

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ПРИНЦИПІВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У БІЗНЕСОВІ СТРУКТУРИ

© 2020 ШОТ А. П., ГОНЧАРУК С. М., ПРИЙМАК С. В.

УДК 657.1:006.032
JEL Classification: F10

Шот А. П., Гончарук С. М., Приймак С. В.

Практичні аспекти імплементації Міжнародних стандартів фінансової звітності та принципів облікової політики у бізнесові структури

Членство України у Європейському Союзі передбачає запровадження і дотримання вимог і норм європейського законодавства, супроводжується реформами у всіх практично галузях економіки України, у тому числі і у сфері бухгалтерського обліку. Основне завдання реформи бухгалтерського обліку – приведення національної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог ринкової економіки та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності. Метою статті є дослідження практичних аспектів впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і принципів облікової політики у бізнесові структури з урахуванням національних особливостей обліку з метою оцінки їх впливу на результати діяльності. У статті розглянуто переваги вітчизняних підприємств при звітуванні за міжнародними стандартами фінансової звітності, розкрито проблеми застосування принципів і вимог МСФЗ та специфіку переходу вітчизняних підприємств на МСФЗ з урахуванням національних особливостей. Досліджено практичні аспекти впровадження МСФЗ і принципів облікової політики у бізнесові структури з урахуванням національних особливостей обліку з метою оцінки їх впливу на результати діяльності. Розраховано вплив переходу на податкові зобов'язання та податкові наслідки для підприємств при звітуванні за міжнародними стандартами. За результатами дослідження зроблено висновок про те, що трансформаційні різниці на перехідному на МСФЗ етапі стають нейтральними до оподаткування; власники бізнесу, інвестори і кредитори отримують якісну фінансову звітність для прийняття виважених і правильних управлінських рішень.

Ключові слова: міжнародні стандарти фінансової звітності, облікова політика, податкові зобов'язання, податок на прибуток, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, бізнесові структури.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2020-1-305-311>

Рис.: 2. Табл.: 4. Бібл.: 9.

Шот Анна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку, аналізу і контролю, Львівський національний університет імені Івана Франка (вул. Університетська, 1, Львів, 79001, Україна)

E-mail: annashot111@gmail.com

Гончарук Світлана Марківна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку, аналізу і контролю, Львівський національний університет імені Івана Франка (вул. Університетська, 1, Львів, 79001, Україна)

E-mail: uvgoncharuk@i.ua

Приймак Світлана Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку, аналізу і контролю, Львівський національний університет імені Івана Франка (вул. Університетська, 1, Львів, 79001, Україна)

E-mail: svpriymak5@gmail.comУДК 657.1:006.032
JEL Classification: F10UDC 657.1:006.032
JEL Classification: F10

Шот А. П., Гончарук С. М., Приймак С. В. Практические аспекты имплементации Международных стандартов финансовой отчетности и принципов учетной политики в бизнес-структуры

Членство Украины в Европейском Союзе предусматривает введение и соблюдение требований и норм европейского законодательства, сопровождается реформами во всех практически отраслях экономики Украины, в том числе и в сфере бухгалтерского учета. Основная задача реформы бухгалтерского учета – приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и Международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности. Целью статьи является исследование практических аспектов внедрения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и принципов учетной политики в бизнес-структуры с учетом национальных особенностей учета с целью оценки их влияния на результаты деятельности. В статье рассмотрены преимущества отечественных предприятий при составлении отчетности по международным стандартам финансовой отчетности, раскрыты проблемы применения принципов и требований МСФО и специфика

Shot A. P., Honcharuk S. M., Priymak S. V. Practical Aspects of the Implementation of International Financial Reporting Standards and Accounting Policies in Business Structures

Ukraine's membership in the European Union envisages the introduction of and compliance with the requirements and norms of European law, accompanied by reforms in almost all sectors of the Ukrainian economy including accounting. The main objective of the accounting reform is to bring the national accounting system in line with the requirements of the market economy and international accounting and reporting standards. The aim of the article is to study practical aspects of implementing International Financial Reporting Standards (IFRS) and accounting policies in business structures, with regard to national accounting features, in order to assess their impact on the performance. The article considers advantages of domestic enterprises in preparing reports in accordance with International Financial Reporting Standards, reveals problems associated with the application of the principles and requirements of IFRS, and describes the specifics of the transition of domestic enterprises to IFRS with regard to national peculiarities. The practical aspects of the implementation of IFRS and the principles of accounting

перехода отечественных предприятий на МСФО с учетом национальных особенностей. Исследованы практические аспекты внедрения МСФО и принципов учетной политики в бизнес-структуры с учетом национальных особенностей учета с целью оценки их влияния на результаты деятельности. Рассчитано влияние перехода на налоговые обязательства и налоговые последствия для предприятий при составлении отчетности по международным стандартам. По результатам исследования сделан вывод о том, что трансформационные разницы на переходном на МСФО этапе становятся нейтральными до налогообложения; владельцы бизнеса, инвесторы и кредиторы получают качественную финансовую отчетность для принятия взвешенных и правильных управленческих решений.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, учетная политика, налоговые обязательства, налог на прибыль, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, бизнес-структуры.

Рис.: 2. **Табл.:** 4. **Библ.:** 9.

Шот Анна Петровна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета, анализа и контроля, Львовский национальный университет имени Ивана Франко (ул. Университетская, 1, Львов, 79001, Украина)

E-mail: annashot111@gmail.com.ua

Гончарук Светлана Марковна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета, анализа и контроля, Львовский национальный университет имени Ивана Франко (ул. Университетская, 1, Львов, 79001, Украина)

E-mail: yvgoncharuk@i.ua

Приймак Светлана Викторовна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета, анализа и контроля, Львовский национальный университет имени Ивана Франко (ул. Университетская, 1, Львов, 79001, Украина)

E-mail: svpriymak5@gmail.com.ua

policies in business structures are studied, taking into consideration national accounting features, in order to assess their impact on business entities' performance. The influence of the transition to tax obligations and tax consequences for enterprises in reporting under international standards is calculated. Based on the results of the study, it is concluded that the transformational differences at the stage of transition to IFRS become neutral before taxation; business owners, investors and lenders receive high-quality financial statements to make informed and sound management decisions.

Keywords: International Financial Reporting Standards, accounting policies, tax liabilities, income tax, deferred tax assets, deferred tax liabilities, business structures.

Fig.: 2. **Tabl.:** 4. **Bibl.:** 9.

Shot Anna P. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Control, Ivan Franko National University of Lviv (1 Universytetska Str., Lviv, 79001, Ukraine)

E-mail: annashot111@gmail.com.ua

Honcharuk Svitlana M. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Control, Ivan Franko National University of Lviv (1 Universytetska Str., Lviv, 79001, Ukraine)

E-mail: yvgoncharuk@i.ua

Priymak Svitlana V. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Control, Ivan Franko National University of Lviv (1 Universytetska Str., Lviv, 79001, Ukraine)

E-mail: svpriymak5@gmail.com.ua

Членство України у Європейському Союзі передбачає запровадження і дотримання вимог і норм європейського законодавства, супроводжується реформами у всіх практично галузях економіки України, у тому числі у сфері бухгалтерського обліку. Основне завдання реформи бухгалтерського обліку – приведення національної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – ефективний інструмент підвищення прозорості та зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визначення доходів і витрат, оцінювання активів і зобов'язань [1].

Перехід на МСФЗ особливо актуальним є для вітчизняних бізнесових структур, оскільки дає їм певні переваги щодо ведення бізнесу, а саме покращує ділову репутацію, сприяє залученню іноземних інвестицій, виходу на міжнародні ринки капіталу тощо. Та попри це на практиці, з переходом бізнесу на МСФЗ сьогодні існує чимало проблем таких як, відсутність чіткого інструментарію для бухгалтерів щодо практичного застосування вимог МСФЗ для складання фінансової звітності, технічні проблеми пов'язані із застосуванням стандартів (варіації та несвоєчасність перекладу), інші – з відсутністю достатньої кількості кваліфі-

кованих фахівців (бухгалтерів та контролерів) із відповідними знаннями МСФЗ.

Для того щоб бути конкурентоспроможним, залишатися стійким на нинішньому динамічному ринку, бізнесу необхідно швидко реагувати на зміни потреб клієнтів, а також зосереджувати зусилля на тих сферах, що матимуть найбільший вплив, прораховувати усі наслідки, пов'язані з переходом на МСФЗ, у тому числі податкові. На сьогодні проблема ускладнюється тим, що відповідно до ст. 44 Податкового кодексу України (ПКУ) дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат і фінансового результату до оподаткування є основою для обчислення податку на прибуток [2]. І якщо підприємство перебуває у процесі переходу на МСФЗ, то виникає цілий ряд проблемних питань, яким чином будуть оподатковуватись перехідні трансформаційні різниці-коригування. Окрім виконання інших важливих завдань, яких очікує сьогодні від головного бухгалтера керівництво, є пошук оптимальної моделі оподаткування бізнесу.

Питання своєчасного і «безболісного» переходу на МСФЗ, складання фінансової звітності за МСФЗ, який забезпечує підприємству прибуткову діяльність, надає конкурентні переваги та сприяє інвестиційній привабливості, є актуальним і залишається пріоритетним як для бізнесу, так і держави в цілому.

Проблемам переходу вітчизняних підприємств на МСФЗ, розвитку та адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, гармонізації і стандартизації вітчизняної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, розробки і впровадження облікової політики компаній відповідно до МСФЗ, досвіду європейських країн впровадження МСФЗ, а також питанням імплементації Директиви Європейського Парламенту та Ради ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту присвячені праці багатьох вітчизняних науковців і фахівців.

Вагомий внесок у вирішенні цих проблем здійснили такі вчені, як В. Швець, М. Кужельний, С. Голов, М. Пушкар, В. Сопко, М. Чумаченко, Н. Гура, Б. Засадний, О. Кірей та ін. Проте додаткового дослідження потребують напрямки практичного застосування МСФЗ, складання фінансової звітності відповідно до національних особливостей обліку, вибір оптимальної моделі оподаткування, вплив трансформаційних різниць і облікових політик за МСФЗ на оподаткування бізнесу.

Метою статті є дослідження практичних аспектів впровадження МСФЗ і принципів облікової політики у бізнесовій структурі з урахуванням національних особливостей обліку з метою оцінки їх впливу на результати діяльності.

Угода про асоціацію між Європейським Союзом та Україною, яка була підписана у березні 2014 року, передбачає взяття нашою державою зобов'язань, у тому числі щодо гармонізації законодавства, що регулює підприємницьку діяльність. Угода [3] передбачає, зокрема, і реформу бухгалтерського обліку з переходом на міжнародні стандарти.

Саме вимоги, зазначені в Угоді, стали основою для прийняття нової редакції Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність [4]. Оновлений Закон про бухгалтерський облік та інші нормативно-правові акти [5] визначили критерії підприємств (табл. 1), що зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ з 1 січня 2018 року.

Крім цього, відповідно до [4] та МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» підприємства, які кон-

Таблиця 1

Підприємства, які зобов'язані застосовувати МСФЗ

Назва	Коментар
Публічні акціонерні товариства	–
Інші емітенти цінних паперів	Якщо їхні цінні папери допущені до торгів на фондових біржах або щодо них здійснено публічну пропозицію
Банки	–
Страховики	–
Кредитні спілки	–
Підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення	Перелік корисних копалин загальнодержавного значення затверджений постановою КМУ від 12.12.94 № 827
Підприємства, які провадять господарську діяльність за окремими видами фінансової діяльності	Види такої діяльності за КВЕД ДК 009:2010: 1) недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3); 2) надання інших фінансових послуг (розділ 64); 3) допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг (розділ 66, крім підрозділу 66.2)
Великі підприємства	Незалежно від сфери діяльності відповідають щонайменше двом критеріям з таких: 1) балансова вартість активів – понад 20 млн євро; 2) чистий дохід від реалізації – понад 40 млн євро; 3) середня кількість працівників – понад 250 осіб

Джерело: складено авторами за даними [4]

тролюють інші підприємства з числа наведених у табл. 1, зобов'язані також готувати консолідовану фінансову звітність. Законом [4] передбачено і добровільний перехід на застосування міжнародних стандартів, якщо такий перехід відповідає стратегії розвитку підприємства.

Для підготовки звітності згідно з МСФЗ існують два методи:

- ведення паралельного обліку та складання звітності на основі його даних;
- коригування (або трансформація) звітності, складеної за П(С)БО.

Метод паралельного обліку вимагає або формування бухгалтерських даних у двох системах фінансової звітності, або конфігурації програмного забезпечення таким чином, щоб воно дозволяло формувати два види звітності: у форматі МСФЗ і П(С)БО.

Для трансформації звітності згідно з МСФЗ застосовують вже готову звітність за П(С)БО та аналітичні розшифровки до неї за статтями балансу і звіту про фінансові результати.

Вона проводиться шляхом внесення відповідних коригувань і додаткових проведень з метою доведення акти-

вів, зобов'язань і капіталу до величини, за якою вони повинні відображатися відповідно до МСФЗ.

Єдина методика проведення трансформації фінансової звітності у звітність згідно з МСФЗ відсутня. У кожному конкретному випадку на неї впливають специфіка фінансово-господарської діяльності, особливості орга-

нізації бухгалтерського обліку та облікова політика, наявність фінансових ресурсів і кваліфікованого персоналу у цій сфері.

Процес трансформації фінансової звітності відповідно до МСФЗ доцільно розділити на три етапи (рис. 1):

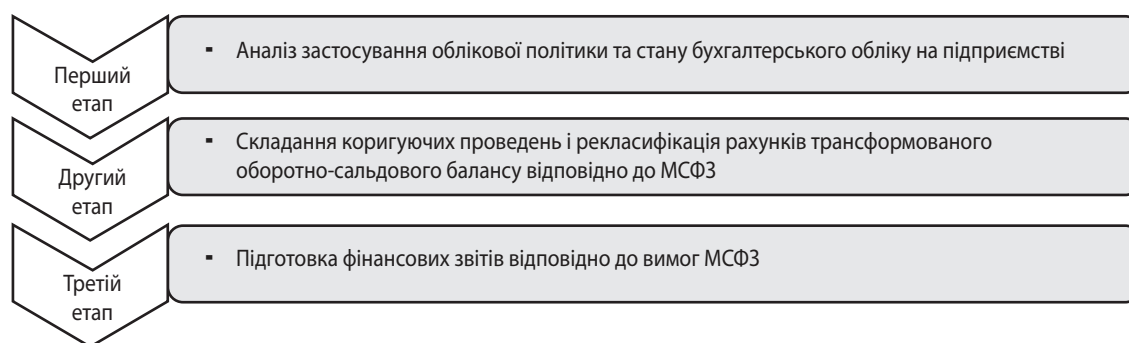


Рис. 1. Етапи трансформація фінансової звітності відповідно до МСФЗ

Джерело: складено авторами на підставі опрацьованих літературних джерел

Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за МСФЗ після подання першої фінансової звітності за міжнародними стандартами, оскільки кожна господарська операція, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства, повинна мати документальне підтвердження, а не лише коригувальні записи.

Отже, важливим, на наш погляд, моментом для підприємств при переході на МСФЗ є обов'язкове використання єдиної облікової політики для всіх періодів, представлених у першій фінансової звітності за МСФЗ.

Відповідно до МСФЗ облікова політика визначається на підприємстві, і керівництву слід обирати та застосовувати облікову політику підприємства так, щоб фінансові звіти відповідали всім вимогам кожного відповідного Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку і тлумаченню Постійного комітету з тлумачення [6]. Усі ключові моменти облікової політики (принципи і методи) МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності» рекомендує розкривати у примітках до фінансової звітності.

Основними вимогами МСФЗ щодо розробки облікової політики є такі:

- облікова політика повинна відповідати стандартам, що діють на кінцеву дату звітного періоду у першій звітності за МСФЗ;
- компанія повинна використовувати обрані політику та методи оцінки для визнання всіх статей фінансової звітності на дату переходу;
- обрана облікова політика повинна застосовуватися в усіх представлених періодах.

Облікова політика відповідно до МСФЗ 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках, та помилки» може змінюватися, але лише у випадку прийняття нового стандарту або внесення змін до чинних, що дозволяє порівнювати фінансову звітність за різні періоди.

Не менш важливим питанням при переході на МСФЗ є правильне застосування плану рахунків бухгалтерського обліку. Проте перехід на МСФЗ не вимагає ведення підприємством регламентованого плану рахунків. МСФЗ надають підприємствам змогу скласти такий план рахунків, який буде максимально відповідати специфіці їх діяльності.

Вони можуть прийняти план рахунків, заснований на міжнародній практиці, із використанням чотиризначної системи нумерації, який повинен:

- забезпечувати просту і зручну побудову фінансових звітів;
- бути гнучким, щоб мати можливість розширюватися в майбутньому;
- забезпечувати достатню деталізацію для побудови основних фінансових та управлінських звітів.

Слід зазначити, що перехід на МСФЗ регулює МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», основна мета якого полягає у забезпеченні необхідною інформацією перших фінансових звітів підприємства, складених за МСФЗ, а саме: бути прозорою для користувачів і порівняною в усіх відображених періодах; забезпечувати прийнятну відправну точку для обліку за МСФЗ; бути економічно обґрунтованою.

Звітність за міжнародними стандартами складається і надається зовнішнім користувачам суб'єктами господарювання у багатьох країнах світу, вона може бути подібною, проте відрізняється одна від одної через притаманні кожній країні економічні, законодавчі та інші національні особливості, залежно від потреб користувачів фінансових звітів.

Специфіку переходу вітчизняних підприємств на МСФЗ з урахуванням національних особливостей було викладено Міністерством фінансів України у листах [7; 8], згідно з якими підприємствам надано право вибору обрати точку переходу або 01.01.2017 р., або 01.01.2018 р. У такому випадку графік переходу буде такий (рис. 2).

Отже, маючи право вибору, більшість підприємств обрали другий варіант (тобто 2018 р.) та залишили час для

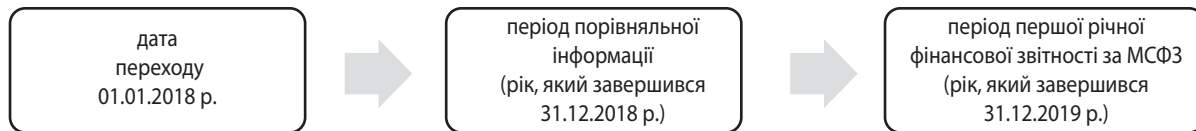


Рис. 2. Етапи переходу на МСФЗ вітчизняних підприємств

Джерело: складено авторами на основі [7; 8]

підбору чи навчання персоналу, розробки облікової політики, її оцінки на податкові зобов'язання, приведення у відповідність ІТ-системи тощо.

Важливо, на наш погляд, при переході на міжнародну практику звітування розрахувати вплив такого переходу на податкові зобов'язання вітчизняних підприємств та податкові наслідки. Відповідно до Концептуальної основи 2010 року [9] подальшої гармонізації регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку найкраще можна досягти шляхом зосередження уваги на фінансових звітах, які складаються з метою надання інформації, корисної для прийняття економічних рішень, яка і буде відповідати потребам більшості користувачів. А економічно обґрунтовані управлінські рішення приймають практично усі користувачі фінансової звітності, та серед найважливіших рішень – вибір системи оподаткування, розрахунок і розподіл прибутку, нарахування дивідендів.

Одним із найважливіших завдань на сьогодні, вирішення якого очікує від головного бухгалтера керівництво підприємства та власники, є завчасний розрахунок податків та пошук оптимальної моделі оподаткування. При складанні фінансової звітності за міжнародними стандартами обліковий підхід до податків на прибуток визначає МСБО 12 «Податки на прибуток».

Як відомо, податок на прибуток, нарахований за податковою декларацією, та витрати з податку, що підлягають відображенню у Звіті про фінансові результати, не завжди збігаються через наявність великої кількості визначених у ПКУ податкових різниць. Тому прийнято розділяти поточний податок на прибуток (той, що визначений відповідно до податкового законодавства) та податкові витрати (поточний податок, скоригований на вплив тимчасових податкових різниць). Отже, тимчасові різниці – це різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання у звіті про фінансовий стан та їх податковою базою. Тимчасові різниці можуть бути:

- 1) такими, що підлягають оподаткуванню. Це тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку або збитку майбутніх періодів спричинятимуть виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, коли балансова вартість активу або зобов'язання відшкодовується чи погашається. Тобто виникають відстрочені податкові зобов'язання (ВПЗ). Вони є сумами податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць;
- 2) такими, що підлягають вирахуванню. Тимчасові різниці, які мають протилежне значення. Такий тип різниць призводить до виникнення відстрочених податкових активів (ВПА). Це суми подат-

ків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах відповідно до:

- тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню;
- перенесення невикористаних податкових збитків на майбутні періоди;
- перенесення невикористаних податкових пільг на майбутні періоди.

В Україні підприємства з річним доходом менше 20 млн грн мають право не вираховувати податкові різниці. Вони сплачують податок з облікового прибутку до оподаткування, маючи при цьому право на визнання відстроченого активу щодо податкових збитків.

Решта підприємств повинна на кожну звітну дату (щоквартально) визначати податкові різниці, які виникають при [2]:

- нарахуванні амортизації необоротних активів;
- формуванні резервів (забезпечень);
- здійсненні фінансових операцій.

Розглянемо на прикладі, як вплине на Звіт про фінансовий стан та фінансові результати за 2018 рік прийняте на підприємстві управлінське рішення: звітувати за НП(С) БО чи одразу підготувати та подати фінансову звітність за МСФЗ. Підприємство на дату переходу вело облік та складало фінансову звітність відповідно до вимог українського законодавства, які не повною мірою збігаються з МСФЗ. Керівництво прийняло рішення обрати точкою переходу на міжнародні стандарти 01.01.2018 р., а перша повна фінансова звітність за МСФЗ буде подаватись за рік, який завершиться 31.12.2019 р.

Станом на 01.01.2018 р. було виведено такі податкові різниці у звітах про фінансовий стан, складених за національними П(С)БО та за МСБО (у тис. грн, табл. 2):

Через рік, 31.12.2018 р., показники були такими (табл. 3). Звіт про фінансові результати за 2018 рік, складений за П(С)БО, а також трансформований згідно з МСФЗ, буде мати такий вигляд (табл.4):

Звіт за МСФЗ розраховано з технічних припущень, що уся амортизація в собівартості та усі пенсійні забезпечення проходять через адміністративні витрати. Фінансові доходи являють собою амортизацію дисконту за виданими безвідсотковими позиками номіналом 2 млн грн із застосованою ставкою дисконту 16 %.

Поточний податок на прибуток за П(С)БО у нашому випадку розрахований так: обліковий прибуток до оподаткування \pm чисте коригування амортизації основних засобів – накопичені податкові збитки) \times ставка оподаткування $(512 - 26 - 425) \times 18\% = 61 \times 18\% = 11$ тис. грн. Якби результат був від'ємний, то сума використаних збитків була б меншою і різниця залишилась би у ВПА.

Відстрочений податок у звіті про фінансові результати за П(С)БО (69 тис. грн витрат) розраховано як різницю

Таблиця 2

Звіт про фінансовий стан на 31.12.2017 р.

Назва статті	Податкова база	Різниця	База за П(С)БО	Вплив переходу	База за МСФЗ
Основні засоби	8046	-356	8402	-3708	11754
Довгострокова ДЗ	2000	-	2000	536	1464
Поточна ДЗ	4803	64	4739	80	4723
Податкові збитки	425	425	-	425	-
Забезпечення за пенсійним страхуванням	-	-	-	486	-486
Всього	15274	133	15141	-2181	17455
ВПА (ВПЗ) на 31.12.2017 р.		24		-393	
ВПА (ВПЗ) на 01.01.2017 р.		90		н/з	
Відстрочені податкові витрати за 2017 р.		66		н/з	

Джерело: складено авторами на основі опрацьованих літературних джерел

Таблиця 3

Звіт про фінансовий стан на 31.12.2018 р.

Назва статті	Податкова база	Різниця	База за П(С)БО	Вплив переходу	База за МСФЗ
Основні засоби	8285	-330	8615	-3554	11839
Довгострокова ДЗ	2000	-	2000	302	1698
Поточна ДЗ	4803	64	4739	80	4723
Податкові збитки	-	-	-	-	-
Забезпечення за пенсійним страхуванням	-	-	-	561	-561
Всього	15662	251	15913	-2612	18274
ВПА (ВПЗ) на 31.12.2018 р.		-45		470	
ВПА (ВПЗ) на 01.01.2018 р.		24		393	
Відстрочені податкові витрати за 2018 р.		69		78	

Джерело: складено авторами на основі опрацьованих літературних джерел

Таблиця 4

Звіт про фінансові результати за 2018 р. (тис. грн)

Назва статті	П(С)БО	Різниця	МСФЗ
Дохід від продажу	26402	-	26402
Собівартість реалізованої продукції	(22275)	(154)	(22429)
Валовий прибуток	4127	(154)	3973
Загальні та адміністративні витрати	(1562)	(75)	(1637)
Комерційні витрати	(1426)	-	(1426)
Інші доходи	301	-	301
Інші витрати	(280)	-	(280)
Прибуток від основної діяльності	1160	(229)	931
Фінансові доходи	104	234	338
Фінансові витрати	(752)	-	(752)
Прибуток до оподаткування	512	5	517
Податок на прибуток	(80)	(38)	(118)
у т.ч. поточний	(11)	(29)	(40)
відстрочений	(69)	(9)	(78)
Прибуток за рік	432	(33)	399

Джерело: складено авторами на основі опрацьованих літературних джерел

між чистим ВПА/ВПЗ на кінець 2018 року (– 45 – ВПЗ) та на його початок (+24 – ВПА). Аналогічним чином розраховано витрати з податку і за МСФЗ (78 тис. грн витрат), але виходячи з різниць між податковими базами та базами за МСФЗ. Водночас поточний податок за МСФЗ залежатиме від того, яку звітність підприємство подасть як офіційну за 2018 рік – складену за П(С)БО чи за МСФЗ. Якщо за П(С)БО, то і сума поточного податку буде незмінна – 11 тис. грн. Якщо за МСФЗ – тоді має бути враховано вплив амортизації дисконту (234 тис. грн доходів) та зміни пенсійних забезпечень (75 тис. грн витрат), які не прописані у ПКУ як податкові різниці.

Отже, підприємству у нашому випадку було б вигідніше подати фінансову звітність за П(С)БО, а результати трансформації використати у майбутніх періодах.

Слід зазначити, що вхідні коригування як визнання дисконту за позицією у сумі 536 тис. грн та створення забезпечення під пільгові пенсії у сумі 486 тис. грн, які пішли у зменшення нерозподіленого прибутку на дату переходу на МСФЗ і визнані у нашому прикладі як відстрочені податкові активи, по суті, назавжди випадають з податкових витрат через те, що такі різниці не прописані як тимчасові у чинній редакції ПКУ. Тому і визнання їх як ВПА буде викликати дискусії.

Таким чином, вплив трансформаційних різниць та облікових політик за МСФЗ на оподаткування створюватиме нові приводи для фіскальних висновків і податкових ризиків для платників. Податок на виведений капітал суттєво змінює ситуацію і нівелює наведені вище податкові ризики: надважливими стають якість облікових політик, повнота, об'єктивність представлення інформації у фінансових звітах; сама сутність основного об'єкта податку на виведений капітал – дивіденди цілком збігається з філософією бізнесу – отримання прибутку, реінвестування (без податку), сплата дивідендів з податку на виведений капітал; трансформаційні різниці на перехідному на МСФЗ етапі стають нейтральними до оподаткування; власники бізнесу, інвестори і кредитори отримують якісну фінансову звітність для прийняття виважених і правильних управлінських рішень.

Висновки. Отже, перехід на МСФЗ з національних стандартів бухгалтерського обліку регулює МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», основна мета якого – забезпечити, щоб перші фінансові звіти підприємства, складені за МСФЗ, містили інформацію, яка є прозорою для користувачів і порівняною в усіх відображених періодах; забезпечує прийнятну відповідну точку для обліку за МСФЗ та економічно обгрунтованою.

Процес переходу на МСФЗ є складним для усіх країн, а особливо для вітчизняного бізнесу, оскільки потребує врахування не тільки вимог МСБО та МСФЗ, а й ПКУ. Проте, без сумніву, якщо перехід на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності відповідає стратегії розвитку підприємства (вихід на міжнародні ринки, залучення інвестицій тощо), то інвестори і кредитори отримують якісну фінансову звітність для прийняття виважених і правильних управлінських рішень. Крім цього, звітування за МСФЗ дає підприємству ряд переваг: більш активне використання бухгалтерської інформації під час прийняття інвестиційних рішень, більш високий пріоритет фінансової звітності в цілому; знижене сприйняття ризику з боку іно-

земних банків, які приймають рішення про кредитування українських компаній; більш активне залучення іноземного капіталу.

Подальші дослідження за цією тематикою можуть бути спрямовані на проведення аналізу впливу переходу на МСФЗ на залучення інвестицій в економіку країни та виходу вітчизняних підприємств на міжнародні ринки.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про схвалення Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

3. Угода про асоціацію між Європейським Союзом та Україною від 21.03.2014 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011

4. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень : Закон України від 05.10.2017 № 2164-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>

5. Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 11.07.2018 № 547. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/547-2018-%D0%BF>

6. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» // Міністерство фінансів України. 10.09.2014. URL: <http://msfz.minfin.gov.ua>

7. Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності : Лист Міністерства фінансів України від 29.12.2017 № 35210-06-5/37175. URL: <http://vobu.ua/ukr/>

8. Про подання та оприлюднення фінансової звітності : Лист Міністерства фінансів України від 27.02.2018 № 35210-06-5/5570. URL: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/12691-5570f-18.html>

9. Концептуальна основа фінансової звітності, видана Радою МСБО від 01.09.2010 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009

REFERENCES

[Legal Act of Ukraine] (2007). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>

[Legal Act of Ukraine] (2010). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

[Legal Act of Ukraine] (2010). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009

[Legal Act of Ukraine] (2014). https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011

[Legal Act of Ukraine] (2017). <http://vobu.ua/ukr/>

[Legal Act of Ukraine] (2017). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>

[Legal Act of Ukraine] (2018). <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/12691-5570f-18.html>

[Legal Act of Ukraine] (2018). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/547-2018-%D0%BF>

“MSBO 1 «Podannia finansovoi zvitnosti»” [IAS 1 Presentation of Financial Statements]. Ministerstvo finansiv Ukrainy. 2014. <http://msfz.minfin.gov.ua>

Стаття надійшла до редакції 12.02.2020 р.