

4. Podatkovyuy kodeks Ukrainu vid 02.12.2010 p № 2755-VI / Verhovna Rada Ukrainu. — Ofic. vud. — K.: Parlam.
5. Teoriya i praktika antikrizisnogo upravleniya / Pod red. S.G. Belaeva i V.I. Koshkina. — M. :Zakon i Pravo, 1996. -339 s.
6. *Tereshenko O. O.* Finansova sanaciya ta bankrutstvo pidpruemstva: Navch. posib. — K.: KNEU, 2000. — 412 s.
7. *Chandler A. D.* Strategy and Structure. — Boston, 1961. — 351 c.
8. *Chandler A. D.* Strategy and Structure Cambridge (MASS). 1962. — 512 c.
9. *Napadovska L. B.* Upravlinskiy oblik: Navch.posib. — K. : KNTEU, 2010
10. www.minfin.gov.ua
11. www.rada.gov.ua

Стаття надійшла до редакції 04.06.2013 р.

УДК 657.471:006.3/8

Строй Т. А.,
аспірантка кафедри бухгалтерського обліку

ГАРМОНІЗАЦІЯ ВИМОГ НАЦІОНАЛЬНИХ І МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ І ПЛАТЕЖІВ

T. Stroy,
PhD program's student of accounting department

HARMONIZATION OF THE REQUIREMENTS OF NATIONAL AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARTS OF PROVISIONS FOR LIABILITIES AND CHARGES

АНОТАЦІЯ. У роботі відображено основні аспекти формування і управління забезпеченнями майбутніх витрат і платежів відповідно до національної та міжнародної практики. Розглянуто відмінності національної та міжнародної системи обліку у контексті забезпечень майбутніх витрат. Запропоновано шляхи гармонізації формування забезпечень відповідно до вимог міжнародних стандартів.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: зобов'язання, забезпечення, майбутні події, невідомість, стандарти обліку.

ANNOTATION. The paper reflects the main aspects of formation and operation of provisions for liabilities and charges in accordance with national and international practice. Considered differences between national and international accounting systems in the context of provisions for liabilities. Article proposed the ways of harmonizing the formation of provisions for liabilities in accordance with international standards.

KEYWORDS: Obligation, provisions for liabilities and charges, future events, uncertainty, accounting standards.

Постановка проблеми. Забезпечення сприяють достовірному відображенню в бухгалтерській звітності майнового і фінансового положення організації з урахуванням невизначеності щодо подій та умов, які можуть істотно вплинути на прийняття рішень зацікавленими користувачами. Облік забезпечень майбутніх витрат і платежів повинен бути побудований ефективно, з метою відображення інформативної, справедливої та прозорої інформації, її розкриттю у фінансовій звітності. Однак, між Міжнародними стандартами фінансової звітності та Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку існують деякі відмінності, що може призвести до суттєвих розходжень між фінансовими звітами, складеними за міжнародними і національними стандартами. Відмінність у методах обліку та оцінюванні забезпечень майбутніх витрат і платежів може мати неоднозначний вплив на фінансову звітність.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань формування забезпечень майбутніх витрат і платежів підприємств відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності приділили значну увагу вітчизняні вчені. Зокрема, С. Ф. Голов [1] зазначає, що П(С)БО 11 «Зобов'язання» містить лише окремі положення МСБО 37 «Забезпечення, непередбачувані зобов'язання і непередбачувані активи». Крім того, П(С)БО 11 не містить положень щодо непередбачених активів і детальних пояснень щодо визнання і оцінки забезпечень. М. О. Козлова [2] приділила увагу таким питанням, як життєвий цикл резерву, принципи обліку, що застосовуються при формуванні резервів, процес облікового резервування як забезпечуючий бізнес-процес. Щодо гармонізації обліку з міжнародними стандартами, то, на думку Л. П. Нищенко [3], «гармонізація бухгалтерського обліку — це процес конструктивного зближення світових облікових систем шляхом узгодження і доповнення чинних вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, податкового законодавства з метою виходу на світові ринки капіталу». В. С. Терещенко [4] вважає, що визна-

чення забезпечень, застосовуване в нормативній базі України, не враховує їх резервну природу. У контексті впливу світової практики на розвиток вітчизняної науки врахована думка зарубіжних науковців. Зокрема П. Атрілл [5] стверджує, що облік забезпечень досі потребує вивчення із врахуванням потреб груп користувачів облікової інформації та варіантів її представлення. Е. Херст [6] дослідив вплив зміни створюваних забезпечень на фінансову звітність підприємства, наголосивши при цьому, що така інформація безпосередньо впливає на прийняття правильних рішень.

Однак, не зважаючи на наявні досягнення, враховуючи зміни у законодавстві, існують труднощі, з якими стикаються бухгалтері-практики при розрахунку розміру забезпечень під майбутні можливі витрати та підготовці консолідованої звітності згідно Міжнародних стандартів фінансової звітності. Враховуючи вищенаведені обставини, можна дійти висновку, що тематика статті є актуальною.

Постановка завдання. Метою дослідження є здійснення порівняння теоретико-практичних питань щодо обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів згідно чинних національних і міжнародних стандартів фінансового обліку й розробка рекомендацій відносно удосконалення їх застосування в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про забезпечення майбутніх витрат і платежів та її розкриття у фінансовій звітності містяться у національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» (далі П(С)БО 11) [7] і Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» (далі МСБО 37) [8]. Визначення поняття «забезпечення» у даних стандартах тотожні. Так, забезпечення — це зобов'язання з невизначеним строком або сумою.

Зазначимо, що МСБО 37 містить інформацію про взаємозв'язок забезпечень і умовних зобов'язань підприємства. Зокрема, у п. 12—13 наголошується, що термін «умовне зобов'язання» застосовується до зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання їх як забезпечень [8]. Тобто, забезпечення визнаються як зобов'язання (якщо припустити, що їх можна достовірно оцінити), оскільки вони є існуючим зобов'язанням і ймовірно, що погашення цього зобов'язання вимагатиме вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди. Таким чином, п. 13,б наголошує, що умовні зобов'язання не визнаються як зобов'язання,

тому що вони є або можливими зобов'язаннями, які ще необхідно підтвердити, чи має суб'єкт господарювання існуюче зобов'язання, що може спричинити вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, або існуючим зобов'язанням, для якого відсутнє імовірність вибуття ресурсів або сума зобов'язання не може бути оцінена з достатньою достовірністю.

При формуванні забезпечень майбутніх витрат і платежів необхідно чітко знати, в яких випадках його можна визнавати. Що стосується цього, то національний і міжнародний стандарти дотримуються єдиних підходів. Так, забезпечення необхідно визнавати, якщо виконуються такі умови:

- існує зобов'язання, що виникло внаслідок минулих подій;
- для і виконання зобов'язання буде необхідним вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди;
- суму такого зобов'язання можна достовірно оцінити [7; 8].

Для уникнення непорозумінь МСБО 37 наголошує, що лише ті зобов'язання, які виникають внаслідок минулих подій, незалежних від майбутніх дій суб'єкта господарювання, визнаються як забезпечення.

Оскільки забезпечення за своєю природою є найбільш невизначеними, ніж більшість інших статей звіту про фінансовий стан, МСБО 37 дозволяє застосовувати наближену оцінку забезпечень, однак якщо вона не зменшує їхню достовірність. Відповідно до п. 36 МСБО 37 сума забезпечень повинна бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для їх погашення на кінець звітного періоду. Найчастіше використовується метод «очікуваної вартості», що передбачає зважування всіх можливих результатів за пов'язаними з ними ймовірностями [8].

П(С)БО 11 визначає суму забезпечень за облікову оцінкою ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання на дату балансу. Довгострокові забезпечення визнаються у сумі їх теперішньої вартості, а для обтяжливих контрактів — у сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням підприємством [7]. Таким чином, МСБО 37 містить ширший понятійний апарат у питанні оцінки забезпечень.

Не можна не згадати, що у МСБО 37 значну увагу приділено інформації, що стосується впливу ризиків і майбутніх подій на суму створюваних забезпечень. Зокрема, відповідно до п. 42 МСБО 37 для отримання найкращої оцінки забезпечення слід враховувати ризики та невизначеності, які неминуче пов'язані з багатьма подіями та обставинами [8]. Варто обачно здійснювати судження за невизначених умов, щоб не завищити дохід чи акти-

ви і не занижити витрати чи зобов'язання. Проте невизначеність не виправдовує створення надмірних забезпечень або навмисного завищення зобов'язань.

Принцип використання створених забезпечень у стандартах тотожне лише для тих видатків, для яких це забезпечення було створено з самого початку. Забороняється визнавати забезпечення для покриття майбутніх операційних збитків від діяльності підприємства. Забезпечення слід переглядати на кожну дату балансу та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки. За П(С)БО 11 суми створених забезпечень визнаються витратами, тоді як МСБО 37 не забороняє і не вимагає капіталізації витрат, визнаних у момент створення забезпечення [7; 8].

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, порівняльний аналіз вимог національних і міжнародних стандартів щодо обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів дозволяє зробити такі висновки. Визначення поняття «забезпечення», критерії його визнання, мета створення та використання є тотожними. Однак, розділ МСБО 37, присвячений забезпеченням, на відміну від ПСБО 11, містить суттєво ширший діапазон необхідної та важливої інформації, якою варто керуватися при формуванні, оцінці, визнанні та відображенні забезпечень у бухгалтерському обліку. Крім того, положення міжнародного стандарту містять нові терміни та поняття, що є важливими для розрізнення забезпечень від інших зобов'язань. Таким чином, бажано удосконалити пункти П(С)БО 11 і розширювати методичні рекомендації бухгалтерського обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів у рамках програми наближення системи бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів.

Література

1. *Голов С. Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія [Текст] / С. Ф. Голов. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 522 с.
2. *Козлова О. М.* Резервна система підприємства: поняття, необхідність, значення, функції та обліковий аспект / О.М. Козлова // Вісник ЖДТУ. — 2005. — № 1 (31). — С. 97—104.
3. *Нищенко Л. П.* Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами: дис. канд. екон. на-

ук: 08.00.09 [Текст] / Л. П. Нищенко. — К.: КНУ імені Тараса Шевченка, 2008.

4. *Терещенко В. С.* Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика: дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / В. С. Терещенко. — К., 2008.

5. *Атрілл П.* Фінансовий облік для прийняття рішень / П. Атрілл та Е. Маклейн. — 6-те вид. 1. Облік. 2. Прийняття рішень. Е. Майклейн. HF5636.A884 2010. [in English].

6. *Херст Е.* Випадки у фінансовій звітності. — Видавництво: Кембриджське бізнес-видання, 2009. [in English].

7. П(С)БО 11 «Зобов'язання». [Електронний ресурс]. Режим доступу: zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00

8. МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. Режим доступу: zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_051

Reference

1. *Golov S.* Accounting in Ukraine: analysis of the status and prospects of development: monograph [Text] / S. Golov. — K.: Centre of studying literature, 2007. — 522 p. [in Ukrainian]

2. *Kozlova O.* Reserve system of enterprise: concept, need, importance, functions and accounting aspect / O. Kozlova // Herald of GSTU. — 2005. — #1 (31). — P. 97—104. [in Ukrainian]

3. *Nishenko L.* Harmonization of the accounting and financial reporting of Ukraine in accordance with international standards: PhD Thesis: 08.00.09 [Text] / L. Nishenko / K. : Kyiv national University in the name of Taras Shevchenko, 2008. [in Ukrainian]

4. *Tereschenko V.* Accounting of provisions for liabilities and charges: theory and practice: PhD Thesis: 08.00.09 / V. Tereschenko. — K., 2008. [in Ukrainian]

5. *Atrill Peter.* Financial accounting for decision makers / Peter Atrill and Eddie McLaney. — 6th ed.p. 1. Accounting. 2. Decision making. I. McLaney, E. J. II. Title. HF5636.A884 2010.

6. *Hirst E.* Cases in Financial Reporting. — Publisher: Cambridge Business Publishers, — 2009.

7. NAS 11 «Obligations». [Available in electronically]. Access mode: zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00 [in Ukrainian]

8. IAS 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. [Available in electronically]. Access mode: zakon2.rada.gov.ua / laws/ show/ 929_051 [in Ukrainian]

Стаття надійшла до редакції 02.04.2013 р.