

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-3-67-41>

УДК 657.075:336.226.1

Шкуліпа Л.В.

Національна академія статистики, обліку та аудиту

КОНВЕРСИЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ ПРАКТИКИ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Анотація. У статті досліджено вітчизняну та міжнародну практику обліку податку на прибуток, особливості міжнародних змін у податковому законодавстві 2018 року та їх вплив на податкове законодавство України. Розглянуто основні особливості застосування міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 12 на практичних ситуаціях. Наведено розмір податкових ставок на прибуток інших країн з розкриттям їх економічних особливостей. Сконцентровано увагу на головних відмінностях між МСБО 12 «Податки на прибуток» та П(С)БО 17 «Податок на прибуток» з урахуванням нещодавніх змін в Інтерпретаціях до міжнародних стандартів. Зокрема на змінах КТМСФЗ 23 «Невизначеність в обліку податків на прибуток», які вступили в силу з 1 січня 2019 року.

Ключові слова: податок на прибуток, конверсія, міжнародні стандарти фінансової звітності, податкова ставка, тимчасові різниці, постійні різниці.

Shkulipa Lyudmila

National Academy of Statistics, Accounting and Auditing

CONVERSION OF NATIONAL PRACTICE OF TAX PROFIT ACCOUNTING TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Summary. The article examines the domestic and international practice of accounting the income tax, peculiarities of international changes in tax legislation 2018 and their impact on the tax legislation of Ukraine. Each country has its own rules for calculating taxable profits, and at the same time, it is almost always different from accounting profit, calculated on the basis of applicable principles of financial accounting. Such a difference exists in both of the world's main concepts of corporate profit taxation: the European, which involves the definition of tax based on financial reporting data, and Anglo-American, which provides for parallel tax accounting or conversion. The purpose of this article is to disclose the issues of conversion of domestic income tax accounting to international accounting and reporting standards in the context of taking into account all differences and actual changes in 2019. The main features of the application of the international accounting standard 12 in practical situations are considered. The tax rates for the profit of other countries are disclosed with the disclosure of their economic characteristics. In Ukraine, the tax rate on income is 18%, which during the tax code has decreased by 7%. The kinds of enterprises in Ukraine are shown which should specify in financial statements by IFRS in 2019, for whom new changes will be actual. The focus is on the main differences between IAS 12 "Income Taxes" and NAS 17 "Income Tax", taking into account recent changes in Interpretations of international standards. In particular, changes in the IFRIC 23 "Uncertainty over Income Tax Treatments" which came into force on January 1, 2019. It is considered retrospectively applying IAS 8 if that is possible without the use of hindsight or retrospectively with the cumulative effect of initially applying the Interpretation recognized at the date of initial application.

Keywords: profit tax, conversion, international financial reporting standards, tax rate, temporary differences, constant differences.

Постановка проблеми. В умовах інтеграції України у європейський економічний простір дедалі більшого значення набуває створення сприятливих юридичних, фінансово-економічних та податкових умов для здійснення підприємницької діяльності вітчизняними підприємствами. Одним з пріоритетних напрямів співпраці є налагодження тісних економічних зв'язків з іноземними контрагентами, закріплення позицій на світових ринках, а також формування сприятливого інвестиційного клімату. На 1 січня 2010 р. обсяг прямих інвестицій в Україну склав 31350,5 млн дол США. Основними інвесторами є: Кіпр – 8593,2 млн дол США (27,4%), Німеччина – 6613,0 млн дол США (21,1%), Нідерланди – 4002,0 млн дол США (12,8%), Австрія – 2604,1 млн дол США (8,3%) та Великобританія – 2375,9 млн дол США (7,6%) [1].

Тому, основною вимогою інвесторів є надання прозорої та зрозумілої інформації про результати господарської діяльності підприємств, що усклад-

нюється відмінністю національних та міжнародних систем обліку. А отже, доводиться складати два варіанти звітності – за вимогами національного законодавства та міжнародного, що, спричиняє подвійне оподаткування фінансових результатів міжнародних компаній та необхідність ведення паралельних обліків (конверсія).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Досліджуючи організаційні та методичні засади здійснення податкових розрахунків, їх облікового забезпечення, свою думку висловлювали такі видатні вчені, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, З.В. Гуцайлук, В.П. Завгородній, М.В. Кужельний, Я.Д. Крупка, Ю.А. Кузьмінський, В.О. Ластовецький, В.Г. Линник, Ю.Я. Литвин, М.Р. Лучко, О.І. Малишкін, Є.В. Мних, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.Ф. Усач, які у своїх працях розглядали окремі аспекти здійснення податкових розрахунків та шляхи їх удосконалення. Зокрема, такі українські вчені – Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Ткаченко,

В.В. Ковальов – досягли значних результатів у дослідженнях проблем узгодження податкового та бухгалтерського обліку податку на прибуток. Зарубіжні вчені: П. Самуельсон, Дж. Б'юкенен, А. Сміт, Дж. Кейнс, Д. Рікардо зробили значний внесок у розвиток наукових підходів до оптимальної системи оподаткування податку на прибуток підприємств.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте, зважаючи на важливість отриманих результатів науковців-попередників, сьогодні в науково-практичній літературі не вистачає розкриття конкретних ситуацій, з якими стикаються наші бухгалтери, та можливих шляхів їх розв'язання відповідно до національного П(С)БО 17 «Податок на прибуток» (далі – ПСБО 17) та його міжнародного аналогу IAS 12 «Income taxes» (далі – МСБО 12). Охопити всі проблемні питання тематики дослідження, які виникають на практиці, в одній статті неможливо, тому виділимо основні моменти у меті статті.

Мета статті. Метою даної статті є розкриття питань конверсії вітчизняного обліку податку на прибуток до міжнародних стандартів обліку та звітності у розрізі врахування всіх відмінностей та актуальних змін у 2019 році.

Виклад основного матеріалу. Складність бухгалтерського обліку на прибуток полягає, перш за все, в тому, що в кожній країні встановлені власні правила розрахунку оподаткованого прибутку і при цьому, практично завжди він відрізняється від бухгалтерського прибутку, розрахованого на основі застосовуваних принципів фінансового обліку. Така різниця існує навіть в обох головних світових концепціях оподаткування прибутку:

- європейської – передбачає визначення податку на основі даних фінансової звітності. Її застосовують у Німеччині, Франції, Бельгії, Швеції, Швейцарії та інших країнах;

- англо-американської – передбачає ведення паралельного податкового обліку. Її застосовують у США, Великобританії, Канаді та Австралії.

Так, для європейської моделі характерний більш суворий контроль держави над бухгалтерськими стандартами. Підприємства, які її застосовують, подають до податкових органів баланс і деталізований звіт про прибутки та збитки. А податкові органи у разі незгоди можуть оскаржити ці дані і вимагати провести податкові коригування. Американський фінансовий облік орієнтований на потреби корпоративних споживачів. Американські бухгалтери складають окремі облікові реєстри, тобто витрачають значно більше часу на підготовку податкової звітності. Водночас в обох облікових концепціях виникають різниці між бухгалтерським і податковим результатом до оподаткування. Як правило, вони регламентовані і контрольовані [2].

У зв'язку із цим міжнародне оподаткування у 2018 році зазнало змін. Передусім, слід зауважити, що наразі триває реформування ПДВ у Європейському Союзі (ЄС) і ці глобальні тенденції відповідно до наміченого плану знаходять своє відображення у змінах на локальному рівні. Зокрема [2], у Австрії податок на прибуток становить 25%. Навіть якщо компанія не отримує прибутку, вона зобов'язана, починаючи з дру-

гого року свого заснування, сплачувати щорічний мінімальний податок – 1 750 євро для ТОВ та 3 500 євро для публічних товариств. Податок сплачується щоквартально. Податковим законодавством країни обмежено можливість зарахування збитків за попередні минулі податкові періоди у розмірі 75% від суми оподаткованого прибутку. Якщо власність компанії або її діяльність різко змінюється, то на зарахування збитків взагалі не слід розраховувати. Отже, незалежно від наявності прибутку податок на нього сплачується. Будь-яких податкових переваг для малого та середнього бізнесу не передбачено.

У Чехії ставка податку на прибуток становить 19%. Збитки можуть бути зараховані не більше п'яти років. У країні немає спеціальних режимів оподаткування для малих та середніх підприємств.

В Ірландії 12 основних податків. Ставка податку на прибуток становить 12,5%. Додатково щорічно сплачується податок з доходу: 1% – з доходу до 100 тис євро, 2% – до 250 120 євро, 3% – з доходу понад 250 120 євро.

В Італії податок на прибуток становить 27,5%. Додатково сплачується регіональний податок 3,5%. Дозволяється зарахування збитків компанії протягом 5 років, але не більше 80% від суми оподаткованого прибутку.

У Нідерландах податок на прибуток – 25%. Особливого податкового режиму для малого та середнього бізнесу немає.

У Португалії податок на прибуток становить 23% та може бути збільшений на 7% залежно від місяця ведення бізнесу. Такі рішення приймають місцеві адміністрації. Податкові збитки зараховуються лише на рівні оподаткованого прибутку.

У Німеччині ставка податку на прибуток – 15% плюс 5,5% податкової надбавки за підтримку солідарності. Податкові збитки, що виникли протягом року, не можуть бути зараховані у цьому ж році і переносяться на інший термін. Збитки, що перевищують 1 млн. євро, мають обмеження – 60% від оподаткованого доходу. Таким чином, решта 40% оподатковується на загальних підставах. Додатково сплачується муніципальний торговий податок, що стягується місцевими органами влади з прибутку підприємств. Ставка податку в середньому становить 14-17% від загального доходу. Податок на прибуток у Німеччині сплачується на основі щоквартальних авансових платежів за результатами попереднього календарного року.

У Канаді існують дві ставки оподаткування прибутку – федеральна та провінціальна. Прибуток відповідно цих ставок справляється до федерального та провінціального бюджету. У цій країні широко застосовуються різні пільги, зокрема, при: наданні пільгового інвестиційного кредиту; податковий кредит на витрати на науково-дослідні та конструкторські роботи; прискорені темпи амортизації. Велика кількість пільг призводить до зменшення коштів, які спрямовуються до бюджету, звідси політика застосування пільг поступово згортається, а їх кількість зменшується. Особлива увага приділяється розвитку сільського господарства, рибної промисловості та підприємствам малого бізнесу. Якщо середня ставка податку на прибуток для всіх підприємств становить 25%, то для підприємств малого бізнесу – 12% [3].

У Франції існує податок на чистий прибуток, який визначається як різниця між доходами та витратами підприємства, які пов'язані з виробничою діяльністю. Основна ставка податку – 34%. Занижені ставки встановлюються на прибуток від землекористування та від вкладів у цінні папери (до 24%). За умов збиткової діяльності підприємства в звітному році, їх можна відраховувати з чистого прибутку майбутніх років, а в окремих випадках – з чистого прибутку попередніх років. Основою для розрахунку прибутку є його річний розмір. В кінці року кожне підприємство складає декларацію про доходи, яку подає в податкову адміністрацію до 1 квітня року, наступного за звітним. Протягом року, до визначення кінцевих річних розрахунків, підприємство вносить квартальні платежі.

У Швеції при сплаті національного податку на прибуток всі платники податку поділяються на резидентів та нерезидентів. Резиденти сплачують податок з усієї суми доходів, а нерезиденти – лише з прибутку, який отриманий лише в Швеції. Ставка податку на прибуток становить 22%. В цій країні не існує місцевих податків для корпорацій, а також немає різниці між розподіленим та нерозподіленим прибутком. База оподаткування зменшується на витрати, які пов'язані з бізнесом, у тому числі відсотки за кредитами, з інвестування філій або придбанню нового обладнання, прибуток від реалізації матеріальних та нематеріальних основних засобів та інших активів. Збитки, які отримані при реалізації капітальних активів, також списуються за рахунок сукупного прибутку.

Наймасштабнішу за останні 30 років податкову реформу проведено у США. Нова шкала прибуткового податку від 10% до 37% диференційована в залежності від розміру доходу [4].

У Латвії з 2018 року запроваджено модель оподаткування виключно реінвестованого чи розподіленого прибутку. База оподаткування буде ґрунтуватись не на фінансовому результаті (прибутку чи збитку), а на виплатах підприємства (cash-flow). При цьому оподатковувану базу будуть визначати не тільки дивіденди, але й умовний розподіл прибутку, зокрема:

- позички пов'язаним особам;
- визначене законом перевищення процентних платежів;
- коригування трансфертних цін;
- накопичення дебіторської заборгованості > 3 років;
- витрати, не пов'язані з господарською діяльністю.

При виплаті нерезидентам чи здійсненні платежів в офшор податок утримуватиметься за ставкою 20%.

У Білорусії 25 січня 2018 р. вийшов Указ № 29 «Про оподаткування», який містить наступні податкові зміни:

- нові ставки податків та їх індексація (зокрема, акциз та прибутковий податок від орендних доходів фізичних осіб);
- вдосконалення податкового адміністрування;
- продовження дії окремих пільг.

У Казахстані в основі нового кодексу – закріплено трактування неоднозначностей у законодавстві на користь платника податків та звіль-

нення останнього від відповідальності у разі якщо він діє відповідно до отриманого від фіскальних органів роз'яснення [3].

В цілому порядок розрахунку прибутку, що оподатковується, для більшості країн однаковий (із загальної суми валового доходу підприємства вираховуються валові витрати). Цей податок існує у кожній країні, але зі своїми особливостями, які відображають економічну політику держави, її мету та завдання.

В Україні ставка податку на прибуток становить 18%, яка за часи дії податкового кодексу зменшилася на 7%.

Підприємства, які відповідно до нових вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вперше застосовують МСФЗ з датою переходу 01.01.2018 р., на виконання вимог пункту 2 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 [9], подають фінансову звітність за 2017 р., складену згідно із вимогами НП(С)БО. Проміжна та річна фінансова та консолідована фінансова звітність за 2018 р. складається та подається цими підприємствами відповідно до вимог НП(С)БО.

Але для забезпечення порівнянності показників фінансової звітності підприємств, які вперше застосовують МСФЗ з датою переходу 01.01.2018р., такі підприємства перераховують проміжну, річну та консолідовану фінансову звітність за 2018 р., включаючи вступний баланс на 01.01.2018 р. за МСФЗ згідно з вимогами МСФЗ 1. Починаючи з 01.01.2019 р., зазначені підприємства складають її за 2019 р. за МСФЗ. При цьому як порівняльну інформацію в звітності за 2019 р. використовують показники фінансової звітності за 2018 р., трансформованої відповідно до вимог МСФЗ [7].

Це ще раз підтверджує актуальність розгляду конверсійних питань обліку податку на прибуток в межах національних (П(С)БО) та міжнародних стандартів (МСФЗ і МСБО) – табл. 1.

Зосередимося на відмінностях МСБО 12 та П(С)БО 17, тому що конверсія цих обліків концентрується безпосередньо на різноголосся в Стандартах.

В цілому, відповідно до концепції нарахування, яка вимагає співвідношення доходів до витрат періоду, сума нарахованих податків повинна відповідати бухгалтерському прибутку, отриманому у звітному періоді. Окрім цього, сума цих витрат не буде дорівнювати сумі реальних зобов'язань по податку на прибуток, який підприємство повинне буде заплатити за той же період. Вирішення даного протиріччя полягає у визнанні так званих відстрочених податкових активів та зобов'язань, які і являються різницею між поточними податковими зобов'язаннями та витратами на податок на прибуток, визнаним у Звіті про прибутки та збитки.

Податок на прибуток являється вагомою статтею у Звіті про прибутки та збитки, і витрати на нього впливають на прибуток підприємств.

Відповідно до МСБО 12 витрати на податок на прибуток необхідно визначати за методом зобов'язань, який орієнтований перш за все на адекватне представлення та оцінку відстрочених податкових активів та зобов'язань в балан-

Порівняння методологічних засад податку на прибуток в обліку та звітності відповідно до П(С)БО 17 та МСБО 12

Ознака 1	П(С)БО 17 «Податок на прибуток» 2	МСБО 12 «Податки на прибуток» 3
Мета стандарту	Визначення методологічних засад відображення в бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності податку на прибуток	
Сфера застосування	Національні податки на прибуток	Національні та міжнародні податки на прибуток
Принципове питання обліку податку на прибуток	Не визначено	Визначення концептуальних засад відображення в обліку поточних та майбутніх податкових наслідків від операцій поточного періоду, а також відшкодування балансової вартості активів і зобов'язань у майбутньому
Основні терміни	Витрати (дохід) з податку на прибуток, поточний податок, обліковий та податковий прибутки (збитки), відстрочений податковий актив (зобов'язання), податкова база активу (зобов'язання), тимчасові різниці. Відсутнє визначення постійних різниць	
Види податкових зобов'язань	Поточні та відстрочені	
Поділ тимчасових різниць	Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню та не підлягають оподаткуванню	
Визнання поточного податку	Відображається у складі поточних зобов'язань та оцінюється сумою коштів, яка не була сплачена до бюджету. При перевищенні суми коштів, сплачених до бюджету, над сумою, що підлягає сплаті, виникає дебіторська заборгованість	Визнається як зобов'язання та оцінюється сумою коштів, яка не була сплачена до бюджету. При перевищенні суми коштів, сплачених до бюджету над сумою, що підлягає сплаті, відноситься до активів
Оцінка відстрочених податкових активів і зобов'язань	Застосовуються діючі та оголошені ставки оподаткування	Застосовуються діючі ставки оподаткування
Використання середньої ставки податку	Не передбачено	Передбачено
Відображення у фінансовій звітності	Баланс Поточні податки відображаються у складі поточних зобов'язань або оборотних активів, відстрочені податкові активи та зобов'язання – у складі необоротних активів або довгострокових зобов'язань	Поточні податки відображаються у складі зобов'язань або активів, відстрочені податкові активи та зобов'язання – у складі необоротних активів або довгострокових зобов'язань
	Звіт про фінансові результати (у світовій практиці – Звіт про прибутки та збитки)	Поточні та відстрочені податки відображаються у складі доходів або витрат (виключенням є операції, що призводять до змін безпосередньо у власному капіталі, та операції з об'єднання підприємств)

Джерело: [3; 6; 8]

сі. Як результат, необхідно регулярно проводити перегляд та переоцінку нарахованих відстрочених податкових активів або зобов'язань, а за необхідності їх регулярно коригувати. Такий метод зорієнтований на те, щоб досягти максимальної точності в оцінці балансових статей відповідно до Принципів підготовки та надання фінансової звітності, схвалених Радою по міжнародним стандартам.

Водночас при розрахунку податку на прибуток необхідно застосовувати правила податкового законодавства тієї країни, в якій здійснюється діяльність підприємства. На відміну від цього, бухгалтерський, або фінансовий прибуток до виплати податку розраховується відповідно до чинних національних стандартів фінансової звітності. Так як податкове законодавство та стандарти фінансової звітності дуже різняться, фінансовий та оподатковуваний прибуток за звітний період часто відрізняються один від одного, і дана різниця може бути занадто суттєвою.

Існує два види різниць між бухгалтерським та оподатковуваним прибутком: постійні та тимчасові.

Постійні різниці виникають в результаті статей, які:

Перше, включаються при розрахунку бухгалтерського прибутку, але ніколи не включаються в оподатковуваний прибуток;

Друге, включаються в розрахунок оподаткованого прибутку, але ніколи не включаються в розрахунок бухгалтерського прибутку (що трапляється дуже рідко).

Прикладами постійних різниць є:

1) відсотки державних та муніципальних облігацій, які включаються в бухгалтерський прибуток, але не включаються в прибуток для оподаткування;

2) витрати та штрафи за порушення законодавства, які враховуються при розрахунку бухгалтерського прибутку, але ніколи не зменшують прибутку до оподаткування.

Постійні різниці впливають тільки на той період, в якому вони виникають, і не відображаються у фінансовій звітності.

В Міжнародному Стандарті відсутнє поняття «постійна різниця». Постійні різниці, відповідно до правил МСБО 12, не відображаються в обліку і звітності (в Україні податковим різницям був присвячений спеціальний стандарт – ПБО «Податкові різниці»). На виконання п. 46.2 ПК це положення зобов'язувало підприємства розкривати не лише тимчасові, а й постійні податкові різниці. Введення в дію цього положення кілька разів переносили зважаючи на його суперечність і складність застосування, а в червні 2015 р. взагалі скасували). Це пов'язано з тим, що в обліку проводиться запис по нарахуванню поточного податку на прибуток (а не умовних витрат на нього), розрахованого виходячи із оподаткованого прибутку, тобто уже з урахуванням постійних різниць:

Дт Поточні витрати на податок на прибуток

Кт Поточні зобов'язання з податку на прибуток

Інші різниці – тимчасові – виникають внаслідок того, що час визнання деяких доходів та витрат для цілей фінансової звітності та оподаткування не збігається. Наприклад, загальні нормативи для безнадійних боргів, які відображаються у фінансовій звітності як витрати, не визнаються для розрахунку оподаткування до тих пір, доки не стануть дійсно безнадійними.

Міжнародний стандарт містить конкретні приклади тимчасових різниць, які оподатковуються (п. 17, 18) або підлягають вирахуванню під час визначення облікового податку на прибуток (п. 26). Національний стандарт конкретних прикладів не містить, у 2013 наявні приклади виключили через втрату ними актуальності, а нових не додали.

Так, МСБО 12 визначає порядок визнання податкових різниць у нетипових ситуаціях, про які в П(С)БО 17 нічого не зазначено: вплив гудвілу на податкову базу у разі об'єднання бізнесу (п. 19 МСБО 12); податкові наслідки визнання іноземних фінансових інвестицій з іншою функціональною валютою (п. 41 МСБО 12); вплив переоцінки інвестиційної нерухомості (п. 51В МСБО 12) тощо.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання, на відміну від інших необоротних активів або довгострокових зобов'язань, не підлягають дисконтуванню. Про це зазначено тільки в МСБО 12 (пп. 53 і 54).

П. 30 МСБО 12 вимагає в обліку підприємства податкової оптимізації при розрахунку відстрочених податків. Адже податкове планування може впливати на розмір і час визнання зобов'язань з податку на прибуток.

У міжнародній практиці визнають можливість материнської компанії впливати на дивідендну політику дочірніх, спільних і асоційованих компаній. Через що при визнанні ВПА або ВПЗ дочірніх підприємств слід зважати не лише на формальні показники і вимоги, а й плани компанії-інвестора щодо розвитку підконтрольних бізнес-одиниць (п. 40 МСБО 12).

Податок на прибуток за статтями і операціями, які відображаються в капіталі або іншому сукупному доході, має визнаватися там само, а не в звіті про фінансові результати (п. 61А-63 МСБО 12). П(С)БО 17 про інший сукупний дохід нічого не зазначає, обмежуючись лише змінами в капіталі, як це було і в МСФЗ до 2009 року.

На відміну від П(С)БО, міжнародні стандарти не звільняють від перерахунку відстрочених податкових різниць при складанні проміжної фінансової інформації (п. 15 П(С)БО 17). Водночас згідно з п. 1 МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» складати проміжну фінансову звітність не обов'язково, якщо цього не вимагає закон або акціонери. Починаючи з 01.01.2019 р., в Україні зазначені підприємства складають її за 2019 р. за МСФЗ [5]. Це підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які належать до великих підприємств (балансова вартість активів – понад 20 млн євро, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 млн євро; середня кількість працівників – понад 250 осіб); публічні акціонерні товариства; підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення; підприємства, які провадять господарську діяльність за видами [9]: надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010); недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010); допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010), за винятком допоміжної діяльності у сфері страхування та пенсійного забезпечення (група 66.2 КВЕД ДК 009:2010).

Основні компоненти витрат (доходу), податкових активів і зобов'язань їм слід розкривати у фінансовій звітності за МСФЗ згідно з переліком п. 80-88 МСБО 12 [3].

Українські підприємства, які перейшли на застосування міжнародних стандартів, зобов'язані застосовувати встановлені Міністерством фінансів України форми звітності, як і ті, які залишилися на П(С)БО. МСБО 12 передбачає, що відстрочені податкові активи та зобов'язання повинні бути відображені в балансі в сумі, що відповідає майбутньому надходженню або вибуттю грошових коштів при відновленні вартості активів або погашення зобов'язань. При цьому дисконтування даних статей не дозволяється. І активи та зобов'язання повинні бути розраховані на основі ставки податку, яка передбачається бути ефективною для підприємства на кінець звітного періоду. Крім того, податкові активи та зобов'язання класифікуються тільки як довгострокові і вимагають додаткових пояснень у пояснювальній записці до звіту. Тому, інформація про податок на прибуток має розкриватися набагато ширше у звіті, керуватися вимогами МСБО 12 та інших міжнародних стандартів, їх тлумачень.

Зокрема, у червні 2017 року Комітет з тлумачень міжнародних стандартів затвердив КТМФЗ 23 «Невизначеність в обліку податків на прибуток» (IFRIC 23 Uncertainty over Income Tax Treatments). Згідно з п. 1 другого додатка до КТМФЗ 23, цю Інтерпретацію застосовують для складання річних звітів, які починаються з 01.01.2019 р. чи пізніше: «An entity shall apply this Interpretation for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2019. Earlier application is permitted. If an entity applies this Interpretation for an earlier period, it shall disclose that fact» [10].

З огляду на національні особливості фіскальних тлумачень, практичне застосування цієї Інтерпретації може стати для українського бізнесу надзвичайним викликом. Наприклад, у розділі «Основні положення облікової політики» приміток потрібно зазначити інформацію про облікову політику підприємства щодо податку на прибуток і числову інформацію до статей звітності щодо поточного та відстроченого податку на прибуток: вимога ретроспективного застосування МСБО 8 (retrospectively applying IAS 8, if that is possible without the use of hindsight [10]).

Висновки і пропозиції. Як наслідок, позитивною рисою національної системи обліку податку на прибуток є конкретизація видів зобов'язань або активів, в складі яких визнається поточний податок на прибуток. Це дуже важливо, оскільки збільшення чи зменшення суми податку викликає зміну лише у складі поточних зобов'язань і дебіторської заборгованості, зменшуючи ймовірність допущення помилок при його відображенні. Тому, зміни в міжнародному законодавстві (в т.ч. КТМФЗ 23) направлені на зменшення відмінностей у тому, як компанія ви-

значає і оцінює податкове зобов'язання або податковий актив, коли існує невизначеність щодо податку на прибуток. Велику увагу слід також приділити правильності визначення розміру податку на прибуток і зміні відстрочених податків, оцінці доходів або витрат з податку. Однак, на відміну від національних стандартів, у міжнародних акцентується увага на питанні обліку податку на прибуток, що поглиблює розуміння основних аспектів податку на прибуток [3].

За наявності деяких відмінностей в відображенні податку на прибуток в обліку відповідно до національних та міжнародних вимог доцільно визначити пріоритетні напрями їх конверсії на основі міжнародних стандартів, що важливо для здійснення окремих категорій суб'єктів господарювання. Це дозволить надавати на вимогу зовнішніх користувачів фінансову звітність, що є зрозумілою для інвесторів і порівнюваною зі звітністю іноземних компаній. Серед пріоритетних напрямів конверсії варто відзначити: застосування у податковому обліку міжнародного принципу зобов'язання з урахуванням правил національного законодавства.

Список літератури:

1. Brownlee R.E., Ferris K.R., Haskins M.E. Corporate Financial Reporting: Text and Cases. Boston : Irwin/McGraw-Hill, 1998. 928 p.
2. Hawkins D.F. Corporate Financial Reporting and Analysis: Text and Cases. Boston : Irwin-McGraw-Hill, 1997. 944 p.
3. Матвієнко Т.О. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів з обліку податку на прибуток. *«Економічні науки». Серія «Облік і фінанси»*. Випуск 7(25). Ч. 2. 2010. С. 269–277.
4. Міжнародне оподаткування – 2018. *Baker Tilly International*. URL: <http://www.bakertilly.ua/news/id1390> (дата звернення: 05.06.2018).
5. Перехідна міжнародні стандарти фінзвітності. *Вісник "Офіційно про податки"*. 2018. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100007546-perehid-na-mizhnarodni-standarti-finzvzvitnosti-1> (дата звернення: 13.03.2019).
6. Податки на прибуток: міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО 12) від 01.01.2012. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_012 (дата звернення: 13.03.2019).
7. Податок на прибуток у звітності за МСФЗ. *Електронний журнал «Головбух»*. 2015. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/6506-qqq-15-m9-01-09-2015-podatok-na-pributok-u-zvtnost-za-msfz> (дата звернення: 13.03.2019).
8. Податок на прибуток: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 17 від 28.12.2000 р. № 353 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01> (дата звернення: 13.03.2019).
9. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: постанова КМУ від 28.02.2000 № 419 / Кабінет Міністрів України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (дата звернення: 13.03.2019).
10. IFRIC 23 «Uncertainty over Income Tax Treatments» / Веб-сайт IFRS. URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IFRIC23.pdf> (дата звернення: 13.03.2019).

References:

1. Brownlee R.E., Ferris K.R., Haskins M.E. (1998). Corporate Financial Reporting: Text and Cases. Boston : Irwin/McGraw-Hill, 928 p.
2. Hawkins D.F. (1997). Corporate Financial Reporting and Analysis: Text and Cases. Boston : Irwin-McGraw-Hill, 944 p.
3. Matvijenko T.O. (2010). Porivnjalnyj analiz nacionalnykh ta mizhnarodnykh standartiv z obliku podatku na prybutok [Comparative analysis of national and international tax accounting standards]. *«Ekonomiczni Nauky»*. Seriya «Oblik i Finansy», vol. 7 (25), ch. 2, p. 269–277.
4. Mizhnarodne opodatkovannya (2018). [International Taxing – 2018]. *Baker Tilly International*. Available at: <http://www.bakertilly.ua/news/id1390> (accessed 05.06.2018).
5. Perehid na mizhnarodni standarty finzvzvitnosti (2018). [The transfer to IFRS]. *Visnyk "Ofitsiino Pro Podatky"*. Available at: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100007546-perehid-na-mizhnarodni-standarti-finzvzvitnosti-1> (accessed 13.03.2019).
6. Podatky na prybutok: mizhnarodnyy standart bukhhalters'koho obliku (MSBO 12) (2012). [IFRS 12 Income Taxes]. Available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_012 (accessed 13.03.2019).
7. Podatok na prybutok u zvzvitnosti za MSFZ (2015). [Income Tax in Reporting According IFRS]. *Elektronnyi Zhurnal «Holovbukh»*. Available at: <https://www.golovbukh.ua/article/6506-qqq-15-m9-01-09-2015-podatok-na-pributok-u-zvtnost-za-msfz> (accessed 13.03.2019).
8. Podatok na prybutok (2000). Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 17 Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 28.12.2000 r. 353 [NAS 17 Income Tax]. Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01> (accessed 13.03.2019).
9. Prozatverdzhennya Poryadkupodannya finansovoyi zvzvitnosti (2000). Postanova KМУ vid 28.02.2000 419 [Legislation Rules to Report Financial Statements]. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (accessed 13.03.2019).
10. IFRIC 23 «Uncertainty over Income Tax Treatments» (2017). *Web-site IFRS*. Available at: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IFRIC23.pdf> (accessed 13.03.2019).