

## ВІДСТРОЧЕНІ ПОДАТКИ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З КАПІТАЛОМ: ВИЗНАННЯ, ОБЛІК І ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ

ГЕЙСР Е. С.

УДК 657.37 + 657.41

### Гейср Е. С. Відстрочені податки за операціями з капіталом: визнання, облік і відображення у звітності

У статті проаналізовано вимоги національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності щодо застосування механізму відстрочених податків, який забезпечує відображення поточних і майбутніх податкових наслідків господарських операцій підприємства, передбачає надання у фінансовій звітності інформації про відстрочені податки. Обґрунтовано, що облік податкових наслідків операцій та інших подій має здійснюватись у такий самий спосіб, як і облік самих операцій та подій. Визначено можливі способи відображення відстрочених податків: у складі прибутків (збитків), у іншому сукупному прибутку, за статтями власного капіталу, у складі гудвілу. Детально розглянуто підходи до визнання відстрочених податків за операціями, які відображаються за статтями капіталу на прикладі переоцінки основних засобів. Сформульовано напрями вдосконалення законодавства та надано рекомендації щодо обліку відстрочених податків у момент переоцінки об'єкта основних засобів, а також поступового перенесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку та списання відстроченого податкового зобов'язання, реалізація яких дозволить підвищити якість фінансової звітності.

**Ключові слова:** відстрочені податкові активи та зобов'язання, сукупний прибуток, капітал, дооцінка основних засобів, фінансова звітність.

**Рис.:** 1. **Табл.:** 2. **Бібл.:** 10.

**Гейср Елеонора Станіславівна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського (вул. Щорса, 31, Донецьк, 83050, Україна)

**E-mail:** eleonorag@inbox.ru

УДК 657.37 + 657.41

### Гейср Э. С. Отсроченные налоги по операциям с капиталом: признание, учет и отражение в отчетности

В статье проанализированы требования национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности по применению механизма отсроченных налогов, обеспечивающего отражение текущих и будущих налоговых последствий хозяйственных операций предприятия, предусматривающего представление в финансовой отчетности информации об отсроченных налогах. Обосновано, что учет налоговых последствий операций и других событий должен осуществляться таким же способом, как и учет самих операций и событий. Определены возможные способы отражения отсроченных налогов: в составе прибыли (убытков), в прочей совокупной прибыли, по статьям собственного капитала, в составе гудвилла. Детально рассмотрены подходы к признанию отсроченных налогов по операциям, отражающимся по статьям капитала на примере переоценки основных средств. Сформулированы направления совершенствования законодательства и даны рекомендации по учету отсроченных налогов в момент переоценки объекта основных средств, а также постепенного перенесения сум дооценки на нераспределенную прибыль и списания отсроченного налогового обязательства, реализация которых позволит повысить качество финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** отсроченные налоговые активы и обязательства, совокупная прибыль, капитал, дооценка основных средств, финансовая отчетность.

**Рис.:** 1. **Табл.:** 2. **Библ.:** 10.

**Гейср Елеонора Станіславівна** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, Донецкий национальный университет экономики и торговли им. М. Туган-Барановского (ул. Щорса, 31, Донецк, 83050, Украина)

**E-mail:** eleonorag@inbox.ru

UDC 657.37 + 657.41

### Geyer E. S. Deferred Taxes on Operations With the Capital: Acceptance and Accounting

The article analyses requirements of the national standards of accounting and international standards of fiscal accounting in application of the mechanism of deferred taxes that ensures reflection of the current and future tax consequences of economic operations of a company and envisages provision of information about deferred taxes in financial reports. It justifies that accounting of tax consequences of operations and other events should be carried out in the same manner as the accounting of the operations and events is carried out. It identifies possible methods of reflection of deferred taxes: in profits (losses), in other aggregate profit, in own capital items and in goodwill. It considers approaches to acceptance of deferred taxes by operations, which are reflected by items of the capital on the example of re-evaluation of fixed assets. It formulates directions of improvement of the legislation and provides recommendations on accounting of deferred taxes in the moment of re-evaluation of the objects of fixed assets and also gradual transferral of the sum of increase in the value of fixed assets to the undistributed profit and writing-off the deferred tax liability, realisation of which would allow increase the quality of fiscal accounting.

**Key words:** deferred tax assets and liabilities, aggregate profit, capital, increases in the value of fixed assets, fiscal accounting.

**Pic.:** 1. **Tabl.:** 2. **Bibl.:** 10.

**Geyer Eleonora S.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor, Department of Accounting, Donetsk National University of Economy and Trade named after M. Tugan-Baranovsky (vul. Shchorsa, 31, Donetsk, 83050, Ukraine)

**E-mail:** eleonorag@inbox.ru

Облік податків на прибуток є одним із складних та актуальних питань у вітчизняних підприємствах. Найбільші проблеми виникають при обчисленні відстрочених податків і розкритті інформації про них у фінансовій звітності.

Порядок формування інформації про відстрочені податки та відображення її у фінансовій звітності встановлюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [1]. Саме цей документ

використовують українські підприємства, що складають фінансову звітність згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку. Але сьогодні відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» публічні акціонерні товариства, банки, страховики зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, а також надано право й іншим підприємствам застосовувати МСФЗ [2; 3]. У такому випадку мають виконуватись вимоги міжна-

родного стандарту бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» [4].

Основним питанням обліку податку на прибуток є необхідність відображення не тільки поточних, але й майбутніх податкових зобов'язань, які виникнуть внаслідок відшкодування вартості активів або погашення зобов'язань, що включені у баланс на звітну дату. Для вирішення цього питання застосовується механізм відстрочених податків.

Ідея відстрочених податків полягає в тому, що підприємство має визнати у звітності відстрочене зобов'язання щодо сплати податків, якщо відшкодування вартості будь-якого активу або врегулювання якогось зобов'язання призведе до збільшення або зменшення податкових платежів у майбутніх періодах у порівнянні з тим, коли таке відшкодування або врегулювання не мали б податкових наслідків.

Реалізація ідеї відстрочених податків приводить до виникнення у фінансовій звітності таких особливих видів активів та зобов'язань, як відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи. Вони створюються у зв'язку з різницею між балансовою вартістю активів та зобов'язань та їх податковою базою. Під податковою базою активів та зобов'язань розуміють їх вартість, що приймається для цілей оподаткування. Для кожного виду активів та зобов'язань визначається тимчасова різниця. Вона може бути такою, що підлягає оподаткуванню, тобто збільшує базу для розрахунку податку на прибуток у майбутніх періодах, або такою, що підлягає вирахуванню, тобто зменшує базу оподаткування у майбутніх періодах. У першому випадку у звітності відображається відстрочене податкове зобов'язання, а у другому випадку – відстрочений податковий актив. Крім того, відстрочені податкові активи можуть виникати у зв'язку зі збитками минулих періодів, які зменшують базу оподаткування у майбутніх періодах.

Проблеми бухгалтерського обліку відстрочених податків, методики їх розрахунку, відображення у звітності досліджували вітчизняні і зарубіжні вчені: Ф. Бутинець, С. Голова, Н. Гура, В. Костюченко, А. Твердомед, І. Чалий, Й. Бетге, М. Ван Бреда, Р. Каспіна, С. Модеров, Я. Соколов, М. Тяжкова, А. Хорін, О. Чіпуренко, Е. Хендриксен та ін. Але на сьогоднішній день як у теорії, так і в практиці українських підприємств ще багато проблемних питань залишаються невирішеними, одним з яких є визнання та облік відстрочених податків за операціями, що пов'язані з капіталом підприємства.

Метою статті є аналіз вимог нормативних документів з визнання та відображення у звітності відстрочених податків за операціями, пов'язаними з капіталом, визначення шляхів удосконалення нормативного забезпечення та методики обліку відстрочених податків.

У статті 4 П(С)БО 17 «Податок на прибуток» встановлено, що «поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток (відстрочені податкові зобов'язання, відстрочені податкові активи) визнаються витратами або доходом у звіті про фінансові результати, крім податку на прибуток, що нарахований внаслідок:

- ✦ дооцінки активів та інших господарських операцій, які відповідно до П(С)БО відображаються збільшенням власного капіталу;
- ✦ об'єднання підприємств шляхом придбання.

Поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток визнаються змінами власного капіталу, якщо податки виникають з операцій, відображених на рахунках власного капіталу. Сума зміни власного капіталу відображається у кореспонденції з рахунками обліку необоротних активів і одночасно з рахунками обліку відстрочених податкових зобов'язань або відстрочених податкових активів (на розраховану з цієї операції суму податку на прибуток)» [1]. Посилання на такий порядок міститься також у листі Міністерства фінансів України від 29.04.2011 № 31-08410 – 07-10/11255 «Про податкові різниці при переоцінці основних засобів» [5].

Ніяких роз'яснень з цього приводу (про які операції йде мова і які наслідки вони можуть мати) П(С)БО 17 не дає. Відповіді на ці питання можна знайти у МСБО 12 «Податки на прибуток».

По-перше, у МСБО 12 для розуміння його мети (визначити обліковий підхід до податків на прибуток) розкрито принципове питання обліку податків на прибуток, тобто визначено, як обліковувати поточні та майбутні податкові наслідки:

- ✦ майбутнього відшкодування (компенсації) балансової вартості активів (зобов'язань), які визнані в звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання;
- ✦ операцій та інших подій поточного періоду, які визнані у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

По-друге, указано, що суб'єкт господарювання визнає відстрочене податкове зобов'язання (відстрочений податковий актив), якщо є ймовірність того, що відшкодування або компенсація балансової вартості активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) суму майбутніх податкових платежів порівняно з тим, якими вони були б у разі відсутності податкових наслідків відшкодування або компенсації (за деякими обмеженими винятками). Тобто, для визнання активу чи зобов'язання необхідним є те, що суб'єкт господарювання, що звітує, передбачає відшкодувати або компенсувати балансову вартість активу чи зобов'язання.

По-третє, згідно з вимогами МСБО 12 суб'єкт господарювання веде облік податкових наслідків операцій та інших подій у такий самий спосіб, як і облік самих операцій та інших подій. Отже, якщо операції та інші події визнані у прибутку або збитку, то будь-який пов'язаний з ними податковий вплив повинен також визнаватися у прибутку або збитку. Якщо операції та інші події визнані поза прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі), то будь-який пов'язаний з ними податковий вплив повинен також визнаватися поза прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або, відповідно, безпосередньо у власному капіталі). Подібно до цього, визнання відстрочених податкових активів і зобов'язань при об'єднанні бізнесу впливає на суму гудвілу, що вини-

кає внаслідок такого об'єднання, або на суму визнаного прибутку від вигідної покупки.

Найчастіше відстрочені податки визнаються у прибутку або збитку, оскільки більшість тимчасових різниць з'являються в результаті того, що доходи або витрати включаються у прибутки або збитки для бухгалтерських цілей і для цілей розрахунку податку на прибуток у різні звітні періоди. Таке правило діє навіть у випадках, коли відстрочений податок виникає не з причини зміни тимчасових різниць, а внаслідок зміни ставки податку, перегляду можливості відшкодування відстрочених податкових активів (у зв'язку зі зміною ймовірності отримання прибутку в майбутніх періодах) або у зв'язку зі зміною способу віжшкодування відповідного активу, з яким пов'язаний відстрочений податок. Разом з тим з цього правила є виключення.

Згідно зі статтею 58 МСБО 12 поточні та відстрочені податки слід визнавати як дохід або витрати і включати до прибутку або збитку за період, окрім випадків, коли податки виникають від:

а) операції або події, яка визнається, в тому самому або в іншому періоді поза прибутком або збитком чи в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі;

б) об'єднання бізнесу.

Отже, способи відображення податкових наслідків операцій (відстрочених податків) за МСФЗ представлено на рис. 1.

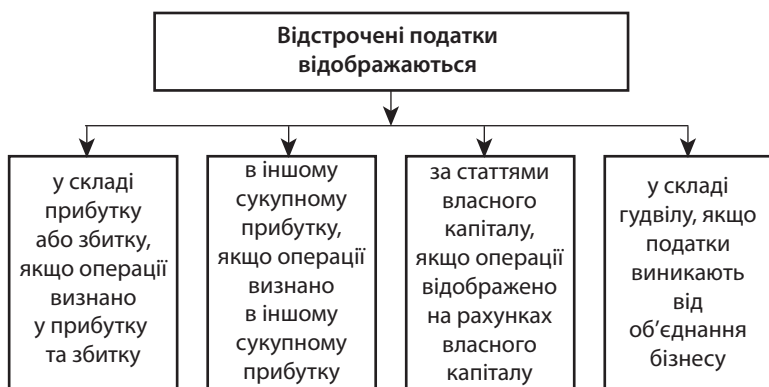


Рис. 1. Способи відображення відстрочених податків за МСФЗ

Первісною редакцією МСБО 12 було передбачено, що поточні та відстрочені податки слід дебетувати чи кредитувати прямо на власний капітал, якщо податок відноситься до статей, які дебетуються чи кредитуються прямо на власний капітал в тому самому чи в іншому періоді. Але зміни, що відбулися у МСФЗ щодо подання інформації про доходи та витрати, вимагають складання суб'єктами господарювання звіту про сукупні доходи та відображення в ньому загального сукупного прибутку.

Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності» загальний сукупний прибуток – це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, окрім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями власників.

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

бутку». Інший сукупний прибуток містить статті доходів або витрат, які не визнані у прибутку або збитку.

Компонентами іншого сукупного прибутку є:

- ✦ зміни у надлишку переоцінки згідно МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»;
- ✦ актуарні прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами, визнаними відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам»;
- ✦ прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці згідно з МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»;
- ✦ прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку згідно з МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» та ін.

У зв'язку з цим було змінено і вимоги МСБО 12 стосовно відображення відстрочених податків за статтями власного капіталу і визначено статті, що визнаються поза прибутком або збитком.

Поточні та відстрочені податки слід визнавати поза прибутком або збитком, якщо податок відноситься до статей, що визнаються в тому самому або іншому періоді поза прибутком або збитком.

Отже, поточні та відстрочені податки, які відносяться до статей, що визнаються в тому самому або в іншому періоді:

а) в іншому сукупному прибутку, слід визнавати в іншому сукупному прибутку;

б) безпосередньо у власному капіталі, слід визнавати безпосередньо у власному капіталі.

Прикладами статей, що можуть визнаватись у іншому сукупному прибутку, є:

- ✦ зміна балансової вартості, що виникає від переоцінки основних засобів;
- ✦ курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності закордонної одиниці.

За кредитом або дебетом рахунків власного капіталу можуть бути відображені такі події:

- ✦ коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду, що виникає внаслідок зміни облікової політики, яка застосовується ретроспективно, або внаслідок виправлення помилки;
- ✦ суми, що виникають при первісному визнанні компонента власного капіталу у складному фінансовому інструменті.

Отже, коли податок виникає у зв'язку з операцією, результат якої був відображений безпосередньо за статтями капіталу, податкові наслідки також мають бути проведені за статтями капіталу. Прикладом такої операції є переоцінка основних засобів.

Як стверджує С. Ф. Голов, будь-які результати операцій з капіталом (у тому числі податок на прибу-



ток) відображаються на рахунках власного капіталу [6, с. 160]. Визначення відстрочених податків, пов'язаних з переоцінками та іншими випадками коригування балансової вартості активу до його справедливої вартості, залежить від того, наскільки це впливає на податковий прибуток (збиток) звітного періоду [7, с. 629]. Якщо такі зміни впливають на податковий прибуток (збиток), податкова база коригується (переоцінена вартість приймається відповідно до законодавства як податкова база), то тимчасова різниця не виникає. Якщо ні – податкова база актива не коригується. Тоді в майбутньому підприємство отримає більший дохід і тим самим відшкодує переоцінену вартість об'єкта основних засобів. Але для розрахунку бази оподаткування враховується тільки собівартість об'єкта. Тому виникає податкова різниця. При виникненні такої різниці в момент переоцінки об'єкта основних засобів сума відстроченого податкового зобов'язання має бути відображена в кореспонденції з рахунком резерву переоцінки.

**З** а виняткових обставин може бути важко визначити суму поточного та відстроченого податку, що відноситься до статей, які визнаються поза прибутком або збитком (або в іншому сукупному прибутку чи безпосередньо у власному капіталі). Наприклад, це може відбуватися у таких випадках:

- ✦ існує градація ставок податку на прибуток і неможливо визначити ставку, за якою конкретний компонент оподаткованого прибутку (збитку) був оподаткований;
- ✦ зміна ставок оподаткування або інших правил оподаткування впливає на відстрочений податковий актив чи зобов'язання, які відносяться (повністю або частково) до статті, що попередньо була визнана поза прибутком або збитком;
- ✦ суб'єкт господарювання визначає необхідність визнати відстрочений податковий актив або повністю припинити його визнання, а відстрочений податковий актив стосується (повністю чи частково) статті, що раніше була визнана поза прибутком або збитком.

У таких випадках поточний і відстрочений податки, пов'язані зі статтями, що визнаються поза прибутком або збитком, рекомендується визначати на основі обґрунтованого пропорційного розподілу поточного і відстроченого податків суб'єкта господарювання у відповідній юрисдикції або іншому способі, який веде до прийнятнішого розподілу за даних умов.

Наступне питання, пов'язане з перенесенням сум дооцінки до нерозподіленого прибутку. МСБО 16 «Основні засоби», не визначає, чи має суб'єкт господарювання переносити щорічно із дооцінки до нерозподіленого прибутку суму, що дорівнює різниці між амортизацією на дооцінений актив і амортизацією, визначеною на основі собівартості цього активу.

Якщо кожний період цього не робити, то наприкінці терміну експлуатації основного засобу, коли він буде повністю амортизований, у складі резерву переоцінки залишиться сума дооцінки за цим основним засобом, яка не буде мати ніякого сенсу і не відповідатиме

дійсності. Хоча такий підхід пропонується і у П(С)БО 7 «Основні засоби», більшість підприємств іаке перенесення не проводять. Підприємства, що складають фінансову звітність за МСФЗ, повинні здійснювати перенесення суми дооцінки до нерозподіленого прибутку.

Якщо суб'єкт господарювання робить таке перенесення, то відповідно до статті 64 МСБО 12 перенесена сума не повинна включати будь-який пов'язаний з нею відстрочений податок. Тобто, суму відстроченого податкового зобов'язання ще в момент проведення дооцінки об'єкта основних засобів необхідно виключити з суми дооцінки, а потім амортизувати дооцінку у сумі, що залишилась.

**П** одібні міркування можна застосовувати до перенесення дооцінки при вибутті об'єкта основних засобів. При вибутті переоціненого об'єкта основних засобів сума переведеної до складу нерозподіленого прибутку дооцінки також не повинна включати пов'язаного з нею відстроченого податку.

На думку С. В. Модерова, оскільки для фінансових аналітиків привабливішим є більший показник нерозподіленого прибутку, ніж більший показник резерву переоцінки, компаніям, що бажають показати свою діяльність у звітності за МСФЗ у найкращому вигляді, слід здійснювати переведення частини резерву переоцінки за основним засобом протягом всього терміну його амортизації, а не очікувати вибуття [8].

У випадку, якщо актив переоцінюється для цілей оподаткування і переоцінка цього активу пов'язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести у майбутньому періоді, тоді податковий вплив переоцінки активу і коригування податкової бази слід визнавати в іншому сукупному прибутку в тих періодах, коли вони відбуваються. Однак, якщо переоцінка активу для цілей оподаткування не пов'язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести в майбутньому періоді, то податковий вплив коригування податкової бази потрібно визнати у прибутку або збитку.

З проблемою, що розглядається, дуже тісно пов'язане Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», згідно з яким тимчасові податкові різниці, що виникають за господарськими операціями, пов'язаними з основними засобами та нематеріальними активами (переоцінка, амортизація, збільшення вартості основних засобів на суму реконструкції та модернізації та ін. за підходами та методами, які відрізняються від вимог податкового законодавства), враховуються при визначенні податкового прибутку (збитку) пропорційно нарахованій сумі амортизації на об'єкти, балансова вартість яких сформована без врахування вимог податкового законодавства та які пов'язані з такими тимчасовими податковими різницями [9]. Але цей документ встановлює вимоги до формування інформації про податкові різниці (лише з точки зору оподаткування) і зовсім не розглядає їх наслідки – відстрочені податки (як об'єкт бухгалтерського обліку).

Відображення відстрочених податків при проведенні переоцінки об'єкта основних засобів розглянемо на прикладі.

**Приклад.** Підприємство здійснює дооцінку об'єкта основних засобів на суму 4 000 грн станом на 31.12.20X1 р. Для цілей оподаткування дооцінка не враховується. Термін корисного використання, що залишився, складає 4 роки. Амортизація об'єкта нараховується прямолінійно. Ставка податку на прибуток - 20%.

Розрахунок відстроченого податку щодо дооцінки об'єкта основних засобів, його відшкодування та перенесення суми дооцінки до нерозподіленого прибутку представлено в *табл. 1*.

У *табл. 2* представлені записи, якими мають відобразитись в бухгалтерському обліку суми дооцінки, відстроченого податку щодо дооцінки, їх списання.

Бухгалтерські записи, що наведені в *табл. 2*, показують, що в момент переоцінки капітал змінюється на суму переоцінки за вирахуванням відстроченого податкового зобов'язання.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку також передбачають відображення переоцінки основних засобів у складі додаткового капіталу (стаття 19 П(С)БО 7 «Основні засоби») та визнання по-

датків на прибуток у власному капіталі за операціями, що відображені на рахунках власного капіталу (стаття 4 П(С)БО 17 «Податок на прибуток»).

Теза, що сума зміни власного капіталу відображається у кореспонденції з рахунками обліку необоротних активів і одночасно з рахунками обліку відстрочених податкових зобов'язань або відстрочених податкових активів (на розраховану з цієї операції суму податку на прибуток), знаходить втілення і в Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, якою передбачено кореспонденцію рахунку 42 «Додатковий капітал»:

- ✦ за кредитом рахунку 42 «Додатковий капітал» з дебетом рахунку 10 «Основні засоби»;
- ✦ за дебетом рахунку 42 «Додатковий капітал» з кредитом рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» [10].

Поступове перенесення суми дооцінки до нерозподіленого прибутку та відшкодування відстроченого податкового зобов'язання також дозволяється П(С)БО 7

**Таблиця 1**

**Розрахунок суми відстроченого податку та його зміни при проведенні дооцінки активу**

Рік	Бухгалтерська база	Податкова база	Тимчасова різниця (ст. 2 – ст. 3)	Відстрочений податок (ст. 4 × 20%)	Зміна відстроченого податку (ст. 5 поточного рядку – ст. 5 попереднього рядку)
20X1	4000	0	4000	800	+800
20X2	3000	0	3000	600	-200
20X3	2000	0	2000	400	-200
20X4	1000	0	1000	200	-200
20X5	0	0	0	0	0

**Таблиця 2**

**Відображення в обліку дооцінки та її податкових наслідків**

Дата	Зміст операції	Бухгалтерський запис	Сума, грн
31.12.20X1	Відображено переоцінку об'єкта основних засобів	Дт «Основні засоби» Кт «Дооцінка необоротних активів»	4000 4000
31.12.20X1	Нараховано відстрочене податкове зобов'язання	Дт «Дооцінка необоротних активів» Кт «Відстрочене податкове зобов'язання»	800 800
31.12.20X2	Перенесено суму дооцінки до нерозподіленого прибутку	Дт «Дооцінка необоротних активів» Кт «Нерозподілений прибуток»	800 800
31.12.20X2	Відшкодовано відстрочене податкове зобов'язання	Дт «Відстрочене податкове зобов'язання» Кт «Розрахунки за податком на прибуток»	200 200
31.12.20X3	Перенесено суму дооцінки до нерозподіленого прибутку	Дт «Дооцінка необоротних активів» Кт «Нерозподілений прибуток»	800 800
31.12.20X3	Відшкодовано відстрочене податкове зобов'язання	Дт «Відстрочене податкове зобов'язання» Кт «Розрахунки за податком на прибуток»	200 200
31.12.20X4	Перенесено суму дооцінки до нерозподіленого прибутку	Дт «Дооцінка необоротних активів» Кт «Нерозподілений прибуток»	800 800
31.12.20X4	Відшкодовано відстрочене податкове зобов'язання	Дт «Відстрочене податкове зобов'язання» Кт «Розрахунки за податком на прибуток»	200 200
31.12.20X5	Перенесено суму дооцінки до нерозподіленого прибутку	Дт «Дооцінка необоротних активів» Кт «Нерозподілений прибуток»	800 800
31.12.20X5	Відшкодовано відстрочене податкове зобов'язання	Дт «Відстрочене податкове зобов'язання» Кт «Розрахунки за податком на прибуток»	200 200

«Основні засоби» (стаття 21) і не суперечить Інструкції про застосування плану рахунків, яка передбачає такі кореспонденції:

- ✦ за дебетом рахунку 42 «Додатковий капітал» з кредитом рахунку 44 «Нерозподілений прибуток»;
- ✦ за дебетом рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» з кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами».

Для правильного розуміння та здійснення на практиці перенесення суми дооцінки до нерозподіленого прибутку та списання відстроченого податкового зобов'язання необхідно внести у П(С)БО 17 «Податок на прибуток» відповідні доповнення. Надання рекомендацій забезпечить достовірність та повноту інформації, що наводиться у фінансовій звітності.

### ВИСНОВКИ

Результати проведеного дослідження дозволяють стверджувати, що застосування механізму відстрочених податків, який забезпечує відображення як поточних, так і майбутніх податкових наслідків господарських операцій підприємства, передбачає надання у фінансовій звітності інформації про відстрочені податки. Такі вимоги висувають як національні, так і міжнародні стандарти обліку та звітності. Відображаючи у балансі (звіті про фінансовий стан) відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, необхідно також відстежити вплив податкових наслідків на показники інших форм фінансової звітності.

Суб'єкт господарювання має вести облік податкових наслідків операцій та інших подій у такий самий спосіб, як і облік самих операцій та подій.

Найчастіше відстрочені податки визнаються у прибутку (збитку), тому витрати (дохід) з податку, що пов'язані з прибутком (збитком) підприємства, та суми зміни відстроченого податкового активу або зобов'язання за період мають бути відображені у звіті про прибутки та збитки.

Виключеннями з цього правила є випадки, коли податок виникає в результаті операції, яка відображається поза прибутком (збитком) або в іншому сукупному прибутку, або безпосередньо за статтями капіталу. Податкові наслідки також мають бути показані в іншому сукупному прибутку або проведені за статтями капіталу. Прикладом такої операції є переоцінка основних засобів: у момент переоцінки об'єкта основних засобів сума відстроченого податкового зобов'язання має бути відображена в кореспонденції з рахунком дооцінки.

Наведені рекомендації щодо обліку дооцінки та її податкових наслідків передбачають також перенесення дооцінки до нерозподіленого прибутку в сумі, що дорівнює різниці між амортизацією на дооцінений актив і амортизацією, визначеною на основі собівартості цього активу.

П(С)БО 17 «Податок на прибуток» необхідно доповнити вимогами щодо перенесення дооцінки до нерозподіленого прибутку, які відповідають МСБО 12 «Податки на прибуток», а також визначити інші операції, результати яких відображаються в іншому сукупному прибутку або за статтями капіталу:

- ✦ курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності закордонної одиниці;
- ✦ коригування залишку нерозподіленого прибутку, що виникає внаслідок зміни облікової політики або внаслідок виправлення помилки;
- ✦ об'єднання підприємств: відстрочені податки коригують величину чистих активів підприємства, що є об'єктом придбання, і, відповідно, гудвіл.

Щодо відстрочених податків за іншими операціями, пов'язаними зі статтями капіталу, положення (стандарту) бухгалтерського обліку не містять ніяких рекомендацій, що свідчить про необхідність їх розробки. Облікові аспекти відстрочених податків за вказаними операціями підприємств є перспективами подальших досліджень. ■

### ЛІТЕРАТУРА

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Про внесення змін у Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» : Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Про податкові різниці при переоцінці основних засобів : Лист Міністерства фінансів України від 29.04.2011 р. № 31-08410-07-10/11255 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>
6. **Голов С. Ф.** Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 522 с.
7. **Голов С. Ф.** Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Х. : Фактор, 2007. – 976 с.
8. **Модеров С. В.** Признание и представление отложенных налогов в консолидированной отчетности / С. В. Модеров // Журнал «МСФО: практика применения» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ipponu.ru/article.php?idarticle=005595>
9. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>
10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>

### REFERENCES

Holov, S. F. *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektivy rozvytku* [Accounting in Ukraine: analysis and prospects]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 2007.



Holov, S. F., and Kostiuchenko, V. M. *Bukhhalterskyi oblik i finansova zvitnist za mizhnarodnyimi standartamy* [Accounting and financial reporting according to international standards]. Kharkiv: Faktor, 2007.

[Legal Act of Ukraine] (2011). <http://zakon.rada.gov.ua>  
[Legal Act of Ukraine] (2011). <http://minfin.gov.ua>  
[Legal Act of Ukraine] (2000). <http://zakon.rada.gov.ua>  
[Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon.rada.gov.ua>  
[Legal Act of Ukraine] (2011). <http://minfin.gov.ua>

[Legal Act of Ukraine] (1999). <http://minfin.gov.ua>  
"Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 12 «Podatky na prybutok»" [International Accounting Standard 12 "Income Taxes"]. <http://zakon.rada.gov.ua>  
Moderov, S. V. "Priznanie i predstavlenie otlozhennykh nalogov v konsolidirovannoy otchetnosti" [Recognition and presentation of deferred taxes in the consolidated financial statements]. <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=005595>

УДК 657

## АНАЛИЗ В СИСТЕМЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ МАЛОГО БИЗНЕСА

ГОГОЛЬ Т. А.

УДК 657

### Гоголь Т. А. Анализ в системе учетно-аналитического обеспечения предприятий малого бизнеса

В статье обосновано, что анализ финансово-хозяйственной деятельности на предприятиях малого бизнеса является важной составляющей учетно-аналитического обеспечения, способствует стабильному развитию и расширению деятельности в современных условиях хозяйствования. Также было определено место экономического анализа в системе управления малых предприятий и разработана схема взаимосвязи бухгалтерского учета и анализа с соответствующим движением экономической информации и их влияние на принятие управленческих решений руководством предприятия. Кроме того, рассмотрена организация экономического анализа на предприятиях малого бизнеса, выделены отдельные подфункции организации экономического анализа, необходимость составления программы или плана проведения анализа с учетом целей и задач системы управления. Автором были выделены факторы, влияющие на финансовую устойчивость субъектов малого предпринимательства, а также осуществлена обобщенная классификация показателей деятельности с учетом вида участника рыночных отношений и информационных потребностей различных пользователей.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, малый бизнес, экономический анализ, организация экономического анализа, финансовая устойчивость.  
**Рис.:** 3. **Табл.:** 1. **Библ.:** 13.

**Гоголь Татьяна Анатольевна** – кандидат экономических наук, доцент, докторант, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03068, Украина)  
**E-mail:** [tanya-gogol@mail.ru](mailto:tanya-gogol@mail.ru)

УДК 657

### Гоголь Т. А. Аналіз в системі обліково-аналітичного забезпечення підприємств малого бізнесу

У статті доведено, що аналіз фінансово-господарської діяльності на підприємствах малого бізнесу є важливою складовою обліково-аналітичного забезпечення, сприяє стабільному розвитку та розширенню діяльності в сучасних умовах господарювання. Також автором було визначено місце економічного аналізу в системі управління малих підприємств та розроблено схему взаємозв'язку бухгалтерського обліку й аналізу з відповідним рухом економічної інформації та їх вплив на прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства. Крім того, було розглянуто організацію економічного аналізу на підприємствах малого бізнесу, виокремлено підфункції організації економічного аналізу, необхідність складання програми чи плану, проведення аналізу з урахуванням цілей та завдань системи управління. В статті було виділено фактори, що впливають на фінансову стабільність суб'єктів малого підприємництва, а також здійснено узагальнену класифікацію показників діяльності з урахуванням виду учасника ринкових відносин та інформаційних потреб різних користувачів.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, малий бізнес, економічний аналіз, організація економічного аналізу, фінансова стійкість.  
**Рис.:** 3. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 13.

**Гоголь Тетяна Анатоліївна** – кандидат економічних наук, доцент, докторант, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)  
**E-mail:** [tanya-gogol@mail.ru](mailto:tanya-gogol@mail.ru)

UDC 657

### Gogol T. A. Analysis in the System of Accounting and Analytical Provision of Small Businesses

The article justifies that analysis of financial and economic activity in small businesses is an important component of accounting and analytical provision and promotes stable development and expansion of activity under modern economic conditions. It also identifies the place of economic analysis in the system of managing small businesses and develops a scheme of interconnection of accounting and analysis with relevant movement of economic information and their influence on making managerial decisions by company leaders. Moreover, it considers organisation of economic analysis in small businesses, marks out separate sub-functions of organisation of economic analysis and a necessity of development of a programme or plan of carrying out analysis with consideration of goals and tasks of the management system. It marks out factors that influence financial stability of subjects of small entrepreneurship and also conducts a generalised classification of indicators of activity with consideration of the type of a participant of market relations and information requirements of different users.

**Key words:** accounting, small business, economic analysis, organisation of economic analysis, financial stability.  
**Pic.:** 3. **Tabl.:** 1. **Bibl.:** 13.

**Gogol Tatyana A.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Candidate on Doctor Degree, Kyiv National Economic University named after V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)  
**E-mail:** [tanya-gogol@mail.ru](mailto:tanya-gogol@mail.ru)

Трудно переоценить роль информационного обеспечения финансово-хозяйственной деятельности организации. Важнейшим источником этой информации служит бухгалтерская отчетность, кото-

рая, в свою очередь, является заключительным этапом учетного процесса, однако именно анализ отчетности и хозяйственных процессов позволяет оценить реальное имущественное состояние предприятия, уровень