

УДК 657.442

Шеремета В.П.

аспірант кафедри бухгалтерського обліку  
Київського національного економічного університету  
імені Вадима Гетьмана

## ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАШИНОБУДІВНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Статтю присвячено проблемі відображення в бухгалтерському обліку підприємств машинобудівної галузі податку на прибуток за стандартами МСФЗ. Проведено дослідження проблематики організації бухгалтерського обліку податку на прибуток на підприємствах машинобудівної промисловості. Результатом дослідження стали рекомендації автора щодо організації бухгалтерського обліку податку на прибуток на підприємствах машинобудівної промисловості.

**Ключові слова:** податок на прибуток, бухгалтерський облік, машинобудування, міжнародні стандарти фінансової звітності, публічні акціонерні товариства, трансформація.

### Шеремета В.П. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАШИНОСТРОЕНИЯ

Статья посвящена проблеме отражения в бухгалтерском учете предприятий машиностроительной отрасли налога на прибыль по стандартам МСФО. Проведено исследование проблематики организации бухгалтерского учета налога на прибыль на предприятиях машиностроительной промышленности. Результатом исследования стали рекомендации автора по организации бухгалтерского учета налога на прибыль на предприятиях машиностроительной промышленности.

**Ключевые слова:** налог на прибыль, бухгалтерский учет, машиностроение, международные стандарты финансовой отчетности, публичные акционерные общества, трансформация.

### Sheremeta V.P. ORGANISATION OF CORPORATE INCOME TAX ACCOUNTING IN MACHINE INDUSTRY COMPANIES

The article is devoted to the problem of accounting for income tax accounting in the enterprises of the machine-building industry according to the standards of IFRS. The research of problems of organization of accounting of the profit tax at the enterprises of machine-building industry was carried out. The result of the study were the author's recommendations regarding the organization of tax accounting for profits at the enterprises of the machine-building industry.

**Keywords:** corporate income tax, accounting, mechanical engineering, international financial reporting standards, public joint stock companies, transformation.

**Постановка проблеми.** Машинобудівна промисловість – це сукупність галузей промисловості, що виробляють машини й устаткування для всіх ланок господарства, а також товари народного споживання [1]. Відповідно до даних статистичної звітності, більшість підприємств машинобудівної промисловості України є публічними акціонерними товариствами. Так, згідно з інформацією, наведеною в табл. 1, серед 10 найбільших за валовим доходом у 2011 р. підприємств, що займаються виробництвом транспортних засобів та устаткування, вісім – публічні акціонерні товариства.

Відповідно до законодавства України, публічні акціонерні товариства можуть здійснювати публічне та приватне розміщення акцій [2] та зобов'язані складати фінансову та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами [3].

Серед інших облікових об'єктів організація бухгалтерського обліку податку на прибуток має складності реалізації на практиці, враховуючи специфіку

машинобудівних підприємств та особливості застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ).

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням щодо розкриття організації та методології бухгалтерського обліку податку на прибуток присвячено праці багатьох вітчизняних учених, зокрема Т.Г. Ловінської, О.І. Малишкіна, О.В. Маркевич, Е.С. Геер. Зважаючи на стрімку динаміку податкового законодавства, практичні рішення відображення обліку податку на прибуток, викладені у працях О.І. Малишкіна та Е.С. Геер, уже не виступають підґрунтям для побудови належних алгоритмів здійснення бухгалтерського обліку за стандартами МСФЗ.

**Мета статті** полягає у поглибленні теоретичних засад організації бухгалтерського обліку податку на прибуток на підприємствах машинобудівної промисловості за умов відображення показників фінансової звітності за стандартами МСФЗ.

Таблиця 1

Показники фінансової діяльності підприємств машинобудування за 2011 р.

№ п/п	Назва	Вид діяльності (Код КВЕД)	Валовий дохід за 2011
1	ПАТ «Азовзагальмаш»	35.20.1	11,804,616
2	ПАТ «Крюківський вагонобудівний завод»	35.20.1	6,417,507
3	ПАТ «Мотор Січ»	35.30.0	5,891,225
4	ПАТ «ЗАЗ»	34.10.0	4,239,725
5	ПАТ «АК «Богдан Моторз»	34.10.0	4,162,474
6	ПАТ «Дніпровагонмаш»	35.20.1	4,009,593
7	ПАТ «Стаханівський вагонобудівний завод»	35.20.1	3,894,731
8	ТОВ «Техноторг-Дон»	34.30.0	1,771,699
9	ПАТ «Єврокар»	34.10.0	1,765,573
10	ТОВ «Попаснянський вагоноремонтний завод»	35.20.2	1,738,097

**Виклад основного матеріалу дослідження.** МСФЗ, які використовуються більшістю підприємств машинобудування, за системою стандартизації належать до англосаксонської форми фінансового обліку. МСФЗ характеризуються як стандарти, що ґрунтуються на принципах (principles based standards) на відміну, наприклад, від прийнятої у США системи US GAAP, яка визначається як стандарти, що ґрунтуються на правилах (rules based standards). Це означає, що стандартизація МСФЗ не ставить на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, здебільшого віддаючи перевагу довірі до професійної самостійності бухгалтерів, які під час вирішення багатьох питань мають покладатися на службове сумління та особисті професійні судження [4].

У 1998 р. урядом України прийнято концепцію поступового переходу підприємств України до МСФЗ. За своєю суттю облікові стандарти не регулюють методик, техніку і організацію бухгалтерського обліку, а виступають лише як рекомендації із запровадження єдиних принципів і методів визнання та відображення активів, зобов'язань, доходів, витрат у фінансовій звітності підприємства (організації).

Отже, МСФЗ визначають ключові підходи до формування показників фінансової звітності, а процедурні моменти бухгалтерського (фінансового) обліку, форму узагальнення інформації не встановлюють. Зокрема, поза межами стандартів знаходяться питання первинного обліку операцій, реєстрів бухгалтерського обліку, типових форм фінансових звітів [5].

Застосування МСФЗ регламентовано Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [3]. Так, відповідно до ст. 5 цього Закону, підприємство самостійно визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (окрім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством). Водночас у ст. 121 цього ж Закону встановлено обмеження щодо застосування МСФЗ в Україні: для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать цьому Закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Важливою особливістю застосування МСФЗ слід уважати їх комплексність. Рада МСБО наголошує на тому, що не може бути прийнятним варіант, коли підприємство проголосило у своїй обліковій політиці про застосування цих стандартів, а фактично поряд із міжнародними застосовує й національні положення (стандарти).

Бухгалтерський облік податку на прибуток за МСФЗ регламентовано Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток». Основні тези цього стандарту стали основою відповідних П(С)БО, проте МСБО 12 дає більш розширений, чіткий і виважений підхід до обліку податку на прибуток.

Для цілей дослідження скористаємося обліковим підходом до податків на прибуток, який визначений метою цього стандарту.

Принциповим питанням обліку податків на прибуток є визначення того, як обліковувати поточні та майбутні податкові наслідки:

а) майбутнього відшкодування (компенсації) балансової вартості активів (зобов'язань), які визнані у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання;

б) операцій та інших подій поточного періоду, які визнані у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Природним для визнання активу чи зобов'язання є те, що суб'єкт господарювання, що звітує, передбачає відшкодувати або компенсувати балансову вартість активу чи зобов'язання. Якщо є ймовірність того, що відшкодування або компенсація балансової вартості такого 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, суб'єкт господарювання, згідно з вимогами МСБО 12, визнає відстрочене податкове зобов'язання (відстрочений податковий актив) за деякими обмеженнями винятками.

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 із 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 із ними податковий вплив повинен також визнаватися поза прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або, відповідно, безпосередньо у власному капіталі). У цьому стандарті також розглядається визнання відстрочених податкових активів, що виникають від невикористаних податкових збитків або невикористаних податкових пільг, подання податків на прибуток у фінансовій звітності та розкриття інформації про податки на прибуток. Сьогодні існує декілька методів підготовки звітності згідно з МСФЗ, якими можна скористатися для організації облікового процесу на машинобудівних підприємствах Розкриємо два основних, а саме:

1. Ведення окремого або паралельного обліку (конверсія) та складання звітності на основі його даних.

2. Коригування (трансформація) звітності, складеної за П(С)БО.

Процес конверсії (метод паралельного обліку) вимагає або формування бухгалтерських даних у двох системах фінансової звітності, або конфігурації програмного забезпечення таким чином, щоб воно давало змогу формувати два види звітності: у форматі МСФЗ і П(С)БО. Для трансформації звітності згідно з МСФЗ застосовують уже 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 та додаткових проводок для доведення активів, 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 організації бухгалтерського обліку та облікова політика, наявність фінансових ресурсів і кваліфікованого персоналу у цій сфері. Для підприємств машинобудування слід урахувати те, що метод конверсії порівняно з трансформацією є більш достовірним та оперативним, але вимагає значних ресурсів на його здійснення, пов'язаних із витратами часу та високими вимогами до професійного рівня персоналу.

Вибір способу підготовки звітності за МСФЗ залежить від цілей її подальшого використання, необхідної періодичності складання, кваліфікації фахівців,

тимчасових і фінансових витрат. Оскільки ведення паралельного обліку передбачає значні витрати, більшість компаній все ж таки віддає перевагу на користь методу трансформації [6].

По суті, основні принципи ведення обліку за П(С)БО відповідають принципам МСФЗ, і більшість відмінностей є причиною невиконання підприємствами машинобудування у своєму обліку норм П(С)БО.

Трансформація – це перетворення даних книг національного обліку в дані, що дають змогу сформулювати звітність, що відповідає МСФЗ. Трансформація є доволі творчим процесом, і часто її етапи та зміст великою мірою залежать від кваліфікації виконавців і від професійних суджень менеджменту. Проте вимоги всіх чинних міжнародних стандартів повинні бути дотримані, і кінцевий результат повинен укладатися в рамки «аудійованої» фінансової звітності, складеної за МСФЗ. Трансформація фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у звітність за МСФЗ є доволі складним процесом, що вимагає особливо високого професіоналізму від бухгалтерів, тому дуже важливим аспектом для компанії, яка запроваджує МСФЗ, є підбір кваліфікованого та обізнаного у тонкощах МСФЗ персоналу.

Під час проведення першої трансформації фінансової звітності за МСФЗ необхідно дотримуватися міжнародного стандарту МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [7], який вимагає повного ретроспективного підходу (тобто таким чином, нібито МСФЗ застосовувалися компанією завжди). Відповідно до МСФЗ 1, компанії повинні:

- визначити, яка фінансова звітність буде першою за МСФЗ;
- підготувати вступний баланс за МСФЗ на дату переходу;
- вибрати облікову політику згідно з МСФЗ та застосувати її ретроспективно до всіх періодів, представлених у першій фінансовій звітності за МСФЗ;
- прийняти рішення щодо застосування добровільних виключень із ретроспективного підходу. Застосувати обов'язкові виключення, коли ретроспективне застосування стандартів не дозволяється;
- розкрити детально у фінансовій звітності інформацію, яка стосується переходу на МСФЗ.

Датою переходу на МСФЗ вважається дата за два роки до звітної.

Вступний бухгалтерський баланс за МСФЗ:

- включає всі активи та зобов'язання, визнання яких вимагає МСФЗ;
- не включає активи і зобов'язання, визнання яких заборонено МСФЗ;
- представляє всі статті звітності (активи, зобов'язання, капітал) у класифікації згідно з МСФЗ;
- включає всі статті за оцінкою відповідно до МСФЗ.

Усі коригування фінансової звітності, які виникають у результаті першого застосування МСФЗ, визнаються у нерозподіленому прибутку або іншій статті капіталу на дату переходу.

Крім того, необхідно пам'ятати, що компанія повинна використовувати єдину облікову політику для всіх періодів, представлених у першій фінансовій звітності за МСФЗ. Вимоги МСФЗ щодо розроблення облікової політики 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.

Щодо розроблення окремого Плану рахунків, то МСФЗ не вимагає ведення компанією регламентованого Плану рахунків, але для повноцінного представлення інформації, для самого процесу трансформації його все ж таки необхідно розробити. МСФЗ надають компаніям змогу скласти такий план рахунків, який буде максимально відповідати специфіці їх діяльності.

У процесі проведення трансформації виникає необхідність у складанні коригуючих проводок, які дають змогу усунути встановлені відмінності між МСФЗ та П(С)БО. Можна виділити два типи коригуючих проводок: коригуючі проводки поточного звітного періоду, необхідні для відображення невідповідностей із МСФЗ, здійснених компанією господарських операцій звітного періоду. Коригуючі проводки заносяться в пробний баланс на кінець звітного періоду і відносяться на рахунок нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) звітного періоду; коригуючі проводки минулого звітного періоду, необхідні для відображення невідповідностей із МСФЗ у відображенні операцій, які відносяться до минулих періодів. Ці коригуючі проводки заносяться в пробні баланси на початок і на кінець звітного періоду і відносяться на рахунок нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) минулих років.

Відповідно до МСФЗ 1, суб'єкт господарювання має також пояснити, як перехід із П(С)БО на МСФЗ вплинув на його фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки, відображені у звітності, тому перша фінансова звітність за МСФЗ має додатково містити узгодження щодо власного капіталу у звітності згідно з П(С)БО із власним капіталом за МСФЗ на дату переходу на МСФЗ та на дату останнього звітного періоду, коли фінансова звітність була підготовлена за П(С)БО, загального сукупного прибутку за П(С)БО за порівняльний період із прибутком/збитком відповідно до МСФЗ за цей період, збитків у зв'язку зі зменшенням корисності з дати переходу на МСФЗ. Ці узгодження повинні надавати достатньо детальну інформацію, для того щоб користувачі мали змогу зрозуміти суттєві коригування у звіті про фінансовий стан та у звіті про прибутки і збитки. Коригування, зумовлені змінами в обліковій політиці, повинні бути розмежовані з коригуваннями, пов'язаними з виправленням помилок, виявлених у процесі переходу на МСФЗ. За результатами проведених коригувань складається трансформаційна таблиця, на основі якої складається звіт про сукупні прибутки та збитки та баланс [8].

Основні види можливих коригувань: основні засоби (переоцінка, амортизація, списання, знецінення), запаси (знецінення, оцінка на балансову дату), фінансові інструменти, резерви та забезпечення, фінансова оренда, виплати працівникам, визнання доходу, податок на прибуток.

Детально зупинимося на останньому типі коригування. Коригування стосовно податку на прибуток відбувається в частині відстроченого податку на прибуток після проведення всіх коригувань.

У разі змін бази обліку, яка призвела до виникнення тимчасової різниці, необхідно провести у коригування, відповідно, відстроченого активу чи відстроченого зобов'язання. Коригування відстроченого податку під час трансформації може виникати по всіх статтях, де було проведено коригувальні проводки, тому цьому аспекту треба приділяти додаткову увагу.

Нині не існує єдиного алгоритму трансформації фінансової звітності, у кожному випадку потрібен індивідуальний підхід. Це пояснюється тим, що на процес складання звітності впливає значна кількість суб'єктивних факторів, серед яких – специфіка фінансово-господарської діяльності, особливості організації бухгалтерського обліку та застосованої облікової політики, необхідна ступінь деталізації звітності, наявність тимчасових, фінансових і людських ресурсів тощо. Фахівець, який трансформує звітність, має право самостійно визначати методику й етапи трансформації стосовно звітності кожної конкретної організації. Зазначимо, що метою трансформації фінансової звітності, згідно з МСФЗ, є підвищення її якості: фінансова звітність повинна стати інформаційним продуктом, що забезпечує користувачам можливість прийняття адекватних управлінських рішень.

**Висновки з проведеного дослідження.** Дослідження бухгалтерського обліку податку на прибуток на підприємствах машинобудівної промисловості за МСФЗ, проведене в даній статті, показало багатоваріантність його організації з урахуванням практики та норм стандартів, методів трансформації обліку та вимог облікової політики.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Машинобудівна промисловість [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9C%D0%B0%D1%88%D0%B8%D0%BD%D0%BE%D0%B1%D1%83%D0%B4%D1%96%D0%B2%D0%BD%D0%B0\\_%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D1%81%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C\\_%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9C%D0%B0%D1%88%D0%B8%D0%BD%D0%BE%D0%B1%D1%83%D0%B4%D1%96%D0%B2%D0%BD%D0%B0_%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D1%81%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C_%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8).
2. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 р. № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/514-17>.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. МСФО [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9C%D1%96%D0%B6%D0%BD%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%96\\_%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%B8\\_%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D1%97\\_%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9C%D1%96%D0%B6%D0%BD%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%96_%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D0%B8_%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D1%97_%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96).
5. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : [монографія] / О.І. Малишкін. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 376 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://pidruchniki.com/1584072054250/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/oblik\\_i\\_audit\\_podatkiv\\_v\\_ukrayini](http://pidruchniki.com/1584072054250/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/oblik_i_audit_podatkiv_v_ukrayini).
6. Жогова О. Трансформація фінансової звітності згідно з МСФЗ / О. Жогова // Незалежний аудитор. – 2012. – № 6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://n-auditor.com.ua/uk/component/na\\_archive/457?view=material](http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/457?view=material).
7. Міжнародний стандарт бухгалтерської звітності (МСФЗ 1) Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_004](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_004).
8. Жогова О. Трансформація фінансової звітності згідно з МСФЗ / О. Жогова // Незалежний аудитор. – 2012. – № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://n-auditor.com.ua/uk/component/na\\_archive/512?view=material](http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/512?view=material).
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37) «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_051).