

УДК 657.1

# ДЕЯКІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ

## ДЛЯ ВІДШКОДУВАННЯ ВИТРАТ НА РЕСТРУКТУРИЗАЦІЮ

ЯРОСЛАВ ГРИНЧИШИН,  
канд. екон. наук,  
Львівська державна  
фінансова академія

У статті здійснено порівняння МСБО 37 і П(С)БО 11 щодо відображення створеного і використаного забезпечення реструктуризації в обліку. Обґрунтовано необхідність доповнення національного стандарту визначенням реструктуризації, а також обмежувальними вимогами, які б забезпечували дотримання принципу обачності. Подані рекомендації щодо вдосконалення відображення забезпечень для здійснення реструктуризації на рахунках та у фінансовій звітності.

**Ключові слова:** реструктуризація підприємств, бухгалтерський облік, фінансова звітність, обачність.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах постійної зміни та ускладнення середовища, в якому функціонують підприємства, їх фінансова стійкість і конкурентоспроможність значною мірою визначаються застосуванням відповідних адаптаційних механізмів до швидких змін зовнішніх чинників. Підвищення пристосованості суб'єктів господарювання до динамічних змін зовнішнього середовища вирішується застосуванням системи заходів, які можна узагальнити терміном «реструктуризація».

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

Відображення процесу і результатів реструктуризації у фінансовій звітності підприємств, як показує досвід зарубіжних країн, надзвичайно важливе для зовнішніх користувачів, передусім інвесторів, кредиторів, акціонерів, поряд з такими показниками, як витрати на інновації, дослідження і розробки.

Крім акціонерних товариств, облік і звітність в яких з 2012 р. в Україні регулюється міжнародними стандартами, реструктуризація як один із способів забезпечення оптимального функціонування підпри-

ємства в ринкових умовах, що безперервно змінюються, є важливою і для підприємств середнього бізнесу, частка яких в економіці країни є найбільшою. Для таких господарюючих суб'єктів основною ланкою системи регулювання бухгалтерського обліку є національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Вони визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, тому мають бути якісними і виключати будь-яку нечіткість і неоднозначність.

Однак аналіз методики обліку процесу реструктуризації відповідно до нормативної бази показує її певні недоліки. Так, чинними П(С)БО не визначено самого поняття реструктуризації, недостатньо регламентується облік витрат на реструктуризацію та їх списання за рахунок відповідних джерел.

Через відсутність чіткого регулювання, як зазначають С. Голов, І. Омецінська, створюються умови для креативності фінансового результату підприємства через створення необґрунтованих забезпечень [1; 2].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Важливість обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів як одного із способів зменшення фінансових ризиків на підприємствах привертає увагу багатьох науковців. Зокрема, проблемам формування і використання резервів, у тому числі на здійснення реструктуризації, присвятили дослідження такі автори, як: Ю. Верига, М. Козлова, І. Омецінська, О. Пархомчук, Н. Петренко, В. Терещенко та ін. Водночас

потребують глибших досліджень питання, пов'язані з визначенням реструктуризації, відображенням результатів реструктуризаційних процесів в обліку та звітності.

**Метою статті** є виявлення проблем обліку процесу і результатів реструктуризації підприємств, для яких застосування міжнародних стандартів фінансової звітності не є обов'язковим, тобто які можна віднести до середнього бізнесу. Для цього у статті розглядаються такі питання: з'ясування змісту реструктуризації, порівняння міжнародних і національних стандартів щодо обліку процесу реструктуризації, відображення реструктуризаційних витрат та забезпечень у поточному обліку та звітності.

**ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ**

Недостатній практичний досвід проведення реструктуризації вітчизняних підприємств, відсутність методології її обліку до 2000 р. зумовлюють потребу у вивченні світового досвіду облікового відображення реструктуризаційних процесів.

У міжнародних стандартах питання обліку реструктуризації, створення відповідних резервів регламентує **МСБО 37** «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [3]. В Україні аналогом цього стандарту є **П(С)БО 11** «Зобов'язання» [4]. Порівняння цих стандартів щодо відображення інформації про реструктуризацію показує певну відмінність між ними (табл. 1).

Таблиця 1

**ПОРІВНЯННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ В НАЦІОНАЛЬНИХ І МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Показники (групи показників)	П(С)БО 11	МСБО 37
Визначення реструктуризації	–	+
Приклади подій, що можуть відповідати визначенню реструктуризації	–	+
Умови створення забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію	+	+
Мінімальні вимоги до плану реструктуризації	+	+
Свідчення початку реалізації плану реструктуризації	–	+
Обмеження щодо включення деяких витрат до забезпечення реструктуризації	–	+
Порядок розкриття у фінансовій звітності інформації про забезпечення на реструктуризацію	+	+

Так, у П(С)БО 11 відсутнє визначення реструктуризації, не наведені приклади подій, які можуть відповідати її визначенню, не зазначені особливості включення видатків до забезпечення реструктуризації.

Згідно з МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» під **реструктуризацією** розуміють програму, яку планує та контролює управлінський персонал підприємства і яка суттєво змінює обсяг діяльності, що проводить суб'єкт господарювання, або спосіб здійснення цієї діяльності (рис. 1).

Особливістю цього стандарту є застосування вимоги суттєвості до **подій**, які можуть відповідати визначенню реструктуризації і до яких відносять, зокрема:

- продаж або припинення певного виду діяльності;
- закриття відділень у країні (чи регіоні) або пе-

реміщення видів діяльності з однієї країни (чи регіону) до іншої;

- зміни в структурі управління, наприклад ліквідація якоїсь ланки управління;
- основні реорганізації, які мають суттєвий вплив на характер і напрями діяльності суб'єкта господарювання.

Дотримання суттєвості в обліку і фінансовій звітності передбачає вплив на прийняття адекватних економічних рішень користувачами інформації. Крім того, без дотримання принципу суттєвості інформація може втратити економічність і раціональність. Це означає, що витрати на збір та опрацювання облікових даних можуть перевищити економічний ефект від прийняття правильних управлінських рішень.

Під **реструктуризацією в Україні** можна розуміти події, які не спричиняють суттєвого впливу на обсяг діяльності підприємства або спосіб здійснення цієї діяльності.



Рис. 1. Обмежувальні вимоги до відображення в обліку реструктуризації згідно з МСБО 37

Забезпечення дотримання суттєвості на практиці вимагає необхідних професійних суджень бухгалтерів та інших фахівців (фінансових менеджерів, юристів, оцінювачів тощо).

Під час продажу або припинення діяльності створення забезпечення для погашення зобов'язань, що виникають перед фізичними та юридичними особами у зв'язку з таким припиненням діяльності (вихідна допомога та інші виплати при звільненні, штрафи, пені за порушення умов договорів тощо), регламентується П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

В Україні офіційне визначення терміна «реструктуризація» наведено в законі, що регулює питання банкрутства та відновлення платоспроможності суб'єктів господарювання, і в нормативних документах, які регламентують порядок приватизації державних підприємств (табл. 2).

Отже, реструктуризація в національному законодавстві пов'язана з її використанням, по-перше, як одного із способів фінансового оздоровлення підприємств, по-друге, як методу роздержавлення і приватизації підприємств державної форми власності.

Таблиця 2

АНАЛІЗ ОФІЦІЙНИХ ВИЗНАЧЕНЬ ТЕРМІНА «РЕСТРУКТУРИЗАЦІЯ» В УКРАЇНІ

Нормативно-законодавчий акт	Зміст реструктуризації	Мета реструктуризації
Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [5]	Здійснення комплексу організаційно-господарських, фінансово-економічних, правових, технічних заходів, спрямованих на зростання обсягів випуску конкурентоспроможної продукції та підвищення ефективності виробництва	Проведення фінансової санації підприємства-боржника, відновлення його платоспроможності
Комплексна програма реструктуризації державних підприємств [6]	Здійснення комплексу адміністративно-економічних, правових, технічних заходів, спрямованих на приведення умов функціонування підприємства у відповідність з умовами ринку, що змінюються, та розробленою стратегією розвитку підприємства	Адаптація державних підприємств до ринкових умов

У країнах з розвинутою економікою реструктуризація може проводитися і на успішно діючих підприємствах. В цьому разі реструктуризація свідчить про те, що керівництво усвідомлює необхідність для майбутнього розвитку підприємства адекватної змі-

ни системи і методів управління. Тобто реструктуризація стає елементом динамічного пристосування до мінливих умов, що диктуються через ринок і загострення конкуренції.

Основними умовами створення забезпечення для

відшкодування витрат на реструктуризацію згідно з П(С)БО 11 є:

- 1) наявність затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації;
  - 2) початок реалізації цього плану (табл. 3).
- За М(С)БО 37 дане забезпечення може створюва-

тися навіть після оприлюднення основних особливостей плану реструктуризації зацікавленим користувачам. Отже, в цьому відношенні національний стандарт передбачає більш обережне ставлення до створення забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію.

Таблиця 3

**ПОРІВНЯННЯ УМОВ СТВОРЕННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ І ВИМОГ ДО ПЛАНУ РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ В НАЦІОНАЛЬНИХ І МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

П(С)БО 11	МСБО 37
<i>Умови створення забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію</i>	
1. Наявність затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації	1. Наявність детального офіційного плану реструктуризації
2. Початок реалізації плану реструктуризації	2. Підприємство виклало обґрунтоване очікування в тих, на кого вплине реструктуризація, що воно здійснить реструктуризацію: <ul style="list-style-type: none"> <li>• розпочавши впровадження цього плану або</li> <li>• оголосивши основні особливості цього плану тим, на кого він вплине</li> </ul>
<i>Вимоги до плану реструктуризації</i>	
Конкретні заходи	Вид діяльності (частина виду діяльності)
	Основні місця розташування, на які вплине реструктуризація
	Місце розташування, функції, кількість працівників, яким будуть сплачені компенсації за припинення надання ними послуг
Витрати, що будуть зазначені	Видатки, що будуть здійснені
Строки виконання запланованих заходів	Час запровадження плану

Розглянувши мінімальні вимоги до плану реструктуризації, можна побачити також певну відмінність національного і міжнародного стандарту (див. табл. 3).

Згідно з П(С)БО 11 план реструктуризації повинен містити конкретні заходи, строки їх виконання та суму витрат, що будуть понесені. МСБО 37 акцентує увагу, крім виду і місця розташування діяльності, на компенсаціях звільненим працівникам під час реструктуризації.

Забезпечення, в тому числі для відшкодування витрат на реструктуризацію, є виразом застосування принципу обачності в бухгалтерському обліку. Вони створюються для захисту підприємства від вірогідних і передбачуваних ризиків економічних втрат і загрози негативних наслідків інших ймовірних подій. Узагальнивши вплив відмінностей П(С)БО 11 і МСБО 37 щодо відображення в обліку забезпечення для здійснення витрат з реструктуризації, можна дійти висновку, що деякі з цих відмінностей забезпечують дотримання принципу обачності, а інші – не забезпечують (рис. 2).

Наступним проблемним питанням в обліку реструктуризації є відображення на рахунках операцій, пов'язаних з нарахуванням і використанням створених забезпечень. У П(С)БО 11 відсутні чіткі методичні рекомендації (вказівки) щодо віднесення створеного забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію на відповідні рахунки чи види діяльності. У цьому положенні лише зазначено, що створені забезпечення визнаються витратами.

Виходячи зі змісту операцій, які можуть відповідати визначенню реструктуризації (наведеними в МСБО 37), витрати на її здійснення, на нашу думку, слід відносити до інших витрат операційної діяльності. Тобто при створенні забезпечень реструктуризації *дебетують субрахунок 949* «Інші витрати операційної діяльності» і *кредитують субрахунок 473* «Забезпечення інших зобов'язань». (Тут і далі використовуються субрахунки з Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, що діяв до 2012 р.).



Рис. 2. Вплив відмінностей між П(С)БО 11 і МСБО 37 на дотримання принципу обачності при створенні забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію

При використанні створеного забезпечення *дебетують субрахунок 473* «Забезпечення інших зобов'язань» і *кредитують рахунки активів і зобов'язань*. У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення згідно з П(С)БО 11 підлягає сторнуванню (*Д-т 949 – К-т 473*). Однак у випадку, якщо необхідність такого коригування припадає на інший обліковий період (рік), виникне від'ємна сума інших операційних витрат, що, на нашу думку, є методично неправомірним. Тому правильніше суму зазначеного коригування відносити до іншого операційного доходу (*К-т 791*), *дебетуючи субрахунок 473*.

Ураховуючи важливість реструктуризації підприємств 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.

Ще однією проблемою, що стосується всіх забезпечень, а не лише пов'язаних з реструктуризацією, є відображення відповідної інформації у звітності. У примітках до фінансової звітності інформація щодо кожного виду забезпечень згідно з вимогами П(С)БО 11 наведена у розділі VII «Забезпечення і резерви». В балансі українських підприємств інформація про забезпечення відображується в розділі II пасиву «Забезпечення таких витрат і платежів». У цьому самому розділі передбачено відображувати інформацію про отримання підприємством цільового фінансування, яке не відповідає визначенню зобов'язань і забезпечень.

Отже, в одному розділі балансу відображують статті, одні з яких належать до зобов'язань, інші – до власного капіталу. Через це виникає сумнів в об'єктивності розрахунку показників фінансової стійкості при проведенні фінансового аналізу підприємства.

### ВИСНОВКИ

1. З метою виключення неоднозначності та нечіткості, які створюють умови для креативності фінансового результату підприємства, необхідно вдосконалити П(С)БО 11 щодо вимог відображення реструктуризації. Зокрема, в цей стандарт потрібно включити визначення реструктуризації з наведенням відповідних прикладів.
2. Для забезпечення дотримання принципу обачності доцільно усунути відмінності між національним і міжнародним стандартами щодо змісту реструктуризації та невиключення окремих витрат до створеного забезпечення.
3. У П(С)БО 11 слід уточнити витрати, на які необхідно відносити створене забезпечення на здійснення реструктуризації, і змінити порядок відображення коригування таких забезпечень на рахунках на дату балансу.
4. Для створення можливостей об'єктивного фінансового аналізу доцільно переглянути об'єднання в одному розділі пасиву балансу забезпечень наступних витрат і платежів та цільового фінансування.



## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Голов С.Ф.** Креативний облік – загроза професії та суспільству / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 31–42.

2. **Омецінська І.Я.** Сутність забезпечень, порядок їх визнання та оцінки / І.Я. Омецінська [зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету]. – Вип. 6. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – С. 285–288.

3. **Міжнародний** стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37) «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051](http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_051)

4. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 11

«Зобов'язання», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

5. **Про відновлення** платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: Закон України від 14.05.92 р. № 2343-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>

6. **Комплексна** програма реструктуризації державних підприємств, затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.08.2001 р. № 401-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KR010401.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KR010401.html)

В статтю здійснено порівняння МСБУ 37 і П(С)БУ 11 стосовно відображення створеного і використаного забезпечення реструктуризації в учеті. Обґрунтовано необхідність доповнення національного стандарту визначенням реструктуризації, а також обмежувальними вимогами, які б забезпечували дотримання принципу об'єктивності. Дані рекомендації стосовно вдосконалення відображення забезпечення для здійснення реструктуризації на счетах і в фінансовій звітності.

**Ключеві слова:** реструктуризація підприємств, бухгалтерський учет, фінансова звітність, об'єктивність.

This article presents the comparison of made and used restructuring provision in IAS 37 and Accounting standard 11. The necessity of addition of national standard determination of restructuring and restrictive requirements which would provide conservatism principle is grounded. Recommendations for improvement of accounting and financial reporting concerning restructuring provision are given.

**Keywords:** restructuring of enterprises, accounting, financial reporting, conservatism.

НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

**Бухгалтерський  
облік і аудит**

**Шановні читачі  
журналу!**

українською  
МОВОЮ

Передплатні індекси у каталозі

**74053**

періодичних

**74054**

російською  
МОВОЮ

видань ДП «Преса»

**Оформити передплату Ви можете:**

1. У поштових відділах УДППЗ «Укрпошта» і в районних пунктах передплати.
2. На сайті ДП «Преса» [www.presa.ua](http://www.presa.ua) в розділі «Передплата ON-Line». Оплату за передплату можна здійснити за допомогою системи Webmoney.
3. Через фірми, які здійснюють передплату на періодичні видання (кур'єрські служби, передплатні агентства тощо). Список таких фірм друкується на 3-й або 4-й сторінці обкладинки журналу.
4. Через редакцію. **Телефони редакції:** (044) 492-25-19, 451-73-79. **e-mail:** [wirt.ukr@gmail.com](mailto:wirt.ukr@gmail.com)