

УДК 657.15

Жураковська І.В., к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет

ОБЛІК МАЙБУТНІХ ПОДІЙ ЗГІДНО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

В статті розглянуто і проаналізовано вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності щодо розкриття і оцінки майбутніх подій. Виділено об'єкти обліку, оцінка яких передбачає дослідження майбутніх операцій: доходи і витрати майбутніх періодів, забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи. Надано пропозиції щодо організації обліку майбутніх подій.

Ключові слова: доходи і витрати майбутніх періодів, забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи, події після дати балансу, міжнародні стандарти фінансової звітності

Zhurakovska I.V.

ACCOUNTING FOR FUTURE EVENTS ACCORDINGLY INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

The article discussed and analyzed the requirements of international financial reporting standards for disclosure and evaluation of future events. Selected object accounting, assessment of which involves the study of future operations, income and prepaid expenses, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

Depending on the time period, the author proposed to classify accounting perspective, operational and retrospective, analogous to the types of economic analysis. A retrospective accounting is used to control the current economic activity. This is the most methodologically developed kind of accounting. Records management is also an object of study for several centuries and describes the current transaction. Promising targets for the registration records of future events. As a separate species, accounting perspective does not exist yet, but some of its elements can be analyzed today. IFRS pay due attention to the detection and prediction of future events.

The article sale a number of provisions aimed at fixing and evaluation of future events to the financial statements:

- Using accrual and matching revenues and expenses, which leads to income and prepaid expenses (IAS 1 "Presentation of Financial Statements").

- Recognition of provisions (IAS 37 "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets").

- Evaluation and disclosure of contingent assets and liabilities (IAS 37 "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets").

- Disclosure of events after the balance sheet date (IAS 10 "Subsequent Events").

Besides many standard operating definition of the future value of assets and

liabilities, but taking into account current interest rates.

According to the developers of IFRS, the main purpose of creating provisions is balancing financial results through equal distribution of costs to several reporting periods. Accounting for such reserves as distorting the real results of economic activities and cost characteristics of the elements of the balance sheet. This information is displayed in a report that describes and characterizes the financial position of the organization rather difficult than helping external users to understand the real situation of the company and to predict its financial prospects. Ensuring show only future costs, does not reflect future earnings, so information is incomplete and "knowingly" underestimates the loss.

The future of events held quite often and one could argue that they are the objects of accounting, of which very little information to users. The urgency proposals Medvedev MU introduce a method of registering the future object by specifying for each operation time when the transaction takes place and the time when the transaction is recorded, because these two events and now can take place at different times

Upcoming Events can be displayed in off-balance sheet, while the planned operations are moving to balance. A future events to indicate the probability of their occurrence. The proposals for the organization of accounting of future events.

Keywords: income and prepaid expenses, Contingent Liabilities and Contingent Assets, events after the balance sheet date international financial reporting standards.

Жураковская И.В.

УЧЕТ БУДУЩИХ СОБЫТИЙ СОГЛАСНО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В статье рассмотрены и проанализированы требования международных стандартов финансовой отчетности по раскрытию и оценки будущих событий. Выделены объекты учета, оценка которых предполагает исследование будущих операций: доходы и расходы будущих периодов, обеспечения, условные обязательства и условные активы. Даны предложения по организации учета будущих событий.

Ключевые слова: доходы и расходы будущих периодов, обеспечения, условные обязательства и условные активы, события после отчетной даты, международные стандарты финансовой отчетности

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Бухгалтерський облік є основним джерелом інформації для прийняття управлінських рішень. Для задоволення інформаційних потреб система обліку повинна не тільки характеризувати результати діяльності у минулих періодах, а й забезпечувати підґрунтя для прийняття управлінських рішень щодо поточної діяльності та перспектив розвитку. Частково завдання забезпечення планів і стратегій діяльності реалізується в управлінському обліку,

в якому широко використовується метод бюджетування. Однак він має опосередковане відношення до бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Незважаючи на те, що фінансова звітність містить вимоги розкриття майбутніх подій, облік таких операцій методично не розроблений і перебуває на етапі формування.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Праць, в яких було б систематизовано всі аспекти оцінки і розкриття майбутніх подій, дуже мало, що вказує на важливість досліджень в даному напрямку. Окремі напрямки оцінки майбутніх подій розкрито у складі резервів майбутніх витрат і платежів наступні вчені: О.В. Аніщенко, В.Г. Дорогостайський, М.О. Козлова, О.І. Коблянська, Л.Н. Котенко, В.С. Терещенко, Н.І. Петренко, О.О. Пархомчук та ін. Теоретичні та практичні аспекти організації та методику обліку витрат майбутніх періодів досліджено в працях Н.Г. Волкова, Л. Гуменюка, Т.О. Коваленка, І.Ю. Ковтуна, В. Коміренка, Т.О. Меліхова, М.М. Могілова, Н.В. Парушина, В.В. Патрова, О.В. Розової, І.І. Сахарцева, Я.В. Соколова, Г.С. Сукова та ін.

Цілі статті. Метою дослідження є систематизація вимог міжнародних стандартів фінансової звітності щодо розкриття майбутніх подій, що дозволить сформувати відповідне інформаційне забезпечення в бухгалтерському обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Умовно облік, в залежності від періоду часу відображеного в ньому, можна класифікувати на перспективний, оперативний та ретроспективний, по аналогії з видами економічного аналізу. Ретроспективний облік використовується з метою поточного контролю за господарською діяльністю. Це найбільш методично розроблений вид обліку. Оперативний облік теж є об'єктом вивчення вже протягом декількох століть і характеризує поточні операції. Перспективний облік, тобто той, який націлений на реєстрацію майбутніх подій, звучить як нонсенс. Однак, на думку Медведєва М.Ю. (розробника теорії екаунтології), реєстрація майбутніх подій з точки зору господарської діяльності є досить далекосяжною [1].

Перспективного обліку поки що не існує, однак певні його елементи можна проаналізувати вже сьогодні. МСФЗ приділяють належну увагу виявленню та прогнозуванню майбутніх подій. Нами

згруповано ряд положень, які націлені саме на фіксацію і оцінку майбутніх подій для фінансової звітності вже сьогодні:

– Використання принципу нарахування і відповідності доходів і витрат, що призводить до виникнення доходів і витрат майбутніх періодів (МСБО 1 «Подання фінансової звітності»).

- Визнання забезпечень (МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»).

- Оцінка і розкриття інформації про умовні активи і зобов'язання (МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»).

- Розкриття подій після дати балансу (МСБО 10 «Події після дати балансу»).

Крім того багато стандартів оперують визначенням майбутньої вартості активів і зобов'язань, але з врахуванням теперішньої ставки відсотку.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат (Accruals and Matching of Costs with Revenues) полягає в тому, що результати господарських операцій потрібно відображати в облікових регістрах і бухгалтерської звітності у момент їх виникнення. Такий підхід щодо складання бухгалтерської звітності дає змогу надавати інформацію користувачам не тільки про надходження або сплату грошових коштів у минулому, а й у майбутньому [2, с. 5].

Доходи і витрати майбутніх періодів, як об'єкти обліку, відображаються в поточному періоді, але належать до майбутніх, як цього вимагає принцип нарахування. Я.В. Соколов зазначав, що «та частина витрат, що має відношення до майбутніх звітних періодів, капіталізується і показується в активі балансу. Таким чином, в актив балансу потрапляють витрати, які замість видатків тимчасово вважаються капіталом». До витрат майбутніх звітних періодів науковець відносить ті понесені витрати, які вже не можливо в майбутні періоди повернути назад. На думку вченого, передоплати та орендна плата не мають відношення до витрат майбутніх періодів тому, що в разі невиконання своїх зобов'язань, вони повинні повернути отримані грошові кошти [3]. Доходи і витрати майбутніх періодів вплинуть на фінансовий результат у майбутньому, але мало пов'язані з тими подіями, які відбудуться в наступних звітних періодах.

МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» пропонує враховувати майбутні події сьогодні шляхом створення забезпечень - зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення, умовних активів і зобов'язань. Пункт 48 МСБО 37 зазначає, що майбутні події, які можуть впливати на суму, потрібну для погашення зобов'язання, слід відображати в сумі забезпечення, коли є достатні об'єктивні свідчення того, що такі події відбудуться [4].

Забезпечення можуть створюватись для відшкодування наступних (майбутніх) витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо. На думку Шапкіна В. основна складність даної ділянки обліку полягає в тому, що необхідно аналізувати, а згодом, за необхідності, і враховувати обставини, які можуть як відбутися, так і не відбутися в майбутньому [5].

Крім забезпечень, які мають відношення до зобов'язань, підприємства відповідно до правил бухгалтерського обліку можуть створювати резерви по сумнівних боргах, знецінення цінних паперів та ін. Такі резерви використовуються для коригування оцінки активів, але інформації про них недостатньо, так як мова йде про розкриття майбутніх подій, які вплинуть на оцінку. Вартість активів, пов'язаних з такими резервами, доцільно відображати в балансі з врахуванням ймовірності і результату настання несприятливих подій.

У разі якщо враховані не всі варіанти розвитку ситуації, такі резерви, як і резерви, створювані в зв'язку з визнанням умовних фактів господарської діяльності, несуть неповну однібічну інформацію про майбутні варіанти подій і не можуть коректно використовуватися для характеристики поточного фінансового стану організації. Такі дані (у тому числі ймовірнісні характеристики) необхідно розкривати в примітках до фінансової звітності [6].

Ще один пункт МСФЗ, який вимагає детального аналізу, - використання теперішньої вартості. Так, сума резерву повинна дорівнювати теперішній вартості у випадку, якщо вплив фактора часу на вартість грошей істотна. Дійсно, з часом сума грошових коштів, що виділятимуться на резерв, буде змінюватися, тому

кращий спосіб зберегти суму резерву - дисконтувати очікувані грошові потоки по теперішній вартості. Слід зазначити, що це правило міжнародних стандартів не буде стосуватися резервів, що відносяться до найближчих періодів в майбутньому. Дисконтування зробить істотний вплив лише на грошові потоки, що відносяться до віддалених майбутніх періодів.

| <i>Об'єкти обліку, які потребують оцінки майбутніх подій</i> | |
|--|--|
| Забезпечення | Відображаються в пасиві балансу (рах. 47) |
| Резерви за активами | Відображаються в активі балансу (рах. 38) |
| Умовні зобов'язання | Потребують розкриття в примітках (позабалансові рахунки) |
| Умовні активи | Потребують розкриття в примітках (позабалансові рахунки) |
| Доходи майбутніх періодів | Відображаються в пасиві балансу (рах. 69) |
| Витрати майбутніх періодів | Відображаються в активі балансу (рах. 39) |
| Події після дати балансу | Потребують розкриття в примітках (немає рахунків) |
| Активи і пасиви оцінюювані за теперішньою вартістю | Відповідні рахунки активів і пасивів |

Рис.1. Об'єкти обліку, які потребують оцінки майбутніх подій

Пряма вказівка на включення до звітності інформації, яка відбулась після звітної дати міститься в МСБО 10 «Події після дати балансу». Події після дати балансу (Post Balance Sheet Events) — це сприятливі та несприятливі події, що виникли між датою балансу та датою затвердження фінансової звітності до випуску. При цьому датою випуску звітності є дата офіційного дозволу керівництва підприємства на випуск (публікацію, подання) фінансових звітів за межі підприємства. Коригування активів і зобов'язань є необхідним у разі подій, які відбуваються після дати балансу і надають додаткову інформацію для визначення сум, пов'язаних з умовами, що існують на дату балансу. Якщо наслідки наведених подій є

настільки суттєвими, що можуть вплинути на здатність користувачів фінансових звітів робити відповідні оцінки та приймати рішення, в примітках до фінансових звітів слід розкривати характер події та оцінку фінансового результату або твердження, що таку оцінку зробити неможливо [7].

На рис.1 узагальнено основні складові обліку подій, пов'язаних з дослідженням і оцінкою майбутнього.

Як видно з рисунку 2, оцінка майбутніх подій проводиться досить часто і можна стверджувати, що вони є об'єктами обліку, про які досить мало інформації у користувачів.

Висновки. Система обліку майбутніх подій повинна містити в своєму арсеналі сукупність таких прийомів і методів, які б забезпечили створення інформаційної моделі майбутньої діяльності та необхідні механізми досягнення бажаного стану [8]. Проведений вище аналіз міжнародних стандартів вказує, що при складанні звітності використовується чимало прогнозів майбутніх подій, однак, окрім подій після дати балансу, решта прогнозів не розкрито навіть у примітках.

Згідно теорії екаунтології (комп'ютерний бухгалтерський облік) Медведєва М.Ю. майбутній об'єктів немає, про них можна мислити, ідентифікувати ми можемо тільки ті об'єкти які належать до теперішнього періоду. Він пропонує запровадити методику реєстрації майбутніх об'єктів при комп'ютерному обліку шляхом зазначення для кожної операції часу, коли операція відбувається і часу, коли операція реєструється, адже ці дві події і на сьогодні можуть відбуватись в різні періоди часу. Крім того пропонується бухгалтерський атрибут «ймовірність настання майбутньої події» для більш достовірного її представлення в обліку [1]. Вказаний атрибут є надзвичайно актуальним і для обліку згідно міжнародних стандартів для оцінки забезпечень і резервів. Розглядаючи критерії визнання активів, зобов'язань, забезпечень треба відзначити, що в них є посилання на ймовірність настання подій. Однак в жодному стандарті не вказано, за якої конкретно величини ймовірності необхідно визнавати об'єкт в обліку.

Для формування відповідного облікового забезпечення майбутніх подій ми пропонуємо:

– відображати заплановані події на позабалансових рахунках, а при настанні запланованих операцій вони переходять на

балансові;

– зазначення для кожної операції часу, коли операція відбувається і часу, коли операція реєструється. Для всіх оцінок майбутніх подій встановлювати бухгалтерський атрибут «ймовірність настання майбутньої події»;

– зазначати в обліковій політиці ймовірність подій, які підлягають розкриттю на рівні 50 і більше відсотків на основі прогнозних даних аналітиків. Таким чином, якщо ймовірність отримання економічної вигоди в результаті настання події, яка відбудеться в майбутньому, становить 50 і більше відсотків, інформацію слід розкрити;

– для урівноваження фінансового стану доцільно, хоча б для розкриття у примітках, створити забезпечення майбутніх доходів.

Безумовно прогнози майбутніх подій, проведені на дату звітності, можуть і не здійснитись, так як ситуація протягом року може змінюватись. Однак вони мають важливе значення для користувачів і оцінки фінансового стану. Якщо проаналізувати зобов'язання та угоди бухгалтерам досить складно, то бажано довірити цю роботу аналітикам, економістам компанії для отримання більш достовірного прогнозу.

1. Медведев М.Ю. Экаунтология: компьютерный учет вместо бухгалтерского. – М.: ДМК Пресс, 2012. – 197с.
2. Коміренко В. Особливості обліку витрат та доходів майбутніх періодів на сільськогосподарських підприємствах / В. Коміренко // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 15. – С. 5-8.
3. Соколов Я.В. Витрати майбутніх звітних періодів: форма і зміст / Я.В. Соколов, В.В. Патров // Бухгалтерский учет. – 1998. – № 8. – С. 91
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи».
5. Шапкин В. МСФО (IAS) 37: как учесть будущие события сегодня. Шапкин В. // Актуальная бухгалтерия [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://aktbuh.ru/msfo/standarty/msfo-ias-37-kak-uchest-buduschie-sobytiya-segodnya>
6. Кривда С.В. Состав и структура капитала в бухгалтерском балансе // Кривда С.В. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.upruchet.ru/articles/2011/2/5621.html>
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 10 «Події після дати балансу».
8. Кравченко О.В. Напрями організації управлінського обліку в банку / Кравченко О.В. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/kravchenko_040.pdf