

УДК 657:347.440.22:351.712

О.О. Сидоренко, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОБТЯЖЛИВИЙ КОНТРАКТИ У СУБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

Досліджено та уточнено визначення поняття «обтяжливий контракт» для суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі. Здійснено класифікацію обтяжливих контрактів у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі з метою забезпечення потреб обліку.

Ключові слова: обтяжливий контракт, класифікація, забезпечення, облік.

Изучено и уточнено определение понятия «обременительный контракт». Разработана классификация обременительных контрактов у субъектов бухгалтерского учета в государственном секторе с целью обеспечения потребностей бухгалтерского учета.

Ключевые слова: обременительный договор, классификация, обеспечение, учет.

The definition of concept of “an onerous contract” was investigated and specified. The classification of onerous contracts was developed in order to meet the needs of accounting.

Key words: onerous contract, classification, provision, accounting.

Постановка проблеми. Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі у процесі виконання своїх обов'язків (у процесі своєї діяльності), як і суб'єкти приватного сектору, укладають контракти з іншими контрагентами. Причому в окремих випадках може виникнути ситуація, за якої укладений контракт може виявитися для суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі обтяжливим. Це відбувається в тому випадку, якщо очікувані витрати на виконання зобов'язань за контрактом, яких не можна уникнути, перевищують очікувані економічні вигоди або потенціал корисності за цим контрактом.

Контракти такого характеру передбачають наявність специфіки в обліку наслідків їх укладання, виконання чи невиконання та потребують контролю з погляду ефективності використання коштів загального та спеціального фондів, що відповідно вказує на актуальність відповідного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації та обліку в бюджетних установах були та досліджуються такими вченими, як: П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, Р.Т. Джога, Н.А. Остап'юк, Т.П. Остапчук, С.В. Свірко, С.В. Сисюк, Л.М. Сінельник та інші [1; 2; 3; 8; 9]. Незважаючи на значний доробок вищезазначених науковців у розвиток методології обліку в бюджетних установах, питання обліку обтяжливих контрактів у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, з урахуванням норм національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, є маловивченими. Недостатньо вивченими є питання щодо сутності та класифікації обтяжливих контрактів з метою забезпечення потреб бухгалтерського обліку.

Мета статті полягає у з'ясуванні та уточненні дефініції поняття «обтяжливий контракт», здійсненні їх класифікації з метою забезпечення потреб обліку у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Виклад основного матеріалу. Визначення поняття «обтяжливий контракт» міститься як у національних, так і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку в державному секторі:

– *обтяжливий контракт* – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди або потенціал корисності від цього контракту [7].

Обтяжливий контракт – це 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 [6].

Контракт – письмова угода двох або більше сторін з певними зобов'язаннями під час здійснення певних намірів, операцій за певних умов і у зазначені строки, а також з відповідальністю сторін за виконання зобов'язань [4].

Будь-який контракт характеризується тим, що це: 1) угода укладена у письмовій формі; 2) угода укладена між двома або/та більшою кількістю сторін; 3) всі сторони мають зобов'язання, права та відповідальність згідно з умовами визначеними угодою; 4) за контрактом очікується одержання економічних вигод або потенціал корисності та понесення витрат; 5) безпосередньо в контракті або на законодавчому рівні передбачено штрафні санкції за невиконання (неналежне виконання або одностороннє розірвання контракту).

Дослідивши національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» (далі – НП(с)БОДС), нами було виділено ознаки, які є специфічними виключно для обтяжливих контрактів (які відрізняють обтяжливий контракт від звичайного), а саме: 1) неминучість витрат за обтяжливим контрактом на його виконання або у разі його розірвання на сплату неустойки (штрафів, пені), які перевищують очікувані економічні вигоди або потенціал корисності від цього контракту; 2) відсутність однієї або кількох додаткових угод з іншими суб'єктами (підприємствами приватного сектору; суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі; фізичними особами) економічні вигоди або потенціал корисності, за якими можуть покрити неминучі витрати за обтяжливим контрактом та витрати, пов'язані безпосередньо з додатковими угодами.

Отже, на нашу думку, під поняттям **«обтяжливий контракт» у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі слід розуміти** – письмову угоду, договір (контракт), укладений між двома або/та більшою кількістю осіб, за якою (яким) у таких осіб виникає зобов'язання виконати контракт чи у разі його невиконання (дострокового припинення, відмови від виконання) сплатити суми неустойки (штрафів, пені), визначені у контракті чи на законодавчому рівні, за умови, що економічні вигоди або потенціал корисності, які очікується отримати від такого контракту, є меншими неминучих витрат (витрат на виконання контракту та/чи сплату неустойки (штрафів, пені)), крім випадку, за якого існує додаткова угода (угоди), за якою (якими) економічні вигоди або потенціал корисності перевищують неминучі витрати за обтяжливим контрактом та такими додатковими угодами.

Для розуміння сутності обтяжливого контракту та розроблення методичних засад обліку наслідків, пов'язаних з їх укладанням, виконанням (невиконанням) у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, необхідно здійснити класифікацію обтяжливих контрактів.

Першочерговою класифікаційною ознакою, на нашу думку, є учасники контракту. Так, контракт може бути обтяжливим для замовника; виконавця або іншої сторони контракту. При цьому залежно від виду контрагента обтяжливий контракт може бути укладений суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі з іншим суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі; приватним підприємством; державним підприємством; фізичною особою.

Укладання контрактів із закордонними суб'єктами передбачає необхідність врахування курсу валют та здійснення додаткових процедур в обліку, а отже, виділення такої ознаки, як місце знаходження контрагента, є необхідним. За місцем знаходження контрагента, з яким укладено обтяжливий контракт, може бути в Україні чи за кордоном (наприклад, контракт може бути укладений із закордонним суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі).

Обтяжливий контракт може бути укладений як з пов'язаними, так і з непов'язаними особами.

За предметом обтяжливого контракту їх слід поділяти на: обтяжливі контракти на купівлю-продаж товарів; виконання робіт; надання послуг та інші.

У національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку в державному секторі немає чітких вимог щодо моменту визнання контракту обтяжливим. Тому, на нашу думку, контракти можуть бути обтяжливими як на дату їх укладання (первісний обтяжливий контракт), так і на будь-яку іншу дату після його укладання (набутий обтяжливий контракт).

Залежно від ініціатора в укладанні обтяжливого контракту можна виділити контракти, укладені на вимогу держави (державних органів, керівних суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі) чи на підставі власного рішення суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі.

Обтяжливий контракт за своєю суттю передбачає необхідність сплати штрафів (пені, неустойки) у разі відмови від його виконання (неповного виконання, дострокового припинення (розірвання)). Отже, як правило, обтяжливий контракт буде містити вимоги щодо штрафних санкцій. Проте «контракт може бути обтяжливим і якщо в ньому не передбачено право кредитора на неустойку, але він продовжує виконуватися з перевищенням витрат над економічними вигодами» [5], або, якщо необхідність сплати штрафних санкцій вищий за економічні вигоди, або потенціал корисності за контрактом передбачені на законодавчому рівні і не потребують додаткового відображення безпосередньо у контракті. Таким чином, обтяжливий контракт може як передбачати, так і не передбачати штрафні санкції.

Залежно від поведінки суб'єкта, для якого контракт є обтяжливим, слід виділяти обтяжливі контракти, які: виконані; продовжують виконуватися; достроково розірвані (не виконані повністю); частково виконані та потім розірвані.

Слід зауважити, який би варіант поведінки не обрав суб'єкт, він у будь-якому випадку понесе неминучі витрати (крім випадку, якщо особа, яка порушила зобов'язання, звільняється від відповідальності. Згідно зі ст. 617 Цивільного кодексу України така можливість з'являється у винної особи, якщо вона доведе, що це порушення сталося внаслідок випадку або непереборної сили [10]). При цьому за розміром неминучих витрат на виконання та розірвання доцільно виділяти контракти, в яких: витрати на виконання перевищують витрати на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту; витрати на виконання є рівними витратам на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту; витрати на виконання є меншими за витрати на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту. Необхідність виділення такої ознаки викликана тим, що під час формування забезпечення за обтяжливим контрактом необхідно обирати найменші неминучі витрати, а отже, необхідно вести облік контрактів з поділом їх на відповідні групи.

Якщо не заборонено законодавством чи безпосередньо обтяжливим контрактом, суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі може укласти додаткові угоди з метою мінімізації витрат по обтяжливому контракту. Тобто контракти додатково необхідно поділяти на ті, що виконуються на існуючих умовах, і ті, що виконуються з укладенням додаткових угод. Адже економічні вигоди або потенціал корисності та витрати за додатковими угодами також впливають на механізм формування забезпечення за обтяжливим контрактом та його розмір, що відповідно вказує на необхідність поділу та їх обліку за виділеними групами.

Для цілей бухгалтерського обліку важливе значення має період, в якому буде виконуватись обтяжливий контракт, оскільки період виконання може не збігатись з періо-

дом його підписання, що повинно мати відповідне відображення в обліку та звітності, зокрема щодо забезпечень за такими контрактами. Контракти, які укладаються та виконуються в одному звітному році, слід вважати поточними, а ті, які після укладання виконуються як у звітному, так і наступних роках, як довгострокові.

Слід зауважити, що контракт, який укладено в одному звітному році, а виконується в наступному, не слід вважати довгостроковим, оскільки фактично він є поточним контрактом для року, в якому він буде виконуватися.

Обтяжливі контракти повинні мати вимогу щодо моменту початку його виконання, а саме: на будь-яку дату після вступу в силу (після підписання); на визначену в ньому дату; визначений у контракті період; після настання вказаної в ньому події.

Для цілей обліку важливе значення має спосіб фіксації економічних вигід або потенціалу корисності (ціни контракту) за обтяжливим контрактом. За цією ознакою слід виділяти контракти: з фіксованою ціною у національній валюті; з фіксованою ціною в іноземній валюті; з визначеною ціною в національній чи іноземній валюті, що повинна коректуватись, на дату виконання контракту, на норму інфляції (ризик; поточну відсоткову ставку тощо); з використанням ринкових цін на дату виконання.

Згідно з НП(с)БОДС 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) витрат для «виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів» [7]. З чого можна зробити висновок, що за всіма обтяжливими контрактами необхідно формувати забезпечення. Проте у визначенні поняття «забезпечення» зазначено, що це «зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу» [7]. Виходячи з цього, якщо суму зобов'язання за обтяжливим контрактом неможливо достовірно оцінити та не є передбачуваним строк її погашення на дату балансу або сума зобов'язання може бути достовірно визначена і при цьому відомий час погашення (строк, дата погашення) такого зобов'язання, то створювати за ним забезпечення недоцільно. У всіх інших випадках забезпечення необхідно створювати. Отже, обтяжливі контракти слід поділяти на такі, за якими: необхідно формувати забезпечення; відсутня можливість сформувати забезпечення.

Забезпечення обтяжливого контракту визначається у сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням. Сума неминучих витрат, пов'язаних з виконанням обтяжливого контракту, визначається за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за його невиконання. Витрати на виконання обтяжливого контракту оцінюються за різницею між витратами на його виконання і доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту [7].

Згідно з НП(с)БОДС 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», «забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості» [7]. Отже, від виду контракту щодо терміну (довгостроковий чи короткостроковий) та способу фіксації в ньому ціни (економічних вигід чи потенціалу корисності) залежить вартість, яку будуть використовувати під час формування забезпечення за таким обтяжливим контрактом. Отже, така вартість може визначатись за: первісними цінами (поточна вартість); наведеними цінами (теперішня вартість); комбінованою вартістю.

Узагальнена класифікація обтяжливих контрактів, що запропонована нами, наведена на рис.

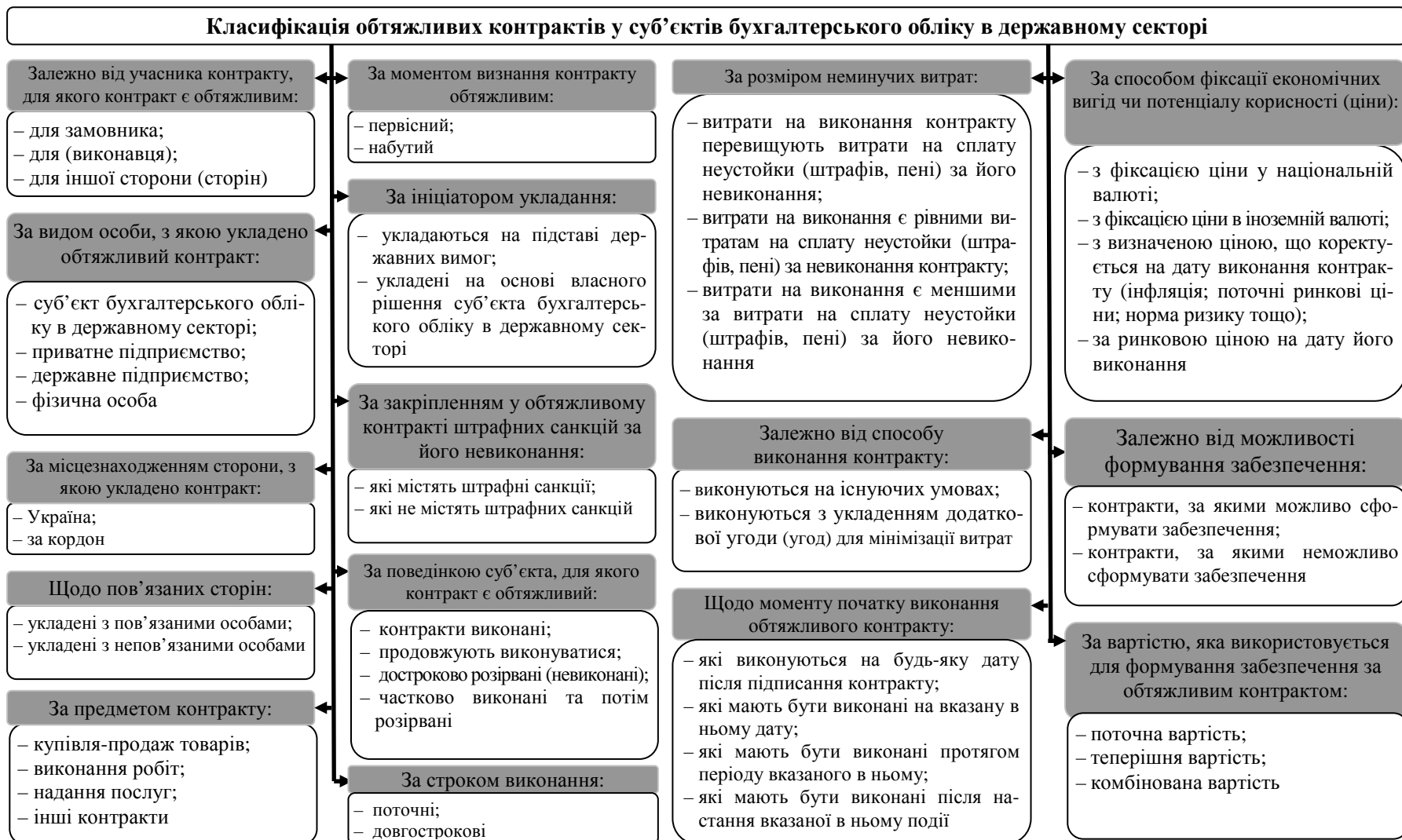


Рис. Класифікація обтяжливих контрактів у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі

Джерело: власна розробка автора.

Висновки і пропозиції. У результаті проведеного дослідження виявлено, що питання з'ясування сутності поняття «обтяжливі контракти» та їх класифікації для цілей обліку у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі є недостатньо дослідженими. У зв'язку з цим у роботі уточнено дефініцію поняття «обтяжливий контракт для суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі» та здійснено класифікацію обтяжливих контрактів для цілей бухгалтерського обліку, що створює теоретичні засади для подальшого розвитку обліку і контролю операцій за обтяжливими контрактами у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Список використаних джерел

1. *Атамас П. Й.* Основи обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с.
2. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, С. В. Сісюк. – 2-ге вид., доповн. і переробл. – Житомир : ПП “Рута”, 2006. – 472 с.
3. *Джога Р. Т.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підручник / С. В. Свірко, Л. М. Сінельник ; за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.
4. *Економічна енциклопедія* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrslov.com/Ekonomichna_entsyklopediya/page/kontrakt.4036/.
5. Щодо обтяжливих контрактів [Електронний ресурс] : Лист Міністерства фінансів України № 31-34000-20-27/11017 від 13.05.2010 – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2730.0>.
6. *Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи* : МСБОДС 19. [Електронний ресурс] : Режим доступу : <http://minfin.gov.ua/>.
7. *Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи* : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua/>.
8. *Свірко С. В.* Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2003. – 380 с.
9. *Свірко С. В.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 443 с.
10. *Цивільний кодекс України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/435-15/print1339335831429843>.