

2. Модернізація України – наш стратегічний вибір: Щорічне Послання Президента України до Верховної Ради України. – К., 2012. – 416 с.
3. Молдован О. Податковий кодекс: чи буде краще для України? / О. Молдован // Дзеркало тижня. – 2010. – № 44.
4. Нагорняк Г. Проблеми податкового регулювання в Україні та шляхи їх вирішення / Г. Нагорняк // Галицький екон. вісник. – 2010. – № 2 (27). – С. 140-152.
5. Олейнікова Л.П. Удосконалення політики держави у сфері оподаткування як елемент забезпечення економічного зростання / Л.П. Олейнікова // Економічні науки. Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 250-253.
6. Степанюк Н.А. Трансформаційні процеси у податковій системі України / Н.А. Степанюк // Фінансова система України. Наук. записки. Сер. Економіка. – 2011. – № 16. – С. 77-81.
7. Череп А.В. Податкова реформа – реальність чи прогнози / А.В. Череп, В.В. Барабанова // Зб. наук. пр. НУДПСУ. – 2011. – № 1. – С. 594-600.

УДК 338.58+657.47

Терещенко В.С., канд. екон. наук, доц. (ДонНУЕТ, Донецьк)

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ І ПЛАТЕЖІВ: ПРОБЛЕМИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ Й ВІДОБРАЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ В ОБЛІКУ

Стаття містить форму акта інвентаризації забезпечень майбутніх витрат і платежів, розроблену автором й запропоновану для практичного застосування на підприємствах України, а також рекомендації щодо порядку відображення результатів їх інвентаризації на бухгалтерських рахунках.

Ключові слова: *резерви, забезпечення майбутніх витрат і платежів, інвентаризація, акт інвентаризації забезпечень майбутніх витрат і платежів, дефіцит і надлишок зарезервованих коштів.*

Останнім етапом облікового процесу є складання фінансової звітності підприємства. Для забезпечення достовірності даних фінансової звітності за статтею 10 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» всі підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію своїх активів і зобов'язань, під час якої документально підтверджується їх наявність, стан і оцінка. Не є виключенням й забезпечення майбутніх витрат і платежів.

За результатами проведеним нами досліджень, активність українських підприємств за умови формування забезпечень є низькою – з 270 обстежених акціонерних товариств такі резерви формували тільки 78 одиниць (28,89%) [13, с. 6]. Одночасно зарубіжний досвід свідчить про широке практичне застосування такого інструменту як забезпечення в створенні ефективного механізму нівелювання комерційних ризиків: абсолютно всі обстежені компанії Великобританії та Німеччини нараховують певні види забезпечень, менш активними є підприємства Росії – резерви створюють 40% обстежених акціонерних това-

риств. Однією з причин такого стану в Україні є відсутність уніфікованої форми документа та порядку відображення результатів інвентаризації забезпечень на бухгалтерських рахунках.

В Україні питання бухгалтерського обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів стали предметом дослідження Н.Г. Богатко [1], О. Золотухіна [4], М.О. Козлової [6], М.М. Орищенко [3; 8], О.О. Пархомчук та Н.І. Петренко [9] тощо. Проведені дослідження позитивно вплинули на розвиток теорії бухгалтерського обліку забезпечень, проте проблеми проведення інвентаризації забезпечень майбутніх витрат і відображення її результатів в обліку так і залишаються на сьогодні невирішеними. Необхідність їх розв'язання обумовлює актуальність обраної теми.

Метою статті є розробка науково обґрунтованих рекомендацій щодо документального оформлення й порядку відображення результатів інвентаризації забезпечень майбутніх витрат і платежів на бухгалтерських рахунках.

Для обліку забезпечень Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листоп. 1999 р. № 291, передбачено рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Методика обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів регламентована Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 11 «Зобов'язання» [10], а методика проведення їх інвентаризації – Інструкцією щодо інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків № 69 [5].

Перш за все треба відзначити, що порядок проведення інвентаризації забезпечень дещо відрізняється від порядку проведення інвентаризації основних засобів і товарно-матеріальних цінностей, тобто майна підприємства. Різниця полягає в тому, що інвентаризація майна передбачає його перевірку в натурі за кількістю та технічним станом. Щодо забезпечень таку перевірку здійснювати не потрібно. Метою інвентаризації забезпечень є визначення ймовірності вибуття активів за умови погашення майбутніх зобов'язань, для виконання яких формувався резерв. Така перевірка здійснюється виключно розрахунковим шляхом.

Порядок проведення інвентаризації забезпечень розглядається в пункті 11.10 Інструкції № 69. Для сільськогосподарських підприємств існують Методичні рекомендації щодо інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, розрахунків і незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, наведені в листі Міністерства аграрної політики України від 4 груд. 2003 р. № 37-27-12/14023.

Однак треба відзначити, що в Інструкції №69 механізм інвентаризації (розрахунку) залишку резерву нормативно узаконений тільки для забезпечення оплати відпусток. Так, згідно з підпунктом «а» п. 11.10 Інструкції залишок суми забезпечення оплати відпусток (включаючи відрахування на соціальне і пенсійне страхування) на кінець року визначається шляхом множення кількості днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки на середньоденну зарплату працівників. Кількість невикористаних днів відпустки обчислю-

ється не більше ніж за два роки та зменшується на кількість днів авансових відпусток (тієї частини відпусток, що надавалася в рахунок майбутнього, ще не відпрацьованого періоду). При цьому середньоденна оплата праці визначається відповідно до законодавства.

За підпунктом «є» п. 11.10 Інструкції № 69 перевірка правильності визначення залишку інших видів резервів на кінець року повинна проводитися відповідно до галузових вказівок, погоджених з Міністерством фінансів України. Однак проведене нами дослідження дає змогу стверджувати про відсутність таких рекомендацій, тобто всі інші види забезпечень залишилися поза увагою розробників. Вважаємо це неприпустимим. У межах поданої статті ця проблема не вирішена нами, однак її розв'язання є перспективою подальших досліджень.

Кожна господарська операція, здійснена на підприємстві, повинна відображатися в первинному документі. Не є виключенням і результати проведення інвентаризації. Однак треба відзначити, що ні Інструкція № 69 і Методичні рекомендації, ні постанова Державного комітету СРСР із статистики «Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств та організацій» від 28 груд. 1989 р. № 241, в якій затверджено перелік уніфікованих форм з обліку результатів інвентаризації для основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, витрат майбутніх періодів, розрахунків та ін., ні жоден інший нормативно-правовий документ України не містить типової форми для відображення результатів інвентаризації забезпечень. Цей факт відзначають й О. Василевич [2, с. 28] і Ж. Семенченко [11, с. 28]. Так, Ж. Семенченко відзначає: «Спеціальної форми акта для відображення результатів інвентаризації забезпечень (резервів) не має. У зв'язку з цим підприємства можуть розробити свою форму, узявши за основу форму № інв-11, з урахуванням особливостей формування забезпечення та показників, що на нього впливають» [11, с. 28].

Форма № інв-11 «Акт інвентаризації витрат майбутніх періодів» наводиться у постанові Державного комітету СРСР із статистики «Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств та організацій».

На нашу думку, такі важливі форми первинної бухгалтерської документації як інвентаризаційні акти повинні бути уніфікованими для всіх суб'єктів господарювання.

У зв'язку із цією обставиною нами була розроблена можлива форма акта річної інвентаризації забезпечень майбутніх витрат і платежів, подана на рисунку 1.

Оскільки перед складанням річної фінансової звітності всі підприємства повинні проводити річну інвентаризацію станом на 31 грудня звітного року, то й запропонована форма побудована для відображення результатів інвентаризації забезпечень за рік. Але ж якщо підприємство з будь-яких причин проводить інвентаризацію забезпечень більш одного разу на рік, то запропонована форма теж може бути використана.

Практичне застосування розробленої форми акта інвентаризації забезпечень майбутніх витрат і платежів дасть менеджерам підприємства можливість контролювати процеси формування та використання зарезервованих коштів і виявляти відхилення, які підлягають коригуванню.

Вид економічної діяльності <u>виробництво різних виробів з деревини за КВЕД</u>								20.51.0	
Підстава для проведення інвентаризації (наказ, постанова, розпорядження)								Номер	145
								Дата	12.10.2011
								Дата початку інвентаризації	14.11.2011
								Дата закінчення інвентаризації	14.11.2011

Номер акта	Дата складання акта
1	15.11.2011 р.

АКТ
РІЧНОЇ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ І ПЛАТЕЖІВ
(фрагмент)

Акт складений комісією, яка провела інвентаризацію забезпечень майбутніх витрат і платежів станом на "31" жовтня 2011 року.

При інвентаризації виявлено таке:

Грн

Вид забезпечення		Залишок на 01.01 звітного року	Збільшення забезпечень за звітний рік		Використано у звітному році		Залишок на 31.10.2011 р.		Результат інвентаризації, що підлягає коригуванню:	
найменування	код бухгалтерського субрахунку		за розрахунком	фактично	за розрахунком	фактично	за розрахунком	фактично	списання	донарахування
виплат відпусток	471	5500	40000	43100	45500	47350	0	1250	–	–
...										

Всі підсумки за рядками, сторінками і в цілому за актом інвентаризації перевірені.

Голова комісії: Директор посада _____ підпис С.С. Полозюк (П.І.Б.)

Член комісії:

Головний бухгалтер посада _____ підпис С.С. Полозюк (П.І.Б.)

Бухгалтер посада _____ підпис І.Ю. Ключникова (П.І.Б.)

Економіст посада _____ підпис П.Н. Горбик (П.І.Б.)

Вказані в цьому акті дані і розрахунки перевірів Головний бухгалтер посада _____ підпис С.С. Полозюк (П.І.Б.)

"15" листопада 2011 р.

Рисунок 1 – Розроблена форма акта інвентаризації забезпечень майбутніх витрат і платежів

В умовах швидкої зміни нормативного забезпечення бухгалтерського обліку особливого значення набуває правильне визначення та відображення в обліку результатів інвентаризації, що відбувається на заключному етапі її здійснення.

Що стосується результатів інвентаризації забезпечень майбутніх витрат і платежів, то слід констатувати, що вітчизняний П(С)БО 11 не розглядає деталь-

но, яким чином їх відображати на бухгалтерських рахунках. Тому далі викладені наші міркування щодо розв'язання визначеної проблеми.

Результатом інвентаризації забезпечень може бути одна з трьох ситуацій:

1. Фактичний залишок резерву (сальдо рахунку 47) на дату балансу повністю відповідає розрахунковому (отриманому в результаті оцінки ймовірності вибуття активів за умови погашенні майбутніх зобов'язань, для виконання яких формувався резерв, і перерахунку). В цьому випадку ніяких проблем не виникає й жодні дії бухгалтера в обліку не потрібні. Однак оскільки величина резерву є суб'єктивною оцінкою людини майбутніх наслідків певних подій, то дуже рідко сума фактичного залишку резерву точно відповідає розрахунковому, найчастіше виникає одна з двох наступних ситуацій.

2. Фактичний залишок резерву на дату балансу є більшим за розрахунковий. У цьому разі можна говорити про надлишок (префіцит) зарезервованих коштів, що міг виникнути через їх економію.

Проф. Я.В. Соколов виокремив два підходи щодо дій бухгалтера в обліку:

- «перманентный – величина неиспользованной (сэкономленной) части остается на балансе и доначисляется в следующие отчетные периоды;
- дискретный – при списании неиспользованная (сэкономленная) часть резерва относится на счёт «Убытки и прибыли» [12, с. 470].

Далі він зауважує, що «при использовании дискретного метода считается, что резерв относится к фактам, которые будут зафиксированы в будущем, но когда речь идет о применении перманентного метода, резерв приобретает постоянный характер и неиспользованная (сэкономленная) его часть относится к прошлому периоду, хотя и предназначена для периода будущего» [12, с. 470].

Застосування перманентного методу має обмеження, оскільки за чинними нормами не за всіма видами забезпечень припускається перехідний на наступний рік залишок. Так, за підпунктом «д» п. 11.10 Інструкції № 69 залишку забезпечення на виробничі затрати для підготовчих робіт на підприємствах промисловості з сезонним виробництвом на кінець року не повинно бути. Складаючи річний звіт затрати, пов'язані з обслуговуванням та управлінням виробництва, які були включені до собівартості продукції в кошторисно-нормалізованому порядку, що визначається галузевими інструкціями з планування, обліку і калькулювання собівартості, треба зробити відповідними фактичним витратам на утримання й експлуатацію устаткування, загальновиробничим і загальногосподарським витратам.

За умови дискретного методу можливі три альтернативні механізми дій бухгалтера щодо прибирання надлишку зарезервованих коштів:

- списати надлишок безпосередньо на рахунок фінансового результату діяльності підприємства:

Дебет рахунку 47

Кредит рахунку 791 «Результат операційної діяльності»;

- відсторнувати надлишок, як зазначено в п. 18 П(С)БО 11, тобто зробити запис:

Дебет рахунків операційних витрат, які збільшувалися за умови формування певного забезпечення

Кредит рахунку 47;

– визнати суму залишку іншим операційним доходом підприємства:

Дебет рахунку 47

Кредит рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Слід зауважити, що застосування третього механізму також дозволене п. 18 П(С)БО 11, але для забезпечення відновлення земельних ділянок. З питання застосування цього підходу щодо інших видів резервів позиція Міністерства фінансів України залишається незрозумілою.

Усі три механізми списання забезпечення впливають на фінансовий результат діяльності підприємства, збільшуючи його, тільки різними шляхами: в першому варіанті безпосередньо, у другому випадку шляхом зменшення поточних операційних витрат, в третьому – шляхом збільшення іншого операційного доходу.

Вважаємо застосування першого підходу недоцільним, оскільки рахунок фінансового результату може кореспондувати тільки з рахунками доходів і витрат, отриманих і зазнаних підприємством відповідно за поточний звітний період, в порядку їх закриття.

Крім того, кореспонденція рахунку 79 із рахунком 47 Інструкцією № 291 не передбачена.

Третій варіант пропонують застосовувати Н. Богатко [1, с. 62], Т. Онищенко, Н. Борщ, В. Мякота [7, с. 130]. Хоча можливість кореспонденції рахунку 47 за дебетом з кредитом рахунку 71 й передбачена Інструкцією № 291, вважаємо цей підхід недоцільним. Якщо результати проведення річної інвентаризації забезпечень показали наявність зайвих сум, то такі суми однозначно треба сторнувати, а не включати до складу іншого операційного доходу, оскільки саме сторнування дозволяє без збільшення оборотів за рахунками виправити помилки та неточності в обліку.

Фактичний залишок резерву на дату балансу є меншим за розрахунковий. У цьому разі можна говорити про нестачу (дефіцит) зарезервованих коштів. Теоретично можливі такі варіанти дій бухгалтера в обліку:

– залишити залишок забезпечення незмінним без донарахування в грудні суми дефіциту;

– донарахувати суму дефіциту шляхом збільшення витрат майбутніх періодів:

Дебет рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів»

Кредит рахунку 47;

– донарахувати суму дефіциту шляхом збільшення операційних витрат грудня:

Дебет рахунків поточних витрат (залежно від виду резерву)

Кредит рахунку 47.

Вважаємо найоптимальнішим третій варіант, оскільки:

– якщо залишити сальдо рахунку 47 на кінець року без змін, то дані розділу II пасиву балансу не будуть точно відображати реальний фінансовий стан підприємства й показувати користувачам (особливо зовнішнім) ймовірність впливу його активів у результаті погашення майбутніх зобов'язань;

– механізми дії забезпечень і витрат майбутніх періодів є абсолютно різними. Так, витрати майбутніх періодів – це витрати, фактична сплата коштів за якими здійснена в цьому звітному періоді, але відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат вони належать до наступних місяців. Резерви майбутніх платежів є витратами, які нараховуються в цьому звітному періоді, але фактичний відплив активів або збільшення зобов'язань, за якими будуть здійснені в майбутні звітні періоди. Таким чином, забезпечення майбутніх платежів своєю суттю є зворотними до витрат майбутніх періодів.

Отже, застосовуючи метод доказу від протилежного, ми обґрунтували доцільність донарахування суми резерву шляхом визнання в обліку поточних операційних витрат грудня. Саме в цьому разі інформація бухгалтерського балансу підприємства буде відповідати принципу повноти відображення всіх факторів і обставин, що здатні вплинути на його фінансовий стан.

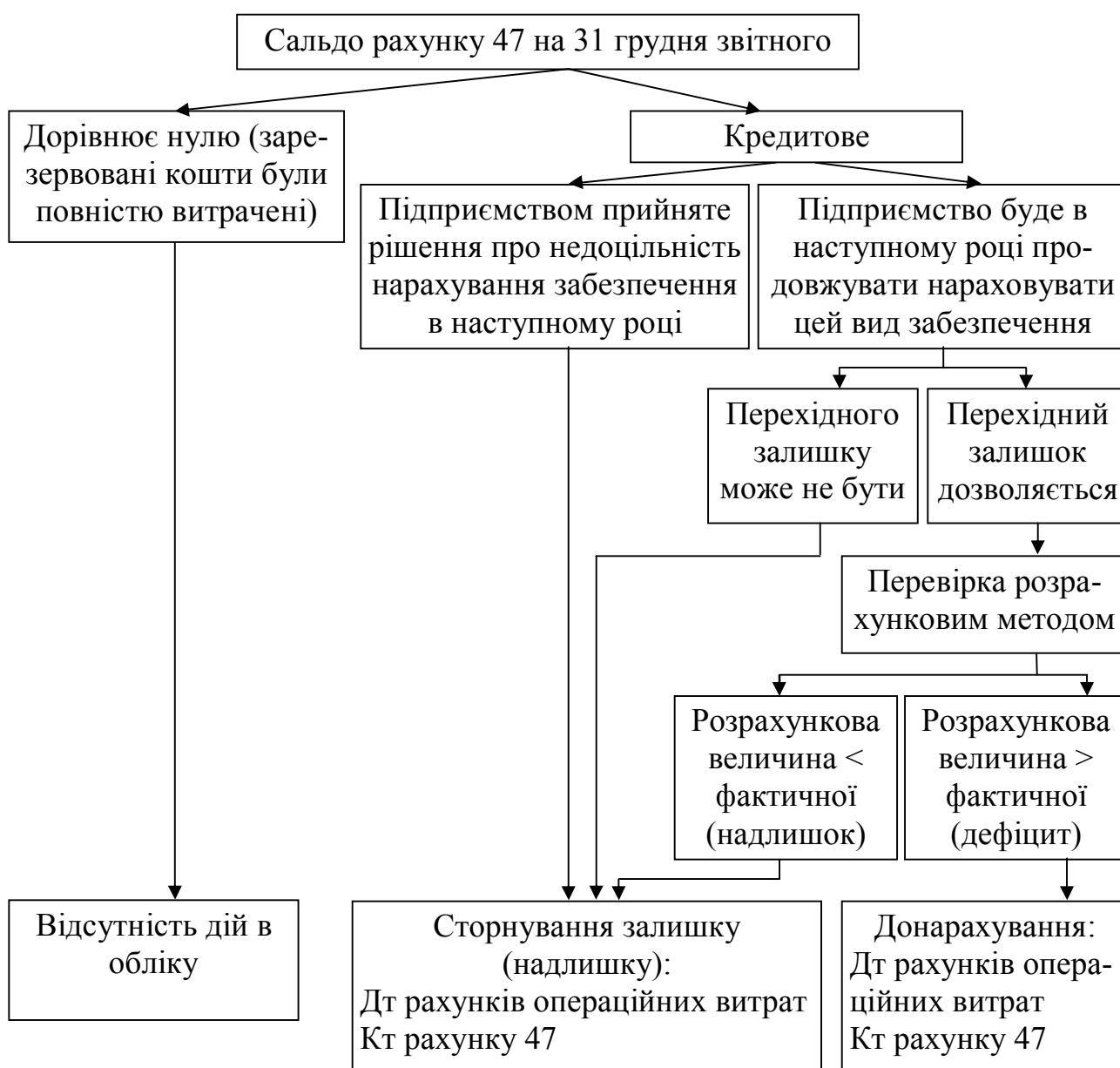


Рисунок 2 – Алгоритм дій бухгалтера щодо відображення в обліку результатів інвентаризації забезпечень майбутніх витрат і платежів

Треба обов'язково зауважити, що процедура донарахування може виконуватись бухгалтером тільки за умов, якщо:

- підприємство буде продовжувати формувати цей вид забезпечення і в наступному році;
- за цим видом забезпеченням перехідний на наступний рік залишок дозволяється.

Запропонований нами алгоритм дій бухгалтера щодо відображення в обліку результатів інвентаризації забезпечень майбутніх витрат і платежів систематизований у вигляді рисунку 2.

Висновки. Використання розробленої форми акта річної інвентаризації забезпечень основних теоретичних положень і рекомендацій щодо відображення на бухгалтерських рахунках результатів інвентаризації забезпечень майбутніх витрат і платежів, зрештою, сприятиме активізації резервних процесів на підприємствах України.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямку є розробка рекомендацій щодо обчислення на дату балансу залишку забезпечення гарантійних зобов'язань та інших видів резервів, що може переходити на наступний рік, а також пошук шляхів покриття забезпечень майбутніх витрат і платежів високоліквідними активами без вилучення їх з обороту підприємства.

Список літератури

1. Богатко Н. Обеспечения: признание, оценка, учёт / Н. Богатко // Бухгалтерия. – 2003. – №33. – С. 62-66.
2. Василевич О. Інвентаризація витрат майбутніх періодів та забезпечень майбутніх витрат і платежів / О. Василевич // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 109 (1263). – С. 28.
3. Верига Ю.А. Резервирования капитала: облік, аудит та звітність: монографія / Ю.А. Верига, М.М. Орищенко.. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 177 с.
4. Золотухін О. Інвентаризація майбутніх витрат і забезпечень / О. Золотухін // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – № 38 (80). – С. 34-36.
5. Інструкція щодо інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і документів та розрахунків [Електронний ресурс]: [затв. наказом Міністерства фінансів України від 11 серп. 1994 р. № 69 зі змінами від 08 верес. 2011 р.] – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0202-94>>.
6. Козлова М.О. Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України): дис... канд. екон. наук: 08.06.04: захищена 28.03.06 / М.О. Козлова. – Житомир, 2005. – 330 с.
7. Онищенко Т. Альбом бухгалтерських проводок / Т. Онищенко, Н. Борщ, В. Мякота. – 6-те вид., допов. і пероб. – Х.: Фактор, 2002. – 172 с.
8. Орищенко М.М. Облік і аудит резервів капіталу: методологія та організація [Електронний ресурс]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / М.М. Орищенко. – К., 2009. – 20 с.
9. Петренко Н.І. Нормативне регулювання операцій з обліковими резервами підприємства: історичні та сучасні підходи / Н.І. Петренко, О.О. Пархомчук // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2 (56). – С. 174-180.

- 10.Зобов'язання: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 [Електронний ресурс]: [затв. наказ. Міністерства фінансів України від 31 січ. 2000 р. № 20 зі змін. та доп. від 09 груд. 2011 р.]. – Режим доступу: <<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>>.
- 11.Семенченко Ж. Річна інвентаризація / Ж. Семенченко // Бухгалтерський тиждень. – 2004. – № 45 (149). – С. 28.
- 12.Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
- 13.Терещенко В.С. Теорія та методика бухгалтерського обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів: монографія / В.С. Терещенко, Ю.Д. Чацкіс. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2010. – 238 с.

УДК 336.22

Тімарцев О.Ю., канд. екон. наук, Голова ДПС в Запорізькій області

ПОДАТКОВА ВІДДАЧА: ДЕФІНІЦІЯ І МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ

Проведено критичну оцінку існуючих дефініцій, які характеризують вплив оподаткування на економічні процеси. Систематизовано показники, які вимірюють вплив податкового навантаження на економіку і суб'єктів підприємства. Обґрунтовано дефініції податкової віддачі на макро- і мікрорівні і методичні підходи до їхнього визначення.

Ключові слова: *податкова віддача, оподаткування, економічні процеси, суб'єкт підприємства, дефініції, методичний підхід.*

В економічній літературі не сформовано єдиного підходу до трактування понять «податкове навантаження», «податковий тягар», «податкоємність» і «рівень оподаткування». Науковці, характеризуючи ці терміни, не приділяють належної уваги відмінностям між ними та часто їх ототожнюють. Такі проблеми переважно виникають через відсутність законодавчого визначення і суб'єктивне трактування наведених вище термінів, а також невдалий переклад зарубіжних джерел. До того ж податкові терміни, які використовують науковці і практики, не співпадають. Зараз багато розмов точиться щодо розрахунку показника податкової віддачі, який для податкових органів є інтегральним показником діяльності платників податку на прибуток.

Однією з актуальних, наразі не вирішених проблем, є проблема оптимізації податкового навантаження, яка ґрунтується на аналізі залежності економічної поведінки агентів від зміни податкового тиску й обов'язково мусить враховувати можливість опортуністичних дій із їхнього боку, вирішення якої дозволить збільшити ефективність виконання дохідної частини бюджетів [1, с. 126]. Проблеми оподаткування, які унеможливають виконання регульовальної та стимулювальної функції податків, перебувають у полі зору науковців і практиків. Зокрема І.В. Шевчук визначено стан податкового навантаження на доходи