

## ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ НАРАХУВАНЬ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ FEATURES OF DISPLACEMENT IN ACCOUNTING POLICY OF ENVIRONMENTAL PROTECTION

Важливе значення для підтримання безперебійної діяльності підприємства в умовах кризи має формування резервів майбутніх витрат і платежів у бухгалтерському обліку. Сформовані резерви додають впевненості в завтрашньому дні не тільки підприємству і його працівникам, але й партнерам. Метою статті є розкриття теоретичних засад та обґрунтування окремих методичних аспектів формування резервів майбутніх витрат і платежів у бухгалтерському обліку як одного із шляхів зниження ризиків діяльності підприємств в умовах кризи. Розкрито умови нарахування резервів у системі бухгалтерського обліку. Акцентовано увагу на проблемі методичної складової частини формування забезпечень процесу реструктуризації. Проведено класифікацію та визначено етапи формування забезпечень майбутніх витрат у бухгалтерському обліку. Означено методи розрахунку різних видів забезпечень на підприємствах України в умовах кризи. Обґрунтовано необхідність поєднання резервів та регуляторів (оціночних резервів) для забезпечення максимального ефекту від формування резервів на підприємстві.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, забезпечення, резерви майбутніх витрат і платежів, гарантійні зобов'язання, оціночні резерви, реструктуризація.

*Для поддержания бесперебойной деятельности предприятия в условиях кризиса*

важное значение имеет формирование резервов предстоящих расходов и платежей в бухгалтерском учете. Сформированные резервы добавляют уверенности в завтрашнем дне не только предприятию и его работникам, но и партнерам. Целью статьи является раскрытие теоретических основ и обоснование отдельных методических аспектов формирования резервов предстоящих расходов и платежей в бухгалтерском учете как одного из путей снижения рисков деятельности предприятий в условиях кризиса. Раскрыты методика начисления резервов в системе бухгалтерского учета. Акцентировано внимание на проблеме методической составляющей формирования обеспечений процесса реструктуризации. Проведена классификация и определены этапы формирования обеспечений будущих расходов в бухгалтерском учете. Рассмотрены методы расчета различных видов обеспечений на предприятиях Украины в условиях кризиса. Обоснована необходимость сочетания резервов и регуляторов (оценочных резервов) для обеспечения максимального эффекта от формирования резервов на предприятии.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, обеспечение, резервы предстоящих расходов и платежей, гарантийные обязательства, оценочные резервы, реструктуризация.

УДК 657.411.6

**Шепель І.В.**

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування

ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»

*The creation of reserves for future expenses and payments in accounting is important for maintenance of uninterrupted activity of the enterprise in the event of a crisis. Formed provisions give confidence in the future not only to the enterprise and its employees but also its partners. The purpose of the article is to reveal theoretical fundamentals and substantiate certain methodological aspects of the creation of reserves for future expenses and payments in accounting as one of the ways to reduce risks of enterprise activity in a down economy. Conditions for the accrual of provisions in the accounting system are revealed. Attention is focused on the problem of a methodical component of the creation of provisions for restructuring. Classification is made and stages of the creation of reserves for future expenses and payments in accounting are determined. Methods of calculation of various types of provisions at Ukrainian enterprises in crisis conditions are outlined. The need to combine reserves and regulators for maximizing the effect from the creation of reserves is justified. It is proposed to open subaccounts 479.1 "Provision of future expenses for operating repairs of fixed assets" and 479.2 "Provision of future expenses for capital repairs of fixed assets". For practitioners, there are suggested methods for calculating the amount of monthly deductions for the formation of provision for material incentives, which consists of the reserve for future expenses for longevity pay and a reserve for future expenses for the annualizing award, provision for future restructuring costs, and fulfillment of obligations for burdensome contracts. In order to calculate the value of provision for material incentives, it is proposed to use the forecast method with the basis of calculation of payroll, the value of provision for future restructuring costs – the estimated method based on the amount of direct costs of the enterprise to implement the restructuring plan, provision for fulfilling obligations for burdensome contracts – the estimated method, based on the amount of losses from the execution of a burdensome contract.*

**Key words:** accounting, provision, reserves for future expenses and payments, liabilities, valuation reserves, restructuring.

**Постановка проблеми.** Обліково-контрольне забезпечення дає можливість прийняти рішення на операційному рівні управління, забезпечуючи менеджмент підприємства та користувачів фінансової звітності повною, правдивою та неупередженою інформацією. Одним з основних завдань обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємства в умовах кризи є побудова ефективної облікової резервної системи нарахувань різних видів забезпечень. Недосконалість нормативного забезпечення регулювання питань з обліку та оцінки забезпечень зумовлює формування низки дискусій як на теоретичному, так і на практичному рівнях.

Виникнення потреби в узагальненні результатів досліджень учених з метою визначення основних питань обліку та контролю забезпечень за національними та міжнародними стандартами обліку, необхідність уточнення їх сутності в умовах нестабільного економічного середовища визначають актуальність проведеного дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проведений огляд літературних джерел свідчить про наявність різних підходів вітчизняних науковців до визначенні місця забезпечень у системі джерел фінансування діяльності підприємства: більшість фахівців у сфері економіки та бухгалтер-

ського обліку під час визначення сутності забезпечень користуються тлумаченням, наведеним у П(С)БО 11 «Зобов'язання» [1], а отже, відносять забезпечення до складу позикового капіталу. Інша група дослідників відносить забезпечення до складу власних джерел фінансування. Такий підхід пропонується Р.Е. Грачовою [2], І.Г. Кириченко, М.О. Козловою [3], І. Омецінською [4], В.В. Сопко, Ю.Д. Чацкісом [5].

Однак розкриттю значення резервів майбутніх витрат і платежів в умовах кризи приділено не досить уваги. Маловивченою з наукового погляду залишається методична складова частина формування резервів майбутніх витрат і платежів, що зумовлює необхідність подальших досліджень у цьому напрямі.

Метою статті є розкриття теоретичних засад та обґрунтування окремих методичних аспектів формування резервів майбутніх витрат і платежів в обліково-контрольному забезпеченні як одного із шляхів зниження ризиків діяльності підприємств в умовах кризи.

**Виклад основного матеріалу.** Принципи формування в бухгалтерському обліку забезпечень регламентується П(С)БО 11 «Зобов'язання». Забезпечення – зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу. Відповідно до п.13 П(С)БО 11 забезпечення створюються для відшкодування майбутніх операційних витрат:

- на оплату відпусток працівникам (резерв відпусток);
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами і т.д.

Критерії визнання в обліку всіх забезпечень майбутніх витрат і платежів сформульовані в пункті 14 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку України П(С)БО 11 «Зобов'язання» [1]. Порівняємо їх із критеріями, наведеними в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [6] (табл. 1).

Порівнюючи формулювання критеріїв за П(С)БО 11 і МСБО 37, можна відмітити, що, по-перше, український стандарт не уточнює, для

виконання якого (юридичного або конструктивного) зобов'язання формується забезпечення, а по-друге, останньою умовою є розрахункова визначеність величини забезпечення за П(С)БО 11 і достовірною оцінка за МСБО, тобто вимога міжнародного стандарту є більш жорсткою відносно надійності оцінки величини створюваного резерву [7].

Вважаємо необхідним внести всі вказані уточнення щодо критеріїв визнання забезпечень майбутніх витрат і платежів в обліку в пункт 14 П(С)БО 11. Залежно від характеру й особливостей витрат, для погашення яких нараховується забезпечення, а також строків їх фактичного виникнення механізм формування резерву може бути різний (табл. 2).

Для формування в бухгалтерському обліку забезпечень під витрати, які щорічно не повторюються, носять разовий характер, період виникнення яких є запланованим (наприклад, під витрати, пов'язані із проведенням реструктуризації підприємства), в зарубіжній обліковій практиці використовуються два механізми. Перший варіант передбачає чітко обмежений моментом фактичного завершення заходів період нарахування резерву. Отже, величина щомісячних відрахувань буде обчислюватися, виходячи не з 12 місяців, а з кількості місяців від початку до кінця робіт.

Другий варіант передбачає проведення розрахунку місячних відрахувань виходячи із 12 місяців, незважаючи на період здійснення заходів.

Використання першого варіанту, на наш погляд, є більш доцільним, оскільки при застосуванні другого варіанту буде мати місце дефіцит зарезервованих коштів, тобто сума накопиченого на початок здійснення заходів резерву не зможе покрити фактичних витрат.

Різниця буде тим більшою, чим ближчим до початку року буде здійснення запланованих заходів, під забезпечення фінансування яких формується резерв. Якщо ж виникнення витрат, для покриття яких формується резерв, заздалегідь важко передбачити, оскільки ця обставина пов'язана із здійсненням певних подій в майбутньому, то механізм створення забезпечення в обліку характеризується нерівномірністю і відсутністю чітко визначеного періоду нарахування витрат. До

Таблиця 1

**Критерії визнання забезпечень згідно з П(С)БО 11 і МСБО 37**

П(С)БО 11	МСБО 37
Забезпечення створюється:	Забезпечення слід визнавати тільки коли:
1) за виникнення внаслідок минулих подій зобов'язання; 2) погашення зобов'язання ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди; 3) оцінка зобов'язання може бути розрахунково визначена.	1) підприємство має поточне юридичне або конструктивне зобов'язання як результат минулої події; 2) ймовірно, що для погашення зобов'язання буде необхідно здійснення платежу; 3) сума зобов'язання може бути достовірно визначена.

## Механізми формування забезпечень майбутніх витраті платежів в бухгалтерському обліку

№ з/п	Характеристика витрат, для покриття яких формуються забезпечення	Механізм формування забезпечення:			Приклад забезпечення
		частота відрахувань	величина нормативу відрахувань	період нарахування	
1.	Витрати, для покриття яких формуються забезпечення, виникають щорічно протягом всього року	щомісячно	постійна	протягом всього року	забезпечення виплат відпусток
2.	Витрати, для покриття яких формуються забезпечення, носять разовий характер, не повторюються щорічно і період їх фактичного виникнення є запланованим	<i>1-й варіант</i>			забезпечення наступних витрат на реструктуризацію
		щомісячно	постійна	чітко обмежений: з початку звітного року до місяця, наступного за місяцем завершення заходів, для забезпечення яких формується резерв	
		<i>2-й варіант</i>			
		щомісячно	постійна	протягом всього року	
3.	Витрати, для покриття яких формуються забезпечення, носять разовий характер, період їх фактичного виникнення заздалегідь передбачити важко; повинні здійснитися певні події, після яких можна чекати виникнення таких витрат	щомісячно	постійна	не може бути визначений заздалегідь	забезпечення гарантійних зобов'язань

резервів такої групи можна віднести резерв гарантійних зобов'язань.

Мета формування резерву відпусток – розподіл витрат протягом року між звітними періодами для рівномірного формування собівартості товарів (робіт, послуг), витрат і фінансових результатів діяльності. Згідно з п. 7 П(С)БО 26 резервують виплати за невідпрацьований час, які підлягають накопиченню [8]. Отже, накопиченню підлягають суми оплати щорічних відпусток (згідно Закону № 504/96). До щорічних відпусток відносять:

- основну ( ст. 6);
- додаткову за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці (ст. 7);
- додаткову за особливий характер праці (ст. 8);
- додаткову працівникам, які мають дітей або повнолітню дитину, яка є особою з інвалідністю з дитинства підгрупи А I групи ( ст. 19) [9].

Для оплати інших видів відпусток (навчальних, творчих, соціальних, за винятком відпустки працівникам, які мають дітей) резерв не створюється.

Відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню (тобто ті, право на отримання яких може бути використано працівником в майбутніх періодах), визнають зобов'язанням через створення забезпечення в звітному періоді.

Так, зокрема, відповідно до п. 8 розділу 1 П(С)БО 25 окремі суб'єкти малого підприємництва можуть не створювати забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток

працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнають відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення [10].

До таких суб'єктів, зокрема, належать:

- суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства. До цієї категорії СМП п. 44.2 ПКУ відносить тільки ФОП третьої групи;
- суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, що відповідають критеріям мікропідприємництва. Це підприємства, які одночасно відповідають двом критеріям: середня чисельність працівників за календарний рік не перевищує 10 чоловік, а річний дохід становить не більше 2 млн. євро в гривневому еквіваленті за середньорічним курсом НБУ ч.3 ст. 55 ГК).

Теоретично ненарахування резерву відпусток можна кваліфікувати як ведення бухгалтерського обліку з порушенням встановленого порядку. Штраф за таке порушення невеликий: від 136 до 340 грн. При цьому цей штраф може накласти тільки Держфінінспекція, яка здійснює контроль за використанням державних коштів.

Створення резерву відпусток відповідає одному з основних принципів бухгалтерського обліку – принципу обачності. Нагадаємо, що він передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які запобігають заниженню зобов'язань і витрат і завищенню активів і доходів підприємства (ст. 4 Закону № 996). Створення

та використання резерву здійснюється за формулою (1):

$$PB_M = ЗП \times K_{зп} \times K_{есв}, \quad (1)$$

де  $PB_M$  – місячна сума відрахувань на створення резерву відпусток;

ЗП – фактично нарахована в поточному місяці заробітна плата;

$K_{зп}$  – коефіцієнт резервування;

$K_{есв}$  – коефіцієнт, що збільшує резерв відпусток на суму ЕСВ у частині нарахувань.

При цьому коефіцієнт резервування  $K_{зп}$  визначають за формулою (2):

$$K_{зп} = Оп : ФОТ_n \times K_{есв} \quad (2)$$

де Оп – річна планова сума на оплату відпусток (визначають на підставі графіка відпусток);

ФОТ<sub>n</sub> – загальний річний плановий фонд оплати праці (без урахування сум відпускних).

У свою чергу, коефіцієнт, що збільшує резерв відпусток на суму ЕСВ ( $K_{есв}$ ), розраховують так (3):

$$K_{есв} = 1 + C_{есв} \cdot 100\%, \quad (3)$$

де  $C_{есв}$  – ставка єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування відповідно до класу професійного ризику виробництва підприємства-роботодавця. У 2019 р. така ставка єдина для всіх підприємств і складає 22%. Якщо на підприємстві працюють особи, для яких діють спеціальні ставки ЕСВ (наприклад – інваліди), показник  $K_{есв}$  для таких категорій працівників розраховують окремо.

Розрахунок цих коефіцієнтів здійснюють раз на рік, якщо планові фонди оплати праці не переглядалися.

У показник ФОТ<sub>n</sub> попадуть основна та додаткова заробітна плата, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Резерв відпусток необхідно розраховувати окремо для різних категорій працівників (виробничого, адміністративного персоналу і т. п.). Це пов'язано з тим, що суми створених забезпечень визнають витратами в розрізі тих

же видів операційних витрат, для відшкодування яких їх створюють. Для проведення розрахунку за кожним працівником визначається:

– кількість днів щорічної відпустки, які залишилися невикористаними на кінець звітного року (на 31 грудня);

– середньоденна зарплата працівника за останні 12 календарних місяців (включаючи грудень).

Для обліку резерву відпусток застосовують субрахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток», основні кореспонденції визначено в табл. 3.

На наш погляд, переглядати розмір резерву на оплату відпусток досить один раз на рік (на кінець звітного року). Але якщо є бажання і можливість, це можна робити і частіше (раз на квартал). Розрахунок залишку резерву відпусток (з урахуванням нарахувань ЕСВ) базується на кількості днів; не використаних працівниками підприємства щорічних і «дитячих» відпусток і середньоденної оплати праці працівників. Причому середньоденний зарібок визначають відповідно до Порядку № 100 так само, як для розрахунку відпускних. Залишок резерву ( $P_{зал}$ ) по кожному працівнику визначають за такою формулою (4):

$$P_{зал} = ФОП : (КД - Св - В) \times D_{від} \times K_{есв} \quad (4)$$

де ФОП – фактично нарахована заробітна плата за попередні 12 календарних місяців або за фактично відпрацьований період (з 1-го до 1-го числа), якщо співробітник пропрацював менше року;

КД – кількість календарних днів у розрахунковому періоді;

Св – кількість святкових і неробочих днів в розрахунковому періоді;

В – час, протягом якого працівник відповідно до чинного законодавства або з інших поважних причин не працював і за ним не зберігався зарібок або зберігався частково в розрахунковому періоді;

Таблиця 3

**Типові бухгалтерські проводки з нарахування та використання резерву відпусток**

Господарська операція	Дт	Кт
Нараховано резерв на оплату відпусток (в частині витрат на оплату праці):		
працівникам зайнятим у виробництві	23	471
іншим працівникам зайнятим у виробництві	91	471
адміністрації підприємства	92	471
менеджерам зі збуту	93	471
персоналу який зайнятий обслуговування об'єктів соціально-культурного побуту	949	471
Сформовано забезпечення в частині ЕСВ, що зараховується на суми відпускних працівників	23,91,92,93,949	471
Нараховані за рахунок резерву відпускні	471	661
Нараховано ЕСВ на відпускні які виплачуються за рахунок резерву	471	651
Донарахований резерв відпусток по результатам інвентаризації	23,91,92,93,949	471
В результаті проведення інвентаризації відображена в складі доходів надмірно нарахована сума резерву відпусток	471	719

$D_{\text{від}}$  – кількість невикористаних днів відпустки;  
 $K_{\text{есв}}$  – коефіцієнт, що збільшує резерв відпусток на суму нарахувань ЄСВ.

Якщо отримана цифра більше за нарахований резерв відпусток, то ми робимо донарахування резерву на отриману різницю.

Якщо ж цифра менша, то це означає що нам треба: або сторнувати резерв відпусток або включаємо суму різниці до складу доходів (у кредит рахунку 719). У податковому обліку витрати на створення резерву відпусток визнаються витратами на підставі даних бухгалтерського обліку і надалі не коригуються. Водночас п. 139.1 ст. 139 ПКУ визначено, що при проведенні коригувань прибутку (збитку) до оподаткування для забезпечень на відшкодування наступних (майбутніх) витрат фінансовий результат до оподаткування збільшується: на суму витрат на формування резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Порядок розрахунку забезпечення на виплату відпусток працівникам має бути закріплений у наказі про облікову політику підприємства [11]. Це пояснюється тим, що сума забезпечення визначається розрахунковим шляхом, і розрахунок такого забезпечення має ґрунтуватися на відповідних нормативно-правових актах і розпорядчих документах підприємства, оскільки від цього в податковому обліку залежить розмір визнаних витрат на створення забезпечення. Суми забезпечення будуть приймати участь у формуванні фінансового результату до оподаткування, на підставі якого визначається об'єкт оподаткування податком на прибуток. Тобто якщо підприємству якось необхідно зменшити оподатковуваний прибуток то створення резерву – це законний метод це зробити.

Метод розрахунку суми місячних відрахувань на формування (поповнення) забезпечення

виплат відпусток закріплений в декількох нормативно-правових документах України, в тому числі і в Інструкції про застосування Плану рахунків, однак уніфікованої форми цього розрахунку не наводиться в жодному з документів. Ця форма була розроблена нами і пропонується для масового впровадження у практику.

Забезпечення виконання гарантійних зобов'язань створюють, наприклад, виробники електропобутових приладів, інших видів техніки та обладнання. Крім виробників, забезпечення гарантійних зобов'язань можуть формувати продавці таких товарів, а також сервісні центри, що здійснюють їх ремонт та обслуговування.

Сума забезпечення визначається на дату балансу за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення зобов'язання 9 п. 16 П(С)БО 11. Оцінка зобов'язань із гарантійного обслуговування (ремонт, заміна) проданих товарів може здійснюватися на підставі інформації про фактичні витрати за кожним видом продукції (товарів, робіт, послуг) за декілька звітних періодів.

За якою методикою та з якою періодичністю буде визначатися сума цього резерву, підприємство вирішує самостійно та фіксує це в обліковій політиці. Рекомендуємо резерв нараховувати обов'язково з певною періодичністю (щомісяця, щокварталу або щорічно) у відсотках від обсягу реалізації продукції (товарів) за відповідний період та наступними проводками (табл. 5).

Для цілей податкового обліку платники податку на прибуток, які застосовують коригування на податкові різниці, визначають об'єкт оподаткування з урахуванням коригувань згідно з пп. 139.1.1, 139.1.2 ПКУ.

Забезпечення на додаткове пенсійне забезпечення формується підприємством:

– під час відшкодування пільгових пенсій за Списками № 1 і № 2 (згідно з п. 2 розд. XV Закону № 1058, постановою № 461);

Таблиця 4

**Розрахунок сум місячних відрахувань на формування (поповнення) забезпечення виплат відпусток**

Місяць	Фактично нарахована заробітна плата працівникам за місяць, грн.	Річна планова сума на оплату відпусток, грн.	Плановий фонд оплати праці у наступному році, грн.	Норматив відрахувань	Сума місячних відрахувань до резерву, грн.
	$ФОП_{\text{факт}}_{\text{міс}}$	$\sum V_{\text{план}}_{\text{рік}}$	$\overline{ФОП}_{\text{план}}_{\text{рік}}$	N	$\sum Відр_{\text{міс}}$
				(3) √ (4)	(2) × (5)
1	2	3	4	5	6
січень		X	X		
...		X	X		
Разом за рік:				X	

Таблиця 5

**Бухгалтерські кореспонденції з нарахування та використання резерву гарантійних зобов'язань**

Господарська операція	Дт	Кт
Нараховано забезпечення гарантійних зобов'язань	93	473
Використання при гарантійному ремонті	473	661,651,207,631
Використання при гарантійній заміні	473	26, 281
Коригування суми резерву:		
– якщо резерв потрібно збільшити	93	473
– якщо резерв потрібно зменшити методом «червоно сторно»	93	473

Таблиця 6

**Розрахунок сум місячних відрахувань на формування (поповнення) забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів**

Місяць	Сума збитків, яких зазнає підприємство від виконання зобов'язань за обтяжливим контрактом, грн.	Сума місячних відрахувань до резерву, грн.
	ЗОК	$\sum \text{Відр}_{\text{міс}}$
		$\frac{1}{12} \times (2)$
1	2	3
січень	X	
...	X	
Разом за рік:		

– під час виплати за власний рахунок добровільних внесків на недержавне пенсійне забезпечення працівників та ін.

У наказі про облікову політику наводиться інформація про те, для яких видів виплат формується це забезпечення. Розрахунок суми забезпечення складний, тому звичайно підприємства користуються послугами актуаріїв. Актуарні розрахунки базуються на статистичних даних про інфляцію, тривалість життя, плінність кадрів у галузі та на підприємстві тощо.

Забезпечення на реструктуризацію та виконання зобов'язань під час припиненні діяльності створюється підприємством за наявності затвердженого керівництвом плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, які будуть понесені і після реалізації цього плану ( п.15 п(С)БО 11).

Сума забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається як сума прямих витрат, не пов'язаних із триваючою діяльністю підприємства ( п. 16 П(С)БО 11). Рішення про створення забезпечення на реструктуризацію фіксується в наказі про облікову політику з посиленням на затверджений план реструктуризації.

Забезпечення на виконання обтяжливих контрактів створюються для виконання таких контрактів, за якими можуть виникати неминучі витрати, які перевищують очікувані від нього економічні вигоди. Витрати на виконання цих контрактів визнаються в сумі неминучих затрат, пов'язаних з

їх виконанням. Така сума визначається за найменшою із двох величин: сумою витрат на виконання договору або сумою сплати неустойки (штрафів, пені) за невиконання умов договору. Витрати на виконання обтяжливого контракту оцінюються як різниця між витратами на його виконання та доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту.

Для підвищення активності українських підприємств під час формування забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів необхідно розробити методику його формування. Вважаємо, що для розрахунку величини резерву найдоцільніше використовувати кошторисний метод. У цьому разі сума місячних відрахувань на формування (поповнення) забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів буде обчислюватися як 1/12 суми збитків, яких зазнає підприємство від виконання своїх зобов'язань за обтяжливим контрактом. Нами роздроблена форма «Розрахунок сум місячних відрахувань на формування (поповнення) забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів» (табл. 6).

Якщо ж договором не передбачені будь-які види компенсацій (неустойки) за невиконання підприємством зобов'язань, забезпечення не створюються. Крім перелічених вище видів забезпечень, підприємство може утворювати й інші забезпечення під майбутні виплати, характерні для його

діяльності, але не зазначені в П(С)БО 11, наприклад забезпечення на рекультивацию порушених земель, демонтаж основних засобів та ін.

Для формування забезпечення майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів необхідно передбачити організаційні засади обліку операцій формування такого резерву. Узагальнювати інформацію про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат на проведення ремонтів власних основних засобів, пропонується на субрахунку 479 до синтетичного рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Аналітичний облік забезпечення майбутніх витрат на ремонт основних засобів необхідно вести в розрізі видів ремонтів. При цьому треба враховувати, що залежно від складності ремонтних робіт розрізняють поточний та капітальний ремонт. Вважаємо доцільним бухгалтерам відкривати субрахунки 479.1 «Забезпечення майбутніх витрат на поточний ремонт власних основних засобів» і 479.2 «Забезпечення майбутніх витрат на капітальний ремонт власних основних засобів».

Підсумовуючи все вищенаведене, пропозиції з удосконалення організації обліку забезпечень були формалізовані нами у вигляді таблиці 7.

Удосконалення методики бухгалтерського обліку операцій формування забезпечень майбутніх витрат і платежів створить єдину методологічну основу обліку всіх резервів підприємства, активізує процеси резервування на підприємствах України, а отже, підвищить ступінь захищеності суб'єктів господарювання від дії різних фінансових ризиків, що особливо необхідно в умовах ринкової економіки, коли ринок швидко очищає економіку від неефективних, нерентабельних, нежиттєздатних підприємств через механізм конкуренції.

**Висновки з проведеного дослідження.** Обов'язок кожного підприємства створювати резерви майбутніх витрат і платежів визначений вимогами чинних національних стандартів бухгалтерського обліку. Чинні методичні підходи до

формування резервів не забезпечують задоволення всіх наявних потреб управлінського персоналу в інформації, особливо в умовах кризи, що зумовлює необхідність їх поглиблення. Опіраючись на вивчення умов нарахування резервів в системі бухгалтерському обліку та завдань обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємств в умовах кризи, визначено елементи методики бухгалтерського обліку операцій із формування забезпечень. Рекомендовані уточнення формулювань критеріїв визнання забезпечень в обліку сприятимуть зближенню П(С)БО 11 і МСБО 37. Проведена систематизація механізмів формування забезпечення залежно від характеру й особливостей витрат, для погашення яких вони створюються, а також строків фактичного виникнення витрат дасть бухгалтеру змогу обрати оптимальний для господарюючого суб'єкта за заданих умов середовища варіант.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00/print1360181123302816> (дата звернення: 22.02.2019).
2. Грачева Р. Обязательства как элемент финансовой отчетности или Бухгалтерский очерк особиятиях и последствиях. *Бухгалтерия*. 2001. № 32/1. С. 53–56.
3. Козлова М.О. Облік і контроль процесу резервування на прикладі діяльності великих промислових підприємств України: автореф. дис.... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ, 2006. 21 с.
4. Омецінська І.Я. Облік і аналіз зобов'язань будівельних підприємств: методика та організація: автореф. дис.... канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2008. 20 с.
5. Чацкіс Ю.Д. Визначення методів формування системи облікового забезпечення управління суб'єктами господарювання. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. Сер. Економічні науки*. 2009. № 4. С. 227–234.

Таблиця 7

**Пропозиції щодо внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій**

Пропозиції щодо кодів рахунків	Пропозиції щодо назви рахунків	Обґрунтування необхідності та мета внесення змін
479	«Забезпечення майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів»	Впровадження в практику українських промислових підприємств забезпечення майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів сприятиме: – рівномірному включенню майбутніх витрат на проведення ремонтів основних засобів у поточні витрати звітного періоду або у собівартість виробленої підприємством продукції; – вирішенню проблеми недостатності джерел фінансування ремонтних робіт; – покращенню стану матеріально-технічної бази промислових підприємств і, як наслідок, зростанню продуктивності праці, підвищенню ефективності суспільного виробництва в цілому.

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» // Грюнінг Х. ван, Коэн М. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство. М.: Издательство "Весь Мир", 2003. 536 с.

7. Предко І.Ю. Формування резервів майбутніх витрат і платежів в обліково-контрольному забезпеченні як один із шляхів зниження ризиків діяльності підприємств в умовах кризи // *Accounting and Finance*. № 3 (73). 2016. С. 30–37.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03> (дата звернення: 22.02.2019).

9. Про відпустки. Закон України № 504/96 зі змінами: Верховна Рада України: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96> (дата звернення: 22.02.2019).

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.07.2015 р. № 601: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (дата звернення: 22.02.2019).

11. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.07.2013 р. № 635 : <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461833/> (дата звернення: 22.02.2019).

#### REFERENCES:

1. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2000). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 11 «Zoboviazannia» [Accounting Standards (Standard) 11 "Commitments"]. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00/print1360181123302816> (accessed 22 February 2019)

2. Hracheva, R. (2001). Obiazatelstva kak element finansovoi otchetnosti ili Bukhhalterskiy ocherk o sobyitiyakh i posledstviyakh [Liabilities as part of the financial statements or accounting essay on the events and consequences]. *Bukhhalteriya*, no. 32/1, pp.53–56.

3. Kozlova, M.O. (2006). *Oblik i kontrol protsesu rezervuvannia (na prykladi diialnosti velykykh promyslovykh pidpriemstv Ukrainy)* [Accounting and control of the redundancy process on the example of the activity

of large industrial enterprises of Ukraine] (PhD Thesis), Kiev: State Academy of Statistics, Accounting and Audit Derzhkomstat of Ukraine

4. Ometsinska, I.Ya. (2008). *Oblik i analiz zoboviazan budivelnnykh pidpriemstv: metodyka ta orhanizatsiia* [Accounting and analysis of liabilities of construction enterprises: methodology and organization] (PhD Thesis), Ternopil: National University of Economics

5. Chatskis, Yu.D. (2009). Vyznachennia metodiv formuvannia systemy oblikovoho zabezpechennia upravlinnia subiektamy hospodariuvannia [Determination of methods of forming accounting system for management of entities]. *Visnyk Donetskooho natsionalnoho universytetu ekonomiky i torhivli im. M. Tuhana-Baranovskoho. Ser. Ekonomichni nauky*, no. 4, pp. 227–234.

6. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku (MSBO) 37 (2003) «Zabezpechennia, neperedbacheni zoboviazannia ta neperedbacheni aktyvy» [International Accounting Standard (IAS) 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets] M.: Yzdatelstvo "Ves Myr". 536 s.

7. Predko I.Yu. (2016) Formuvannia rezerviv maibutnikh vytrat i platezhiv v oblikovo-kontrolnomu zabezpechenni yak odyin iz shliakhiv znyzhennia ryzykiv diialnosti pidpriemstv v umovakh kryzy. *Accounting and Finance*, no. 3 (73), pp. 30–37.

8. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2003). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 26 «Vyplaty pratsivnykam» [Regulation (standard) of accounting 26 "Payments to employees"]. Available at: [zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03) (accessed 22 February 2019)

9. Verkhovna Rada Ukrainy (1996) Pro vidpustky Zakon Ukrainy № 504/96 zi zminamy: [On Holidays The Law of Ukraine ]. Available at: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96> (accessed 22 February 2019)

10. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2015). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 25 «Finansovyi zvit sub'iekta maloho pidpriemnytstva» [ Regulation (standard) of accounting 25 "Financial report of a small business entity" ]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00> (accessed 22 February 2019)

11. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2013). Metodichni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky pidpriemstva [Methodical recommendations on enterprise accounting policy]. Available at: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461833/> (accessed 22 February 2019)



## FEATURES OF REFLECTION OF PROVISIONS IN ACCOUNTING POLICY

**The purpose of the article.** The creation of reserves for future expenses and payments in accounting is important for maintenance of uninterrupted activity of the enterprise in the event of a crisis. Formed provisions give confidence in the future not only to the enterprise and its employees but also its partners. One of the main tasks of accounting and control of the enterprise activities in a crisis is to build an effective accounting reserve system of provisions of various types. The purpose of the article is to reveal theoretical fundamentals and substantiate certain methodological aspects of the creation of reserves for future expenses and payments in accounting as one of the ways to reduce risks of enterprise activity in a down economy. Conditions for the accrual of provisions in the accounting system are revealed.

**Methodology.** In order to achieve the set purpose, the following methods of economic studies were used: theoretical generalization, deduction and induction, analysis and synthesis – to reveal the essence of liabilities as an accounting category; cause-to-effect and abstract-logical – to improve classification of liabilities; system approach, analogy – to elaborate structural-logical scheme of the procedure for recognizing liabilities and the sequence of their analysis.

**Results.** In accordance with NAP(S) 25, Individual small business entities may not provide provisions for future expenses and payments, but recognize the relevant expenses in the period they are actually incurred. These entities, in particular, include: small business entities – legal entities conducting simplified accounting of incomes and expenses in accordance with the tax legislation; small business entities – legal entities that meet the criteria for micro-entrepreneurship. These are enterprises that simultaneously meet two criteria: the average number of employees for a calendar year does not exceed 10 people, and the annual income is not more than 2 million euro in hryvnia equivalent at the average annual rate of the NBU.

**Practical implications.** In theoretical terms, non-accrual of provision for vacations can be qualified as maintenance of accounting records in violation of the established procedure. The penalty for such a violation is small: from 136 to 340 hryvnias.

Current methodological approaches to the creation of reserves don't provide for the satisfaction of all existing needs of managerial personnel in information, especially in a crisis, which predetermines the need for its deepening. Based on the study of conditions for accruing reserves in the accounting system and tasks of accounting and control of the enterprise activities in a crisis, elements of the methodology of accounting of operations for the creation of provisions are determined. Recommended clarifications of the wording of the criteria for recognition of provisions in accounting will contribute to an approximation of NAP(S) 11 and IAS 37.

In order to calculate the value of provision for material incentives, it is proposed to use the forecast method with the basis of calculation of payroll, the value of provision for future restructuring costs – the estimated method based on the amount of direct costs of the enterprise to implement the restructuring plan, the value of provision for future expenses to fulfil obligations for burdensome contracts – the estimated method, based on the amount of losses incurred by the enterprise from the execution of a burdensome contract.

On the basis of methods for calculating the amount of monthly deductions for the creation (replenishment) of provisions for material incentives, future restructuring costs, for fulfilling obligations for burdensome contracts, and existing methods for provisions for vacations and liabilities, forms of relevant primary documents (accounting statements) are proposed, the practical application of which will allow unifying the process of accounting provisioning at industrial enterprises of Ukraine, reducing labour intensity of accounting work of the accountant in the creation of provisions, and accelerating the process of obtaining information necessary for reserve management.

In order to generalize information on the flow of funds, which, by the decision of the enterprise, are reserved for future expenses for repairs of fixed assets, it is proposed to open subaccounts 479 "Provision of future expenses for repairs of fixed assets" in control account 47 "Provisions for future expenses and payments". For the purpose of introducing these types of provisions into the practice of Ukrainian industrial enterprises, methods and forms of documents for their calculation were proposed.

**Value/originality.** The conducted systematization of mechanisms for creating provisions depending on the character and features of expenses for which it is created, as well as the terms of the actual occurrence of expenses, will allow the accountant to choose the variant, which is optimal for the economic entity under given business conditions.