

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ

УДК 336.226.1:657.474

Гейєр Е.С., канд. екон. наук, доц.

Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, м. Донецьк, Україна, e-mail: eleonorag@inbox.ru

### ВИЗНАННЯ ТА ОБЛІК ВІДСТРОЧЕНИХ ПОДАТКІВ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

Geyer E.S., Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof.

Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhailo Tugan-Baranovsky, Donetsk, Ukraine, e-mail: eleonorag@inbox.ru

### RECOGNITION AND ACCOUNTING OF DEFERRED TAX ON TRANSACTIONS OF ASSOCIATION ENTERPRISES

**Мета.** Обґрунтувати підходи до визнання відстрочених податків за операціями об'єднання підприємств шляхом придбання, розробити методика їх відображення в бухгалтерському обліку.

**Методи.** Проаналізовано вимоги національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) до визнання відстрочених податків за операціями об'єднання підприємств. Досліджено розбіжності у визначенні поняття «гудвіл», яке пов'язане з об'єднанням підприємств, у нормативних документах з бухгалтерського обліку та Податковому кодексі України. На основі концепції відстрочених податків обґрунтовано виникнення податкових наслідків операцій об'єднання підприємств. Проведено критичний аналіз нормативних документів, що встановлюють методика узагальнення інформації на рахунках бухгалтерського обліку.

**Результати.** На основі аналізу вимог національних П(С)БО та МСФЗ щодо застосування механізму відстрочених податків доведено необхідність і обґрунтовано підходи до обліку податкових наслідків операцій об'єднання підприємств. Встановлено розбіжності між П(С)БО та Податковим кодексом України у визначенні гудвілу, що спричиняє виникнення податкових різниць і, як наслідок, відстрочених податків. Сформульовано напрямки вдосконалення законодавчих і нормативних документів, усунення розбіжностей між ними. Надано рекомендації щодо обліку відстрочених податків за операціями об'єднання підприємств.

**Наукова новизна.** На основі положень міжнародних стандартів фінансової звітності, що відображають загальноприйняті погляди на відображення в обліку відстрочених податків, доведено необхідність і обґрунтовано підходи до визнання податкових наслідків операцій об'єднання підприємств шляхом придбання.

**Практична значущість.** Визначені підходи до визнання відстрочених податків за операціями об'єднання підприємств шляхом придбання дозволили розробити методика їх обліку, застосування якої на практиці забезпечить достовірність та повноту інформації, що наводиться у фінансовій звітності.

**Ключові слова:** об'єднання підприємств, придбання, гудвіл, відстрочені податки.

**Постановка проблеми** та зв'язок із найважливішими науковими чи практичними завданнями. Одним з актуальних і складних питань, що постають перед вітчизняними підприємствами, є облік відстрочених податків на прибуток. Виникають численні

проблеми у визнанні та обчисленні відстрочених податків, їх оцінці та 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 статті 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами. Також надано право й іншим підприємствам для складання фінансової звітності самостійно визначити доцільність застосування МСФЗ [2; 3]. У такому випадку мають виконуватись вимоги міжнародного 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 унаслідок відшкодування вартості активів або погашення зобов'язань, що включені у баланс на звітну дату. Для вирішення цього питання застосовується механізм відстрочених податків.

Сутність концепції 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 порівняно з тим, коли таке відшкодування або врегулювання не мали б податкових наслідків.

Реалізація концепції відстрочених податків приводить до виникнення у фінансовій звітності відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів, які створюються у зв'язку з різницею між балансовою вартістю активів і зобов'язань та їх податковою базою. 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.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми бухгалтерського обліку відстрочених податків, методики їх розрахунку, відображення у звітності досліджували вітчизняні і зарубіжні вчені: Ф. Бутинець, С. Голов, 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 сьогодні як у теорії, так і в практиці українських підприємств ще багато проблемних питань залишаються невирішеними. У сучасних умовах, коли здійснюється укрупнення бізнесу, злиття підприємств, одним із таких питань є визнання та облік відстрочених податків за операціями об'єднання підприємств шляхом придбання.

**Метою статті** є обґрунтування підходів до визнання відстрочених податків за операціями об'єднання підприємств шляхом придбання, розробка методики їх відображення в бухгалтерському обліку.

**Виклад основного матеріалу.** 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 унаслідок:

- дооцінки активів та інших господарських операцій, які відповідно до П(С)БО відображаються збільшенням власного капіталу;
- об'єднання підприємств шляхом придбання» [1].

Стосовно дооцінки встановлено, що 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 в 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)».

Щодо операцій об'єднання підприємств шляхом придбання П(С)БО 17 не дає жодних пояснень щодо специфіки обліку таких операцій, методики відображення в обліку їх податкових наслідків. Деякі 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 відображати в обліку 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, вказано, 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. Тобто для визнання активу чи зобов'язання необхідним є те, що суб'єкт господарювання 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 за умови об'єднання бізнесу впливає на суму гудвілу, що виникає 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 відшкодування 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 подано на рисунку 1.



Рисунок 1 – Способи відображення відстрочених податків за МСБО 12

Проблеми формування інформації про відстрочені податки, що пов'язані з основною діяльністю підприємства та відображаються у складі прибутку та збитку, часто розглядаються науковцями та практиками. Відстроченим податкам за операціями, пов'язаними з власним капіталом, приділяється менше уваги, але дослідження щодо їх обліку також проводились.

МСБО 12 передбачає, що 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:

- а) в іншому сукупному прибутку, якщо операції визнані в іншому сукупному прибутку (переоцінка основних засобів, курсові різниці, що виникають у разі переведення фінансової звітності закордонної одиниці);  
 б) безпосередньо у власному капіталі, якщо операції визнані у власному капіталі (коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду, що виникає внаслідок зміни облікової політики або виправлення помилки та ін.).

Найбільш складним і практично не досліджуваним є питання обліку відстрочених податків за операціями об'єднання бізнесу.

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» об'єднанням підприємств та/або видів їх господарської діяльності є поєднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигід у інший спосіб.

Поєднання може відбуватися шляхом приєднання одного підприємства (його компонента) до іншого, придбання всіх чистих активів (деяких чистих активів), прийняття зобов'язань або придбання капіталу іншого підприємства з метою одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства [5].

Починаючи з дати придбання, покупець має відображати в балансі активи та зобов'язання придбаного підприємства й будь-який гудвіл, що виникає в результаті придбання.

Придбані покупцем ідентифіковані активи, зобов'язання і непередбачені зобов'язання визнаються окремо на дату придбання та відображаються за їх справедливою вартістю, крім необоротних активів, утримуваних для продажу, які оцінюються за чистою вартістю реалізації.

Тобто за умови об'єднання підприємств активи та зобов'язання придбаного підприємства, мають бути оцінені за справедливою вартістю. Нові оцінки будуть більшою мірою відображати їх ринкову вартість. Такі вимоги висуваються як П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», так і МСБО 12 «Податки на прибуток», але не згадуються у П(С)БО 17 «Податок на прибуток». Тому необхідно доповнити П(С)БО 17: обґрунтувати необхідність визнання відстрочених податків, визначити підходи до їх оцінки та методику обліку.

Будь-які зміни вартості не приводять до моментальних податкових наслідків. У той же час відстрочені податки мають відображати зміну вартості.

Статтею 18 МСБО 12 встановлено, що собівартість об'єднання бізнесу розподіляється шляхом визнання придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, прийнятих за їх справедливою вартістю на дату придбання. Тимчасові різниці виникають, коли на податкові бази придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, прийнятих за їх справедливою вартістю, не впливає об'єднання бізнесу або впливає в інший спосіб [4].

Визначення відстрочених податків, пов'язаних з випадками коригування балансової вартості активу до його справедливої вартості, залежить від того, наскільки це впливає на податковий прибуток (збиток) звітного періоду [6, с. 629].

Тимчасові різниці, що виникають у результаті об'єднання бізнесу, також пов'язані з тим, що така операція не впливає на податкову базу ідентифікованих активів і зобов'язань придбаного підприємства. Наприклад, якщо балансова вартість активу збільшується до його справедливої вартості, а податковою базою такого активу залишається собівартість попереднього власника, то виникає тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню та веде до відстроченого податкового зобов'язання. Таке остаточне відстрочене податкове зобов'язання впливає на гудвіл.

Гудвіл – це результат вирахування величини чистих активів придбаного підприємства, що є різницею між справедливою вартістю його активів і зобов'язань, з ціни покупки підприємства.

Термін «гудвіл» визначається у Податковому кодексі України та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», що відображено в таблиці 1.

Таблиця 1 – Визначення поняття «гудвіл» у Податковому кодексі України та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»

Податковий кодекс України (пп. 14.1.40 ст. 14)	П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» (ст. 4, ст. 10, ст. 16)
<p>Гудвіл (вартість ділової репутації) – нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо.</p> <p>Вартість гудвілу не підлягає амортизації та не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл.</p>	<p>Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.</p> <p>Зархований на баланс гудвіл надалі оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності в порядку, передбаченому ПСБО 28 «Зменшення корисності активів».</p> <p>По гудвілу амортизація не нараховується.</p>

Визначення гудвілу, що надані у вказаних законодавчих документах, є принципово різними:

- по-перше, щодо визначення вартості придбаних активів і зобов'язань;
- по-друге, стосовно зменшення вартості гудвілу та віднесення до витрат.

Сума гудвілу, розрахована у бухгалтерському та податковому обліку, буде суттєво відрізнятися [7].

Наприклад, вартість придбання підприємства – 100 000 грн, балансова вартість активів і зобов'язань – 40 000 грн, справедлива вартість активів і зобов'язань – 70 000 грн. Сума гудвілу у бухгалтерському обліку – 30 000 грн, для цілей оподаткування – 60 000 грн.

Механізми розрахунку гудвілу за Податковим кодексом України та П(С)БО 19 наведено на рисунках 2 і 3.

Гудвіл (60 000 грн)	=	Вартість придбання (100 000 грн)	–	Балансова вартість активів і зобов'язань (40 000 грн)
------------------------	---	--	---	---

Рисунок 2 – Механізм розрахунку гудвілу за Податковим кодексом України

Гудвіл (30 000 грн)	=	Вартість придбання (100 000 грн)	–	Справедлива вартість активів і зобов'язань (70 000 грн)	
				Балансова вартість активів і зобов'язань (40 000 грн)	Сума дооцінки (30 000 грн)

Рисунок 3 – Механізм розрахунку гудвілу за П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»

Однак наведений механізм розрахунку гудвілу в бухгалтерському обліку має певні вади: він не враховує податкові наслідки об'єднання підприємств, що виникнуть у майбутніх періодах. Підприємство у майбутньому отримає більший дохід і тим самим відшкодує справедливу вартість активів і зобов'язань, але для розрахунку бази оподаткування враховується тільки їх балансова вартість.

Як наслідок розбіжностей виникають податкові різниці: по-перше, на суму перевищення справедливої вартості придбаних активів над їх балансовою вартістю; по-друге, на суму гудвілу.

Тому в першому випадку виникає тимчасова податкова різниця, що передбачає визнання відстроченого податкового зобов'язання, у другому – постійна, за якою відстрочені податки не виникають.

З проблемою, що розглядається, дуже тісно пов'язане Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», яке розглядає 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) [8]. Але, по-перше, 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), а по-друге, податкові різниці, пов'язані з об'єднанням підприємств, не розглядаються взагалі.

МСБО 12 підтверджує наведені вище підходи: не припускає визнання відстроченого податкового зобов'язання у зв'язку з гудвілом, якщо його амортизація (знецінення) не враховується для цілей оподаткування. «Будь-яка різниця між балансовою вартістю гудвілу та його нульовою податковою базою є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню» [4]. Проте стандарт не дозволяє визнання відстроченого податкового зо-

бов'язання, оскільки гудвіл оцінюється за залишковою сумою, а визнання відстроченого податкового зобов'язання спричинило б збільшення балансової вартості гудвілу.

Отже, первинне визнання гудвілу не спричиняє визнання відстрочених податків, а коригування до справедливої вартості активів за операціями об'єднання підприємств призводять до нарахування відстроченого податку (податку, що буде сплачено). Чистий результат коригування обумовлює збільшення або зменшення гудвілу.

Відображення відстрочених податків за операціями об'єднання підприємств шляхом придбання розглянемо на прикладі.

Приклад. Підприємство А придбало підприємство Б за 1800 000 грн. Справедлива вартість придбаних активів – 2400 000 грн, а їх податкова база – 2000 000 грн. Балансова і податкова база зобов'язань придбаного підприємства – 700 000 грн. Різниця між справедливою вартістю та податковою базою активів складає 400 000 грн, є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню. Ставка податку на прибуток – 20%.

Розрахунок гудвілу, що виникає в результаті придбання, наведено в таблиці 2.

Таблиця 2 – Розрахунок гудвілу за умови об'єднання підприємств

Показник	Сума, грн
Вартість придбання	1800 000
Придбані ідентифіковані активи	2400 000
Придбані ідентифіковані зобов'язання	700 000
Відстрочені податкові зобов'язання (400 000×20%)	80 000
Гудвіл (1 800 000 – (2 400 000 – 700 000 – 80 000))	180 000

За результатами здійснених операцій та розрахунків підприємство А, використовуючи план рахунків бухгалтерського обліку, згідно з таблицею 3, має скласти такі бухгалтерські записи.

Таблиця 3 – Відображення в бухгалтерському обліку операцій об'єднання підприємств шляхом придбання

Зміст операції	Бухгалтерський запис	Сума, грн
Сплачено кошти за придбане підприємство	Дт 37 «Розрахунки з різними дебіторами» Кт 31 «Рахунки в банках»	1800000 1800000
Зараховано на баланс зобов'язання придбаного підприємства	Дт 37 «Розрахунки з різними дебіторами» Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	700000 700000
Зараховано на баланс активи придбаного підприємства	Дт 10 «Основні засоби», 28 «Товари» Кт 37 «Розрахунки з різними дебіторами»	2400000 2400000
Відображено гудвіл	Дт 19 «Гудвіл» Кт 37 «Розрахунки з різними дебіторами»	100000 100000
Відображено відстрочене податкове зобов'язання у складі гудвілу	Дт 19 «Гудвіл» Кт 54 «Відстрочене податкове зобов'язання»	80000 80000

Наведені бухгалтерські записи свідчать про розбіжності між вимогами національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: стандарти вимагають відобразити відстрочені податки за операціями об'єднання підприємств (згідно з МСБО, у складі гудвілу), а інструкція не передбачає відповідної кореспонденції рахунків [9].

Теза, що відстрочені податки за операціями об'єднання підприємств відображаються у складі гудвілу, тобто в кореспонденції з рахунком 19 «Гудвіл» (на розраховану за такими операціями суму відстрочених податків), не знаходить втілення і в інструкції про застосування плану рахунків. Тому для надання можливості виконання вимог П(С)БО та МСФЗ необхідно передбачити кореспонденцію рахунку 19 «Гудвіл»:

- за кредитом з дебетом рахунку 17 «Відстрочені податкові активи»;
- за дебетом з кредитом рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Внесення рекомендованих змін у нормативні документи дозволять підприємствам краще зрозуміти сутність податкових наслідків операцій об'єднання бізнесу та відповідно правдиво висвітлювати їх у системі бухгалтерського обліку. Відображення у фінансовій звітності підприємств податкових наслідків усіх операцій, що здійснює підприємство, сприятиме підвищенню достовірності інформації та якості фінансової 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.

Суб'єкт господарювання має вести облік податкових наслідків операцій та інших подій у такий самий спосіб, як і облік самих операцій та подій. Крім операцій, за якими зміни відстрочених податків за період визнаються у складі прибутку та збитків, відбуваються операції, податкові наслідки яких мають відобразитись або в іншому сукупному прибутку, або безпосередньо за статтями капіталу, або у складі гудвілу.

Придбання підприємств передбачає, що покупець має відобразити в балансі активи та зобов'язання придбаного підприємства та будь-який гудвіл, що виникає в результаті придбання. Придбані покупцем ідентифіковані активи та зобов'язання мають відобразитись за їх справедливою вартістю.

У результаті об'єднання бізнесу виникають тимчасові податкові різниці, якщо така операція не впливає на податкову базу активів і зобов'язань придбаного підприємства. Відстрочене податкове зобов'язання впливає на гудвіл.

Унаслідок розбіжностей у визначенні гудвілу за Податковим кодексом України та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» виникають податкові різниці: по-перше, на суму перевищення справедливої вартості придбаних активів над їх балансовою вартістю; по-друге, на суму гудвілу. У першому випадку виникає тимчасова податкова різниця, що передбачає визнання відстроченого податкового зобов'язання, у другому – постійна, за якою відстрочені податки не виникають.

Відстрочені податки за операціями об'єднання підприємств коригують величину чистих активів підприємства, що є об'єктом придбання, і відповідно гудвіл.

Для правильного розуміння та практичного відображення операцій об'єднання підприємств, а також визнання відстрочених податків за такими операціями необхідно:

- внести у П(С)БО 17 «Податок на прибуток» доповнення, що пояснюють податкові наслідки вказаних операцій та методику їх обліку;
- узгодити П(С)БО з інструкцією про застосування плану рахунків шляхом додання кореспонденцій рахунків, необхідних для обліку відстрочених податків за операціями об'єднання підприємств.

Запропонована методика обліку операцій об'єднання підприємств та їх податкових наслідків дозволить сформулювати правдиву, повну та достовірну інформацію про фінансовий стан підприємства та результати діяльності підприємства.

Перспективами подальших досліджень є розробка рекомендацій щодо визнання та розкриття інформації про відстрочені податки у консолідованій фінансовій звітності.



**Список літератури / References:**

1. Податок на прибуток: Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 28 груд. 2000 р. № 353. – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua>>. About claim of Statute (to the standard) of record-keeping 17 “There is an income tax”, (2000), order of Ministry of finance of Ukraine, December, 28, № 353, available at: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua>>. About a record-keeping and financial reporting in Ukraine, (1999), The law of Ukraine, July, 16, № 996-XIV, available at: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Про внесення змін у Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] : Закон України від 12 трав. 2011 р. № 3332-VI. – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua>>. About making alterations in Law of Ukraine «On a record-keeping and financial reporting in Ukraine» (2011), The law of Ukraine, May, 12, № 3332-VI, available at: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Податки на прибуток: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua>>. There are income taxes: International standard of record-keeping 12, available at: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Об'єднання підприємств: Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України 07 лип. 1999 р. № 163. – Режим доступу: <<http://minfin.gov.ua>>. Uniting enterprises : About claim of Statute (to the standard) of record-keeping 19 (1999), order of Ministry of finance of Ukraine, July, 07 № 163, available at: <http://minfin.gov.ua>.
6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2007. – 976 с. Golov, S.F. and Kostiuchenko, V.M. (2007), *Bukhalterskyi oblik i finansova zvitnist za mizhnarodnymy standartamy* [A record-keeping and financial reporting is on international standards], Faktor, Kharkiv, Ukraine.
7. Уманців Г. Облік гудвілу при придбанні підприємств [Електронний ресурс] / Г. Уманців // Дебет-Кредит. – 2001. – № 14. – Режим доступу: <<http://dtk.com.ua/debet/ukr/2001/14/14pr9.html>>. Umantsiv, G. (2001), “An account of goodwill is at acquisition of enterprises”, *Debet-Kredyt*, no.14, available at: <http://dtk.com.ua/debet/ukr/2001/14/14pr9.html>.
8. Податкові різниці: Про затвердження Положення бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 25 січ. 2011 р. № 27. – Режим доступу: <<http://minfin.gov.ua>>. Differences of taxes: About claim of Statute of record-keeping (2011), order of Ministry of finance of Ukraine, January, 25 № 27, available at: <http://minfin.gov.ua>.
9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 30 листоп.1999 р. № 291. – Режим доступу: <<http://minfin.gov.ua>>. Instruction is about application of Card of accounts of record-keeping of assets, capital, obligations and economic operations of enterprises and organizations (1999), order of Ministry of finance of Ukraine, November, 30, № 291, available at: <http://minfin.gov.ua>.

**Цель.** Обосновать подходы к признанию отсроченных налогов по операциям объединения предприятий путем приобретения, разработать методику их отображения в бухгалтерском учете.

**Методы.** Проанализированы требования национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности по признанию отсроченных налогов по операциям объединения предприятий. Исследованы разногласия в определении понятия «гудвилл», которое связано с объединением предприятий, в нормативных документах бухгалтерского учета и в Налоговом кодексе Украины. На основе концепции отсроченных налогов обосновано возникновения налоговых последствий операций объединения предприятий. Проведен критический анализ нормативных документов, которые устанавливают методику обобщения информации на счетах бухгалтерского учета

**Результаты.** На основе анализа требований национальных П(С)БО и МСФЗ относительно применения механизма отсроченных налогов доказана необходимость и обоснованы подходы к учету налоговых последствий операций объединения предприятий. Установлены разногласия между П(С)БО и Налоговым кодексом Украины в определении гудвила, который влечет возникновение налоговых разниц и, как следствие, отсроченных налогов. Сформулированы направления усовершенствования законодательных и нормативных документов, устранения разногласий между ними. Предоставлены рекомендации относительно учета отсроченных налогов по операциям объединения предприятий.

**Научная новизна.** На основе положений международных стандартов финансовой отчетности, которые отображают общепринятые взгляды на отображение в учете отсроченных налогов, доказана необходимость и обоснованы подходы к признанию налоговых последствий операций объединения предприятий путем приобретения.

**Практическая значимость.** Определенные подходы к признанию отсроченных налогов по операциям объединения предприятий путем приобретения позволили разработать методику их учета, применение которой на практике обеспечит достоверность и полноту информации, которая отражается в финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** объединение предприятий, приобретение, гудвилл, отсроченные налоги.

**Purpose.** To substantiate approaches to recognition of deferred tax on transactions of association of enterprises through the acquisition, to develop a method to display them in the accounting.

**Methods.** The requirements of national regulations (standards) of accounting and international financial reporting standards for recognition of deferred tax on transactions of association of enterprises were analyzed. Differences in the definition of «goodwill», which is concerned with the association of enterprises in the regulations of the Accounting and Tax Code of Ukraine, were researched. Based on the concept of deferred taxes emergence of tax consequences of transactions of association of enterprises were substantiated. A critical analysis of regulations, which establish the method of generalization of information on accounts, was performed.

**Results.** On the basis of the requirements of national Regulations (standards) of accounting and IFRS concerning the application of tax mechanism necessity was proved and reasonable approaches to accounting tax consequences of transactions of association of enterprises were substantiated. Differences between Regulations (standards) of accounting and the Tax Code of Ukraine in determining the goodwill are defined, that result in emergence of tax differences and the resulting deferred tax. Ways for improvement of laws and regulations, closing the gap between them were formulated. The recommendations on accounting for deferred taxes on transactions of association of enterprises are given.

**Originality.** On the basis of International Financial Reporting Standards, which reflect the generally accepted views on the accounting of deferred taxes, reasonable approaches to the recognition of tax consequences of transactions through the acquisition of association of enterprises were substantiated and their necessity was proved.

**Practical value.** The defined approaches to the recognition of deferred taxes on transactions of association of enterprises by acquisition allowed to develop a method of accounting, which in practice lead to the accuracy and completeness of the information provided in the financial statements.

**Key words:** association of enterprises, acquisition, goodwill, deferred tax.

Рекомендовано до публікації канд екон. наук Чацкісом Ю.Д. Дата надходження рукопису 25.04.2013 р.