

V. ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

*С. В. Свірко, д-р екон. наук, проф.,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»*

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, НЕПЕРЕДБАЧЕНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ І АКТИВИ В МІЖНАРОДНОМУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

АНОТЦІЯ. У статті розглянуті основи бухгалтерського обліку забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Висвітлено порядок визнання, оцінки, відображення в обліку та розкриття інформації в фінансовій звітності положень щодо забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерський облік, забезпечення, непередбачені зобов'язання, непередбачені активи, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору.

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрены основы бухгалтерского учета обеспечения, непредвиденных обязательств и непредвиденных активов в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета для государственного сектора. Автором описан порядок признания, оценки, отображения в бухгалтерском учете та раскрытие информации в финансовой отчетности про обеспечение, непредвиденные обязательства и непредвиденные активы.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: бухгалтерский учет, обеспечение, непредвиденные обязательства и непредвиденные активы, международные стандарты бухгалтерского учета для государственного сектора.

ANNOTATION. In article bases accounting of operations on rent according to the International Public Sector Accounting Standards are considered. An author is describe the order of recognition, measurement, accounting and reported provisions, contingent liabilities and contingent assets.

KEYWORDS: accounting, provisions, contingent liabilities, contingent assets, financial reporting, International Public Sector Accounting Standards.

В світовій обліковій практиці суб'єктів ДС, важливими об'єктами обліку виступають такі взаємопов'язані економічні елементи як забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи. Відповідно до однойменного МСБОДС 19, під забезпеченням розуміють зобов'язання з невизначеним строком або сумою. Зобов'язання, у свою чергу, являє собою теперішню заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності. МСБОДС 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», який регулює порядок обліку та розкриття інформації в фінансові звітності щодо означених об'єктів, виокремлює такі види зобов'язань [1]:

- конструктивне зобов'язання — зобов'язання, яке є наслідком дій суб'єкта господарювання, коли: суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе певні зобов'язання згідно з порядком, установленим минулою практикою, опублікованою політикою чи достатньо конкретною поточною заявою; як наслідок, суб'єкт господарювання створив в інших сторін обгрунтоване очікування, що він виконає ці зобов'язання;

- непередбачене зобов'язання — це можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться, тільки якщо відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки: немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, буде необхідним для погашення зобов'язання, або суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно;

- юридичне зобов'язання — це зобов'язання, яке виникає внаслідок: контракту (внаслідок його явних чи неявних умов), законодавства або іншої дії закону;

Вочевидь, забезпечення слід відрізнити від інших зобов'язань, зокрема, від кредиторської заборгованості і нарахування, оскільки, виходячи з визначення, щодо першого об'єкту існує невизначеність відносно строку або суми майбутніх видатків, необхідних для погашення. Кредиторська заборгованість, у свою чергу, являє

зобов'язання оплатити товари або послуги, отримані чи поставлені і на які виставлені рахунки або які офіційно узгоджені з постачальником (та включають платежі щодо соціальних пільг, коли існують офіційні угоди на визначені суми); нарахування — це зобов'язання оплатити товари або послуги, які були отримані або поставлені, але не були сплачені, на них не були виставлені рахунки і вони не були офіційно узгоджені з постачальником, включаючи суми, які підлягають виплаті працівникам (наприклад, суми, пов'язані з нарахованою оплатою відпусток). Слід зауважити, що нарахування часто наводять у звітності як частину кредиторської заборгованості, тимчасом як забезпечення наводять у звітності окремо. Втім, у загальному лексичному сенсі всі забезпечення є непередбаченими, оскільки вони не визначені за строками або сумою.

Зупинимось на визначенні останнього з винесених у назву розділу об'єктів, а саме на непередбаченому активі. Згідно з МСБОДС 19, це можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання.

Важливим аспектом облікового процесу щодо вищевказаних об'єктів обліку виступає їх визнання. Відповідно до МСБОДС 19, забезпечення визнається лише тоді, якщо суб'єкт господарювання має теперішню заборгованість (юридичну чи конструктивну) внаслідок минулої події; ймовірно, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, буде потрібним для погашення заборгованості; можна достовірно оцінити суму заборгованості. Минула подія, яка утворила теперішнє зобов'язання, має назву події, що створює зобов'язання. Це подія, що створює юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке веде до того, що суб'єкт господарювання не має реальної альтернативи погашенню цієї заборгованості (тобто, коли погашення заборгованості може бути примусово забезпечене в судовому порядку або у разі конструктивного зобов'язання, в якому подія (яка може бути дією суб'єкта господарювання) створює обґрунтоване очікування в інших сторін, що суб'єкт господарювання погасить заборгованість). Лише ті зобов'язання, які виникають унаслідок минулих подій, незалежних від майбутніх дій суб'єкта господарювання (тобто майбутнього здійснення діяльності), визнаються як забезпечення (наприклад, штрафи або витрати на очищення протиправно забрудненого довкілля, які стягують із

суб'єкта господарювання державного сектору згідно з законодавством). Щоб зобов'язання відповідало вимогам до визнання, має існувати не лише теперішня заборгованість, а й імовірність вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, для погашення цієї заборгованості.

Щодо визнання непередбачених зобов'язань та непередбачених активів, суб'єкти господарювання згідно з положеннями МСБОДС 19 не повинні визнавати останні у фінансових звітах, оскільки протилежно може призвести до виникнення фактично відсутніх витрат та доходів. Втім, інформація щодо зазначених об'єктів обліку розкривається у встановленому порядку коли, відповідно: можливість вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, не є віддаленою та надходження економічних вигод або потенціалу корисності є ймовірним.

При визнанні забезпечення, його оцінювання має базуватись на оптимальній оцінці витатків, які необхідно буде здійснити для погашення теперішньої заборгованості на дату звітності. Невизначеності, пов'язані із сумою, яку слід визнавати як забезпечення, розглядаються різними способами залежно від обставин. У випадках, коли оцінене забезпечення включає велику сукупність статей, зобов'язання оцінюється за методом «очікувана вартість», сутність якого полягає у зважуванні усіх можливих результатів за пов'язаними з ними ймовірностями. У випадках, коли існує постійний діапазон можливих результатів і кожне значення в цьому діапазоні є так само ймовірним, як і будь-яке інше, застосовують середнє значення діапазону (наприклад, державна медична лабораторія постачає діагностичні ультразвукові сканери лікарням на основі повного відшкодування витрат. Прилади надаються з гарантією, за якою лікарням відшкодовується вартість ремонту будь-яких дефектів, виявлених протягом перших шести місяців після придбання, при цьому: якщо незначні дефекти були б виявлені в усіх постачених приладах, витрати на ремонт дорівнювали б 1 мільйону; якщо значні дефекти були б виявлені в усіх наданих приладах, витрати на ремонт дорівнювали б 4 мільйонам. Минулий досвід суб'єкта господарювання і майбутні очікування свідчать, що протягом наступного року 75 % приладів не матимуть ніяких дефектів, 20 % приладів матимуть незначні дефекти і 5 % приладів матимуть значні дефекти. Відповідно до положень МСБОДС 19, суб'єкт господарювання оцінює в цілому ймовірність вибуття для зобов'язання за гарантіями. Очікувана вартість

витрат на ремонт дорівнює: $(75 \% * 0) + (20\% * 1 \text{ млн}) + (5 \% * 4 \text{ млн}) = 400 \text{ 000}$.

Втім, в окремих випадках, оптимальна оцінка може не відбивати усіх реалій; в разі коли за різних обставин очікуються інші можливі результати — здебільшого вищі, або здебільшого нижчі, ніж найімовірніший результат — найкращою оцінкою буде вища або нижча сума (наприклад, якщо суб'єкт господарювання має виправити дефекти в оборонному кораблі, який збудований для іншого уряду, окремим найімовірнішим результатом може бути здійснення ремонту вартістю 1000 000 з першої спроби ремонту, але забезпечення робиться на більшу суму, якщо існує значна ймовірність необхідності подальших спроб).

Відповідно до міжнародної практики забезпечення оцінюється до сплати податків або еквівалентів податків.

З метою отримання найкращої оцінки забезпечення, необхідно враховувати всі можливі за відповідних обставин ризики та невизначеності. Так, ризик визначає непостійність результату; коригування ризику може збільшити суму, за якою оцінюється зобов'язання. При проведенні оцінки зазначених невизначених умов, слід керуватись принципом обачності, щоб не завищити дохід чи активи і не занижити витрати чи зобов'язання. Втім, невизначеність не може бути підставою та виправданням для створення надмірних забезпечень або навмисного завищення зобов'язань.

У випадках, коли вплив вартості грошей у часі суттєвий, за суму забезпечення має бути прийнята теперішня вартість видатків, які, як очікується, будуть потрібні для погашення зобов'язання. Це означає, що унаслідок змін вартості грошей у часі, забезпечення, пов'язане з вибуттям грошових коштів, яке виникає невдовзі після дати звітності, обтяжливіше, ніж забезпечення з пізнішим вибуттям грошових коштів такої самої суми. Отже, забезпечення дисконтується в тих випадках, коли вплив є суттєвим. Якщо забезпечення дисконтується протягом кількох років, теперішня вартість забезпечення збільшуватиметься кожного року з наближенням очікуваного часу погашення забезпечення. Це збільшення визнають як витрати на відсотки. Ставка дисконту має бути ставкою до оподаткування, яка відображає поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризиків, характерних для зобов'язання (вона не повинна відображати ризики, на які були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків).

Під час оцінювання забезпечення, необхідно враховувати майбутні події, коли є достатні об'єктивні свідчення того, що такі події відбудуться, але не слід ураховувати прибутки від очікуваного вибуття активів, навіть якщо останнє тісно пов'язане з подією, яка спричиняє забезпечення

В практиці господарювання суб'єктів ДС мають місце випадки коли деякі або всі видатки, потрібні для погашення забезпечення, можуть бути компенсовані іншою стороною (наприклад, через страхові контракти). За таких обставин, компенсацію слід визнавати тоді і тільки тоді, коли фактично визначено, що компенсація буде отримана, якщо суб'єкт господарювання погасить заборгованість. При цьому, компенсацію слід розглядати як окремий актив, а сума, визнана для компенсації, має не перевищувати суму забезпечення; у звіті про фінансовий стан витрати, пов'язані із забезпеченням, можна наводити за вирахуванням суми, визнаної для компенсації. Втім, у більшості випадків суб'єкт господарювання залишиться відповідальним за всю розглянуту суму і йому треба буде погасити повну суму, якщо третя сторона не змогла сплатити її з будь-якої причини. У такій ситуації забезпечення визнається на всю суму зобов'язання, а окремий актив для очікуваного відшкодування визнається, коли стає фактично визначеним, що відшкодування буде отримане, якщо суб'єкт господарювання погасить зобов'язання. В окремих ситуаціях, суб'єкт господарювання не несе відповідальності за розглянуті витрати, якщо третя сторона неплатоспроможна; у цьому випадку суб'єкт господарювання не має ніякого зобов'язання щодо цих витрат і не включає їх у забезпечення.

Забезпечення переглядається на кожну дату звітності та коригується для отримання та відображення поточної оптимально найкращої оцінки. Якщо ймовірності того, що вибуття ресурсів (котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності) буде потрібним для погашення заборгованості, вже минула, забезпечення сторнується.

Забезпечення використовується лише для тих витрат, для яких воно було первісно визнано. Згортання забезпечення та витрат можливе лише за умов, що останні безпосередньо пов'язані і є наслідком із даним забезпеченням. Згортання витрат із забезпеченням, яке було первісно визнано з іншою метою, скасовує вплив двох різних подій.

Викладені раніше положення мають певні межі та правила застосування, а також механізми.

Так, відповідно до МСБОДС 19, забезпечення не визнається для чистих дефіцитів від майбутньої операційної діяльності, оскільки вони не відповідають визначенню зобов'язання та загальним критеріям визнання, встановленим для забезпечень [3].

У разі, якщо контракт суб'єкту господарювання може бути визнаний як обтяжливий (контракт на обмін активами або послугами, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язань за контрактом перевищують економічні вигоди або потенціал корисності, які очікують отримати від контракту), теперішню заборгованість (за вирахуванням сум компенсації) за цим контрактом слід визнавати та оцінювати як забезпечення (неменучимими витратами за контрактом вважають найменшу чисту вартість відмови від контракту, яка є меншою від двох оцінок: його виконання або будь-якої компенсації чи штрафів внаслідок відмови виконувати його).

У практиці діяльності суб'єктів державного сектору може виникати потреба у створенні забезпечення витрат на реструктуризації. Остання являє собою програму, що планує і контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює обсяг діяльності суб'єкта господарювання або спосіб здійснення цієї діяльності (наприклад, припинення або вибуття будь-якого виду діяльності чи послуг; закриття відділення чи припинення діяльності урядового агентства в конкретній місцевості чи регіоні або переміщення діяльності з одного регіону до іншого; зміни в структурі управління, наприклад, ліквідація якоїсь ланки управління або виконавчої служби; основні реорганізації, які мають суттєвий вплив на характер і напрямки діяльності суб'єкта господарювання). У межах державного сектору реструктуризація може здійснюватися на загальнодержавному рівні, на рівні посади міністра, на рівні міністерства або агентства. Забезпечення витрат на реструктуризацію визнається тільки тоді, коли задовольняються загальні критерії визнання забезпечення. Конструктивне зобов'язання щодо реструктуризації виникає тільки тоді, коли [1,3]:

- суб'єкт господарювання має докладний офіційний план реструктуризації, у якому визначено щонайменше: відповідний вид діяльності / операційний підрозділ або частину виду діяльності / операційного підрозділу; головні місця розташування, на які вплине конструктивне зобов'язання; місце розташування, функції

і приблизну кількість працівників, яким будуть сплачені компенсації за припинення надання ними послуг; видатки, які будуть здійснені; час упровадження плану;

- конструктивне зобов'язання викликало обґрунтоване очікування в тих, на кого вплине реструктуризація, що суб'єкт господарювання проведе реструктуризацію, розпочавши впровадження цього плану або оголосивши основні особливості цього плану тим, на кого вплине реструктуризація;

Слід зауважити, що рішення керівників або органу управління здійснити реструктуризацію, прийняте до дати звітності, не спричиняє конструктивного зобов'язання на дату звітності, якщо суб'єкт господарювання до дати звітності не почав здійснювати план реструктуризації або не оголосив достатньо конкретно основні особливості плану реструктуризації тим, на кого він вплине, щоб викликати обґрунтоване очікування в них, що суб'єкт господарювання проведе реструктуризацію.

Зобов'язання не виникає при продажу або передачі господарських одиниць, якщо суб'єкт господарювання не починає зазначений продаж або передачу, тобто угода не має обов'язкової сили. При цьому, навіть коли суб'єкт господарювання прийняв рішення продати господарську одиницю й оприлюднив це рішення, він не може бути готовим до продажу, поки покупець не буде ідентифікований і не буде обов'язковою угоди про продаж.

Сума забезпечення реструктуризації включає тільки прямі видатки, які виникають унаслідок реструктуризації. Зокрема, це видатки, які обов'язково спричинені реструктуризацією і не пов'язані з постійними видами діяльності суб'єкта господарювання. Забезпечення реструктуризації не включає такі витрати, як витрати на перепідготовку чи переміщення персоналу, що продовжує працювати, маркетинг або інвестиції в нові системи і дистрибуторські мережі. Такі видатки пов'язані з майбутньою діяльністю і не являють собою зобов'язання з реструктуризації на дату звітності. Останні визнають як такі, що виникли незалежно від реструктуризації.

МСБОДС встановлює, що суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію щодо кожного класу забезпечення про [1, 2, 3]:

- балансову вартість на початок і кінець періоду;
- додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень;

- суми, використані (тобто, витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду;
- невикористані суми, сторновані протягом періоду;
- збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яке виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту.

Також, за кожним класом забезпечення суб'єкт господарювання має сформулювати та надати характеристики такого спрямування:

- стислий опис характеру зобов'язання і визначення очікуваного часу будь-якого остаточного вибуття економічних вигод або потенціалу корисності;

- ознаку невизначеності щодо суми або часу такого вибуття (суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про основні припущення щодо майбутніх подій);

- суму будь-якої очікуваної компенсації із зазначенням суми будь-якого активу, визнану для цієї очікуваної компенсації.

При визначенні, які забезпечення або непередбачені зобов'язання можна об'єднати в один клас, береться до уваги характер статей та ступінь їх подібності (наприклад, доречним може бути розгляд сум, пов'язаних з одним типом зобов'язань, як єдиного класу забезпечення; але недоречним буде розглядати як єдиний клас ті суми, які пов'язані з витратами на відновлення довкілля, а також суми, які залежать від вирішення судових справ). У випадках, коли забезпечення і непередбачені зобов'язання виникають із тієї самої сукупності обставин, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію за встановленими напрямками із зазначенням зв'язку між забезпеченням і непередбаченим зобов'язанням. Якщо суб'єкт господарювання за певних обставин при проведенні оцінки забезпечення удався до зовнішньої оцінки вартості оцінки забезпечення, він може розкрити корисну інформацію про оцінку.

Коли надходження економічних вигод або потенціалу корисності є ймовірним, суб'єктові господарювання слід розкривати стисло інформацію про характер непередбачених активів на дату звітності і, якщо можливо, про оцінку їхнього фінансового впливу, оціненого із застосуванням принципів, установлених для забезпечень.

Література

1. Міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81042/B2.pdf>

2. Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора / А. И. Веренков, Д. К. Долотенкова А. А., Ефремова, Р. Н. Ракшаев, К. Б. Сиволапов. — М.: ICAR, 2001. — 335 с.

3. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі: У 3 ч. / За заг. ред. М. В. Кужельного. — К.: УАСБА, 2009.

4. Ч. 3: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Т. І. Єфименко, О. О. Канцуров—2009. — 479 с.

Статтю подано до редакції 27.04.11 р.

УДК 657

М. Г. Проскурня, магістрант,
кафедра економіки підприємств,
ф-т економіки та управління

ГАРМОНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

АНОТАЦІЯ. Розглянуто суттєві відмінності в обліку та звітності витрат підприємств за Міжнародними стандартами фінансової звітності та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку України 16 «Витрати», запропоновані рекомендації щодо гармонізації процесу управління витратами підприємств України відповідно до МСФЗ.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: фінансова звітність, МСФЗ (Міжнародні стандарти фінансової звітності), П(С)БО (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку України), затрати, витрати.

АННОТАЦИЯ. Рассмотрены существенные различия в учете и отчетности расходов предприятий согласно Международным стандартам финансовой отчетности и Положением (стандартом) бухгалтерского учета Украины 16 «Расходы», предложены рекомендации по гармонизации процесса управления затратами предприятий Украины в соответствии с МСФО.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: финансовая отчетность, МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности), П(С)БУ (Положения (стандарты) бухгалтерского учета Украины), затраты, расходы.