

УДК 657.471.12:658(477)(043.5)

Предко І.Ю.
аспірант,

Національна академія статистики, обліку та аудиту

ОБ'ЄКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ ПРИ ОБРАННІ СТРАТЕГІЇ РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ

У статті розкрито особливості функціонування об'єктів обліку та контролю на підприємствах України в умовах вибору стратегії реструктуризації. Особливе значення при обранні стратегії реструктуризації надається зобов'язанням підприємства та їхньому забезпеченню. Визначено, що облік забезпечень (резервів) на реструктуризацію регламентується національними та міжнародними стандартами обліку та потребує подальших досліджень.

Ключові слова: ризики діяльності, реструктуризація, об'єкти обліку, зобов'язання, забезпечення.

Предко И.Ю. ОБЪЕКТЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ УКРАИНЫ ПРИ ВЫБОРЕ СТРАТЕГИИ РЕСТРУКТУРИЗАЦИИ

В статье раскрыты особенности функционирования объектов учета и контроля на предприятиях Украины при условии выбора стратегии реструктуризации. Особое значение при выборе стратегии реструктуризации имеют обязательства предприятия и резервы для их осуществления. Определено, что учет обеспечений (резервов) на реструктуризацию регламентируется национальными и международными стандартами учета и нуждается в дополнительных исследованиях.

Ключевые слова: риски деятельности, объекты, реструктуризации, обязательства, резервы.

Predko I.Yu. OBJECTS OF ACCOUNTING FOR AND CONTROL AT THE ENTERPRISES OF UKRAINE IN THE CHOICE OF THE STRATEGY OF RESTRUCTURING

The article reveals the peculiarities of accounting and control facilities at the enterprises of Ukraine provided the choice of the restructuring strategy. Of particular importance in choosing the restructuring strategy of the enterprise have obligations and provisions for their implementation. It has been determined that the inclusion of provisions (reserves) for restructuring is governed by national and international accounting standards and the need for additional studies.

Keywords: risk activities, facilities, restructuring liabilities, reserves.

Постановка проблеми. В умовах проведення реструктуризації діяльності на підприємствах України першорядного значення набуває створення ефективного механізму нівелювання комерційних ризиків. Одним із його елементів є забезпечення майбутніх витрат і платежів. Вони виконують функції згладжування коливань фінансового результату та страхування відповідальності адміністрації підприємства, планування величини витрат на майбутні періоди.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання бухгалтерського обліку процесу резервування стали предметом дослідження сучасних вітчизняних науковців Н. Богатко [1], Р. Грачової [2], І. Кириченко, М. Козлової, Н. Малюги [3], В. Пархоменка, І. Омецінської [8], В. Терещенко [9], Е. Чацькіса [10].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проведені дослідження позитивно вплинули на розвиток теорії бухгалтерського обліку забезпечень, проте положення відносно трактування їхньої сутності як зобов'язань є дискусійними, а в методичних підходах до обліку забезпечень серед учених немає одностайності. Необхідність розв'язання визначених проблем обумовлює актуальність теми.

Мета статті полягає у розкритті особливостей функціонування об'єктів обліку та контролю на підприємствах України в умовах вибору стратегії реструктуризації

Виклад основного матеріалу дослідження. Визначення об'єктів бухгалтерського обліку в працях вітчизняних та закордонних науковців відображає все їхнє різноманіття. Предметом дослідження бухгалтерського обліку як науки є теоретичні засади та практичний стан функціонування визначеної системи об'єктів.

Основні засоби, нематеріальні активи, запаси, фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість, кредити і позики чутливі насамперед до впливу фінансового ризику, який у даному випадку можна визначити як ризик зміни їхньої грошової оцінки. При форму-

ванні інформації у звітності при врахуванні ризиків діяльності в умовах реструктуризації необхідно врахувати наявність великої кількості об'єктів обліку, які змінюють свою вартість під впливом ризиків. Особливе значення для визначення об'єктів обліку в умовах реструктуризації мають зобов'язання та забезпечення.

Правильне визначення поняття «зобов'язання» є дуже важливим, оскільки від цього залежить відображення або невідображення заборгованості в обліку та звітності. Із цією метою необхідно дослідити тлумачення цього терміна як у законодавчих актах, так і у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі (табл. 1).

Як видно з даних табл. 1, трактування поняття «зобов'язання» з облікової точки зору практично не відрізняються. Д. Стоун і К. Хитчинг при визначенні зобов'язань наголошують на їхній обов'язковій вартісній оцінці. В.Ф. Палій, Б. Нідлз і Х. Андерсон зазначають, що основою утворення зобов'язань є укладення договору. Ураховуючи вищеподане, поняття «зобов'язання» як категорію обліку доцільно сформулювати таким чином: зобов'язання – це визнана підприємством та визначена у вартісному вираженні теперішня заборгованість перед іншими фізичними і юридичними особами, яка є наслідком минулих подій і погашення якої, як очікується, спричинить вибуття з підприємства ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку й відображення у фінансовій звітності зобов'язань підприємства визначено в П(С)БО 11 «Зобов'язання». Відповідно до нього, зобов'язання визнається і відображається в обліку, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

С.Ф. Голов та М.С. Пушкар розширюють умови визнання зобов'язань, базуючись на попередніх умо-

вах. Подібні критерії визнання зобов'язань виділяє С.Ф. Голов. На думку вченого, зобов'язки підприємства слід розглядати як його зобов'язання, якщо вони:

- існують на даний момент і є наслідком минулих господарських операцій або подій;
- пов'язані з необхідністю майбутніх платежів із метою збереження господарських зв'язків підприємства або зі здійсненням нормальної підприємницької діяльності;
- мають бути виконані неминуче. Економічні наслідки невиконання зобов'язання, наприклад, у зв'язку зі штрафними санкціями, не дадуть підприємству можливості уникнути вибуття ресурсів на користь іншої сторони;
- мають визначений термін виконання, хоча точна дата може бути невідомою;
- прийняті стосовно суб'єктів (юридичних чи фізичних осіб або їхньої групи), які можуть бути ідентифіковані якщо не в момент прийняття зобов'язання, то в момент його виконання.

Критерії визнання зобов'язань, які визначили дані науковці, є більш продуманими, і в них ураховано сучасні підходи до ведення господарської діяльності підприємства. На підставі вищезазначеного І. Омецінська висуває гіпотезу про належність забезпечень одночасно до зобов'язань і до резервів підприємства.

Виходячи зі змісту операцій, які можуть відповідати визначенню реструктуризації (наведеному в МСБО 37), витрати на її здійснення, на нашу думку, слід відносити до інших витрат операційної діяльності або до складу адміністративних витрат. Тобто при створенні забезпечень реструктуризації дебетують субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» та кредитують субрахунок 473 «Забезпечення інших зобов'язань» (згідно з Планом рахунків бух-

галтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, що діяв до 2012 р.)

Ураховуючи важливість реструктуризації підприємств в умовах кризи і зміни до плану рахунків, які передбачають самостійне введення підприємствами субрахунків, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності облік забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію доцільно здійснювати на окремому субрахунку.

Розглянемо забезпечення наступних витрат на реструктуризацію. Раніше нами констатувався факт відсутності в нормативно-правовій базі України методичних указівок щодо формування цього резерву, унаслідок чого українські підприємства не мають можливості його формувати. Для розв'язання вказаної проблеми звернемося до МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи». У ньому відмічається, що реструктуризація являє собою програму, що розроблена і контролюється керівництвом підприємства та суттєво змінює або масштаб, або спосіб здійснення господарської діяльності. МСБО 37 наводить і приклади реструктуризації: продаж або припинення напрямку діяльності підприємства; закриття відділень бізнесу в країні або регіоні, переміщення відділень з однієї країни або регіону в іншу (інший); зміни в організаційній структурі управління підприємством; фундаментальна реорганізація, що впливає на основний вид діяльності підприємства. Згідно з МСБО 37, забезпечення наступних витрат на реструктуризацію визнається в обліку за наявності у підприємства конструктивного передбачуваного зобов'язання, що виникає тільки коли підприємство: має докладний офіційний план реструктуризації; створило обґрунтовані очіку-

Таблиця 1

Визначення поняття «зобов'язання»

№ п/п	Джерело	Визначення
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.
2	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій, погашення якої, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.
3	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»	Зобов'язання – це теперішня заборгованість підприємства, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття з підприємства ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди.
4	Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова	Зобов'язання – це борги (заборгованість) підприємства, які виникають унаслідок придбання товарів і послуг у кредит, або кредити, які підприємство отримує для свого фінансування.
5	Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза	Зобов'язання – це борги чи інші зобов'язання підприємства. Вони виникають, головним чином, через придбання товарів та послуг у кредит чи кредитів, які отримує підприємство для свого фінансування.
6	А. Велш Глен, Г. Шорт Данієл	Зобов'язання – це ймовірні майбутні економічні витрати, які виникають через минулі операції.
7	Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл	Зобов'язання (liabilities) виникають у результаті здійснення фірмою різних угод і є юридичною основою для подальших платежів за товари чи надані послуги.
8	Д. Стоун, К. Хитчинг	Зобов'язання – це дещо, що володіє вартістю і що взяла в борг людина або компанія.
10	В.Ф. Палій, В.В. Палій	Зобов'язання підприємства – позиковий капітал, який необхідно повернути кредиторам у встановлені терміни, як правило, з відсотками, які обумовлені договорами за його використання.
11.	І.Я. Омецінська	Це теперішня, визнана підприємством та визначена у вартісному вираженні заборгованість перед іншими фізичними і юридичними особами, яка є наслідком минулих подій, погашення якої, як очікується, спричинить вибуття з підприємства ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди.

Джерело: доповнено автором за І. Омецінською

вання серед осіб, яких стосується реструктуризація, що воно буде проводити реструктуризацію шляхом здійснення плану або шляхом оприлюднення його основних характеристик.

У чинній редакції П(С)БО 11 «Зобов'язання» відмічається, що для формування забезпечення наступних витрат на реструктуризацію підприємству достатньо мати тільки затверджений керівництвом план. Формулювання МСБО 37 є більш жорстким, оскільки для визнання в обліку такого резерву керівництву необхідно не тільки розробити і затвердити план проведення реструктуризації, але й оприлюднити його. Тільки в цьому випадку у підприємства виникає передбачуване конструктивне зобов'язання, задля виконання якого в майбутньому й формується забезпечення.

При формуванні забезпечення наступних витрат на реструктуризацію з трьох існуючих методів розрахунку сум місячних відрахувань у резерв найдоцільніше використовувати кошторисний метод, оскільки в плані реструктуризації повинна бути зафіксована сума витрат, яких зазнає підприємство внаслідок її проведення. Згідно з МСБО 37 «Забезпечення,

непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» та П(С)БО 11 «Зобов'язання», забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою тільки прямих витрат, яких зазнає підприємство через її проведення. У П(С)БО 11 не відмічається, які саме це витрати. У МСБО 37 це витрати, обов'язково спричинені реструктуризацією, і витрати, не пов'язані з тими витратами діяльності підприємства, що триває. У МСБО 37 наводиться й перелік тих витрат, для фінансування яких не дозволяється формувати забезпечення. Це витрати на перепідготовку чи переміщення персоналу, який буде працювати й далі, на маркетингові дослідження, інвестиції в нові системи і дистриб'юторські мережі.

Витрати, обов'язково спричинені реструктуризацією, являють собою витрати на виконання добровільно прийнятих на себе зобов'язань перед фізичними та юридичними особами, чії права та інтереси порушуються через проведення реструктуризації підприємства. Це витрати підприємства внаслідок виплати вихідної допомоги працівникам при звільненні, сплати штрафів, пені за порушення умов договорів із контрагентами через проведення реструктуризації тощо. Сума місячних відрахувань на формування (поповнення) забезпечення наступних витрат на реструктуризацію визначається як 1/12 суми прямих витрат підприємства на виконання плану реструктуризації.

Для підвищення активності українських підприємств при формуванні забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів необхідно розробити методіку його формування. Уважаємо, що для розрахунку величини резерву найдоцільніше використовувати кошторисний метод. У цьому разі сума місячних відрахувань на формування (поповнення) забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів буде обчислюватися як 1/12 суми збитків, яких зазнає підприємство від виконання своїх зобов'язань за обтяжливим контрактом. Нарахування забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів на рахунках бухгалтерського обліку відображається аналогічно забезпеченню наступних витрат на реструктуризацію.

Ще однією проблемою, що стосується всіх забезпечень, а не лише пов'язаних із реструктуризацією, є відображення відповідної інформації у звітності. У

примітках до фінансової звітності інформацію щодо кожного виду забезпечень, згідно з вимогами П(С)БО 11 «Зобов'язання», наведено у розділі VII «Забезпечення і резерви». У балансі українських підприємств інформація про забезпечення відображається в розділі II пасиву Звіту про фінансовий стан підприємства «Забезпечення таких витрат і платежів». У цьому самому розділі передбачено відображати інформацію про отримання підприємством цільового фінансування, яке не відповідає визначенню зобов'язань і забезпечень.

Міжнародна інтеграція у сфері економіки та рівень розвитку бухгалтерського обліку у світовому економічному просторі зумовили необхідність складання та надання широкому колу користувачів консолідованої фінансової звітності. Однак консолідація даних не надає інформації по кожному компоненту діяльності підприємства, що має особливу значимість при виникненні процесів реструктуризації тощо.

У зв'язку з цим виникає потреба у формуванні сегментарної звітності. Її уявлення більш повно розкриває фінансові результати діяльності, значимість різних напрямів бізнесу, вплив змін у сегментарній структурі на фінансові результати діяльності підприємства, що в підсумку дає можливість користувачам звітності приймати більш обґрунтоване рішення – коригувати розміщення активів за регіонами та економічними параметри ринків збуту, визначити пріоритетні напрями бізнесу і т. д.

Консолідована фінансова звітність має інформаційну та аналітичну спрямованість та адресована широкому колу користувачів.

Висновки. Складне фінансове становище багатьох вітчизняних підприємств, яке виражається у збитковості, значних сумах кредиторської заборгованості, зумовлює те, що концепція реструктуризації все активніше висувається на перший план. Проведення реструктуризації значною мірою свідчить про наміри власника зберегти належну динамічність розвитку підприємства, його адаптацію до вимог конкурентного середовища.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Богатко Н. Обеспечение: признание, оценка, учет / Н. Богатко // Бухгалтерия. – 2003. – № 33. – С. 62–66.
2. Грачева Р. Обязательства как элемент финансовой отчетности, или Бухгалтерский очерк о событиях и последствиях / Р. Грачева // Бухгалтерия. – 2001. – № 32(1). – С. 53–56.
3. Малюга Н. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
4. Омеціньська І.Я. Сутність забезпечень, порядок їх визнання та оцінки / І.Я. Омеціньська // Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – 2010. – Вип. 6. – С. 285–288.
5. Терещенко В. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика / В. Терещенко. – Донецьк, 2007.
6. Чацкіс Е., Лысюк А. Бухгалтерский учет: основы теории и практики / Е. Чацкіс, А. Лысюк. – Д. : Сталкер, 1999. – С. 33.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 966-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 19.
9. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 19.
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37) «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.