувати залежно від тенденцій розвитку міжнародних стандартів і відповідних ринків.

Отже, головний аспект, який необхідно ввести при застосуванні МСФЗ, полягає в тому, що зовнішня бухгалтерська звітність підприємства складається і використовується для обґрунтування ухвалення різного роду управлінських рішень. Тому фінансова звітність повинна відображати реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання. При цьому вона має задовольнити інформаційні потреби більшості потенційних користувачів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Авдеев В. Ю.* План счетов бухгалтерского учета по МСФО / В. Ю. Авдеев [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.Audit-it.ru/inform/msfo/172760.html>.
2. Аналитический доклад НСФО “Налоговые последствия перехода на МСФО” [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://gaap.ru/articles/49132>.
3. *Атамас П.* Аналіз і оцінка пропозицій з удосконалення Плану рахунків / П. Атамас, О. Атамас // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 3–5.
4. Економічна теорія. Політекономія : підручник / за ред. В. Д. Базилевича. – 8-ме вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2012. – 702 с.
5. *Базилевич В. Д.* Философия экономики. История : монография / В. Д. Базилевич, В. В. Ильин. – К. : Знання, 2011. – 1198 с.
6. *Брадул О.* Забезпечення інформативності робочого плану рахунків корпорацій в середовищі КІСО / О. Брадул // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 7. – С. 25–32.
7. Бухгалтерский учет в странах мира : учеб. пособие. Вып. 2 / под ред. проф. Ф. Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 484 с.
8. *Венезіані М.* МСФЗ та італійські неkotуємі компанії: розуміння і економічний ефект. Результати практичного аналізу / М. Венезіані [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.eaa2008.org>.
9. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: об'єктивна необхідність чи вимога часу? [Електрон-

- ний ресурс]. – Режим доступу: http://www.finaudit.com.ua/assets/files/articles/stattya_2.doc.
10. Гармонізація податкових систем // Інвестиції.org. – 2011. – 6 лют. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://investycii.org/investuvanya/ekonomika/harmonizatsiya-podatkovyh-system.html>.
 11. Гасімов С. Роль використання МСФЗ Державною нафтовою компанією Азербайджанської Республіки на міжнародному фінансовому ринку / С. Гасімов // Школа професійного бухгалтера. – № 6 (90). – 2008. – С. 11.
 12. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Х. : Фактор, 2008. – 1008 с.
 13. Голов С. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту на пострадянському просторі / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 7. – С. 3–16; № 8. – С. 3–15.
 14. Голов С. Ф. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 7. – С. 3–7.
 15. Головін М. Система обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) / М. Головін // Дебет-Кредит. Школа бухгалтера. – 2003. – № 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/school/ukr/2003/44/44sc7.html>.
 16. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
 17. Грабовські К. МСФЗ 1, що застосовується у Директиві про проспект емісії – рекомендації ESMA та досвід Польщі / К. Грабовські // Міністерство фінансів України. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://msfz.minfin.gov.ua/uk/IfrsOtherCountries/AboutIFRSInOtherCountries/Pages/default.aspx>.
 18. Директива Європейського Парламенту та Ради 2003/51/ЄС від 18 червня 2003 року про внесення змін до Директив 78/660/ЄЕС, 83/349/ЄЕС, 86/635/ЄЕС та 91/674/ЄЕС про річну звітність і консолідовану звітність певних видів товариств, банків та інших фінансових установ та страхових підприємств // Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Величко, С. Голов, В. Пархоменко та ін. ; наук. ред. С. Голов ; Центр європейського та порівняльного права. – К. : Арт-медіа, 2005. – 584 с.
 19. Директива Ради 91/674/ЄЕС від 19 грудня 1991 року про річну звітність і консолідовану звітність страхових підприємств // Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Величко, С. Голов, В. Пархоменко та ін. ;

- наук. ред. С. Голов ; Центр європейського та порівняльного права. – К. : Арт-медіа, 2005. – 584 с.
20. Етапи проведення інвентаризації // Дебет-Кредит. Школа бухгалтера. – 2007. – № 14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/3cid02006.html>.
 21. Єфименко Т. І. Податок на прибуток: концепція визначення об'єкта оподаткування / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Ф. О. Ярошенко. – К. : НДФІ, 2004. – 192 с.
 22. Жандаулетова М. Публичная финансовая отчетность: методические и аналитические аспекты (на материалах республики Казахстан) : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / М. Жандаулетова; Казахский экон. ун-т им. Т. Рыскулова. – Алматы, 2003. – 24 с.
 23. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : монографія / З. В. Задорожний. – Т. : Екон. думка, 2006. – 336 с.
 24. Звіт Європейської комісії про МСФЗ Раді Європи та Європейському парламенту щодо оцінки механізму застосування МСФЗ // Школа професійного бухгалтера. – № 7 (91). – 2008. – С. 6.
 25. Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>.
 26. Информация о ходе признания МСФО и их разъяснений для применения на территории Российской Федерации // Министерство финансов Российской Федерации [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo.
 27. Информация об опыте применения Международных стандартов финансовой отчетности в государствах – участниках СНГ // Координационный совет по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете Содружества независимых государств. – М., 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rnk.ru/news/tax/document154576.phtml>.
 28. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 № 69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.
 29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999

- № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
30. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : у 2 т. Т. 2: Методологія формування фінансового результату підприємницької діяльності в контексті Податкового кодексу України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, І. К. Дрозд та ін. ; за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – К. : ДНУ “Академія фінансового управління”, 2010. – 336 с.
31. *Каипова Г. С.* Налоговые последствия внедрения МСФО / Г. С. Каипова // VI Междунар. науч.-практ. конф. “Новости научной мысли 2010” (Прага, 27.10–05.11.2010) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/30_NNM_2010/Economics/72968.doc.htm.
32. *Клементьев М. И.* Актуальные вопросы регулирования налогообложения в ЕС / М. И. Клементьев // Аудитор. – 2003. – № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gaar.ru/articles/52806>.
33. *Кнут О.* Первинна документація в Німеччині : аналітична записка / О. Кнут, І. Кайзер [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_Briefing_Series/2011/PB_09_2011_ukr.pdf.
34. *Коїс Є.* Підсумки діяльності страховиків ЄС та євроінтеграційні процеси в Україні / Є. Коїс // Страхова справа. – 2005. – № 3. – С. 58.
35. *Конова Г.* Необхідим ли перехід на МСФО? / Г. Конова // Точка продаж. – 2011. – № 58 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gaar.ru/articles/82912>.
36. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
37. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
38. *Копилов В. А.* Організаційні засади національної системи бухгалтерського обліку / В. А. Копилов, Л. Г. Ловінська // Економіка прогнозування. – 2007. – № 2. – С. 127–137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ief.org.ua/Arjiv_EP/Kopulov_Lovinska207.pdf.
39. *Кордаццо М.* Вплив МСФЗ на бухгалтерську практику: приклади італійських котуємих компаній / М. Кордаццо [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eaa2008.org>.
40. *Коробко О.* Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / О. Коробко. – К. : Київ. нац. аграрн. ун-т, 2003. – 27 с.
41. *Кочерга С. В.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / С. В. Кочерга, К. А. Пилипенко. – К. : УНА, 2005. – 216 с.

42. *Крылова Т. Б.* Первые итоги внедрения МСФО за рубежом: обзорная записка : проект / Т. Б. Крылова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nsfo.ru/docs/first%20results.pdf>.
43. *Лабинцев Н.* Облік податку на прибуток в Україні та Росії: досвід і новації / Н. Лабинцев, Е. Цепілова, О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 4. – С. 46–57.
44. *Левченко В. П.* Сучасний стан, проблеми та перспективи запровадження МСФЗ у небанківських фінансових установах / В. П. Левченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dfp.gov.ua/1081.html>.
45. *Лісіна В. Ю.* Міжнародні стандарти фінансової звітності: досвід та перспективи впровадження / В. Ю. Лісіна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.finaudit.com.ua/assets/files/articles/stattuya_3.doc.
46. *Ловінська Л. Г.* Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : монографія / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2006. – 240 с.
47. *Лукашевич Б. В.* Впровадження МСФЗ для фінансових послуг: сучасний стан, проблеми та перспективи / Б. В. Лукашевич [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.finrep.kiev.ua/download/ifrs_18may11_blukasevych_ua.pdf.
48. *Лучко М. Р.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – К. : Знання, 2006. – 312 с. – (Серія “Вища освіта ХХІ століття”).
49. *Малишкін О. І.* Аналіз методичних підходів щодо визначення податкових різниць з податку на прибуток / О. І. Малишкін // Міжнародний збірник наукових праць. Економічні науки. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 487–499.
50. *Малышкин А. И.* Организация налогового учета: национальный и интернациональный аспекты / А. И. Малышкин // Международный бухгалтерський учет. – 2013. – № 18. – С. 55–62.
51. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537.
52. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансової звітності” // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/386727/file/1.pdf>.
53. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 “Податки на прибуток” // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/386704/file/12.pdf>.

54. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/386929/file/16.pdf>.
55. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання” // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/386763/file/32.pdf>.
56. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 “Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи” // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/386775/file/37.pdf>.
57. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 “Звіт про рух грошових коштів” // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/386724/file/7.pdf>.
58. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/386723/file/8.pdf>.
59. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 “Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності” // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/386791/file/1.pdf>.
60. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств // Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/386830/file/1.pdf>.
61. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / за заг. ред. М. Я. Азарова ; Міністерство фінансів України, Нац. ун-т ДПС України. – К., 2010. – 2389 с.
62. 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: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
63. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Консолідована фінансова звітність” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.
64. Обзор вопросов практического осуществления международных стандартов финансовой отчетности : записка секретариата ЮНКТАД // Конференция Организации Объединенных Наций по торговле и раз-

- виту (Женева, 10–12.10.2006) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ufpaa.org/files//content/Review.pdf>.
65. Обзор налогообложения в странах СНГ по состоянию налогового законодательства стран СНГ на 1 апреля 2009 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.iepr.ru/files/text/other/Goldin-CIS\(2\).pdf](http://www.iepr.ru/files/text/other/Goldin-CIS(2).pdf).
66. Огляд питань практичного використання Міжнародних стандартів фінансової звітності // Школа професійного бухгалтера. – 2007. – № 1 (73). – С. 8–9.
67. Олійник Я. В. Регламентация бухгалтерського обліку в Україні: стан, проблеми, орієнтири / Я. В. Олійник // Формування ринкової економіки. – 2010. – № 24. – С. 501–510.
68. Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.
69. Перелік країн, що застосовують МСФЗ // Міністерство фінансів України. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://msfz.minfin.gov.ua/uk/IfrsOtherCountries/AboutIFRSInOtherCountries/Pages/ListCountriesUsingIFRS.aspx>.
70. Перелік типових документів, які створюються в діяльності органів державної влади і місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств : затв. наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 20.07.1998 № 41 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0576-98>.
71. Пікус Р. В. Стратегічні напрямки управління активами страхової компанії / Р. В. Пікус // Вісник Київського нац. ун-ту ім. Т. Шевченка. Сер. “Економіка”. – 2007. – № 94–95. – С. 13–16.
72. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
73. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій суб’єктів малого підприємництва : затв. наказом Міністерства фінансів України 19.04.2001 № 186 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.
74. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” : затв. наказом Міністерством фінан-

- сів України від 25.02.2000 № 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.
76. Положення про Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2010 № 157 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/157-2010-п>.
77. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
78. Порядок зберігання електронних документів в архівних установах : затв. наказом Державного комітету архівів України від 25.04.2005 № 49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0627-05>.
79. Правила (ЄС) № 1606/2002 Європейського Парламенту і Ради про застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IAS) від 19.07.2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/994_404.
80. Правила роботи архівних підрозділів органів державної влади, місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій : затв. наказом Державного комітету архівів України від 16.03.2001 № 16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0407-01>.
81. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 966-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
82. Про внесення змін до закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” : закон України від 12.05.2011 № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3332-17>.
83. Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні : закон України від 30.10.1996 № 448/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/448/96-вр>.
84. Про державну статистику : закон України від 17.09.1992 № 2614-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2614-12>.
85. Про електронний цифровий підпис : закон України від 22.05.2003 № 852-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/852-15>.

86. Про електронні документи й електронний документообіг : закон України від 22.05.2003 № 851-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.
87. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : закон України від 18.03.2004 № 1629-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>.
88. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : закон України від 11.09.2003 № 1160-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1160-15>.
89. Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності : лист Національного банку України, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України від 07.12.2011 № 12-208/1757-14830, 31-08410-06-5/30523, 04/4-07/702 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v1757500-11>.
90. Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>.
91. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами : наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003 № 422 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/minfin/control/uk/publish/article?art_id=32333&cat_id=29470.
92. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами : наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=311243&cat_id=293536.
93. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536.
94. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537.
95. Про затвердження Положення бухгалтерського обліку “Податкові різниці” : наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2011 № 27 [Елек-

- тронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0212-11>.
96. Про Національний банк України : закон України від 20.05.1999 № 679-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/679-14>.
97. Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами : закон України від 10.11.1994 № 237/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/237/94-вр>.
98. Про страхування : закон України від 07.03.1996 № 85/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/85/96-вр>.
99. Про схвалення Декларації цілей та завдань бюджету на 2011 рік (Бюджетної декларації) : постанова Кабінету Міністрів України від 19.04.2010 № 315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/315-2010-п>.
100. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-р>.
101. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.
102. Скултеті Д. Імплементация МСБО/МСФЗ у Словацькій Республіці / Д. Скултеті // Школа професійного бухгалтера. – 2005. – № 11. – С. 12.
103. Сравнительный анализ по внедрению МСФО на рынке ценных бумаг государств-участников СНГ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://finrep.kiev.ua/download/ifrs_18may11_evelichko_ru.pdf.
104. Тимошенко Ю. М. Сучасний стан законодавчого регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств в Україні / Ю. М. Тимошенко // Аспекти соціально-економічного розвитку транзитивної економіки : монографія : у 2 ч. Ч. 2 / за ред. О. О. Непочатенко. – Умань : Сочинський, 2011. – 278 с.
105. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. – 6-те вид., допов. і перероб. – К. : Алерта, 2013. – 982 с.
106. Трофимова Л. Б. Особенности методов организации налогового учета в соответствии с национальными и международными стандартами / Л. Б. Трофимова // Проблемы учета. – 2009. – № 1 (121). – С. 39–43.

107. Трубакова Л. Международные стандарты финансовой отчетности. МСФО / Л. Трубакова // НОУ "ИПП". – 2011. – 16 мая [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=009517>.
108. Узагальнений моніторинг стану розвитку малого і середнього підприємництва за регіональним розподілом за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrp.gov.ua/files/21ad5.docx>.
109. Україна: бухгалтерський облік та аудит: звіт про стан дотримання стандартів та кодексів (ЗДСК) // Світовий банк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_ukr_ukr.pdf.
110. Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uacaa.org/ukr/about_us/description.
111. Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ufraa.org>.
112. Хомин П. Податковий і фінансовий облік на тлі синкретизму Плану рахунків / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 8. – С. 12–19.
113. Четверта Директива Ради 78/660/ЄЕС від 25 липня 1978 року, що базується на п. (3) (g) статті 54 Договору про річну звітність окремих видів товариств OBL 222. 14.08.1978 C1 // Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / О. Величко, С. Голов, В. Пархоменко та ін. ; наук. ред. С. Голов ; Центр європейського та порівняльного права. – К. : Арт-медіа, 2005. – С. 381–410.
114. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Знання-Прес, 2008. – 535 с.
115. Accounting for Leases and Hire Purchase Contracts // SSAP. – 1984. – № 21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/SSAP-21-Accounting-for-leases-and-hire-purchase-co-File.pdf>.
116. Alexander D. International Financial Reporting and Analysis / D. Alexander, A. Britton, A. Jorissen. – London : Thompson, 2007. – 898 p.
117. Bloomberg Terminal [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.bloomberg.com.
118. International Federation of Accountants [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ifac.org.
119. Internal Revenue Code [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law.cornell.edu/uscode/26>.

120. *Hoogervorst H.* The Concept of Prudence: dead or alive? / H. Hoogervorst // IFRS. – 2012. – Sept. 18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Pages/prudence-speech-Sept-2012.aspx>.
121. *Nobes C.* Comparative International Accounting / C. Nobes, R. Parker. – 11th ed. – Edinburgh, UK : Pearson Education, 2010. – 637 p.
122. Paying taxes 2011. The global picture // PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/download-order.jhtml>.
123. *Roberts C.* International Financial Accounting: A Comparative Approach / C. Roberts, P. Weetman, P. Gordon. – Edinburgh, UK : Pearson Education, 2008. – 676 p.
124. *Walton P.* International Accounting / P. Walton, A. Haller, B. Raffournier. – London, UK : International Thomson Business Press, 1998. – 521 p.

ДОДАТКИ

Додаток А

Основні відмінності континентально-європейської та англосаксонської моделей бухгалтерського обліку

Ознака	Модель бухгалтерського обліку	
	континентальна	англосаксонська
Ринки капіталу	Значна частина капіталу представлена у банківському секторі	Значна частина капіталу представлена на фондових ринках
Культура	Сфокусована на державі	Індивідуалістична
Система права	Домінує кодифіковане право, право є джерелом бухгалтерських норм	Домінує прецедентне право; бухгалтерські норми розробляються приватними бухгалтерськими організаціями
Податкова система	Системи бухгалтерського обліку та оподаткування тісно пов'язані	Податкові норми не впливають на практику ведення обліку і складання звітності
Основні користувачі фінансової звітності	Кредитори, податкові органи, інвестори	Інвестори
Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Домінування принципу обачності, оподаткування ускладнює прийняття управлінських рішень за даними фінансової звітності	Об'єктивність, достовірність
Обсяг інформації, що розкривається	Тенденція до скорочення обсягу інформації, що розкривається	Тенденція до розширення обсягу інформації, що розкривається
Застосування облікової політики	Велика кількість альтернативних варіантів визнання та оцінювання облікових об'єктів	Альтернативних варіантів визнання та оцінювання облікових об'єктів практично немає

Ознака	Модель бухгалтерського обліку	
	континентальна	англосаксонська
Розрахунок прибутку, що підлягає розподілу	Розрахунок доходу відповідно до чинного законодавства. Принцип обережності. Обмеження щодо розподілу доходів. Тенденція збільшення прихованих резервів	Розрахунок доходу ґрунтується на управлінських рішеннях. Принципи об'єктивності, достовірності. Домінування принципу наרוшування. Відсутність обмежень при розподілі доходів. Тенденція до скорочення прихованих резервів
Приклади країн	Взаємозалежність податкової та фінансової звітності Бельгія, Німеччина, Франція, Греція, Італія, Португалія, Японія, Швейцарія	Відсутня взаємозалежність податкової та фінансової звітності Австралія, Великобританія, Ірландія, Канада, Нова Зеландія, Нідерланди, Сінгапур, США

Складено за: *Крылова Т. Б.* Первые итоги внедрения МСФО за рубежом : обзорная записка / Т. Б. Крылова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nso.ru/docs/first%20results.pdf>; *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Л. А. Горецька. – Житомир : Рута, 2002. – 543 с.; *Лучко М. Р.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. А. Бенько. – К. : Знання, 2006. – 312 с. – (Серія "Вища освіта ХХІ століття").

Додаток Б

**Застосування Правил Європейського парламенту і Ради про застосування
Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у країнах Європейського Союзу
від 19.07.2002 № 1606/2002**

Країна	Компанії	Компанії, які котируються на біржі		Компанії, які не котируються на біржі	
		Консолідовані	Юридична особа	Консолідовані	Юридична особа
Австрія	Усі	Вимагається	Не дозволяється	Дозволяється	Не дозволяється
Бельгія	Кредитні установи	Вимагається	Не дозволяється	Не дозволяється	Не дозволяється
		Вимагається	Не дозволяється	Не дозволяється	Не дозволяється
Великобританія	Інші	Вимагається	Не дозволяється	Не дозволяється	Не дозволяється
		Вимагається	Дозволяється	Дозволяється	Дозволяється
Греція	Усі	Вимагається	Вимагається	Дозволяється	Дозволяється
Данія	Усі	Вимагається	Дозволяється	Дозволяється	Дозволяється
Естонія	Контрольовані установи, страхові компанії, фінансові й змішані фінансові холдингові компанії та інвестиційні компанії	Вимагається	Вимагається	Вимагається	Вимагається
Ірландія	Усі	Вимагається	Дозволяється	Дозволяється	Дозволяється
Іспанія	Усі	Вимагається	Не дозволяється	Дозволяється	Не дозволяється
Італія	Контрольовані фінансові установи	Вимагається	Вимагається	Вимагається	Вимагається
		Вимагається	Не дозволяється	Вимагається	Не дозволяється
	Компанії з фінансовими інструментами, розміщеними серед населення	Вимагається	Не дозволяється	Вимагається	Не дозволяється

Продовження додатка Б

Країна	Компанії	Компанії, які котируються на біржі		Компанії, які не котируються на біржі	
		Консолідовані	Юридична особа	Консолідовані	Юридична особа
Кіпр	Усі	Вимагається	Вимагається	Вимагається	Вимагається
		Вимагається	Вимагається	Вимагається	Вимагається
Латвія	Інші	Вимагається	Дозволяється	Дозволяється	Не дозволяється
		Вимагається	Вимагається	Вимагається	Вимагається
Литва	Контрольовані фінансові установи	Вимагається	Вимагається	Не дозволяється	Не дозволяється
		Вимагається	Дозволяється	Дозволяється	Дозволяється
Люксембург	Усі	Вимагається	Вимагається	Вимагається	Вимагається
Мальта	Усі	Вимагається	Вимагається	Вимагається	Вимагається
Нідерланди	Усі	Вимагається	Дозволяється	Дозволяється	Дозволяється
Німеччина	Усі	Вимагається	Не дозволяється	Дозволяється	Не дозволяється
		Вимагається	Не дозволяється	Вимагається	Не дозволяється
Польща	Банки, що очікують отримати доступ на регульований ринок	Вимагається	Не дозволяється	Вимагається	Не дозволяється
		Вимагається	Не дозволяється	Дозволяється	Дозволяється
Португалія	Інші	Вимагається	Вимагається	Не дозволяється	Не дозволяється
		Вимагається	Вимагається	Дозволяється	Дозволяється
Португалія	Банки і фінансові установи	Вимагається	Не дозволяється	Дозволяється	Не дозволяється
		Вимагається	Вимагається	Дозволяється	Дозволяється
Португалія	Дочірні компанії в групі компаній, що застосовують МСФЗ	Вимагається	Не дозволяється	Дозволяється	Не дозволяється
		Вимагається	Вимагається	Дозволяється	Дозволяється

Закінчення додатка Б

Країна	Компанії	Компанії, які котируються на біржі		Компанії, які не котируються на біржі	
		Консолідовані	Юридична особа	Консолідовані	Юридична особа
Словацька Республіка	Усі	Вимагається	Не дозволяється	Вимагається	Не дозволяється
		Вимагається	Вимагається	Вимагається	Вимагається
Словенія	Банки і страхові компанії	Вимагається	Дозволяється	Дозволяється	Дозволяється
		Вимагається	Не дозволяється	Дозволяється	Не дозволяється
Угорщина	Усі	Вимагається	Не дозволяється	Вимагається	Не дозволяється
Фінляндія	Страхові компанії	Вимагається	Не дозволяється	Вимагається	Не дозволяється
Франція	Усі	Вимагається	Не дозволяється	Дозволяється	Не дозволяється
Чехія	Усі	Вимагається	Вимагається	Дозволяється	Не дозволяється
Швеція	Усі	Вимагається	Не дозволяється	Дозволяється	Не дозволяється

Складено за: *Крылова Т. Б.* Первые итоги внедрения МСФО за рубежом : обзорная записка / Т. Б. Крылова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nsfu.ru/docs/first%20results.pdf>.

Додаток В

Країни поза межами Європейського Союзу, що запровадили МСФЗ на рівні національних стандартів

Країна	Кількість бірж, від яких вимагається підготовка МСФЗ	Примітки
Вірменія	1	Починаючи з 2001 р.
Бруней	1	Починаючи з 2002 р.
Коста-Ріка	1	Починаючи з 2001 р.
Хорватія	1	1992 р.
Кіпр	1	Рекомендовані до застосування, але не обов'язкові для малих підприємств
Чехія	1	Починаючи з 2001 р. дозволено для груп всередині країни
Домініканська Республіка	1	Починаючи з 2000 р.
Еквадор	1	Починаючи з 1996 р.
Сальвадор	1	Починаючи з 1999 р.
Грузія	1	Починаючи з 2000 р. для акціонерних товариств, з 2001 р. – для інших підприємств
Гайана	1	Міжнародні стандарти застосовуються починаючи з 2001 р., окрім МСБО 19 та МСБО 39
Гаїті	1	Починаючи з 1997 р.

Закінчення додатка В

Країна	Кількість бірж, від яких вимагається підготовка МСФЗ	Примітки
Гондурас	1	Починаючи з 1997 р.
Ямайка	1	Починаючи з 2002 р.
Кенія	1	МСФЗ застосовуються усіма для цілей оподаткування починаючи з 1999 р.
Кувейт	1	1990 р.
Ліван	1	1998 р.
Литва	1	Починаючи з 2001 р. Для усіх акціонерних компаній
Македонія	1	Починаючи з 1997 р.
Малаві	1	Починаючи з 2001 р.
Непа	1	Починаючи з 1996 р.
Оман	1	Починаючи з 1986 р.
Румунія	1	Лістинговими компаніями починаючи з 2001 р., іншими підприємствами – із 2002 р.

Складено за: Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fksb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

Додаток Г

Організація запровадження міжнародних стандартів у країнах СНД

Держави – члени СНД	Органи, відповідальні за запровадження МСФЗ	Терміни запровадження МСФЗ
Азербайджан	Міністерство фінансів	2008–2009 рр.
Вірменія	Міністерство фінансів	2010–2011 рр.
Білорусь	Міністерство фінансів, міністерство економіки, міністерство податків та зборів, Національний статистичний комітет, міністерство освіти, міністерство праці та соціального захисту, міністерство архітектури та будівництва, Національний банк	2010 р.
Казахстан	Міністерство фінансів, Національний банк, Агентство з регулювання та нагляду за фінансовим ринком та фінансовими організаціями, державні органи, що мають підвідомчі державні підприємства, акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, акіми Астани, Алматы, областей, АТ “Фонд національного добробуту “СамрукКазина”, міністерство освіти та науки, міністерство зовнішніх справ	2003 р.
Киргизстан	Міністерство фінансів, Державна служба регулювання та нагляду за фінансовим ринком	2003 р.
Молдова	Міністерство фінансів, Національний банк, Національна комісія з фінансового ринку та цінних паперів, Інформаційна служба фінансових звітів при Національному бюро статистики, міністерство освіти і молоді, університети	2011 р.
Росія	Міністерство фінансів, Центральний банк	2010—2015 рр.

Закінчення додатка Г

Держави – члени СНА	Органи, відповідальні за запровадження МСФЗ	Терміни запровадження МСФЗ
Таджикистан	Урядова комісія із запровадження МСФЗ, міністерство фінансів, міністерство економіки та торгівлі, фінансовий відділ Виконавчого апарату президента Республіки Таджикистан, Державний комітет статистики, Агентство з державного контролю та боротьби з корупцією, Суспільний інститут професійних бухгалтерів та аудиторів	2006–2010 рр.
Узбекистан	Міністерство фінансів, Державний комітет статистики, Центральний банк, міністерство юстиції, Професійне об'єднання бухгалтерів та аудиторів	2002 р.

Складено за: Информация об опыте применения Международных стандартов финансовой отчетности в государствах – участниках СНГ // Координационный совет по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете Союза жества независимых государств. – М., 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rnk.ru/news/tax/document154576.phtml>.

Додаток Д

Досвід застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності країнами СНД

Країни – члени СНД	Система поширення досвіду застосування МСФЗ
Азербайджан	<ul style="list-style-type: none"> • Публікації відповідних матеріалів у засобах масової інформації, зокрема, науково-практичному журналі міністерства фінансів “Фінанси та облік”, а також розміщення інформації на офіційному сайті міністерства; • видання Центральним банком, міністерством фінансів відповідних методичних рекомендацій; • проведення міністерством фінансів міжнародних конференцій і семінарів з питань переходу на МСФЗ
Вірменія	<ul style="list-style-type: none"> • Публікації відповідних матеріалів у виданні “Офіційні відомості”; • розміщення інформації в інтернеті
Білорусь	<ul style="list-style-type: none"> • Публікації матеріалів у засобах масової інформації, зокрема науково-практичному журналі міністерства фінансів “Фінанси, облік, аудит”; • розміщення інформації в інтернеті
Казахстан	<ul style="list-style-type: none"> • Видання міністерством фінансів, Національним банком, акредитованими професійними організаціями бухгалтерів, професійними аудиторськими організаціями методичних рекомендацій, навчальних посібників; • проведення переліченими органами та організаціями навчальних семінарів і тренінгів

Продовження додатка Д

Країни – члени СНА	Система поширення досвіду застосування МСФЗ
Киргизстан	<ul style="list-style-type: none"> • Видання Національним банком, Міністерством фінансів, Центральним банком, міністерством фінансів, Державною службою регулювання та нагляду за фінансовим ринком відповідних методичних рекомендацій; • розміщення інформації в інтернеті; • проведення навчальних заходів
Молдова	<ul style="list-style-type: none"> • Видання Національним банком, міністерством фінансів, Державною службою регулювання та нагляду за фінансовим ринком відповідних методичних рекомендацій; • публікації інформації у засобах масової інформації; • розміщення інформації в інтернеті; • проведення навчальних заходів
Росія	<p>Здійснення недержавними організаціями, зокрема, саморегульованими організаціями аудиторів, професійними об'єднаннями бухгалтерів:</p> <ul style="list-style-type: none"> • видання спеціальної літератури; • публікації інформації у засобах масової інформації; • розміщення інформації в Інтернеті; • проведення навчальних заходів
Таджикистан	<ul style="list-style-type: none"> • Проведення Суспільним інститутом професійних бухгалтерів і аудиторів курсів підвищення кваліфікації спеціалістів з бухгалтерського обліку та аудиторської діяльності відповідно до МСФЗ; • розроблення Методологічною радою з бухгалтерського обліку та аудиту при Урядовій комісії із запровадження МСФЗ методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку щодо використання МСФЗ

Країни – члени СНД	Система поширення досвіду застосування МСФЗ
Узбекистан	<ul style="list-style-type: none"> • Проведення професійними об'єднаннями бухгалтерів і аудиторів курсів з фінансового обліку та звітності, основаних на МСФЗ; • організація міжнародних конференцій і семінарів з питань переходу на МСФЗ міністерством фінансів разом із професійними об'єднаннями бухгалтерів і аудиторів; • проведення круглих столів, короткострокових курсів та тренінгів з бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ

Складено за: Інформація об опыте применения Международных стандартов финансовой отчетности в государствах – участниках СНГ // Координационный совет по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете Содружества независимых государств. – М., 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rnk.ru/news/tax/document154576.phtml>; Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fksb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

Додаток Е

Організації, що складають звітність за міжнародними стандартами

Вид організації	Звітність	Азербайджан	Вірменія	Білорусь	Казахстан	Киргизстан	Молдова	Росія	Таджикистан	Узбекистан
Вид організації Організації, акції яких перебувають в обігу на фондових біржах та в інших торгових суб'єктів ринку цінних паперів	Індивідуальна	+	-	-	+	+	+	-	+	-
	Консолідована	+	+	-	+	+	+	+	+	-
	Індивідуальна	+	-	-	+	+	-	-	+	-
	Консолідована	+	-	-	+	+	-	-	+	-
Кредитні організації	Індивідуальна	+	+	+	+	+	-	+	+	+
	Консолідована	+	+	+	+	+	-	+	+	+
Страхові організації	Індивідуальна	+	+	-	+	+	+	-	+	-
	Консолідована	+	+	-	+	+	+	+	+	-
Недержавні пенсійні фонди	Індивідуальна	+	-	-	+	+	+	-	-	-
	Консолідована	+	-	-	+	+	+	-	-	-
Біржі	Індивідуальна	+	-	-	+	+	-	-	+	-
	Консолідована	+	-	-	+	+	-	-	+	-

Закінчення додатка Е

Вид організації	Звітність	Азербайджан	Вірменія	Білорусь	Казахстан	Киргизстан	Молдова	Росія	Таджикистан	Узбекистан
Інвестиційні фонди	Індивідуальна	+	+	-	+	+	+	-	-	-
	Консолідована	+	+	-	+	+	+	-	-	-
Державні підприємства	Індивідуальна	+	-	-	+	+	+	-	+	-
	Консолідована	+	-	-	+	+	+	-	+	-
Інші	Індивідуальна	-	+	-	+	-	-	-	-	-
	Консолідована	-	+	-	+	-	-	-	-	-

Складено за: Інформація об опыте применения Международных стандартов финансовой отчетности в государствах – участниках СНГ // Координационный совет по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете Содружества независимых государств. – М., 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rnk.ru/news/tax/document154576.phtml>.

Додаток Ж

Державне регулювання контролю якості фінансової звітності, складеної відповідно до МСФЗ

Держави – члени СНА	Обов'язковий аудит фінансової звітності	Органи контролю	Об'єкт контролю	Законодавче регулювання
Азербайджан	–	Міністерство фінансів та Центральний банк	Застосування МСФЗ громадськими організаціями	Кодекс про адміністративні правопорушення
Вірменія	+	Міністерство фінансів, Податкова служба та Центральний банк	Звітність фінансово-кредитних організацій	Кодекс про адміністративні правопорушення
Білорусь	–	Національний банк	Звітність за банків та небанківських фінансово-кредитних організацій	–
Казахстан	+	Національний банк	Звітність організацій, що здійснюють окремі види банківських операцій і спеціальних фінансових компаній	Кодекс про адміністративні правопорушення
Киргизстан	+	Комітет фінансового контролю міністерства фінансів	Бухгалтерський облік і фінансова звітність	–
		Міністерство фінансів	Застосування МСФЗ бюджетними організаціями	
		Державна служба регулювання та нагляду за фінансовим ринком	Застосування МСФЗ іншими суб'єктами	

Закінчення додатка Ж

Держави – члени СНА	Обов'язковий аудит фінансової звітності	Органи контролю	Об'єкт контролю	Законодавче регулювання
Молдова	+	Інформаційна служба фінансових звітів при Національному бюро статистики	Фінансова звітність	-
Росія	+	Центральний банк Федеральна служба з фінансових ринків	Звітність кредитних організацій Подання і публікація звітності інших організацій	-
Таджикистан	+	-	-	-
Узбекистан	-	-	-	-

Складено за: Інформація об опыте применения Международных стандартов финансовой отчетности в государствах – участниках СНГ // Координационный совет по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете Содружества независимых государств. – М., 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rnk.ru/news/tax/document154576.phtml>.

Додаток 3

Проблеми запровадження МСФЗ у країнах СНД

Проблема	Держави – члени СНД
Рівень знань і навичок застосування МСФЗ, нестача кваліфікованих фахівців у галузі МСФЗ	Азербайджан, Вірменія, Білорусь, Киргизстан, Молдова, Росія, Таджикистан, Узбекистан
Витрати, пов'язані із запровадженням МСФЗ (інвестиції у реформування національної системи бухгалтерського обліку, витрати організації на складання звітності за МСФЗ шляхом трансформації бухгалтерської звітності, складеної за національними правилами, необхідність зміни інформаційних систем організації)	Киргизстан, Молдова, Таджикистан, Узбекистан
Відсутність офіційного статусу фінансової звітності, яка складається за МСФЗ	Узбекистан
Національні та історичні традиції регулювання бухгалтерського обліку та звітності	Таджикистан
Відсутність або незначна кількість методичних матеріалів щодо запровадження МСФЗ, у тому числі національною мовою, а також з урахуванням галузевих особливостей	Азербайджан, Вірменія, Киргизстан, Молдова, Таджикистан
Послідовність і коректність застосування МСФЗ, формалізм при застосуванні МСФЗ	Киргизстан, Росія, Узбекистан
Складність застосування МСФЗ суб'єктами малого та середнього підприємництва	Вірменія, Білорусь, Киргизстан, Росія
Складність визначення справедливої вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань	Азербайджан, Білорусь, Казахстан, Таджикистан
Відсутність офіційного перекладу МСФЗ національною мовою	Киргизстан, Узбекистан
Відсутність офіційного перекладу останньої версії МСФЗ російською мовою	Казахстан

Закінчення додатка 3

Проблема	Держави – члени СНД
Слабкість контролю за якістю звітності, яка складається за МСФЗ	Киргизстан, Таджикистан
Недостатня участь професійних громадських організацій бухгалтерів та аудиторів, громадськості, включаючи користувачів фінансової звітності, у регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності, розвитку бухгалтерської професії	Білорусь Киргизстан Узбекистан

Складено за: Информация об опыте применения Международных стандартов финансовой отчетности в государствах – участниках СНГ // Координационный совет по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете Содружества независимых государств. – М., 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rnk.ru/news/tax/document154576.phtml>.

Додаток И

Рейтинг податкових систем країн світу

Країна	Простота податкової системи	Кількість податків	Час на облік відповідно до податкового законодавства	Загальна податкова ставка
Австралія	48	35	22	127
Бельгія	70	35	50	151
Білорусь	183	181	178	173
Бразилія	152	33	183	168
Великобританія	16	15	23	76
Вірменія	159	156	169	94
Греція	74	33	90	125
Грузія	61	60	152	10
Данія	13	24	38	36
Індія	164	167	104	157
Ірландія	7	24	9	30
Іспанія	71	15	72	150
Італія	128	49	123	167
Казахстан	39	24	115	38
Канада	10	15	34	37
Китай	114	9	154	158
Латвія	59	9	125	81
Литва	44	35	62	83
Молдова	106	152	95	44
Нідерланди	27	24	37	90
Німеччина	88	53	84	128
Нова Зеландія	26	15	67	63
Норвегія	18	5	16	98
ПАР	24	24	75	43
Росія	105	35	132	123

Закінчення додатка И

Країна	Простота податкової системи	Кількість податків	Час на облік відповідно до податкового законодавства	Загальна податкова ставка
США	62	35	66	124
Україна	181	183	174	149
Франція	55	9	36	163
Швеція	39	1	30	146
Японія	112	43	143	130

Складено за: *Nobes C. Comparative International Accounting / C. Nobes, R. Parker. – 11th ed. – Edinburgh, UK : Pearson Education, 2010. – 637 p.; Paying Taxes 2011. The Global Picture // PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/download-order.jhtml>.*

Додаток К

Ступінь взаємозв'язку податкової звітності з матеріальними статтями фінансової звітності

№ з/п	Господарська операція	Німеччина	Франція	Великобританія	США
1	Визнання та оцінювання капіталу	III, IV (щодо окремих операцій – V)	II	I	II (щодо окремих операцій – IV)
2	Фінансова й операційна оренда	IV	II	III	II, I
3	Списання (в межах норми)	IV	IV	I	I
4	Списання (надлишкове)	V	V	-	-
5	Непередбачені витрати, резерви	III	II	I (щодо окремих операцій – III)	I
6	Гранди та субсидії	IV	III	I	II
7	Витрати на науково-дослідні, дослідно-конструкторські та технологічні роботи	III	III	I	III
8	Оцінювання запасів	IV	II	II, III	IV, III
9	Довгострокові контракти	III	IV	III	I (щодо окремих операцій – IV)
10	Процентні витрати (капіталізація)	III	IV, III	I, II	I
11	Операції з іноземною валютою	III	I	I	I
12	Не консолідовано придбаний гуввіл	V	I	I	IV
13	Пенсії	IV	IV	I	I
14	Зміни в методиках обліку та помилки	III	III, I	I	I

Складено за: Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fksb.ffms.ru/catalog.aspx?ob_no=1794.

Додаток Л

Вплив прийняття МСФЗ на оподатковуваний прибуток при незмінному податковому законодавстві

Міжнародний стандарт	Господарська операція	Країна		
		Німеччина	Франція	Великобританія
МСБО 2	Метод ЛІФО відсутній	+*	Не впливає	Не впливає
	Чиста реалізована вартість	+	Не впливає	Не впливає
МСФЗ 8	Коригування помилок/методів	+/-**	+/-	Не впливає
МСФЗ 11	Облік контрактів	+	+	Не впливає
МСФЗ 16	Списання	+	+	Не впливає
МСФЗ 17	Капіталізація орендних платежів	+/-	+/-	Не впливає
МСФЗ 19	Витрати на пенсії	-	-	+/-
МСФЗ 21	Прибуток від обміну валют	+	+	Не впливає
МСФЗ 32	Конвертовані засоби, пільги	+/-	+/-	+/-
МСФЗ 36	Сумнівна заборгованість	+	+	Не впливає
МСФЗ 37	Резерви	+	+	Не впливає
МСФЗ 38	Нематеріальні активи	-	-	Не впливає
МСБО 39	Реєстрація на ринку	+	+	+
МСБО 41	Ліси, виноград	+	+	+

* Збільшення прибутку або прискорення його надходження.

** Зменшення прибутку або уповільнення його надходження.

Складено за: Отчет о международном опыте применения МСФО : в 2 ч. / ФБК: Аудит. Финансы. Право. – М. : ФБК, 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fkcb.ffms.ru/catalog.asp?ob_no=1794.

Додаток М

Хронологія розвитку первинної облікової документації,
яка застосовується на українських підприємствах

Дата прийняття	Дата видання (введення в дію)	Назва, номер та коротка сутність документа
06.09.1957		Постанова Ради Міністрів СРСР № 1078, якою на ЦСУ СРСР та його місцеві органи покладено загальне керівництво питаннями первинного обліку в промисловості та будівництві, а також розроблення та видання типових форм первинного обліку
	1965–1973	Альбоми ЦСУ при Раді Міністрів СРСР. “Типовые формы первичного учета и краткие указания по их применению и заполнению”, які стосуються виробництва продукції: I. “Труд и заработная плата”; II. “Основные средства”; III. “Материалы”; IV. “Производство продукции”: 4.1. Угольная и сланцевая промышленность; 4.2. Промышленность строительных материалов; 4.3. Торфяная промышленность; 4.4. Черная и цветная металлургия; 4.5. Нефтяная и газовая промышленность; 4.6. Химическая промышленность; 4.7. Лесная, бумажная и деревообрабатывающая промышленность; 4.8. Стекольная и фарфорно-фаянсовая промышленность; 4.9. Машиностроение и металлообработка; 4.10. Пищевая промышленность
09.04.1973		Постанова Ради Міністрів СРСР № 220, якою на ЦСУ СРСР покладено затвердження типових міжвідомчих форм: особового складу; використання робочого часу; розрахунків з робітниками і службовцями із заробітної плати; основних засобів; сировини і матеріалів; малювальних та швидкозношувальних предметів; роботи в автомобільному транспорті; роботи будівельних машин та механізмів; результатів інвентаризації; касових операцій; раціоналізації та винахідництва

Закінчення додатка М

Дата прийняття	Дата видання (введення в дію)	Назва, номер та коротка сутність документа
	1973–1988	Альбоми уніфікованих форм первинної облікової документації міністерств та відомств. Усього 90 альбомів уніфікованих форм
28.12.1989		Постанова Держкомстату СРСР “Об утверждении форм первичной учетной документации для предприятий и организаций” № 241
	1989	Затверджені Держкомстатом СРСР Унифицированные формы первичной учетной документации для предприятий и организаций”
09.10.1995	01.01.1996	Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку” № 253
27.10.1995	01.01.1996	Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку особового складу” № 277
29.12.1995	01.01.1996	Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку” № 352
22.05.1996	07.1996	Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі” № 144
22.05.1996	07.1996	Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношувальних предметів” № 145
21.06.1996	07.1996	Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів” № 193

Складено за: *Головін М.* Система обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) / М. Головін // Дебет-Кредит. Школа бухгалтера. – 2003. – № 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/school/ukr/2003/44/44sc7.html>.

Додаток Н

Перелік типових форм, що їх використовують для первинної документації господарських явищ та процесів на підприємствах в Україні

Код	Назва
1. Облік особового складу підприємства та облік нарахування й виплати заробітної плати	
Ф № П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
Ф № П-2	Особова картка працівника
Ф № П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
Ф № П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)
Ф № П-5	Табель обліку використання робочого часу
Ф № П-6	Розрахунково-платіжна відомість працівника
Ф № П-7	Розрахунково-платіжна відомість (зведена)
2. Облік касових операцій	
Ф № КО-1	Прибутковий касовий ордер
Ф № КО-2	Видатковий касовий ордер
Ф № КО-3	Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів
Ф № КО-4	Касова книга
3. Облік розрахунків із підзвітними особами	
Ф № 807	Звіт про використання коштів виданих на відрядження та підзвіт
4. Облік банківських операцій	
Ф № 869	Рахунок-фактура
код 040 1001	Платіжна вимога
код 040 1002	Платіжне доручення
код 040 1003	Зведене платіжне доручення

Продовження додатка Н

Код	Назва
код 040 1004	Заява про відмову від акцепту
код 040 1007	Реєстр чеків
код 040 1008	Зведена вимога
5. Облік матеріалів	
Ф № М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли
Ф № М-2	Доручення
Ф № М-2а	Акт списання бланків доручень
Ф № М-3	Журнал реєстрації виданих доручень
Ф № М-4	Прибутковий ордер
Ф № М-7	Акт приймання матеріалів
Ф № М-8	Лімітно-забірна картка (на одне найменування матеріалу та багаторазовий відпуск)
Ф № М-9	Лімітно-забірна картка (для багаторазового відпуску двох-п'яти найменувань матеріалів)
Ф № М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
Ф № М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Ф № М-12	Картка складського обліку матеріалів
Ф № М-13	Реєстр приймання-здачі документів
Ф № М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі
Ф № М-15	Акт про прийняття устаткування
Ф № М-15а	Акт прийняття-передавання устаткування до монтажу
Ф № М-16	Матеріальний ярлик
Ф № М-17	Акт № __ про виявлені дефекти устаткування
Ф № М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від визначених норм запасу

Продовження додатка Н

Код	Назва
Ф № М-19	Матеріальний звіт
Ф № М-21	Інвентаризаційний опис
Ф № М-22	Акт № __ на списання матеріалів відкритого зберігання
Ф № М-23	Акт № __ про витрату давальницьких матеріалів
Ф № М-26	Картка обліку устаткування для встановлення
Ф № М-28	Лімітно-забірна картка № __ для будівельних організацій
Ф № М-28а	Лімітно-забірна картка № ____
6. Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів	
Ф № МШ-1	Відомість про поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів
Ф № МШ-2	Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів
Ф № МШ-4	Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів
Ф № МШ-5	Акт на списання інструментів (пристосувань) та обмін їх на придбані для використання
Ф № МШ-6	Особиста картка спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристосувань
Ф № МШ-7	Відомість обліку (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристосувань
Ф № МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів
7. Облік основних засобів	
Ф № 03-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
Ф № 03-2	Акти приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
Ф № 03-3	Акт на списання основних засобів
Ф № 03-4	Акт на списання автотранспортних засобів
Ф № 03-5	Акт № __ про встановлення, пуск та демонтаж будівельної техніки

Закінчення додатка Н

Код	Назва
Ф № 03-6	Інвентарна картка обліку основних засобів
Ф № 03-7	Опис інвентарних карток обліку основних засобів
Ф № 03-8	Картка обліку руху основних засобів
Ф № 03-9	Інвентарний список основних засобів
Ф № 03-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
Ф № 03-15	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)
Ф № 03-16	Розрахунок амортизації автотранспорту
8. Типові форми первинного обліку науково-інформаційної діяльності	
Ф № НТІ-1	Журнал зведеного обліку показників довідково-інформаційного фонду
Ф № НТІ-2	Паспорт бази даних
Ф № НТІ-3	Картка користувача органу НТІ, НТБ, організації
Ф № НТІ-4	Журнал обліку робіт, що виконуються в режимі "Запит-відповідь"
Ф № НТІ-5	Журнал зведеного обліку показників довідково-інформаційного та бібліотечного обслуговування
Ф № НТІ-6	Журнал обліку обслуговування за міжбібліотечним абонементом
Ф № НТІ-7	Журнал обліку заходів щодо поширення досягнень науки й техніки, виробничого досвіду
Ф № НТІ-8	Журнал обліку видань
Ф № НТІ-9	Журнал обліку науково-аналітичних робіт

Складено за: Бухгалтерський облік : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, А. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. – К. : КНЕУ, 2002. – 370 с.

Додаток О

Етапи проведення інвентаризації

Етапи інвентаризації	Документи, що оформлюються в ході інвентаризації	Нормативні документи
Підготовчий етап		
1. На підприємстві створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія	Наказ про призначення постійно діючої інвентаризаційної комісії	Інструкція № 69 (п. 11.1)
2. Для безпосереднього проведення інвентаризації створюється робоча інвентаризаційна комісія	Наказ про призначення робочої інвентаризаційної комісії	Інструкція № 69 (п. 11.2)
3. Підготовка до проведення інвентаризації проводиться на підставі наказу керівника	Наказ про проведення інвентаризації; розписки матеріально відповідальних осіб	Положення № 158 ¹ (п. 9)
3.1. Має бути закінчено обробку всіх документів щодо руху матеріальних цінностей, визначено залишки на день інвентаризації		
3.2. Інвентаризаційна комісія зобов'язана: – опламувати підсобні приміщення та інші місця зберігання цінностей, що мають окремі входи та виходи; – перевірити справність усіх ваговимірювальних приладів; – одержати останні на момент інвентаризації реєстри прибуткових і видаткових документів або звітів про рух товарно-матеріальних цінностей і коштів		Положення № 158 (п. 10)

Продовження додатка О

Етапи інвентаризації	Документи, що оформлюються в ході інвентаризації	Нормативні документи
3.3. Голова інвентаризаційної комісії візує всі прибуткові та видаткові документи, що додаються до реєстрів (звітів) із зазначенням "До інвентаризації на (дата)"		Положення № 158 (п. 10)
3.4. Матеріально відповідальні особи та особи, які мають кошти на придбання або доручення на одержання цінностей, дають розписки про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на цінності задані в бухгалтерію, що всі цінності, які надійшли під їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані на видаток		Положення № 158 (п. 10)
Етап перевірки		
1. Наявність цінностей встановлюється шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру	Акти обмірів і розрахунки; акти інвентаризації; інвентаризаційні описи	Положення № 158 (п. 11)
2. Інвентаризація фактичних залишків повинна проводитися в присутності матеріально відповідальних осіб. Забороняється здійснювати інвентаризацію в неповному складі інвентаризаційної комісії та заносити до опису дані про залишки цінностей зі слів матеріально відповідальних осіб або за даними обліку без перевірки їх фактичної наявності		Положення № 158 (п. 11)
3. Якщо інвентаризацію цінностей у приміщенні, де вони зберігаються, не закінчено протягом одного дня, її має бути закінчено протягом наступних днів. Після того як інвентаризаційна комісія залишила це приміщення, голова інвентаризаційної комісії		Положення № 158 (п. 12)

Продовження додатка О

Етапи інвентаризації	Документи, що оформлюються в ході інвентаризації	Нормативні документи
опечатує його пломбіром. Під час перерви в роботі інвентаризаційної комісії інвентаризаційні описи повинні зберігатися у захищеному приміщенні, де проводиться інвентаризація		
4. Необхідно враховувати особливості кожної групи цінностей щодо їх інвентаризації		Положення № 158 (п. 14)
5. Інвентаризації піддаються також майно і матеріальні цінності, що не належать підприємству та облік яких ведеться на позабалансових рахунках		Інструкція № 69 (п. 5)
Підсумково-аналітичний етап		
1. Якщо матеріально відповідальні особи виявлять після інвентаризації помилки в інвентаризаційних описах, вони повинні негайно (до відкриття складу, комори, відділу, секції тощо) заявити про це інвентаризаційній комісії, яка після перевірки вказаних фактів та їх підтвердження проводить виправлення помилок	Звіряльні відомості; зведений акт інвентаризації; акт контрольної перевірки інвентаризації цінностей; книга реєстрації контрольних перевірок інвентаризації	Інструкція № 69 (пп. 11.5)
2. Контрольні перевірки інвентаризації повинні проводитись постійно діючою інвентаризаційною комісією за участю членів робочих інвентаризаційних комісій і матеріально відповідальних осіб після закінчення інвентаризації, але обов'язково до відкриття складу (комори, секції тощо), де проводилась інвентаризація		Інструкція № 69 (пп. 11.6)
3. На підставі отриманих інвентаризаційних описів бухгалтерія підприємства визначає результати інвентаризації		Положення № 158 (п. 44)

Закінчення додатка О

Етапи інвентаризації	Документи, що оформляються в ході інвентаризації	Нормативні документи
4. Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність складання звірхальних відомостей, на підставі одержаних пояснень встановлює характер виявлених лишків, нестач, втрат і псування цінностей. Висновки та пропозиції про покриття нестач за рахунок лишків та регулювання встановлених різниць комісія відображає у зведеному акті інвентаризації майна		Положення № 158 (п. 48)
5. Узагальнення результатів інвентаризації, підготовка пропозицій і висновків інвентаризаційної комісії щодо врегулювання встановлених різниць проводиться у п'ятиденний термін після подання всіх інвентаризаційних описів (актів)		Положення № 158 (п. 7)
6. Інвентаризаційна комісія повинна отримати письмові пояснення відповідних працівників щодо лишків і нестач. На підставі наданих пояснень здійснюється регулювання інвентаризаційних різниць		Інструкція № 69 (пп. 1.1.1.2), Положення № 158 (п. 49)
7. Результати інвентаризації, затвержені керівником підприємства, відображаються в бухгалтерському обліку на дату проведення інвентаризації		Положення № 158 (п. 50)

Складено за: Етапи проведення інвентаризації // Дебет-Кредит. Школа бухгалтера. – 2007. – № 14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtkl.com.ua/show/3cid02006.html>.

Додаток П

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
Клас 1. Необоротні активи		
10	Основні засоби	Усі види діяльності
11	Інші необоротні матеріальні активи	Усі види діяльності
12	Нематеріальні активи	Усі види діяльності
13	Знос (амортизація) необоротних активів	Усі види діяльності
14	Довгострокові фінансові інвестиції	Усі види діяльності
15	Капітальні інвестиції	Усі види діяльності
16	Довгострокові біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що провадять сільськогосподарську діяльність
17	Відстрочені податкові активи	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	Усі види діяльності
19	Гудвіл	Усі види діяльності
Клас 2. Запаси		
20	Виробничі запаси	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Усі види діяльності
23	Виробництво	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати	Промисловість
26	Готова продукція	Промисловість, сільське господарство та ін.

Продовження додатка П

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	Усі види діяльності
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи		
30	Каса	Усі види діяльності
31	Рахунки в банках	Усі види діяльності
33	Інші кошти	Усі види діяльності
34	Короткострокові векселі одержані	Усі види діяльності
35	Поточні фінансові інвестиції	Усі види діяльності
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	Усі види діяльності
37	Розрахунки з різними дебіторами	Усі види діяльності
38	Резерв сумнівних боргів	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів	Усі види діяльності
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань		
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	Усі види діяльності
41	Капітал у дооцінках	Усі види діяльності
42	Додатковий капітал	Усі види діяльності
43	Резервний капітал	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Усі види діяльності
45	Вилучений капітал	Усі види діяльності
46	Неоплачений капітал	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Усі види діяльності
48	Цільове фінансування і цільові надходження	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	Страхова діяльність
Клас 5. Довгострокові зобов'язання		
50	Довгострокові позики	Усі види діяльності
51	Довгострокові векселі видані	Усі види діяльності
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	Усі види діяльності

Продовження додатка П

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
54	Відстрочені податкові зобов'язання	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання	Усі види діяльності
Клас 6. Поточні зобов'язання		
60	Короткострокові позики	Усі види діяльності
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	Усі види діяльності
62	Короткострокові векселі видані	Усі види діяльності
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	Усі види діяльності
64	Розрахунки за податками й платежами	Усі види діяльності
65	Розрахунки за страхування	Усі види діяльності
66	Розрахунки за виплатами працівникам	Усі види діяльності
67	Розрахунки з учасниками	Усі види діяльності
68	Розрахунки за іншими операціями	Усі види діяльності
69	Доходи майбутніх періодів	Усі види діяльності
Клас 7. Доходи і результати діяльності		
70	Доходи від реалізації	Усі види діяльності
71	Інший операційний дохід	Усі види діяльності
72	Дохід від участі в капіталі	Усі види діяльності
73	Інші фінансові доходи	Усі види діяльності
74	Інші доходи	Усі види діяльності
75	Рахунок виключено	
76	Страхові платежі	Страхова діяльність
79	Фінансові результати	Усі види діяльності
Клас 8. Витрати за елементами		
80	Матеріальні витрати	Усі види діяльності
81	Витрати на оплату праці	Усі види діяльності
82	Відрахування на соціальні заходи	Усі види діяльності
83	Амортизація	Усі види діяльності
84	Інші операційні витрати	Усі види діяльності
85	Інші затрати	Усі види діяльності

Закінчення додатка П

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
Клас 9. Витрати діяльності		
90	Собівартість реалізації	Усі види діяльності
91	Загальновиробничі витрати	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати	Усі види діяльності
93	Витрати на збут	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	Усі види діяльності
95	Фінансові витрати	Усі види діяльності
96	Втрати від участі в капіталі	Усі види діяльності
97	Інші витрати	Усі види діяльності
98	Податок на прибуток	Усі види діяльності
99	Рахунок виключено	
Клас 0. Позабалансові рахунки		
01	Орендовані необоротні активи	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	Усі види діяльності
03	Контрактні зобов'язання	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	Усі види діяльності
05	Гарантії та забезпечення надані	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані	Усі види діяльності
07	Списані активи	Усі види діяльності
08	Бланки суворого обліку	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування	Усі види діяльності

Складено за: План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

Додаток Р

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку
1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"

Підприємство _____	Дата (рік, місяць, число) _____	КОДИ	
Територія _____	за ЄДРПОУ _____	_____	01
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОАТУУ _____	_____	_____
Вид економічної діяльності _____	за КОПФГ _____	_____	_____
Середня кількість працівників ¹ _____	за КВЕД _____	_____	_____
Адреса, телефон _____			
Одиниця виміру: тис. грн. без десятикового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)			
Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):			
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку _____			
за міжнародними стандартами фінансової звітності _____			

Баланс (Звіт про фінансовий стан) на _____ 20__ р.

Форма № 1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накоплена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095		
II. Оборотні активи			
Запаси	1100		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195		
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Баланс	1300		

Продовження додатка Р

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Усього за розділом I	1495		
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695		
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
	1700		
Баланс	1900		

Керівник

Головний бухгалтер

¹ Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Продовження додатка Р

Підприємство _____ Дата (рік, місяць, число) _____ КОДИ
 (найменування) за ЄДРПОУ _____ 01

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
 за _____ 20__ р.

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
Валовий: прибуток	2090		
збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	()	()
Витрати на збут	2150	()	()
Інші операційні витрати	2180	()	()
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190		
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	()	()
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350		
збиток	2355	()	()

Продовження додатка Р

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500		
Витрати на оплату праці	2505		
Відрахування на соціальні заходи	2510		
Амортизація	2515		
Інші операційні витрати	2520		
Разом	2550		

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник

Головний бухгалтер

Продовження додатка Р

Підприємство _____ (найменування)

Дата (рік, місяць, число) _____ за ЄДРПОУ _____

КОДИ	
	01

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)
за _____ 20__ р.

Форма № 3 Код за ДКУД 1801004

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000		
Повернення податків і зборів	3005		
у тому числі податку на подану вартість	3006		
Цільового фінансування	3010		
Інші надходження	3095		
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	() ()	
Праці	3105	() ()	
Відрахувань на соціальні заходи	3110	() ()	
Зобов'язань з податків і зборів	3115	() ()	
Інші витрачання	3190	() ()	
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195		
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації:			
фінансових інвестицій	3200		
необоротних активів	3205		
Надходження від отриманих:			
відсотків	3215		
дивідендів	3220		
Надходження від деривативів	3225		
Інші надходження	3250		
Витрачання на придбання:			
фінансових інвестицій	3255	() ()	
необоротних активів	3260	() ()	
Виплати за деривативами	3270	() ()	
Інші платежі	3290	() ()	
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295		

Продовження додатка Р

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від: Власного капіталу	3300		
Отримання позик	3305		
Інші надходження	3340		
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	() ()	
Погашення позик	3350		
Сплату дивідендів	3355	() ()	
Інші платежі	3390	() ()	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395		
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400		
Залишок коштів на початок року	3405		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		
Залишок коштів на кінець року	3415		

Керівник

Головний бухгалтер

Продовження додатка Р

Підприємство _____
(найменування)Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ	
	01

Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)
за _____ 20__ р.

Форма № 3-н Код за ДКУД 1801006

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		надходження	видаток	надходження	видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500				
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	3505		X		X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520				
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550				
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560				
Грошові кошти від операційної діяльності	3570				
Сплачений податок на прибуток	3580	X		X	
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195				
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Надходження від реалізації:					
фінансових інвестицій	3200		X		X
необоротних активів	3205		X		X
Надходження від отриманих:					
відсотків	3215		X		X
дивідендів	3220		X		X
Надходження від деривативів	3225		X		X
Інші надходження	3250		X		X
Витрачання на придбання:					
фінансових інвестицій	3255	X		X	
необоротних активів	3260	X		X	
Виплати за деривативами	3270	X		X	
Інші платежі	3290	X		X	
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295				

Продовження додатка Р

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		надходження	видаток	надходження	видаток
1	2	3	4	5	6
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження від: Власного капіталу	3300		X		X
Отримання позик	3305		X		X
Інші надходження	3340		X		X
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	X		X	
Погашення позик	3350	X		X	
Сплату дивідендів	3355	X		X	
Інші платежі	3390	X		X	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395				
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400				
Залишок коштів на початок року	3405		X		X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410				
Залишок коштів на кінець року	3415				

Керівник

Головний бухгалтер

Закінчення додатка Р

Підприємство _____

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ _____

(найменування)

КОДИ		
		01

Звіт про власний капітал
за _____ 20__ р.

Форма № 4 Код за ДКУД 1801005

Стаття	Код рядка	Зареєстрований капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000								
Коригування:									
Зміна облікової політики	4005								
Виправлення помилок	4010								
Інші зміни	4090								
Скоригований залишок на початок року	4095								
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100								
Інший сукупний дохід за звітний період	4110								
Розподіл прибутку:									
Виплати власникам (дивіденди)	4200								
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205								
Відрахування до резервного капіталу	4210								
Внески учасників:									
Внески до капіталу	4240								
Погашення заборгованості з капіталу	4245								
Вилучення капіталу:									
Викуп акцій (часток)	4260								
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265								
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270								
Вилучення частки в капіталі	4275								
Інші зміни в капіталі	4290								
Разом змін у капіталі	4295								
Залишок на кінець року	4300								

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток С

**Рекомендований склад статей Звіту про фінансовий стан
страхової компанії відповідно до вимог Директиви Ради 91/674/ЄЕС
від 19 грудня 1991 р.**

АКТИВ**A. Несплачений підписний капітал****B. Нематеріальні активи****C. Інвестиції**

1. Частки в афілійованих підприємствах
2. Боргові цінні папери, випущені афілійованими підприємствами, позики, надані афілійованим підприємствам
3. Частки участі
4. Боргові цінні папери, випущені підприємствами, з якими страхове підприємство пов'язане часткою участі, а також позики, надані таким підприємствам
5. Інші фінансові інвестиції:
 - a) Акції та інші цінні папери з нефіксованим доходом і частки в пайових трастах
 - b) Боргові цінні папери та інші цінні папери з фіксованим доходом
 - c) Участь в інвестиційних пулах
 - d) Позики, забезпечені заставами
 - e) Інші позики
 - f) Депозити в кредитних установах
 - g) Інші
6. Депозити в передавальних товариствах

D. Інвестиції на користь власників полісів страхування жита, які несуть інвестиційний ризик**E. Дебітори**

1. Дебітори внаслідок прямих страхових операцій:
 - a) Власники полісів
 - b) Посередники
2. Дебітори внаслідок перестраховальних операцій
3. Інші дебітори
4. Підписний капітал, оголошений, але ще не оплачений

F. Інші активи

1. Матеріальні активи і запаси, перелічені у C (II) і D (I) у статті 9 Директиви 78/660/ЄЕС, інші ніж землі і будівлі, незавершене будівництво і депозити, пов'язані з придбанням землі та будівель
2. Інші

G. Авансовані платежі та нарахований дохід

Витрати майбутніх років на придбання (окремо витрати, що виплачують зі страхування життя та інших видів страхування)

H. Збиток за фінансовий рік

ПАСИВ

A. Капітал і резерви

IV. Резерв

V. Прибуток або збиток минулих періодів

VI. Прибуток або збиток за фінансовий рік

B. Субординована заборгованість

C. Технічне забезпечення

1. Забезпечення незароблених премій:

- a) валова сума
- b) сума перестраховування

2. Забезпечення страхування життя:

- a) валова сума
- b) сума перестраховування

3. Невиплачені претензії:

- a) валова сума
- b) сума перестраховування

4. Забезпечення бонусів і знижок:

- a) валова сума
- b) сума перестраховування

5. Забезпечення вирівнювання

6. Інші технічні забезпечення:

- a) валова сума
- b) сума перестраховування

D. Технічне забезпечення полісів страхування життя, коли інвестиційний ризик несуть власники полісів:

- a) валова сума
- b) сума перестраховування

E. Забезпечення інших ризиків і витрат

- 1. Забезпечення пенсій і подібних зобов'язань
- 2. Забезпечення податків
- 3. Інші забезпечення

F. Депозити, одержані від перестраховальників

G. Кредитори

IV. Заборгованість кредитним установам

V. Інші кредитори, включаючи податкові зобов'язання і соціальне забезпечення

H. Нараховані витрати і доходи майбутніх років

I. Прибуток за фінансовий рік

**Рекомендований склад статей Звіту про прибуток і збиток
страхової компанії відповідно до вимог Директиви Ради 91/674/ЄЕС
від 19 грудня 1991 р.**

I. Технічний звіт – страхова діяльність, не пов'язана зі страхуванням життя

- I. Зароблені премії за вирахуванням перестраховання:
 - a) загальні сума належних премій
 - b) зовнішні премії перестраховання
 - c) зміни у валовій сумі забезпечення незароблених премій
 - d) зміни забезпечення незароблених премій, частка перестраховальників
2. Розподілені інвестиційні доходи, перераховані з нетехнічного рахунку
3. Інший технічний дохід, за вирахуванням перестраховання
4. Претензії, що мали місце, за вирахуванням перестраховання:
 - a) неоплачені претензії
 - валова сума
 - частка перестраховальників
 - b) зміни в забезпеченні претензій
 - валова сума
 - частка перестраховальників
5. Зміни в інших технічних забезпеченнях, за вирахуванням перестраховання, які не вказуються під іншими рубриками
6. Бонуси і знижки, за вирахуванням перестраховання.
7. Чисті операційні витрати:
 - a) витрати на придбання
 - b) зміни у витратах майбутніх років на придбання
 - c) адміністративні витрати
 - d) комісійні з перестраховання і участь у прибутку
8. Інші технічні витрати, за вирахуванням перестраховання
9. Зміна в забезпеченні вирівнювання
10. Проміжний підсумок (баланс технічного рахунку для діяльності в галузі страхування, іншого, ніж страхування життя)

II. Технічний звіт – діяльність із страхування життя

- I. Зароблені премії, за вирахуванням перестраховання:
 - a) валова сума належних премій
 - b) зовнішні премії перестраховання
 - c) зміна забезпечення незароблених премій, з вирахуванням перестраховання

2. Дохід від інвестицій:
 - a) дохід від частки участі, з окремим зазначенням доходів від афілійованих підприємств
 - b) дохід від інших інвестицій, з окремим зазначенням доходів від афілійованих підприємств:
 - доходи від землі і будівель
 - доходи від інших інвестицій
 - c) коригування вартості інвестицій
 - d) доходи від реалізації інвестицій
3. Нереалізовані прибутки від інвестицій
4. Інші технічні доходи, за вирахуванням перестраховання
5. Претензії, що мали місце, за вирахуванням перестраховання:
 - a) оплачені претензії:
 - загальна сума
 - частка перестраховальників
 - b) зміна забезпечення:
 - загальна сума
 - частка перестраховальників
6. Зміни в інших і технічних резервах, за вирахуванням перестраховання
 - a) забезпечення страхування життя:
 - загальна сума
 - частка перестраховальників
 - b) інші технічні забезпечення, за вирахуванням перестраховання
7. Бонуси та знижки, за вирахуванням перестраховання
8. Чисті операційні витрати:
 - a) витрати на придбання
 - b) зміни у витратах майбутніх років на придбання
 - c) адміністративні витрати
 - d) комісійні, отримані від перестраховальників, і участь у прибутках
9. Інвестиційні витрати:
 - a) витрати на управління інвестиціями, зокрема виплата процентів
 - b) коригування оцінки інвестицій
 - c) збитки від реалізації інвестицій
10. Нереалізовані збитки від інвестицій
11. Інші технічні витрати, за вирахуванням перестраховання
12. Розподілені інвестиційні доходи, перераховані на нетехнічний рахунок
13. Проміжний підсумок (результат технічного рахунку щодо страхування життя)

III. Нетехнічний звіт

1. Залишок на технічному рахунку щодо страхування життя
2. Залишок на технічному рахунку щодо страхування, іншого ніж страхування життя
3. Доходи від інвестицій:
 - a) доходи від частки участі, з окремим зазначенням тих, котрі отримані від афілійованих товариств
 - b) доходи від інших інвестицій, з окремим зазначенням тих, котрі отримані від афілійованих товариств:
 - доходи від землі і будівель
 - доходи від інших інвестицій
 - c) коригування оцінки інвестицій
 - d) доходи від продажу інвестицій
4. Доходи від розподілу інвестицій, перераховані з технічного рахунку щодо страхування життя
5. Інвестиційні витрати:
 - a) витрати на управління інвестиціями, зокрема виплата процентів
 - b) коригування оцінки інвестицій
 - c) збитки від реалізації інвестицій
6. Доходи від розподілених інвестицій, перераховані на технічний рахунок страхування, іншого ніж страхування життя
7. Інший дохід
8. Інші витрати, включаючи коригування оцінки інвестицій
9. Прибуток або збиток від звичайної діяльності
10. Податок на прибуток чи збиток від звичайної діяльності
11. Надзвичайні доходи
12. Надзвичайні витрати
13. Надзвичайний прибуток чи збиток
14. Податки на надзвичайний прибуток чи збиток
15. Інші податки, не відображені в попередніх статтях
16. Прибуток чи збиток за фінансовий рік

Додаток Т

Визначення податкових різниць щодо доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
(ст. 135, 137 ПКУ)

Податковий кодекс України		Аналог у МСБО/МСФЗ		Податкова різниця	
Стаття	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Стандарт	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	тимчасова	постійна
1. Реалізація продукції (товарів, робіт, послуг) у звичайних умовах					
135.4.1	Дохід від реалізації товарів, у тому числі винагорода комісіонера (повіреного, агента тощо), зокрема: – дохід від реалізації готової продукції; – дохід від реалізації товарів	МСБО 18	14. Дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх таких умов: а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар; б) за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь керівництва у формі, що, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами; в) суму доходу можна достовірно оцінити; г) ймовірно, що до суб'єкта господарювання надідуть економічні вигоди, пов'язані з операцією; д) витрати, які були або будуть здійснені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити	(+/-) ¹ (у разі недооцінки вимог пп. б–а п. 18 МСБО 18)	Відсутня
137.1	Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від реалізації інших оборотних активів ²				
135.4	Дохід від реалізації робіт і послуг	МСБО 18	20. Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом послання на той етап завершеності операції, який існує на дату балансу. Результат операції може бути попередньо оцінений достовірно у разі задоволення таких умов: а) можна достовірно оцінити суму доходу;	+/- (у разі недооцінки вимог пп. б–г п. 20 МСБО 18)	Відсутня
137.1	Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг				

Продовження додатка Т

Стаття	Податковий кодекс України		Аналог у МСБО/МСФЗ		Податкова різниця	
	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Стандарт	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	тимчасова	постійна	
135.4	Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг		б) існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод, пов'язаних з операцією; в) можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на дату балансу; г) можна достовірно оцінити витрати, здійснені у зв'язку з операцією та витрати, необхідні для її завершення			-
137.2	Доходом у разі отримання коштів цільового фінансування з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів визнається: 137.2.1) сума коштів, що дорівнює частині амортизації об'єкта інвестування (основних засобів, нематеріальних активів), пропорційній частці отриманого платником податку з бюджету цільового фінансування капітальних інвестицій у загальній вартості таких інвестицій в об'єкт (застосовується метод пропорційного віднесення доходів)	МСБО 20	Нормами МСБО/МСФЗ не передбачено порядку документального оформлення операцій. Це є перевагою національного законодавства. Тому у разі складення акта виконаних робіт, наданих послуг з дотриманням умов визнання доходу зайдно з п. 20 МСБО 18 податкові різниці будуть відсутні			(+) ⁴ (у разі неотримання умов цільового використання фінансування)
2. Цільове фінансування (державні гранти – субсидії, субвенції, дотації)						
			12. Державні гранти слід визнавати як дохід протягом певних періодів, що є необхідним для зіставлення цих грантів на систематичній основі з відповідними витратами, які вони мають компенсувати. Їх не слід відображати за кредитом безпосередньо у власному капіталі ³ .			
			26. Згідно з одним методом, грант вважається відстроченим доходом, який визнається як дохід на систематичній і раціональній основі протягом строку корисної експлуатації активу.			
			27. Згідно з іншим методом, грант вираховується для визначення балансової вартості активу. Грант визнається як дохід протягом строку експлуатації активу.			

Продовження додатка Т

Стаття	Податковий кодекс України		Аналог у МСБО/МСФЗ		Податкова різниця	
	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Стандарт	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	тимчасова	постійна	
	137.2.2) цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов витрачання таких коштів на виконання в майбутньому певних заходів – з моменту його фактичного отримання (застосовується <i>касовий метод</i>)	МСБО 20	платує за активу, що амортизується, шляхом зменшення амортизаційних відрахувань			Відсутні
	137.2.3) цільове фінансування, крім випадків, зазначених у підпунктах 137.2.1 і 137.2.2 цього пункту, протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування (застосовується <i>метод нараховувань і відповідності</i>)	МСБО 20	17. У більшості випадків періоди, протягом яких суб'єкт господарювання визнає витрати або витрати, пов'язані з державним грантом, легко піддаються визначенню і, таким чином, гранти при визначенні конкретних витрат визнаються як дохід того самого періоду, коли були здійснені відповідні витрати. Подібним чином, гранти, пов'язані з активами, що амортизується, зазвичай визнаються як дохід протягом тих періодів і в тих пропорціях, в яких нараховується амортизація на ці активи (<i>застосовується метод нараховувань і відповідності</i>).	Відсутні	Відсутні	Відсутні
			18. Гранти, пов'язані з активами, що не амортизуються, також можуть потребувати виконання певних зобов'язань і тоді визнаватимуться як дохід протягом тих періодів, в які були здійснені витрати з виконання зобов'язань. Наприклад, умовою надання земельного гранту може бути сторування будинку на цій ділянці і доречним			

Продовження додатка Т

Стаття	Податковий кодекс України		Аналог у МСБО/МСФЗ		Податкова різниця	
	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Стандарт	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	тимчасова	постійна	
			може бути визнання його як доходу протягом строку експлуатації будинку (<i>застосується метод нарахувань і відповідності</i>)			
	3. Виробництво товарів, робіт, послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва (у тому числі будівельні контракти)					
137.3	<p>Абс. 1. У разі якщо платник податку виробляє товари, виконує роботи, надає послуги з тривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх завання, доходи нараховуються платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг), який визначається за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані</p>	МСБО 11	<p>22. Щодо активів, виготовлення (спорудження) яких падає під норми МСБО 11 "Будівельні контракти":</p> <p>якщо кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, доходи і витрати за контрактом, пов'язані з будівельним контрактом, слід визнавати, відповідно, як доходи і витрати з посиланням на ступінь завершеності робіт за контрактом на дату балансу. Очікуваний збиток за будівельним контрактом слід негайно визнавати як витрати відповідно до параграфа 36.</p> <p>25. Визнання доходів і витрат з посиланням на ступінь завершення контракту часто називають <i>методом відсотика</i> завершення робіт. Згідно з цим методом, доходи від контракту зіставляють з витратами за контрактом, здійсненими у процесі досягнення певного ступеня завершення, що веде до відображення у звітах доходів, витрат та прибутку, які можна віднести на завершenu частину робіт. Цей метод забезпечує корисну інформацію про ступінь виконання контракту і про результати за період</p>	Відсутні	Відсутні	

Стаття	Податковий кодекс України		Аналог у МСБО/МСФЗ		Податкова різниця	
	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Стандарт	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	тимчасова	постійна	
	<p>Абз. 2. Після переходу покупцю права власності на товари (роботи, послуги) з тривалим технологічним циклом виробництва, зазначені у попередньому абзаці, виконавець здійснює коригування фактичного отриманого доходу, пов'язаного з виготовленням таких товарів (робіт, послуг), нарахованого в попередні періоди протягом терміну їх виготовлення</p>	МСБО 11	<p>28. Кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, лише якщо існує ймовірність, що суб'єкт господарювання отримав економічні вигоди, пов'язані з контрактом. Однак у разі виникнення невизначеності щодо отримання суми, яка вже включена в дохід від контракту і відображена у звіті про прибутки та збитки, неотримана сума або сума, відшкодування якої більше не є ймовірним, визначається як витрати, а не як коригування суми доходу від контракту</p>	Відсутня	(+ / -) ^б	
	<p>Абз. 3. При цьому, якщо фактично отриманий дохід у вигляді кінцевої договірної ціни (з урахуванням додаткових угод) перевищує суму доходу, попередньо нараховану за наслідками кожного податкового періоду протягом строку виготовлення таких товарів (робіт, послуг), таке перевищення підлягає зарахуванню до доходів звітного періоду, в якому відбувається перехід права власності на такі товари (роботи, послуги)</p>		<p>Пряма норма в МСБО відсутня. Доцільно застосувати норму п. 28 МСБО 11</p>	Відсутня	(+)	
	<p>Абз. 4. Якщо фактично отриманий дохід у вигляді кінцевої договірної ціни (з урахуванням додаткових угод) менше суми доходу, попередньо визначеного за наслідками кожного податкового періоду протягом строку виготовлення таких товарів (робіт, послуг), така різниця підлягає зарахуванню</p>	МСБО 11	<p>36. Якщо існує ймовірність, що сукупні витрати контракту перевищать сукупний дохід від контракту, очікувані збитки слід визнавати як витрати негайно. Щодо операцій виконання довгострокових робіт, послуг, відмінних від спорудження активів і на які не поширюється дія МСБО 11,</p>	Відсутня	(-)	

Продовження додатка Т

Податковий кодекс України		Аналог у МСБО/МСФЗ		Податкова різниця	
Стаття	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Стандарт	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	тимчасова	постійна
	но у зменшення доходу звітного періоду, в якому відбувається перехід права власності на такі товари (роботи, послуги)		<i>у МСБО немає спеціальних норм визнання доходів від подібних операцій. Тому доцільно застосувати норми пунктів 20–28 МСБО 18 "Доход"</i>		
4. Інші окремі (специфічні) операції					
137.5	У разі продажу товарів за договором комісії (агентським договором) платником податку – компанією отримання доходу від такого продажу вважається дата продажу товарів, що належать комігенту, яка зазначена у звіті комісіонера (агента) <i>(метод нарахувань)</i>	МСБО 18	18. Дохід визнається, тільки коли існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод, пов'язаних з операцією. У деяких випадках цієї ймовірності може не існувати до отримання компенсації або до усунення невизначеності	Відсутня	Відсутня
137.6	Абз. 1. У разі здійснення торгівлі товарами або послугами з використанням автоматів із продажу товарів (послуг) чи іншого подібного обладнання, що не передбачає наявності реєстратора розрахункових операцій, контролюваного уповноваженою на це фізичною особою, датою отримання доходу вважається дата вилучення з таких автоматів або подібного обладнання грошової виручки (касовий метод). Абз. 2. У разі якщо торгівля товарами (роботами, послугами) через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток або інших замінників грошового знака, вираженого в грошовій одиниці України, датою отримання доходу вважається		Прямі норми МСБО не містять. Доцільно застосувати норму п. 18 МСБО 18	(+/-)	Відсутня

Продовження додатка Т

Податковий кодекс України		Аналог у МСБО/МСФЗ		Податкова різниця	
Стаття	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Стандарт	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	тимчасова	постійна
137.7	Дата продажу таких жетонів, карток або інших заміників грошового знака, вираженого в грошовій одиниці України (касовий метод) У разі якщо торгівля товарами, виконання робіт, надання послуг здійснюються з використанням кредитних або дебетових карток, дорожніх, комерційних, іменних або інших чеків, датою отримання доходу вважається дата оформлення відповідного рахунка (розрахункового документа) (метод нарахувань)		Прямі норми МСБО не містять. Можливе використання норми п. 18 МСБО 18	Відсутня	Відсутня
137.8	Датою отримання доходів платника податку від проведення кредитно-депозитних операцій є дата визнання процентів (комісійних та інших платежів, пов'язаних зі створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визначена згідно з правилами бухгалтерського обліку		Прямі норми МСБО не містять. Можливе використання норм МСБО 39 Фінансові інструменти	Відсутня	Відсутня
137.9	Датою отримання доходів власника іпотечного сертифіката участі за операціями з таким іпотечним сертифікатом є дата нарахування протятю відповідного звітного періоду доходу за консолідованим іпотечним боргом (зменшеного на суму винагороди за управління та обслуговування іпотечних активів). Якщо позичальник (дебітор) затримує сплату процентів (комісійних), кредитор		Прямі норми МСБО не містять. Можливе використання норм МСБО 39 Фінансові інструменти	Відсутня	Відсутня

Податковий кодекс України		Аналог у МСБО/МСФЗ	
Стаття	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Стандарт	Зміст норми, умови, дата визнання доходу
	урегулює таку заборгованість згідно з пунктом 159.1 статті 159 Кодексу. При цьому метод нарахувань процентів (комісійних) за таким кредитом (депозитом) не застосовується до повного погашення дебітором заборгованості або списання заборгованості, яка визнана безнадійною згідно зі статтею 159 Кодексу		

¹ Тут і далі в таблицях знак "(+/-)" означає податкову різницю, яка оподатковується (+) і яка вираховується (-).

² Згідно з наказом Державної податкової адміністрації України "Про затвердження форми податкової декларації з податку на прибуток підприємств" від 28.02.2011 № 114 такі доходи включають до доходів від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)).

³ Див. також ПКТ-10 "Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю".

⁴ Тут і далі знак "(+)" означає податкову різницю, яка оподатковується.

⁵ Тут і далі знак "(-)" означає податкову різницю, яка вираховується.

⁶ Тут і далі значком "(+/-)" позначаються різниці, які оподатковуються (+) та вираховуються (-).

Складено автором.

Додаток У

Визначення податкових різниць щодо інших операційних доходів (Ст. 135, 137 ПКУ)

Стаття	Податковий кодекс України	Аналог у МСБО/МСФЗ		Податкова різниця	
		Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Стандарт	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	тимчасова Відсутня
135.5.2	Доходи від операцій оренди/лізингу, визначені відповідно до п. 153.7 Кодексу.	МСБО 17 "Оренда", п. 40	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Відсутня	Відсутня
137.11	Датую отримання доходів у вигляді орендних/лізингових платежів (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу) за майно, що передано платником податку в оренду/лізинг, ліцензійних платежів (у тому числі: роялті) за користування об'єктами інтелектуальної власності є дата нарахування таких доходів , встановлена відповідно до умов укладених договорів	МСБО 17 "Оренда", п. 50	<p>Фінансова оренда в орендодавця. Метою орендодавця є розподіл фінансового доходу протягом строку оренди на систематичній та раціональній основі. Такий розподіл базується на моделі, що відображає стаду періодичну прибутковість на чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду¹.</p> <p>Операційна оренда в орендодавця. Дохід від оренди за угодами про операційну оренду слід визнавати в складі доходу на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо тільки інша систематична основа не дає змоги відображати в часі вигоди користувача, при застосуванні якої вигода, отримана від заданого в оренду активу, зменшується².</p>	Відсутня	Відсутня
135.5.3	Суми штрафів та/або неустойки, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суау.	МСБО 37, п. 32	Непередбачені активи виникають, як правило, власли- док незапланованих або інших неочікуваних подій, які уможливають надходження економічних вигод до суб'єкта господарювання. Прикладом є позов, який суб'єкт господарювання порушує через судові проце- си і результат якого є невизначеним.	(+)	Відсутня
137.13	Суми штрафів та/або неустойки чи пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суау, вклю- чаються до складу доходів платника подат- ку за датую їх фактичного надходження	МСБО 37, п. 35	Непередбачені активи оцінюються безперервно для забезпечення відповідного відображення їхніх змін у фінансових звітах. Якщо стало фактично визначеним, що відбудеться надходження економічних вигод, ак- тив і пов'язаний з ним дохід визнаються у фінансо- вих звітах того періоду, в якому відбувається зміна. Якщо надходження економічних вигод стало ймовір-		

Продовження додатка У

Стаття	Податковий кодекс України		Аналог у МСБО/МСФЗ		Податкова рівниця	
	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Стандарт	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	тимчасова	постійна	
137.12	Датою отримання доходів від продажу іноземної валюти є дата переходу права власності на іноземну валюту	МСБО 39	ним, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про непередабачений актив (Див. параграф 89)	Відсутня	Відсутня	
137.17	Доходи спеціалізованих експлуатуючих підприємств у вигляді вартості безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газопостачання, теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, визначеної на рівні звичайної ціни, що були побудовані споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів, визнаються в сумі, що дорівнює сумі амортизації влівованих активів, нарахованої згідно з ст. 145 Кодексу, одночасно з її нарахованням	МСБО 20, п. 17	Гранти, пов'язані з активами, що амортизуються, звычай визнаються як дохід протягом тих періодів і в тих пропорціях, в яких нараховується амортизація на ці активи (<i>застосовується метод нараховувань і відмовності</i>)	Відсутня	Відсутня	
137.18	За цінними паперами, приданими платником податку з метою їх продажу або утримання до дати погашення, сума процентів включається до складу його доходів	МСБО 32, п. 35	Проценти , дивіденди, збитки та прибутки, пов'язані з фінансовим інструментом або компонентом, який є фінансовим зобов'язанням, слід визнавати як дохід або витрати в прибутку та збитку.	Відсутня ³	Відсутня	

Закінчення додатка У

Податковий кодекс України		Аналог у МСБО/МСФЗ		Податкова різниця	
Стаття	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	Стандарт	Зміст норми, умови, дата визнання доходу	тимчасова	постійна
	у податковий період, протягом якого була здійснена або мала бути здійснена виплата таких процентів згідно з умовами випуску таких цінних паперів	МСБО 18, п. 30 ¹ а ²	Проценти мають визнаватися із застосуванням методу ефективної ставки процента, наведеного в МСБО 39, параграф 9 та Р35–Р38		

¹ Див. також ПКТ-27 "Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду".

² Див. також ПКТ-15 "Операційна оренда: зхоочення".

³ Див. також ПКТ-10 "Державна допомога: відсутність конкретної діяльності".

⁴ У разі збігу періоду нарахування в бухгалтерському обліку та відображення в декларації з податку на прибуток

Складено автором.

Додаток Ф

Визначення податкових різниць щодо інших доходів (ст. 135 ПКУ)

Податковий кодекс України		Аналог у МСБО/МСФЗ		Підготовка різниці	
Пункт	Підпункт, зміст норми/умови, дата визнання доходу	Стандарт	Пункт/ підпункт, умови (метод, дата) визнання доходу	тимчасова	постійна
135.5	135.5.1. Дивіденди (отримані від нерезидента)	МСБО 18	30 "в". Дивіденди мають визнаватися, коли встановлюється право акціонерів на отримання ви- плати	Відсутня	Відсутня
	135.5.1. Проценти	МСБО 18	30 "а". Проценти мають визнаватися із застосуванням методу ефективної ставки процента, наведеного в МСБО 39, параграф 9 та Р. 35 – Р. 38	Відсутня ¹	Відсутня
	135.5.1. Роялті	МСБО 18	30 "б". Роялті мають визнаватися на основі принципу нарахування згідно із сутністю відповідної угоди	Відсутня	Відсутня
	135.5.4. Вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні не нижче звичайної ціни, суми безповоротної фінансової допомоги , отриманої платником податку у звітному податковому періоді, безнадійної кредиторської заборгованості , крім випадків, коли операції з надання/отримання безповоротної фінансової допомоги проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи	–	У МСБО немає відповідної (аналогічної) норми	Відсутня	Відсутня
	135.5.5. Суми поворотної фінансової допомоги , отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що замішаються неперверненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів),	–	У МСБО немає відповідної (аналогічної) норми	+/-	Відсутня

Продовження додатка Ф

Податковий кодекс України		Аналог у МСБО/МСФЗ		Податкова різниця
Пункт	Підпункт, зміст норми/умови, дата визнання доходу	Стандарт	Пункт/підпункт, умови (метою, дата) визнання доходу	тимчасова постійна
	або осіб, які згідно із цим Кодексом мають пільги з цього податку, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені п. 151.1 ст. 151 Кодексу			
	135.5.6. Суми невикористаної частини коштів, що повертаються зі страхових резервів у порядку, передбаченому пунктом 159.2 статті 159 Кодексу	-	<i>Сфера банків та небанківських фінансових установ</i>	-
	135.5.7. Суми заборгованості, що підлягають включенню до доходів згідно з п. 159.3 та 159.5 ст. 159	-	Див. табл. ВР-17	-
	135.5.8. Фактично отримані суми державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертаються на його користь за рішенням суду	-	У МСБО не міститься відповідна (аналогічна) норма	-
	135.5.9. Суми акцизного податку, сплаченого/нарахованого покупцями/покупцями підакцизних товарів (за їх рахунок) на користь платника такого акцизного податку, уповноваженого кодексом внести його до бюджету, та рентної плати, а також суми збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ	МСБО 18	Дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх умов, зазначених у п. 14 МСБО 18 (зазначені суми податку, рентної плати та надбавки включаються зазвичай до складу доходу від продажу товарів)	Відсутня Відсутня
	135.5.11. Доходи, визначені відповідно до статей 146, 147, 153 і 155–161 Кодексу	-	Див. табл. ВР-8, ВР-9, ВР-12	-
	135.5.12. Доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному податковому періоді	-	У МСБО немає відповідної (аналогічної) норми	Відсутня (+)

Закінчення додатка Ф

Податковий кодекс України		Аналог у МСБО/МСФЗ		Податкова різниця	
Пункт	Підпункт, зміст норми/умови, дата визнання доходу	Стандарт	Пункт/ підпункт, умови (метод, дата) визнання доходу	тимчасова	постійна
	135.5.13. Дохід від реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів, оборотних активів, визначений з урахуванням положень ст. 146 і 147.	МСБО 18	Дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх умов, зазначених у п. 14 МСБО 18.		
	135.5.14. Інші доходи платника податку за звітний податковий період.	–	В МСБО відсутня відповідна (аналогічна) норма	–	–

¹ У разі збігу періодів нарахувань процентного доходу у фінансовому обліку та оподаткуванні.

Складено автором.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**НОРМАТИВНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

*За загальною редакцією
Л. Г. Ловінської*

Відповідальний за випуск
В. Д. Королюк

Редактори:
С. В. Бартош, О. В. Нефедова

Коректори
С. В. Зюбенко, О. В. Орел, Н. Г. Пузиренко

Комп'ютерна верстка
*А. Б. Нефедова, Г. Г. Пузиренка,
А. А. Молотая*

Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 17,2. Наклад 300 прим. Зам. 13-988.

Видавець: Державна навчально-наукова установа “Академія фінансового управління”
04119, м. Київ, вул. Дегтярівська, 38–44, тел./факс: (044) 277-51-15.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4348 від 08.08.2012.

ПАТ “ВПІОЛ”
03151, м. Київ, вул. Волинська, 60.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4404 від 31.08.2012.

Для нотаток
