

УДК 657.412.7

## ВІДОБРАЖЕННЯ РЕЗЕРВІВ КАПІТАЛУ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ

Орищенко М.М.

*В статті розглядається постатейне відображення резервів капіталу у системі звітності підприємства, а саме фінансовій, податковій та спеціальній. Досліджено невідповідності вимог чинного законодавства щодо відображення резервів капіталу у звітності підприємства. Запропоновано шляхи удосконалення чинного законодавства України з питань бухгалтерського облік, на підставі якого внесено пропозиції щодо збільшення інформативності існуючих форм фінансової звітності підприємства та рекомендовано до використання складання внутрішньої звітності для прийняття управлінських рішень щодо ефективності формування та використання резервів капіталу торговельними підприємствами*

**Ключові слова:** резерви капіталу, звітність, баланс, форми звітності, внутрішня звітність

### ВСТУП

У процесі прийняття управлінських рішень важливі функції виконує економічна інформація, яка відображає стан і розвиток підприємства. Одним із основних джерел такої інформації, її базою є звітність. Звітність в умовах ринкових відносин – це реальний засіб комунікації, за допомогою якого менеджери різних рівнів знаходять порозуміння між собою, визначаючи стратегію та тактику розвитку підприємства, його місце серед конкурентів. Необхідність складання звітності на сучасному етапі розвитку визначається потребами в повній, правдивій та неупередженій інформації про результати діяльності та фінансовий стан суб'єктів господарювання, яка відображається у звітності. За цих умов виникає потреба в розкритті інформації щодо резервів капіталу в системі звітності підприємства.

Проблема відображення резервів у системі звітності підприємства частково знайшла своє відображення у деяких працях вітчизняних та зарубіжних вчених, але водночас залишається малодослідженою і недостатньо розкритою в економічній літературі. Крім деяких робіт загального плану (М.О.Козлової [1], В.С. Терещенко [2], В.В. Сопко та С.Я.Король [3]) істотних розробок з питань відображення резервів капіталу у звітності підприємства та пропозицій щодо її удосконалення майже немає.

У процесі дослідження порядку відображення резервів капіталу у звітності підприємства на етапі збирання, систематизації та обробки інформації застосовувалися методи теоретичного узагальнення, аналізу та синтезу.

Метою статті є дослідження методологічних засад відображення резервів капіталу у системі звітності підприємства.

### 1 ВІДОБРАЖЕННЯ РЕЗЕРВІВ КАПІТАЛУ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Інформація щодо резервів капіталу відображається у наступних формах фінансової звітності: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та Примітки до річної фінансової звітності. Досліджуючи відображення резервів капіталу в статтях фінансової звітності, ми дійшли наступних висновків:

1) залишки по рахунках резервів капіталу відповідно до вимог П(С)БО 2 “Баланс” відображаються в активі та пасиві Балансу. Для відображення залишку резерву сумнівних боргів на дату балансу, який не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату, передбачено рядок 162 “Резерв сумнівних боргів” активу балансу. В рядку 340 “Резервний капітал” пасиву балансу відображається залишок резервного капіталу, створеного відповідно до вимог чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства, який призначається на покриття непередбачених витрат, збитків, на сплату боргів при ліквідації підприємства тощо. Для відображення резерву переоцінки необоротних активів передбачено рядок 330 “Інший додатковий капітал” пасиву Балансу, в якому також знаходять відображення інший вкладений засновниками підприємства капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески без рішень про зміну розміру статутного капіталу; вартість необоротних активів безоплатно одержаних підприємством від інших осіб; інші види додаткового капіталу. Резерви майбутніх витрат і платежів відображаються в пасиві Балансу окремим розділом, але конкретно для них передбачено рядки, саме: в рядку 400 “Забезпечення витрат персоналу” відображається сума нарахованих у звітному періоді майбутніх витрат і платежів (витрати на оплату майбутніх відпусток та сум відрахувань на соціальний захист з них, на обов'язкове державне пенсійне страхування тощо), величина яких на дату

складання балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних оцінок); в рядку 410 “Інші забезпечення” відображаються суми залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонтів предмету прокату тощо.

2) витрати по нарахуванню резервів капіталу (крім резервного капіталу та резерву переоцінки основних засобів) відображаються в першому та другому розділах Звіту про фінансові результати. В першому розділі в рядку 070 “Адміністративні витрати” в складі адміністративних витрат відображаються витрати по нарахуванню резерву на оплату відпусток, резерву на виплату премій, резерву на підготовку та перепідготовку кадрів, резерву на ремонт основних засобів адміністративного призначення; в рядку 080 “Витрати на збут” в складі збутових витрат відображаються витрати по нарахуванню резерву на оплату відпусток, резерву на виплату премій, резерву на підготовку та перепідготовку кадрів, резерву на ремонт основних засобів збутового призначення; резерву гарантійного ремонту та обслуговування. В складі інших операційних витрат, які відображаються в рядку 090 “Інші операційні витрати”, міститься інформація про нарахований в звітному періоді резерв сумнівних боргів.

В другому розділі Звіту про фінансові результати відображається склад операційних витрат за елементами. Відповідно, суми нарахованих резервів капіталу за рахунок витрат, які знайшли своє відображення в першому розділі звіту про фінансові результати, деталізуються за їх елементами. Так, резерви майбутніх витрат і платежів по розрахунках з працівниками підприємства будуть відображені в рядках 240 “Витрати на оплату праці”, 250 “Відрахування на соціальні заходи”; по розрахунках з покупцями та проведеними ремонтами в рядку 270 “Інші операційні витрати”, в якому знайде своє відображення і резерв сумнівних боргів.

Інформація, наведена в рядку 220 “Чистий прибуток”, говорить про потенційну можливість підприємства здійснювати відрахування до резервного капіталу.

3) інформація про нараховані резерви капіталу частково знаходить своє відображення в Звіті про рух грошових коштів. В рядку 030 “Збільшення (зменшення) забезпечень” відображається інформація про рух резервів майбутніх витрат і платежів в частині операційної діяльності. В складі рядка 080 “Зменшення ( збільшення) оборотних активів” серед загальних грошових потоків, пов’язаних із зміною оборотних активів, відображаються зміни резерву сумнівних боргів за звітний період.

Резервний капітал та резерв переоцінки необоротних активів у даному звіті не відображаються.

4) у Звіті про власний капітал в графі 7 “Резервний капітал” відображається інформація про поповнення та використання резервного капіталу; в складі графі 6 “Інший додатковий капітал” відображається інформація про нарахування та використання резерву переоцінки необоротних активів.

Резерв сумнівних боргів, резерви майбутніх витрат і платежів в даному звіті не відображаються.

5) для відображення в Примітках до річної фінансової звітності резервів капіталу передбачено VII розділ “Забезпечення і резерви”, який надає розгорнуту інформацію щодо створених резервів майбутніх витрат і платежів та резерву сумнівних боргів. Резерв переоцінки необоротних активів відображається в I розділі “Нематеріальні активи” та в II розділі “Основні засоби”.

Резервний капітал у даному звіті не відображається.

## 2 ВІДОБРАЖЕННЯ РЕЗЕРВІВ КАПІТАЛУ У ПОДАТКОВІЙ ТА СПЕЦІАЛЬНІЙ ЗВІТНОСТІ

Якщо у фінансовій звітності знаходять своє відображення і процес нарахування, і процес використання резервів капіталу, то в інших видах звітності фіксується лише процес використання. Так, в податковій звітності, а саме: в Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма 1ДФ) в складі сум нарахованого та виплаченого доходу (графи 3а, 3), та нарахованого та перерахованого податку (графи 4а, 4) відображається фактичне використання створених резервів, які включаються до фонду заробітної плати працівників, і проведене утримання з них податку з доходів фізичних осіб; в Податковій декларації з податку на прибуток підприємства по рядках 04.3 “Витрати на оплату праці” та 04.4 “Сума страхового збору (внесків) до фондів державного загальнообов’язкового страхування” відображається фактичне використання створених резервів, які включаються до фонду заробітної плати працівників, і проведені на них нарахування до фондів соціального страхування; по рядку 04.10 “Витрати на поліпшення основних фондів та нафтогазових свердловин” відображаються витрати на ремонт основних засобів в межах 10% балансової вартості основних засобів на початок року; по рядку 04.12 “Інші витрати” відображаються витрати на проведення гарантійного ремонту та обслуговування в межах 10 % сукупної вартості проданих товарів, на які не минув термін гарантійного обслуговування і вартість яких не компенсується покупцем.

Відповідно до Закону України “Про державну статистику”[4] усі юридичні особи та особи, які займаються підприємницькою діяльністю, структурні одиниці безоплатно подають дані, для проведення державних статистичних спостережень, які використовуються для зведених статистичних робіт, складання збірників, оглядів соціально-економічного становища і проведення наукових досліджень. Статистичні дані повинні бути достовірними і подаватися у повному обсязі, у встановлені строки та за визначеними адресами. Джерелами статистичних даних про господарську діяльність є статистичні звітність. Слід відмітити, що інформація щодо резервів капіталу не знаходить свого відображення у статистичній звітності, за виключенням єдиної форми Звіт з праці (форма 1-ПВ, термінова - квартална), яка подається органу державної статистики за місцезнаходженням до 7 числа місяця наступного за звітним кварталом, і в якій

наводиться інформація про склад фонду оплати праці, в тому числі суми нарахованих відпускних та преміальних за рахунок створеного резерву.

Оскільки в складі резервів капіталу існують резерви, які при їх використанні відносяться до фонду оплати праці, це призводить до складання спеціальної звітності (звітності до Фондів соціального страхування), а саме:

- Розрахунок суми страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, який подається до Пенсійного фонду;
- Звіт про нараховані внески, перерахування та витрати, пов'язані з загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою стратою працездатності (форма Ф4 – ФСС з ТВП), який подається до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;
- Розрахункову відомість про нарахування і перерахування страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття;
- Розрахункову відомість про нарахування і перерахування страхових внесків та витрачання коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України.

На основі вищевикладеного можемо зробити висновок, що інформація, відображена у звітності щодо резервів капіталу, є не зовсім досконалою, оскільки деякі резерви капіталу розкриті ґрунтовно, а про інші лише згадується в одній із форм звітності. Тому, вважаємо за необхідне надати деякі пропозиції щодо удосконалення окремих форм фінансової звітності, які дозволять користувачам отримувати більш повну та неупереджену інформацію про резерви капіталу. Застосування даних рекомендацій дозволить підвищити аналітичність фінансової звітності, наблизить її до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### 3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ЗВІТНОСТІ РЕЗЕРВІВ КАПІТАЛУ В ЧАСТИНІ РЕЗЕРВІВ КАПІТАЛУ

Враховуючи розглянуті у попередніх параграфах проблеми сутності категорії “резерви капіталу”, класифікації та пропозиції щодо удосконалення обліку резервів капіталу, необхідно до існуючих форм фінансової звітності внести наступні зміни рекомендаційного характеру, а саме:

1. Передусім вважаємо за необхідне в пасиві балансу об'єднати резерви капіталу в окремий розділ, в якому знайдуть відображення резервний капітал, резерв переоцінки необоротних активів та резерви майбутніх витрат і платежів, що підвищить аналітичність та інформативність балансу і дозволить розмежувати основний та запасний капітал, який передбачений для використання в разі настання непередбачених та прогнозованих ситуацій. Для реалізації такої пропозиції необхідно внести трансформаційні зміни до структури пасиву балансу (таблиця 1). Так, з таблиці 1 видно, що ми запропонуємо відносити цільове фінансування до складу довгострокових зобов'язань аргументуючи нашу думку тим, що цільове фінансування дійсно належить до складу зобов'язань підприємства, але не внутрішніх, а зовнішніх.

2. У Звіті про рух грошових коштів пропонуємо лише змінити назву рядку 030 “Збільшення (зменшення) забезпечень” та “Збільшення (зменшення) резервів майбутніх витрат і платежів”, оскільки резерв сумнівних боргів відображається згорнутою інформацією в складі оборотних активів, а інші види резервів капіталу в цьому звіті не відображаються.

3. Запропоновані зміни в структурі пасиву балансу потребують удосконалення Звіту про власний капітал, основною метою якого, відповідно до П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”, є надання повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, які відбулися в складі власного капіталу за звітний період.

В першу чергу, слід приділити увагу відображенню у цьому звіті інформації щодо резерву переоцінки необоротних активів. Враховуючи вимоги положень (стандартів) бухгалтерського обліку та власне бачення проблеми, щодо невідповідності елементів звіту про власний капітал вимогам П(С)БО 7 “Основні засоби”, пропонуємо в звіті про власний капітал ввести додаткові рядки стосовно переоцінки інших необоротних активів, які будуть в повній мірі надавати детальну інформацію про зміни в складі резерву переоцінки необоротних активів, а саме:

- рядок 120 “Дооцінка інших необоротних матеріальних активів”;
- рядок 125 “Уцінка інших необоротних матеріальних активів”.

**Таблиця 1** Результати внесених пропозицій до структури пасиву балансу

Існуюча форма		Запропонована форма	
Назва статті	Код статті	Назва статті	Код статті
<b>I. Власний капітал</b>		<b>I. Капітал</b>	
Статутний капітал	300	Статутний капітал	300
Пайовий капітал	310	Пайовий капітал	310
Додатковий вкладений капітал	320	Додатковий вкладений капітал	320

Інший додатковий капітал	330	Інший додатковий капітал	330
Резервний капітал	340	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	340
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	Неоплачений капітал	350
Неоплачений капітал	360	Вилучений капітал	360
Вилучений капітал	370		
Усього за розділом I	380	Усього за розділом I	380
<b>II. Забезпечення наступних витрат і платежів</b>		<b>II. Резерви капіталу</b>	
Забезпечення виплат персоналу	400	<i>Резервний капітал,</i>	<i>400</i>
Інші забезпечення	410	<i>в тому числі обов'язковий</i>	<i>405</i>
Цільове фінансування	420	<i>Резерв переоцінки основних засобів</i>	<i>410</i>
		<i>Резерви майбутніх витрат і платежів</i>	<i>420</i>
Усього за розділом II	430	<i>Усього за розділом II</i>	<i>430</i>
<b>III. Довгострокові зобов'язання</b>		<b>III. Довгострокові зобов'язання</b>	
Довгострокові кредити банків	440	Довгострокові кредити банків	440
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450
Відстрочені податкові зобов'язання	460	Відстрочені податкові зобов'язання	460
Інші довгострокові зобов'язання	470	Інші довгострокові зобов'язання	470
		<i>Цільове фінансування</i>	<i>475</i>
Усього за розділом III	480	Усього за розділом III	480
<b>IV. Поточні зобов'язання</b>	<b>500-620</b>	<b>IV. Поточні зобов'язання</b>	<b>500-620</b>
<b>V. Доходи майбутніх періодів</b>	<b>630</b>	<b>V. Доходи майбутніх періодів</b>	<b>630</b>
<b>Баланс</b>	<b>640</b>	<b>Баланс</b>	<b>640</b>

Так, нами було запропоновано розділити та відобразити в окремих розділах балансу капітал (ресстрований та нересстрований), що формується в процесі господарської діяльності, та резерви капіталу, які формуються з метою нейтралізації ризиків. Для реалізації зазначених пропозицій, ми пропонуємо графу 7 Звіту про власний капітал, в якій відображається рух резервного капіталу, перейменувати на “Резерви капіталу” і розділити на три підграфи, що будуть відображати всі складові резервів капіталу пасивного характеру, а саме:

- графа 7.1 “Резервний капітал”, в якій відображаються зміни резервного капіталу за звітний період;
- графа 7.2 “Резерв переоцінки необоротних активів”, в якій відображаються зміни резерву переоцінки за звітний період;
- графа 7.3 “Резерви майбутніх витрат і платежів”, в якій відображаються зміни резервів майбутніх витрат і платежів за звітний період.

Запровадження графи 7.2 для відображення переоцінки необоротних активів потребує виключення з переліку інформаційного забезпечення для складання графи 6 “Інший додатковий капітал” інформації по рахунку 423 “Резерв переоцінки необоротних активів” для запобігання задвоєнню інформації по цим графам. Запровадження графи 7.3 потребує внесення додаткових рядків до звіту про власний капітал, які будуть відображати причини змін резерву майбутніх витрат і платежів за звітний період, а саме:

- рядок 281 “Виплати персоналу”;
- рядок 282 “Інші виплати”.

В рядку 281 “Виплати персоналу” по графі 7.2 “Резерви майбутніх витрат і платежів” відображається нарахування та використання резервів капіталу, спрямованих на дотримання обов'язків перед працівниками підприємства (резерв на оплату відпусток, резерви на виплату премій). В рядку 282 “Інші виплати” по графі 7.2 “Резерви майбутніх витрат і платежів” відображається нарахування та використання резервів капіталу, спрямованих на дотримання обов'язків перед фізичними і юридичними особами (резерв гарантійного ремонту та обслуговування), та інших зобов'язань.

4. Недосконалість нормативно-правового забезпечення обліку резервів майбутніх витрат і платежів потребує удосконалення VII розділу Приміток до річної фінансової звітності “Забезпечення і резерви”, оскільки базуючись на даних табл. 2.5, ми дійшли висновку, що не всі види резервів майбутніх витрат і платежів, які відображені в Плані рахунків знайшли своє відображення в цій формі звітності, а саме: резерв призового фонду (резерв виплат), резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї, резерв матеріального заохочення, резерв відновлення земельних ділянок та інші резерви. Для усунення такої невідповідності, ми пропонуємо змінити назву VII розділу приміток до річної фінансової звітності “Забезпечення і резерви” на “Резерви капіталу”, та ввести додаткові рядки, зміст яких буде відповідати Плану рахунків та Інструкції про його застосування, а саме:

- рядок 760 “Резерв призового фонду (резерв виплат)”;
- рядок 761 “Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї”;
- рядок 762 “Резерв матеріального заохочення”;

- рядок 763 “Резерв відновлення земельних ділянок”;
- рядок 764 “Інші резерви капіталу, які відповідають вимогам чинного законодавства”.

## ВИСНОВКИ

Інформація щодо резервів капіталу, яка відображена у фінансовій звітності, не дає можливості реально відобразити систему резервування на торговельному підприємстві. Така ситуація склалася з об'єктивних причин:

- по-перше, фінансова звітність перенасичена іншою не менш важливою інформацією;
- по-друге, невелика кількість зацікавлених користувачів, яких в першу чергу цікавить рівень фінансової стійкості, ділової активності та платоспроможності конкретного суб'єкта господарювання.

Саме тому, дослідження і оцінка резервів капіталу потребує складання внутрішньої звітності щодо резервів капіталу, основною метою якої є забезпечення керівництва та менеджерів суб'єкта господарювання необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень, здійснення контролю за цільовим спрямуванням резервів капіталу.

За результатами проведеного дослідження, на торговельних підприємствах Полтавської області відсутні уніфіковані форми внутрішньої звітності, які б об'єднували в собі резерви капіталу. Тому вважаємо за необхідне розробити форму внутрішньої звітності щодо резервів капіталу, яка б узагальнювала всю інформацію про резерви капіталу. На нашу думку, в такому звіті повинна відобразитись інформація за попередній та звітний роки щодо складу резервів капіталу, залишків на початок і на кінець звітного періоду, величини формування та використання резервів капіталу. Застосування внутрішнього звіту щодо руху резервів капіталу дозволить отримувати детальну інформацію щодо змін кожного виду резерву за попередній та звітний роки; приймати управлінські рішення щодо оптимального обсягу резервів капіталу та їх цільового використання.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Козлова М. О. Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / М. О. Козлова. - Житомир, 2006. – 20с.
2. Терещенко В. С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / В. С. Терещенко. – Київ, 2008. – 20 с.
3. Сопко В.В. Забезпечення витрат і платежів підприємства в системі бухгалтерського обліку / В. В. Сопко, С. Я. Король // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". - 2007. – №577. – С. 169 - 175.
4. Удосконалення законодавства України в галузі статистики / [підгот. Ю.М.Остапчук]. – К. : ІВЦ Держкомстату України, 2002. – 764 с.

---

[Орищенко Марина Миколаївна](mailto:marina_astahova@mail.ru), к.е.н., ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Полтавського університету споживчої кооперації України, тел. + 380506380984, e-mail: [marina\\_astahova@mail.ru](mailto:marina_astahova@mail.ru)