

12. Тарифна система та її складові елементи [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://textbooks.net.ua/content/view/3974/>.
13. Шифріна Н.І. Стан та перспективи розвитку машинобудівного комплексу України / Н.І. Шифріна // Вісник економіки транспорту і промисловості – 2010. – № 29. – С. 394-399.
14. Ященко О.І. Організація ефективної системи матеріального стимулювання праці / О.І. Ященко, О.Л. Шевцова // Науковий вісник НЛТУУ. Вип. 16.1. – Львів : ДЛТУ, 2006. – С. 284-289.

УДК 657.471

**Курган Н.В.**

*кандидат економічних наук,*

*доцент кафедри бухгалтерського обліку*

*Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця*

### **ПОТОЧНІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯК ЗАСІБ ПЕРЕРОЗПОДІЛУ ПОСТІЙНИХ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ДЛЯ ЗАПОБІГАННЯ ЗБІЛЬШЕННЮ СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ**

У статті обґрунтовано, що у періоди, коли фактична потужність підприємства менша за нормальну, відбувається збільшення собівартості реалізованої продукції і, як наслідок, погіршення фінансового результату. Причиною є постійні загальнови­робничі витрати, розмір яких не залежить від виробничої потужності і не скорочується у разі її зменшення. Запропоновано нівелювати негативний вплив постійних загальнови­робничих витрат, заздалегідь утворюючи цільові поточні забезпечення на покриття зобов'язань за такими витратами.

**Ключові слова:** собівартість реалізованої продукції, загальнови­робничі витрати, поточні забезпечення, ставка розподілу, нормальна потужність.

#### **Курган Н.В. ТЕКУЩИЕ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАК СРЕДСТВО ПЕРЕРАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПОСТОЯННЫХ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ ДЛЯ ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ УВЕЛИЧЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ**

В статье обосновано, что в периоды, когда фактическая мощность предприятия меньше нормальной, происходит увеличение себестоимости реализованной продукции и, как следствие, ухудшение финансового результата. Причиной являются постоянные общепроизводственные расходы, размер которых не зависит от производственной мощности и не сокращается в случае ее уменьшения. Предложено нивелировать негативное влияние постоянных общепроизводственных расходов, заранее создавая целевые текущие обеспечения на покрытие обязательств по таким расходам.

**Ключевые слова:** себестоимость реализованной продукции, общепроизводственные расходы, текущие обеспечения, ставка распределения, нормальная мощность.

#### **Kurgan N.V. A PROVISION AS A MEANS OF DISTRIBUTION OF FIXED OVERHEAD COST TO DETER INCREASE IN THE COST OF SALES**

The author substantiates that when the actual production capacity is less than normal production capacity, the cost of sales is increasing, and therefore the financial results is reducing. Fixed overhead costs are the cause of this. Their size is not dependent on the production capacity and is not reduced in the case of its reduction. The author proposes to create current provision to cover liability beforehand for neutralize the negative impact of fixed overhead costs.

**Keywords:** cost of sales, overhead costs, current provision, rate of distribution, normal production capacity.

**Постановка проблеми.** У кризових економічних умовах існує тенденція скорочення виробничої потужності підприємств до рівня, нижчого за нормальний. При цьому має місце здорожчання собівартості реалізованої продукції, що, у свою чергу, погіршує фінансовий результат. Причиною є наявність постійних загальнови­робничих витрат, що, на відміну від прямих витрат, не зменшуються у разі скорочення обсягів основної діяльності. Запобігти різким коливанням фінансового результату через тимчасові низькі обсяги виробництва можливо, використовуючи механізм планування, формування і використання поточних забезпечень. Призначення забезпечень полягає у тому, що вони дозволяють майбутні виплати потенційно збиткових періодів поступово та рівномірно включати до поточних витрат тих звітних періодів, що демонструють прийнятні для керівництва фінансові результати. Важливість забезпечень як форми резервування для вітчизняних підприємств підтверджується наступним фактом: з 2013 року у звітній формі «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» передбачено окремий рядок 1660 для поточних за-

безпечень та 1520 – для довгострокових [1]. Водночас слід констатувати, що власники і менеджери підприємств недостатньо інформовані про доцільність створення забезпечень. Тому не викликає сумнівів актуальність проведення дослідження щодо використання можливостей управління поточними забезпеченнями для протидії здорожчанню собівартості реалізованої продукції в кризових умовах падіння виробничої потужності підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у теоретичне обґрунтування бухгалтерського обліку резервів майбутніх витрат та у розбудову методичних рекомендацій щодо утворення і використання забезпечень належить таким вченим, як П.Й. Атамас, Н.Г. Богатко, В.Г. Дорогостайський, І.Г. Кириченко, М.О. Козлова, Н.М. Малюга, Г.В. Нашкерська, М.М. Орищенко, В.М. Пархоменко, Н.І. Петренко, В.Ф. Палій, В.С. Терещенко. Наукові розробки зазначених авторів відповідають вимогам Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» (далі – МСБО 37) [2] та похідного від нього

українського Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» (далі – П(с)БО 11) [3]. Дане дослідження також виконане із дотриманням вимог цих стандартів.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Не дивлячись на численність публікацій стосовно резервів суб'єктів господарювання, деякі аспекти залишаються недостатньо вивченими. По-перше, це пояснюється нещодавністю законодавчих змін в Україні щодо модифікації Балансу (Звіту про фінансовий стан) із відокремленням рядків пасиву, які містять суми довгострокових (ряд. 1520) і поточних (ряд. 1660) забезпечень на дату балансу [1]. До 2013 року забезпечення зазначалися у фінансовій звітності окремим розділом. Крім того, у Плані рахунків [4] та у Інструкції про його застосування [5] також відбулися відповідні коригування у частині рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». По-друге, сучасні негативні економічні тенденції вимагають від керівництва підприємств активної протидії зрощанню собівартості продукції. Досі у фаховій літературі не знайшло ґрунтовного аналізу питання використання поточних забезпечень для перерозподілу фінансового навантаження постійних загальновиробничих витрат між звітними періодами.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розробка рекомендацій щодо управління поточними забезпеченнями для протидії збільшенню собівартості реалізованої продукції у такі періоди, коли фактична виробнича потужність менша за нормальну, на базі часового перерозподілу виплат, за якими нараховуються загальновиробничі витрати. Досягнення мети споріднене із вирішенням низки завдань, а саме: 1) теоретично обґрунтувати причину збільшення собівартості реалізованої продукції у періоди скорочення фактичної потужності підприємства до рівня, нижчого за нормальний; 2) визначити перелік виплат, що спричиняють нарахування постійних загальновиробничих витрат, для яких можна заздалегідь утворювати забезпечення, дотримуючись вимог П(с)БО 11 [3] та МСБО 37 [2]; 3) запропонувати додаткові субрахунки для обліку операцій, пов'язаних із формуванням поточних забезпечень для покриття зобов'язань за постійними загальновиробничими витратами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Український (П(с)БО 16 «Витрати» [6]) та міжнародний (МСБО 2 «Запаси» [7]) висувають однакові вимоги до порядку визначення собівартості продукції. Регламентовано прямі виробничі витрати безпосередньо відносити до виробничої собівартості продукції, а загальновиробничі витрати, що є накладними, розподіляти, застосовуючи бази розподілу. При цьому обидва стандарти вимагають класифікувати загальновиробничі витрати на змінні, які «змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності» та постійні, що «залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності» (п. 16 П(с)БО 16 [6]; п. 12 МСБО 2 [7]). У свою чергу, у постійних загальновиробничих витратах слід відокремлювати розподілені та нерозподілені, використовуючи значення фактичної та нормальної потужності підприємства (баз розподілу), а також ставки розподілу. Зазначимо, що нормальною потужністю вважається очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва (п. 4 ПСБО 16 [6]). Помноживши нормативну ставку розподілу постійних загальновиробничих витрат на відповідну

базу розподілу, досягнуту при фактичній потужності, визначають, яку суму постійних загальновиробничих витрат можна вважати розподіленими. Решта постійних накладних витрат виробництва є нерозподіленими (Додаток 1 до П(с)БО 16 [6]). Згідно з п. 11 П(с)БО 16 «Витрати» [2], собівартість реалізованої продукції визначається як сума виробничої собівартості, нерозподілених постійних витрат та наднормативних витрат. Виробничу собівартість слід розраховувати шляхом складання прямих витрат, змінних загальновиробничих витрат та розподілених постійних загальновиробничих витрат [2]. Математично викладені вимоги стандарту можна уособити формулами (1) та (2):

$$\text{СобРП} = \text{ВирСоб} + 3\text{ВВ}_{\text{пост}}^{\text{норм}} + \text{НВВ} = (\text{ПВ} + 3\text{ВВ}_{\text{змін}}^{\text{факт}} + 3\text{ВВ}_{\text{пост}}^{\text{розп}}) + 3\text{ВВ}_{\text{пост}}^{\text{норм}} + \text{НВВ}; \quad (1)$$

$$3\text{ВВ}_{\text{пост}}^{\text{норм}} = 3\text{ВВ}_{\text{пост}}^{\text{факт}} - 3\text{ВВ}_{\text{пост}}^{\text{розп}} = 3\text{ВВ}_{\text{пост}}^{\text{факт}} - \text{БР}_{\text{3ВВпост}}^{\text{факт}} \cdot \text{СтР}_{\text{3ВВпост}}^{\text{норм}}, \quad (2)$$

де СобРП – собівартість реалізованої продукції, грн;

ВирСоб – виробнича собівартість, грн;

ПВ – прямі витрати (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати), грн;

НВВ – наднормативні виробничі витрати, грн;

$3\text{ВВ}_{\text{пост}}^{\text{факт}}$  – фактичні постійні загальновиробничі витрати, грн;

$3\text{ВВ}_{\text{змін}}^{\text{факт}}$  – фактичні змінні загальновиробничі витрати, грн;

$\text{БР}_{\text{3ВВпост}}^{\text{факт}}$  – база розподілу постійних загальновиробничих витрат за фактичною потужністю, шт. (або інші натуральні одиниці виміру);

$\text{СтР}_{\text{3ВВпост}}^{\text{норм}}$  – ставка розподілу постійних загальновиробничих витрат за нормальною потужністю, грн/шт.

Отже, виробнича собівартість вбирає постійні загальновиробничі витрати лише у той частині, що дорівнює процентному відношенню фактично досягнутої у звітному періоді потужності до нормальної потужності. Це унеможливило зрощання виробничої собівартості у періоди, коли фактичні обсяги виробництва нижчі за нормальний рівень, оскільки сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, є незмінною. «Надлишкові» постійні загальновиробничі витрати визнаються нерозподіленими та списуються на собівартість реалізованої продукції (П(с)БО 16 [2]). Причому чим більшим є негативний розрив між нормальною та фактичною потужністю, тим більшою сумою нерозподілених постійних накладних витрат обтяжується 901 рахунок. Внаслідок цього фінансовий результат підприємства зменшується.

Для запобігання різким коливанням собівартості реалізованої продукції та фінансового результату у періоди, коли фактична потужність не сягає нормального рівня, керівництву підприємства доцільно звернутися до можливостей резервування та утворення поточних забезпечень. Порядок формування, використання і обліку забезпечень визначено у вітчизняному П(с)БО 11 «Зобов'язання» [3], який є узгодженим із МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [2]. Забезпечення є особливим видом зобов'язань із невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Вони створюються шляхом резервування коштів для відшкодування майбутніх витрат операційної діяльності, причому у момент нарахування суми забезпечень визнаються витратами поточного періоду. У подальші періоди забезпечення використовується за цільовим призначенням, не утворюючи витрат. Таким чином, відбувається перерозподіл витрат опе-

раційної діяльності між періодами, і саме ця власність забезпечень може допомогти уникнути у фінансовій звітності провальних показників у періоди заниженої виробничої потужності. За МСБО 37, забезпечення слід визнавати та нараховувати лише за умови одночасного виконання низки критеріїв: а) суб'єкт господарювання має існуюче зобов'язання внаслідок минулої події; б) можна достовірно оцінити суму зобов'язання; в) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для виконання цього зобов'язання [2]. Натомість у П(с)БО 11 запропоновано обмежений перелік забезпечень, які має право утворювати підприємство. Згідно з п. 13 П(с)БО 11, в Україні підприємства мають змогу утворювати забезпечення виключно для відшкодування таких майбутніх операційних витрат: на виплату відпусток працівникам, на додаткове пенсійне забезпечення, на виконання гарантійних зобов'язань, на реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності, на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо [3]. У відповідності до цього переліку у вітчизняному Плані рахунків для обліку забезпечень призначено рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» [4], а в Інструкції до нього передбачено наступні субрахунки: 471 «Забезпечення виплат відпусток»; 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»; 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»; 474 «Забезпечення інших витрат і платежів»; 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)»; 476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї»; 477 «Забезпечення матеріального заохочення»; 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» [5]. На рахунок 47 ведеться узагальнення інформації про рух коштів, що за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів; за кредитом рахунку відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їхнє використання [5].

Спільною рисою МСБО 37 та П(с)БО 11 є заборона створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Також обидва стандарти регламентують переглядати на кожну дату балансу залишки забезпечень та корегувати їх у разі потреби, зменшуючи або збільшуючи. Сума забезпечення підлягає сторнуванню, якщо під час такої перевірки констатується відсутність ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань. Однак, відзначаючи спільні риси, слід відмітити обмеженість П(с)БО 11 у порівнянні з МСБО 37. Міжнародний стандарт лише пропонує критерії визнання, не лімітуючи користувачів регламентованим переліком забезпечень. Також у ньому, на відміну від українського стандарту, передбачено можливість дисконтування забезпечень. Така обмеженість та негнучкість українського П(с)БО 11 стала причиною його критики вітчизняними фахівцями та науковцями.

Як випливає з Інструкції до Плану рахунків [5], виробниче підприємство для обліку забезпечень має у своєму розпорядженні тільки субрахунки 471-474 і 477. Що стосується обліку забезпечень призового фонду (субрах. 475) та резервів на виплату джек-поту (субрах. 476), з 2012 року в Україні діє державна монополія на організацію лотерей, тому ці субрахунки мають вузьке коло користувачів. Забезпечення на відновлення земельних ділянок (субрах. 478) входять до кола інтересів садівницьких товариств та садовгородних кооперативів, тобто є малоактуальними для промислового підприємства. Провівши дослідження практичних запитів вітчизняних компаній, укра-

їнські вчені В.С. Терещенко [8], М.О. Козлова [9], Н.І. Петренко [10] зробили висновок про необхідність додаткових субрахунків до рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» окрім запропонованих в Інструкції [5]. Законодавча можливість розширення переліку субрахунків існує з 2013 року, коли Міністерство фінансів України виклало у новій редакції План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4], у якій він не містить субрахунків. Відтоді юридичні особи-користувачі мають право не тільки використовувати субрахунки, визначені Інструкцією [5], але й самостійно відкривати субрахунки, виходячи з потреб управління. Керівництву компаній варто ознайомитися із науково обґрунтованими пропозиціями щодо оптимізації складу субрахунків для обліку забезпечень.

У контексті проблематики даного дослідження, доцільними є рекомендації В.С. Терещенко [8] та М.О. Козлової [9] щодо необхідності ведення аналітичного субрахунку для обліку забезпечень майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів. Впровадження у практику українських виробничих підприємств даного резерву сприятиме рівномірному включенню майбутніх витрат на проведення ремонтів основних засобів у поточні витрати звітного періоду і водночас вирішить проблему недостатності джерел фінансування ремонтних робіт [8]. Також заслугоує на увагу пропозиція В.С. Терещенко відокремити субрахунок для обліку забезпечень майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища [8]. Погоджуючись із зазначеними авторами, Н.І. Петренко також визначила переваги від впровадження до 47 рахунку аналітичного субрахунку «Резерв наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів» [10]. Зазначимо, що подібні вдосконалення аналітики рахунку 47 не порушують вимог п. 13 П(с)БО 11, де у перерахуванні забезпечень міститься «тощо» [3], інакше кажучи, можливість розширення переліку забезпечень. Однак кількість субрахунків до рахунку 47 обмежена дев'ятьма позиціями (471-479), з яких вісьмом (471-478) Інструкцією до Плану рахунків [5] надано назви. Якщо для ведення обліку підприємство використовує дану Інструкцію, а не розробляє власні субрахунки до Плану рахунків [4], то, на думку автора, доцільно не перейменовувати усі субрахунки до рахунку 47, а відкрити додатковий субрахунок 479 «Інші поточні забезпечення» і за необхідності подальшу аналітику здійснювати у його межах. Якщо водночас звернутися до рекомендацій В.С. Терещенко та М.О. Козлової, то така пропозиція виглядає наступним чином:

479 «Інші поточні забезпечення»

479.1 «Резерв майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів»

479.2 «Забезпечення майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища»

Дослідивши перелік загальногвиробничих витрат, представлених у п. 15 П(с)БО 16 «Витрати» [6], автор дійшов висновку, що використовувати поточні забезпечення для перерозподілу витратного навантаження можливо для таких позицій: оплата праці та соціальні відрахування загальногвиробничого персоналу (п. 15.1, п. 15.5, п. 15.7 П(с)БО 16 [6]); витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальногвиробничого призначення (п. 15.4 П(с)БО 16 [6]); витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища (п. 15.8 П(с)БО 16 [6]). Ці позиції

Таблиця 1

**Застосування поточних забезпечень для перерозподілу постійних загальновиробничих витрат між періодами**

Види загальновиробничих витрат (ЗВВ), які можуть бути постійними для підприємства та для фінансування яких можна створювати забезпечення, за умови дотримання вимог П(с)БО 11 [3]	Приклад бухгалтерських проводок з нарахування постійних ЗВВ без використання забезпечень	Приклад бухгалтерських проводок з нарахування постійних ЗВВ з використанням попередньо утворених поточних забезпечень (пропозиції автора)
Оплата праці та відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями тощо (витрати на управління виробництвом, п. 15.1 П(с)БО 16 [6]); оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її експлуатаційних характеристик (витрати на вдосконалення технології й організації виробництва, п. 15.5 П(с)БО 16 [6]); оплата праці та відрахування на соціальні заходи, медичне страхування загальновиробничого персоналу, робітників, апарату управління виробництвом (витрати на обслуговування виробничого процесу, п. 15.7 П(с)БО 16 [6]).	Нараховано відпускні робітникам, що належать до загально-виробничого персоналу, до апарату управління цехами, робітникам, зайнятим удосконаленням технології й організації виробництва: Дт 91 Кт 661; нараховано єдиний внесок на соціальне страхування (далі – ЄСВ) на суму відпускних: Дт 91 Кт 657.	Створено поточне забезпечення на оплату відпусток загальновиробничого персоналу: – на суму коштів на оплату відпусток (Дт 91 Кт 471); на суму ЄСВ, нарахованого на основі суми утвореного забезпечення на оплату відпусток (Дт 91 Кт 471). За рахунок наявного поточного забезпечення на виплату відпусток загальновиробничому персоналу нараховані: відпускні (Дт 471 Кт 661); ЄСВ (Дт 471 Кт 657). Списано надлишково нараховану суму поточного забезпечення на виплату відпускних (Дт 471 Кт 719).
Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших не-оборотних активів загальновиробничого призначення (п. 15.4 П(с)БО 16 [6]).	Нараховано витрати щодо ремонту основних засобів загальновиробничого призначення: на суму використаних матеріалів та МБП (Дт 91 Кт 20, 22); на суму нарахованої заробітної платні та ЄСВ (Дт 91 Кт 661, 657); на суму інших витрат, пов'язаних з ремонтом (Дт 91 Кт 631, 685).	Створено поточне забезпечення на ремонт основних засобів загальновиробничого призначення: Дт 91 Кт 479.1. За рахунок наявного поточного забезпечення профінансовані витрати щодо ремонту основних засобів загальновиробничого призначення: на матеріали, МБП (Дт 479.1 Кт 20, 22); на заробітну плату та ЄСВ (Дт 479.1 Кт 661, 657); на суму інших витрат (Дт 479.1 Кт 631, 685).
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища (п. 15.8 П(с)БО 16 [6]).	Нараховано витрати, пов'язані із заходами щодо охорони навколишнього природного середовища: Дт 91 Кт 642.	Створено поточне забезпечення на охорону навколишнього природного середовища: Дт 91 Кт 479.2. За рахунок наявного поточного забезпечення профінансовані витрати на охорону навколишнього природного середовища: Дт 479.2 Кт 642.

накладних витрат виробництва у переважній більшості випадків є постійними, тобто констатуємо високу вірогідність, що саме суми за даними позиціями здатні обтяжити собівартість реалізованої продукції у якості нерозподілених ЗВВ. У таблиці 1, розробленій автором, порівняно облікові проводки у випадку створення поточного забезпечення для фінансування конкретної статті постійних загальновиробничих витрат та у випадку відсутності такого резервування. Звернемо увагу, що застосування резервування дозволяє на рахунку 47 перерозподілити у часі виплати, за якими нараховуються загальновиробничі витрати. У такому випадку нарахування витрат можна спланувати і здійснити у звітні періоди із задовільним фінансовим результатом, полегшивши витратне навантаження на кризові періоди, коли фактична потужність нижча за нормальну. Наслідком такого зменшення суми постійних загальновиробничих витрат у періоди недостатнього виробництва є отримання меншої собівартості реалізованої продукції, а отже, кращого фінансового результату, ніж за відсутності створення поточних забезпечень.

**Висновки з проведеного дослідження.** У статті визначено причини та досліджено проблему «обтяження» собівартості реалізованої продукції постійними загальновиробничими витратами у періоди, коли підприємство не досягає рівня нормальної потужності. Запропоновано використовувати поточні забезпечення для перерозподілу низки постійних загальновиробничих витрат, здійснюючи їхнє нарахування у фінансово прибуткові періоди. Визначено статті за-

гальновиробничих витрат, які нараховуються за виплатами, що підлягають резервуванню та створенню поточних забезпечень, із дотриманням вимог законодавства та стандартів бухгалтерського обліку. У наочній формі наведено та порівняно бухгалтерські проводки нарахування постійних загальновиробничих витрат у разі формування поточних забезпечень та без них. Подальші дослідження вбачається присвятити розробці математичного обґрунтування сум поточних забезпечень та часових моментів їхнього утворення і використання.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», затверджений Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO37\\_01012014.pdf](http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO37_01012014.pdf).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO11.aspx>.
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PlanSchetov.aspx>.

5. 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://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», затверджений Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO2\\_01012014.pdf](http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO2_01012014.pdf).
8. Терещенко В.С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика : дис. ... канд. наук : 08.00.09 / В.С. Терещенко – К., 2008. – 166 с.
9. Козлова М.О. Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України) : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / М.О. Козлова – К., 2006. – 203 с.
10. Петренко Н.І. Удосконалення обліку резервів майбутніх витрат і платежів / Н.І. Петренко, О.О. Пархомчук // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(20) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/483/1/385.pdf>.

УДК 657.6:004.01

**Сокольська Р.Б.**

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Національної металургійної академії України*

**Зелікман В.Д.**

*кандидат технічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Національної металургійної академії України*

**Срьоміна О.Л.**

*старший викладач кафедри обліку і аудиту  
Національної металургійної академії України*

## ФОРМУВАННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА СТАДІЇ ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

Розглянуті питання документального забезпечення аудиту на стадії його планування. Досліджені законодавча база та етапи планування аудиторської перевірки. Запропонована інформаційна база для аудитора на етапі попереднього планування і комплектація робочих документів аудиторської фірми. Наведена схема документообігу процесу планування аудиту з урахуванням внесених пропозицій.

**Ключові слова:** аудит, планування, законодавство, інформація, документообіг.

### Сокольская Р.Б., Зелікман В.Д., Еремина О.Л. ФОРМИРОВАНИЕ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ НА СТАДИИ ПЛАНИРОВАНИЯ АУДИТА

Рассмотрены вопросы документального обеспечения аудита на стадии его планирования. Исследованы законодательная база и этапы планирования аудиторской проверки. Предложена информационная база для аудитора на этапе предварительного планирования и комплектация рабочих документов аудиторской фирмы. Приведена схема документооборота процесса планирования аудита с учетом внесенных предложений.

**Ключевые слова:** аудит, планирование, законодательство, информация, документооборот.

### Sokolska R.B., Zelikman V.D., Yeromina O.L. FORMING OF DOCUMENTARY SUPPORT IN THE PLANNING STAGE OF AUDIT

Considered the problems of documenting software audit at the stage of planning. Researched legislation and planning stages of the audit. The proposed information base for the auditor during the planning stage and a complete set of working papers of the audit firm. Shown the scheme document of audit planning process, taking into account the proposals made.

**Keywords:** audit, planning, legislation, information, documents flow.

**Постановка проблеми.** Забезпечення високого рівня конкурентоспроможності будь-якої аудиторської фірми значною мірою залежить від якісного планування аудиту. Планування є початковою стадією проведення аудиту, в ході якої визначаються обсяги і терміни аудиту, розробляється план та програма перевірки, які визначають види та послідовність дій аудитора. Формування документального забезпечення є дуже важливим на цій стадії проведення аудиту, оскільки саме підхід до визначення і формування інформаційних джерел аудиту визначає достовірність і обґрунтованість його висновків. Тому проблема формування документального забезпечення аудиторської перевірки є актуальною та пов'язаною

з необхідністю підвищення ефективності аудиторської діяльності.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання організації планування аудиту розглядали такі фахівці, як Е. Аренс, Дж. К. Лоббек, Дж. Робертсон, Р. Адамс, Давидов Г.М., Пупко Г.М., Нитецький В.В., Суйц В.П., Шеремет О.Д. та ін. Значний внесок у дослідження теоретичних і прикладних аспектів проблеми планування аудиту зробили такі вітчизняні вчені, як Білуха М.Т., Зубілевич С.Я., Бутинець Ф.Ф., Дорош Н.І., Петрик О.А. та ін. На важливість планування аудиторської перевірки, його послідовність і завдання звертають увагу більшість зарубіжних і вітчизняних науковців. Щодо питань