

## ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT

DOI: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-081-0-10>

### **ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ ЗГІДНО ДО НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

**Лубенченко О.Е.**

*доктор економічних наук, професор,  
завідувач Національного центру обліку та аудиту  
Національної академії статистики, обліку та аудиту  
м. Київ, Україна*

**Рященко В.П.**

*доктор економічних наук, професор,  
директор учбової програми «Business Administrator», ISMA  
м. Рига, Латвія*

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» (надалі – НП(С)БО 11), затверджене наказом Міністерства фінансів України № 20 від 31.01.2000 року зі змінами та доповненнями визнає, що забезпечення це – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу [1].

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на: довгострокові; поточні; доходи майбутніх періодів. До довгострокових зобов'язань належать: довгострокові кредити банків; інші довгострокові зобов'язання; відстрочені податкові зобов'язання; довгострокові забезпечення (п. 7, п. 11 НП(С)БО11).

Згідно до п. 12 НП(С)БО 11 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.

Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби». Ідеться про так звані забезпечення на демонтаж та відновлення земельних ділянок, які збільшують первісну вартість основних засобів згідно з п. 8 НП(С)БО 7) [2].

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Адже підприємство може їх уникнути внаслідок своїх майбутніх дій, тому фактично підприємство не має зобов'язання щодо таких майбутніх витрат і, відповідно, не визнає забезпечення. В свою чергу, забезпечення має лише цільовий характер – його можна використовувати для відшкодування тільки тих витрат, для покриття яких воно було створено (п.п. 13, 16 П(С)БО 11).

За загальним правилом, як згадувалось вище, суму забезпечення визначають за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу (п. 15 НП(С)БО 11). В той же час цей п. 15 НП(С)БО 11 вимагає визнавати забезпечення довгострокових зобов'язань у сумі їх теперішньої вартості. Тобто, необхідно ураховувати вплив вартості грошей у часі. Також, слід звернути увагу, що теперішня вартість – це дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), що, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 433 (далі – рекомендації № 433), пояснюють обліковому персоналу, що у статті:

– «Довгострокові забезпечення» відображають нараховані у звітному періоді майбутні витрати і платежі (витрати на оплату

майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), розмір яких на дату складання балансу може бути визначений лише шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. У разі якщо сума довгострокових виплат персоналу може бути визнана суттєвою, така інформація наводиться в додатковій статті «Довгострокові забезпечення виплат персоналу». До підсумку балансу включають загальну суму довгострокових забезпечень;

– «Поточні забезпечення» наводять суму забезпечень, що планують використати протягом 12 місяців із дати балансу, для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створене (п.п. 2.70, 2.52 рекомендацій № 433) [3].

Оскільки визначення суми забезпечення пов'язано з обліковими оцінками, тому залишок забезпечення необхідно переглядати на кожну дату балансу та, за потреби, коригувати (збільшувати або зменшувати). Якщо підприємство вважає, що ймовірність вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань відсутня, суму раніше створеного забезпечення необхідно сторнувати.

Загалом, за наявності обґрунтованих підстав, створення забезпечень є необхідною операцією, особливості обліку якої, а також перелік створених забезпечень визнаються в наказі про облікову політику (п.п. 2.1, 2.11 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року № 635) [4]. Така процедура покликана забезпечити достовірність фінансової звітності, оскільки надає інформацію про очікуване майбутнє зменшення ресурсів (видатки на відповідні заходи).

Не створювати забезпечення у системі П(С)БО дозволено лише:

– юридичним особам – суб'єктам малого підприємництва, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат відповідно до податкового законодавства;

– мікропідприємствам (за п. 7 НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність») [5].

Для обліку забезпечень передбачено рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». На ньому узагальнюють інформацію про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для

забезпечення майбутніх витрат і платежів та включення їх до витрат поточного періоду. 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 року № 291, зі змінами і доповненнями надає перелік забезпечень (але невичерпний), який представлений субрахунками до рахунка 47 [6].

Аналітичний облік забезпечень майбутніх витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками формування й використання, таблиця 1.

Таблиця 1

**Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»,  
кореспонденції**

<b>Кореспонденції за дебетом з кредитом рахунків</b>	<b>Кореспонденції за кредитом з дебетом рахунків</b>
20 Виробничі запаси	15 Капітальні інвестиції
23 Виробництво	23 Виробництво
24 Брак у виробництві	39 Витрати майбутніх періодів
25 Напівфабрикати	68 Розрахунки за іншими операціями
30 Готівка	81 Витрати на оплату праці
31 Рахунки в банках	82 Відрахування на соціальні заходи
63 Розрахунки з постачальниками і підрядниками	84 Інші операційні витрати
65 Розрахунки за страхуванням	90 Собівартість реалізації
66 Розрахунки за виплатами працівникам	91 Загальновиробничі витрати
68 Розрахунки за іншими операціями	92 Адміністративні витрати
71 Інший операційний дохід	93 Витрати на збут
	94 Інші витрати операційної діяльності

За кредитом цього рахунка відображають нарахування забезпечень, а за дебетом – їх використання. Виняток з цього правила це – забезпечення, що включаються до первісної вартості основних засобів згідно з П(С)БО 7 та відображаються кореспонденцією: Дт 151 – Кт 478.

Вимоги до розкриття інформації про забезпечення в примітках до фінансової звітності наведені у п. 19 П(С)БО 11 та безпосередньо у

формі № 5, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 [1; 7]. Так, підприємство щодо кожного виду забезпечень розкиває таку інформацію: цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення; залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду; збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань; сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду; невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді; сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення.

Всі особливості визнання та нарахування забезпечень управлінському персоналу необхідно відобразити в обліковій політиці підприємства, виходячи зі специфіки його діяльності.

### **Література:**

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». Наказ Міністерства фінансів України № 20 від 31.01.2000 року, зі змінами і доповненнями // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 19.05.2021).
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7«Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 року, зі змінами і доповненнями // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 21.05.2021).
3. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності. Наказ Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 року, зі змінами і доповненнями // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 22.05.2021).
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України. Наказ Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013 року, зі змінами і доповненнями // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 22.05.2021).
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» Наказ Міністерства фінансів України № 39 від 25.02.2000 року, зі змінами і доповненнями // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення: 21.05.2021).

6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 року, зі змінами і доповненнями № 291 від 30.11.1999 року, зі змінами і доповненнями // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 20.05.2021).

7. Примітки до річної фінансової звітності Наказ Міністерства фінансів України № 302 від 29.11.2000 року, зі змінами і доповненнями // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00#Text> (дата звернення: 20.05.2021).