

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ
ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВІДПОВІДНО
ДО НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ,
А ТАКОЖ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ**

© *Воськало Н. М., Карий О. І., Воськало В. І., 2017*

Розкрито окремі методичні прийоми ведення обліку забезпечень відповідно до національних та міжнародних стандартів, вимоги податкового законодавства для визнання створення забезпечень витратами, наведено пропозиції щодо вдосконалення ведення обліку забезпечень шляхом введення аналітичних рахунків з метою покращення інформації для формування фінансової звітності.

Ключові слова: забезпечення, фінансова звітність, національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, податковий облік.

N. M. Voskalo, O.I. Karyj, V. I. Voskalo
Lviv Polytechnic National University

**PECULIARITIES OF THE ACCOUNTING AND REFLECTION OF THE
INFORMATION ON PROVISION IN REPORTING IN ACCORDANCE
WITH NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS,
AND TAX CODE OF UKRAINE**

© *Voskalo N. M., Karyj O. I., Voskalo V. I., 2017*

The need to accumulate resources to cover future expenses that are caused by the events of the present time, motivate the companies to create reserves in the form of provisions. Accounting of provisions is regulated by many accounting standards, as well as the Tax Code of Ukraine but needs further improvement in terms of determining the nature of provisions, methodological principles of creating and using.

According to Methodical recommendations on accounting policy, there should be given a list of created provisions of future expenses and payments in accounting policy. Besides this list, there was suggested in the order about accounting policy, to describe in more detail the methods of evaluation of provisions, which creates enterprise in order to justify the value of recognized costs in the accounting.

On the request of the State Fiscal Service, the expenses formation for the calculation of the financial results for corporate profit tax can only be processed on the basis of properly issued primary documents. Given the lack of legislatively established forms for provisions accounting, their creation should be formalized by primary documents, developed and approved by order of the company taking into account all the mandatory details.

The carried out research and critical review of the scientific works of authors and current legislation stipulates the need for companies to use separate accounting sub-division of their long-term and ongoing support, which will enable to group high quality information for forming of financial reporting, including and using information systems.

For a complete disclosure of information about provision, there should be provided in the Notes to annual financial reporting the additional information on designated purpose of provisions, reasons of uncertainty and the expected maturity term.

Key words: provision, financial reporting, national and international accounting standards, tax accounting.

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Забезпечення є ваговою базою, що дає змогу акумулювати кошти для майбутніх витрат, що зумовлюються подіями, котрі вже відбулися, а також рівномірно розподілити та включити до складу поточних витрат ті, що невдовзі має понести підприємство. Наявне нормативно-законодавче регулювання обліку та відображення у звітності забезпечень потребує подальшого вдосконалення щодо визначення сутності забезпечень, методологічних засад їх створення та використання. Вдосконалення та подальшого розвитку потребують також засади формування облікової політики підприємства, системи рахунків бухгалтерського обліку, групування інформації для формування звітності підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Забезпечення є об'єктом дослідження багатьох науковців, зокрема: Гринчишин Я. [1] порівняв норми міжнародного та національного стандартів бухгалтерського обліку щодо відображення створеного і використаного забезпечення реструктуризації в обліку та обґрунтовано необхідність доповнення національного стандарту визначенням реструктуризації, а також обмежувальними вимогами, які б забезпечували дотримання принципу обачності; Попова В. Д., Маценко Л. Ф., Огороднік А. Ю. [9], дослідивши методичні питання бухгалтерського обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками щодо забезпечень та непередбачених зобов'язань, обґрунтували доцільність створення забезпечень для покриття ймовірних непередбачених зобов'язань, виходячи з однієї природи походження – фактів господарського життя з невизначеними наслідками; проблемні питання обліку забезпечень як важливого інструменту облікової політики, спрямованого на зміцнення економічної стійкості підприємств розглядала Лоханова Н. О. [3]; Сидоренко О. О. [11] провів аналіз методичних засад обліку формування забезпечень за обтяжливими контрактами у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі України, в результаті якого було розроблене дерево прийняття рішення щодо визнання контракту обтяжливим та необхідності формування за ним забезпечення; сучасні підходи науковців до визначення сутності та класифікації резервів і визначено їхнє значення для організації бухгалтерського обліку на підприємстві розглянуто у праці Пікуш Ю. В. та Пилипенка Л. М. [6]; Терещенко В. С. [12, 13] вважає за доцільне створення забезпечення майбутніх платежів для покриття витрат на ремонт основних засобів тощо. Однак не всі аспекти забезпечень розкриті в повному обсязі з врахуванням поточних змін у вимогах до формування звітності та розрахунків об'єкта оподаткування.

Формулювання цілі статті. Мета статті – узагальнити результати попередніх досліджень, розкрити методичні прийоми бухгалтерського обліку щодо забезпечень з врахуванням останніх змін у чинному законодавстві.

Виклад основного матеріалу. Забезпечення, поряд з власним капіталом та зобов'язаннями, є джерелами утворення господарських засобів підприємства. Облік забезпечень регулюється національним П(С)БО 11 «Зобов'язання» [8], МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [5], а також МСБОДС 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи». У НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання», яке використовується суб'єктами господарювання державного сектору в Україні, такий об'єкт обліку, як забезпечення не виділяється.

Відповідно до національних та міжнародних стандартів забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку створення забезпечення розглядають як складову частину витрат підприємства. Проте Податковий кодекс України [7] обмежує підприємство у віднесенні створених окремих забезпечень до складу витрат, внаслідок чого виникають податкові різниці. До забезпечень, стосовно яких не виникають податкові різниці, належать лише забезпечення на виплату відпусток працівникам та їх матеріального заохочення. Інші забезпечення можуть бути включені до витрат тоді, коли реально відбулася подія, під яку створювалось забезпечення. Однак такі обмеження стосуються лише підприємств, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) перевищує двадцять мільйонів гривень. Інші ж підприємства мають право приймати рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці передбачені Податковим кодексом, і, зокрема, витрат, пов'язаних з формуванням забезпечень.

Для того, щоб витрати визнавались у податковому обліку, необхідно дотримуватись та інших вимог. Зокрема, відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства в обліковій політиці, необхідно навести перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів. У П(С)БО 11 «Зобов'язання» [8] та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [5] розкриваються загальні вимоги до оцінки забезпечень, а детальніші пояснення стосуються забезпечень на виплату відпусток, відшкодування витрат на реструктуризацію, щодо обтяжливого контракту. Вважаємо, що у наказі про облікову політику доцільно детальніше описати методи оцінки забезпечень, які створює підприємство, з метою обґрунтування величини визнаних в обліку витрат.

Згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10] підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. У своєму листі від 21.01.2016 р. Державна фіскальна служба ще раз наголошує, що формування витрат для розрахунку фінансового результату до оподаткування при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток не може здійснюватись на підставі оформлених неналежним чином первинних документів. Типових форм первинних документів для обліку забезпечень немає. Тому при їх розробленні підприємству необхідно пересвідчитись, чи враховані всі обов'язкові реквізити (назву документа (форми); дата складання; назва підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції) і затвердити їхні форми наказом по підприємству.

Облік забезпечень ведеться на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» у розрізі субрахунків відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2]. З метою підвищення аналітичності інформації перелік зазначених субрахунків змінювався (таблиця).

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій на момент його затвердження було лише чотири субрахунки, з яких перші три призначені для обліку окремих визначених забезпечень, а на субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» обліковувались всі інші. Згодом, не змінюючи призначення субрахунку 474, було додано ще чотири субрахунки, призначення яких полягає у відображенні інформації про окремі види забезпечень. Внаслідок чого порушена структурна побудова Плану рахунків, у якій інформація про інші об'єкти відповідних видів активів, зобов'язань, витрат чи доходів показувалась на останньому субрахунку.

Хронологія змін використання субрахунків рахунку 47

Законодавчі акти або автори	Затверджені субрахунки до рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» або пропозиції авторів
Затверджені субрахунки	
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 [2]	471 «Забезпечення виплат відпусток» 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» 474 «Забезпечення інших витрат і платежів»
З врахуванням змін затверджених наказом Міністерства фінансів України від 24.09.2004 № 591	Додано субрахунки: 475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)» 476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї»
З врахуванням змін затверджених наказом Міністерства фінансів України від 05.03.2008 № 353	Додано субрахунки: 477 «Забезпечення матеріального заохочення» 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок»
Пропозиції авторів щодо узагальнення інформації на додаткових субрахунках	
Терещенко В. С., 2008 [12]	478 «Забезпечення майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища» 479 «Забезпечення майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів»
Терещенко В. С., 2011 [13]	474.1 «Забезпечення майбутніх витрат на поточний ремонт основних засобів», 474.2 «Забезпечення майбутніх витрат на капітальний ремонт основних засобів»
Попова В. Д., Маценко Л. Ф., Огороднік А. Ю., 2016 [9]	479 «Непередбачені зобов'язання майбутніх витрат на врегулювання судових спорів, в яких підприємство виступає відповідачем»

Терещенко В. С. (2008 р.) для узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища і забезпечення майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів, запропоновано до синтетичного рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» відкривати субрахунки 478 «Забезпечення майбутніх витрат на охорону навколишнього середовища» і 479 «Забезпечення майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів» [12]. У 2011 р. автор вважає, все-таки, недоцільним введення зайвої деталізації і пропонує облік резерву майбутніх витрат на ремонт основних засобів вести на субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів». Крім того, наголошує на тому, що ті підприємства, які мають потребу в посиленні аналітичності облікових даних, можуть самостійно відкрити в робочому плані рахунків субрахунки 474.1 «Забезпечення майбутніх витрат на поточний ремонт основних засобів», 474.2 «Забезпечення майбутніх витрат на капітальний ремонт основних засобів» й закріпити це у додатку до свого наказу «Про облікову політику» [13]. Загалом, погоджуючись із пропозицією автора щодо доцільності відкриття субрахунків четвертого порядку саме в робочому плані рахунків, вважаємо, що створення резерву на відшкодування витрат на ремонт основних засобів не може зараховуватись до забезпечень. Терещенко В. С. зазначає, що нарахування такого резерву не суперечить нормам п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання» і міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання й непередбачені активи» [13, с. 215]. З цим ми не погоджуємось, адже забезпечення це, перш за все, зобов'язання. А зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Зокрема, вибуття ресурсів у цьому випадку передбачається, але рішення про проведення ремонтів підприємство приймає самостійно і

незалежно від інших контрагентів. У підприємства немає жодного юридичного чи конструктивного зобов'язання проводити ремонт основних засобів. Якщо ж розглядати МСБОДС 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», який розроблений на підставі МСБО 37, то у ньому в додатку В наведено приклади визнання забезпечень. І зокрема, щодо витрат на ремонти зазначено, що вони не визнаються як забезпечення. Резервування коштів на подальші ремонти основних засобів з метою розподілу витрат протягом року є доцільним, але це повинен бути резерв, який за своєю суттю подібний до резерву сумнівних боргів.

Вважаємо обґрунтованою пропозицію Попової В. Д., Маценко Л. Ф. та Огороднік А. Ю. [9] створювати забезпечення для високоїмовірних непередбачених зобов'язань та для їх обліку ввести субрахунок 479 «Непередбачені зобов'язання майбутніх витрат на врегулювання судових спорів, в яких підприємство виступає відповідачем» до існуючого плану рахунків. Вибір саме останнього субрахунку є доцільним, оскільки зазначені забезпечення відрізняються від інших разовим характером формування.

Відповідно до національних та міжнародних стандартів забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено і його розмір переглядається на кожну дату балансу. У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню. Однак таке сторнування не завжди можливо виконати, адже сума певного виду витрат звітного періоду, може бути меншою від суми, яка підлягає сторнуванню. Для вирішення цієї проблеми Гринчишин Я. пропонує на суму такого коригування визнавати інший операційний дохід (719 рахунок) [1]. Такий підхід є доцільним, оскільки зазначений вид доходів відповідає виду витрат, які були понесені у результаті створення забезпечення.

Інформація, згрупована на рахунках бухгалтерського обліку, узагальнюється в облікових реєстрах, на основі яких формується звітність. У фінансовій звітності забезпечення відображаються у двох формах: Балансі (Звіті про фінансовий стан) та Примітках до річної фінансової звітності. Зокрема, у Балансі (Звіті про фінансовий стан) вони відображаються у рядках 1520 «Довгострокові забезпечення» та 1660 «Поточні забезпечення». Отже, для правильного складання фінансової звітності, необхідно проводити додаткові вибірки та групування забезпечень на поточні та довгострокові, які відображені на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Для усунення такого перегрупування пропонуємо до кожного субрахунку рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», ввести додаткові аналітичні рахунки з поділом на поточні та довгострокові забезпечення. Звичайно, забезпечення виплат відпусток є поточним, оскільки воно створюється на один рік, так само як і забезпечення матеріального заохочення, а додаткове пенсійне забезпечення – довгострокове. Але інші види забезпечень можуть належати і до поточних, і до довгострокових. Наприклад, якщо гарантія на товар надається на рік – забезпечення поточне, два і більше років – довгострокове. Для такого виду забезпечень аналітичними рахунками були б: 473.1 «Поточні забезпечення гарантійних зобов'язань», 473.2 «Довгострокові забезпечення гарантійних зобов'язань». Аналогічно створюємо аналітичні рахунки для інших забезпечень. Враховуючи те, що більшість підприємств веде облік автоматизовано, введення таких аналітичних рахунків дасть змогу програмному забезпеченню автоматично робити поділ забезпечень на поточні та довгострокові та розносити відповідні суми по рядках Балансу (Звіту про фінансовий стан). А бухгалтер, при створенні такого роду забезпечень, одразу, відповідно до положень облікової політики та своїх суджень, його класифікує на поточне або довгострокове.

У примітках до річної фінансової звітності інформація про забезпечення наведена у розділі VII. Забезпечення і резерви. Заповнення таблиці цього розділу дає змогу відобразити інформацію, яка вимагається відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» [8]: залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду; його збільшення внаслідок створення або додаткових відрахувань; сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду та сторнована; сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення. Однак для повного розкриття інформації необхідно додатково ще описати цільове призначення забезпечень, причини невизначеності та очікуваний строк погашення. Відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, умовні

зобов'язання та умовні активи», крім зазначеної вище інформації необхідно показувати збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яка виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту на забезпечення.

Висновки. Забезпечення створюється з метою розподілу протягом звітного періоду можливих витрат на виконання зобов'язань. Створення забезпечень визнаються витратами відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Однак на витрати, відповідно до податкового законодавства, їх зараховують з певними обмеженнями. Навіть у разі відсутності таких обмежень, необхідно їх створення передбачити в наказі про облікову політику та оформити первинними документами, у яких заповнено всі обов'язкові реквізити. Враховуючи те, що у Балансі (Звіті про фінансовий стан) забезпечення відображаються у розрізі поточних та довгострокових, доцільно вести їх облік шляхом відкриття аналітичних рахунків до кожного субрахунку рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»: 47Х.1 «Забезпечення ...: поточне», 47Х.1 «Забезпечення ...: довгострокове».

Запропоновані зміни та доповнення підвищать аналітичність обліку забезпечень та покращать групування інформації для формування фінансової звітності.

1. Гринчишин Я. Деякі проблеми обліку забезпечень для відшкодування витрат на реструктуризацію / Я. Гринчишин // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2012. – № 9. – С. 26–31.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291.
3. Лоханова Н. О. Проблеми обліку забезпечень в системі управління економічною стійкістю підприємств / Н. О. Лоханова // *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. – 2014. – Т. 19, Вип. 2(6). – С. 77–81.
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Мінфіну від 27.06.2013 р. №635.
5. МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_051.
6. Пікуш Ю. В. Сутність і класифікація резервів підприємства з метою їх бухгалтерського обліку / Ю. В. Пікуш, Л. М. Пилипенко // *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. – 2012. – № 727: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 280–285.
7. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 р. № 20.
9. Попова В. Д. Удосконалення обліку фактів господарського життя з невизначеними наслідками в частині забезпечень та непередбачених зобов'язань / В. Д. Попова, Л. Ф. Маценко, А. Ю. Огороднік // *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. – 2016. – Т. 21, Вип. 5. – С. 205–209.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16. 07. 1999 № 996-XIV.
11. Сидоренко О. О. Облік забезпечень за обтяжливими контрактами у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі / О. О. Сидоренко // *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. – 2013. – № 3. – С. 93–99.
12. Терещенко В. С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика: автореф. ... канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит(за видами економічної діяльності)» / В. С. Терещенко. – Київ, 2008. – 20 с.
13. Терещенко В. С. Забезпечення майбутніх платежів як джерело покриття витрат на ремонт основних засобів і його бухгалтерський облік / В. С. Терещенко // *Економіка промисловості*. – 2011. – № 1. – С. 213–219.