

ГАРМОНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ НА ПІДПРИЄМСТВАХ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ПЕРЕХОДУ НА МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ

Гончарук С.М., Войтович Н.В.

Львівський національний університет імені Івана Франка

У статті розглянуто та проведено порівняння ключових аспектів обліку зобов'язань відповідно до вимог міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку. Проаналізовано положення основних міжнародних стандартів, які регламентують порядок визнання, оцінки, обліку зобов'язань і розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Визначено необхідність та важливість гармонізації обліку зобов'язань в сучасних умовах ведення бізнесу і входження вітчизняних суб'єктів господарювання у європейський економічний простір. Виявлені розбіжності дали можливість запропонувати напрямки гармонізації обліку зобов'язань в Україні. Ключовими з яких є внесення конструктивних змін у відповідні П(С)БО та проведення реформ в усіх сферах соціально-економічних відносин нашої держави.

Ключові слова: бухгалтерський облік, виплати працівникам, гармонізація, забезпечення, зобов'язання, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Постановка проблеми. В умовах інтеграції України у світове економічне співтовариство, формування відкритої економіки та залучення іноземних інвестицій вітчизняні підприємства все частіше співпрацюють з іноземними партнерами, які ведуть облік і складають фінансову звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів. Разом з цим виникає об'єктивна необхідність використання підприємствами окрім власного капіталу ще й позикового, залучення якого призводить до утворення зобов'язань, які є основою взаємозв'язків між суб'єктами господарювання в сучасних умовах ведення бізнесу.

Саме тому, питання гармонізації їх обліку на вітчизняних підприємствах в умовах європейської інтеграції і застосування міжнародних стандартів обліку і звітності є актуальними і потребують комплексного вивчення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розкриття сутності та класифікації зобов'язань, дослідження порядку їх оцінки та обліку, а також щодо вирішення проблеми гармонізації за міжнародними та національними стандартами зробили провідні зарубіжні та вітчизняні науковці, зокрема Н.С. Акімова, Х. Андерсон, І.Д. Бенько, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, І. Броунлі, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, А.П. Грінько,

Д. Едвард, Д. Колдуелл, М.Р. Лучко, В.Ф. Максимова, С.І. Мельник, І.В. Орлов, В.Ф. Палій, Б. Райан, Я.В. Соколов, О.В. Топоркова, Джон Дж. Уальд, Т.В. Черкашина та інші.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Сучасний етап розвитку національної економіки та інтегрування її учасників у європейську економічну спільноту зумовлює необхідність пристосування вітчизняних підприємств до нових умов ведення обліку і формування фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів. Вивчення та чітке розуміння їх норм є передумовою не лише гармонізації обліку окремого об'єкту – зобов'язань, але й сприятиме налагодженню співпраці між вітчизняними підприємствами і компаніями країн Європейського Союзу.

Мета статті. Метою дослідження є визначення шляхів гармонізації обліку зобов'язань на підприємствах в Україні у відповідності до вимог міжнародних стандартів обліку, що забезпечить єдиний підхід до формування інформації про стан зобов'язань у звітності підприємств різних країнах світу.

Виклад основного матеріалу. Зобов'язання є важливою умовою успішного функціонування підприємств у сучасних умовах ведення бізнесу, адже розглядаються як джерело фінансових ре-

сурсів для фінансування операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємств.

Відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» зобов'язання – це існуюча заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів з підприємства, котрі втілюють у собі економічні вигоди [6].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» під зобов'язанням розуміють заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють економічні вигоди [1].

Як бачимо трактування зобов'язань у МСБО 37 і НП(С)БО 1 ідентичне.

Розглянувши підходи до класифікації зобов'язань у стандартах обліку, то відповідно до міжнародних стандартів зобов'язання поділяються на поточні (короткотермінові) та непоточні (довготермінові), а класифікація зобов'язань, яка застосовується підприємствами в Україні (відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання») виокремлює такі види зобов'язань: довгострокові, поточні та непередбачувані зобов'язання, доходи майбутніх періодів.

Виходячи з положень міжнародних стандартів, зобов'язання можуть виникати не тільки з договорів або законів, але й у результаті добровільного прийняття на себе зобов'язань з метою

Таблиця 1

Види оцінки зобов'язань відповідно до Концептуальної основи*

Вид оцінки	Характеристика
За історичною собівартістю	Зобов'язання відображаються за сумою надходження або за деяких інших обставин, та за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що як очікується будуть сплачені з метою погашення зобов'язання в ході звичайної діяльності.
Оцінка зобов'язань за поточною собівартістю	Зобов'язання відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або за їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності.
Оцінка зобов'язань за вартістю реалізації	Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашень, тобто за недисконтованою сумою грошей, яка як очікується буде сплачена для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності.
За теперішньою вартістю	Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутнього чистого вибуття грошових коштів, які як очікується будуть необхідні для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності.

*Складено на основі: [3]

Таблиця 2

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, які регламентують порядок визнання, оцінки і розкриття інформації про зобов'язання

Назва МСБО (МСФЗ)	Питання, що регламентують
МСБО 19 «Виплати працівникам»	1. Визначає порядок визнання і розкриття інформації про виплати працівникам, вимагає від підприємства визнання: зобов'язань, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, що підлягають сплаті в майбутньому; витрат, якщо підприємство отримує економічну вигоду внаслідок послуги, яку надає працівник [4]. 2. Встановлює такі категорії виплат працівникам [4]: а) короткострокові: зарплата працівникам і службовцям, внески на соціальне забезпечення; оплачувані щорічні відпустки та лікарняні; участь у прибутку та премії; негрошові виплати; б) довгострокові: відпустка за вислугу років або академічні відпустки; з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років; виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю; виплати частки в прибутку, премій; відстрочені компенсації; в) виплати при звільненні; г) виплати після закінчення трудової діяльності: пенсії; інші виплати після закінчення трудової діяльності; страхування життя після закінчення трудової діяльності; медичне страхування після закінчення трудової діяльності.
МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»	Визначає класифікацію випущених фінансових інструментів як зобов'язання чи капітал; подає взаємозалік фінансових активів і зобов'язань, вказуючи, що фінансовий актив та фінансове зобов'язання слід взаємозараховувати [5]: – якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання має юридично забезпечене право на взаємозалік визнаних сум; – суб'єкт господарювання має намір погасити зобов'язання на нетто-основі або продати актив й одночасно погасити зобов'язання (дебіторська і кредиторська заборгованість).
МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»	Регламентує визнання, оцінки і розкриття забезпечень, а також відображення умовних зобов'язань та умовних активів [6].
МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»	Встановлює порядок визнання, припинення визнання і оцінки фінансових активів, фінансових зобов'язань, а також ведення обліку хеджування. Відповідно до МСБО 39 різниця між ціною облігації та її номінальною вартістю амортизується (списується) протягом строку, на який випущена облігація. При цьому для визначення суми амортизації премії чи дисконту у відповідному звітному періоді використовується метод ефективної ставки відсотка [7].

підтримання добрих ділових стосунків з партнерами або намагання вчинити за справедливостю.

Як у міжнародній, так і вітчизняній практиці зобов'язання визнається і відображається в обліку за умови, якщо його оцінка може бути достовірно визначена і відбудеться вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди [2; 6; 7].

У Концептуальній основі фінансової звітності вказано, що зобов'язання оцінюються за однією з чотирьох видів вартості [3] (табл. 1).

Найчастіше основою оцінки, яку використовують підприємства для складання фінансових звітів, є історична собівартість.

У вітчизняній законодавчій базі відсутній єдиний нормативно-правовий акт, який на зразок Концептуальної основи фінансової звітності висвітлював би загальні підходи до оцінювання зобов'язань. В той же час, у міжнародній практиці на сьогодні відсутній стандарт, в якому приділялася би увага суто зобов'язанням. Тому для їх визнання, оцінки і розкриття інформації про них у звітності закордонні компанії користуються стандартами, перелік та коротка характеристика яких подана у таблиці 2.

Методологічні засади формування в обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та ін.

Загалом нормативна база з бухгалтерського обліку зобов'язань в Україні при їх визнанні і відображенні в балансі відповідає міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та фінансової звітності (МСБО та МСФЗ). Однак реформування національної системи бухгалтерського обліку у контексті переходу вітчизняних підприємств на міжнародні стандарти визначає гостру необхідність перегляду окремих законодавчих і нормативно-правових актів з метою гармонізації їх положень у відповідності до загальноєвропейської практики, у тому числі і щодо обліку, оцінки, визнання та відображення у фінансовій звітності інформації про зобов'язання. Це дозволить удосконалити методику обліку цієї ділянки та забезпечить зрозумілість звітної інформації для іноземних партнерів (головним чином – інвесторів).

Порівняння П(С)БО 11 «Зобов'язання» і МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» вказує на те, що ці стандарти мають як спільні, так і відмінні риси:

1. Спільним є використання і відображення у цих стандартах обліку таких термінів як зобов'язання і забезпечення, а також визначення поняття «зобов'язання».

2. Відмінним є те, що:

– П(С)БО 11 розглядає зобов'язання, а МСБО 37 – забезпечення;

– згідно з МСБО 37 забезпечення відображається в балансі в складі короткострокових чи довгострокових зобов'язань, тоді як в Україні взагалі не передбачено поділ забезпечень за часом їх залучення;

– у П(С)БО 11 відсутні такі важливі терміни і поняття, а також їх тлумачення, як: подія, що зобов'язує; юридичне зобов'язання; кон-

структивне (фактичне, традиційне) зобов'язання; теперішня заборгованість; достовірна оцінка зобов'язання; найкраща оцінка видачків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на дату балансу [8, с. 20].

Саме на зменшення цих відмінностей необхідно спрямовувати зусилля при удосконаленні методики ведення обліку зобов'язань на підприємствах в Україні та приведенні у відповідність до європейського законодавства і міжнародних стандартів вітчизняних законодавчих та нормативно-правових актів (П(С)БО).

В процесі дослідження нами також було приділено увагу порівнянню систем обліку розрахунків за виплатами працівників відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСФЗ 19 «Виплати працівникам». Основними відмінностями по цих стандартах є те, що:

– у П(С)БО 26 відсутнє визначення поняття «виплати працівникам»; а у МСБО 19 під виплатами працівникам розуміють всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками [4];

– згідно МСФЗ 19 у примітках до фінансової звітності не розкривається в повному обсязі інформація про виплати працівникам;

– у МСБО 19 досить докладно розкриті питання визнання, оцінки, облікового відображення та відображення у фінансовій звітності всіх можливих виплат працівникам зі сторони підприємства. У П(С)БО 26 відсутня така деталізація, і, навіть, попри наявність багатьох норм з обліку оплати праці, вони не є систематизовані та не рекомендовані для використання в процесі організації бухгалтерського обліку оплати праці на єдиному загальнодержавному рівні;

– через меншу кількість підпунктів у П(С)БО 26 (34; тоді як у МСБО 19 – 161) інформація представлена в більш стислому вигляді;

– у П(С)БО 26 виділені зобов'язання по виплатам інструментами власного капіталу, які визначаються відповідно до П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»;

– згідно МСБО 19 в якості короткострокових виплат працівникам можуть бути застосовані як грошові пільги (надання житла працівникам, робочого автомобіля, медичне обслуговування тощо), так і участь у прибутках підприємств. У нормах П(С)БО 26 такі випадки не розглядаються;

– відповідно до МСБО 19 передбачено більше виплат працівникам після закінчення їх трудової діяльності, зокрема це: пенсійне забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності. Тоді як у П(С)БО 26 до цих виплат належать: різні види пенсійного забезпечення працівників (крім державного) та інші зобов'язання підприємства, які воно бере на себе щодо своїх колишніх працівників.

Наявність вищезгаданих відмінностей у стандартах з обліку зобов'язань свідчить про доцільність уніфікації національної системи обліку до міжнародної практики.

В першу чергу це має відбуватися шляхом внесення конструктивних змін у відповідні П(С)БО та введення до них наочних прикладів і типових ситуацій, детальної розробки інструктивних і рекомендаційних нормативних актів, завдяки чому бухгалтери зможуть чітко та од-

нозначно розуміти питання обліку зобов'язань. Також необхідно забезпечити проведення реформ в усіх сферах соціально-економічних відносин нашої держави. Оскільки важко говорити про реальні зміни в системі обліку без удосконалення та трансформації податкової системи, пенсійного забезпечення (розвиток недержавного пенсійного забезпечення), підняття соціальних стандартів (прожиткового мінімуму, мінімальної заробітної плати та ін.) та закріплення у вітчизняній практиці медичного та соціального страхування тощо.

Всі ці заходи, на нашу думку, створять належну платформу для поступового і в той же час повного переходу підприємств в Україні на міжнародну практику обліку зобов'язань у розрізі їх видів; буде покладено розбіжності в обліку зобов'язань вітчизняними підприємствами (у відповідності до національних стандартів обліку) і європейськими компаніями (у відповідності до міжнародних стандартів обліку) та створено максимально сприятливі умови для іноземних інвесторів та виходу вітчизняних підприємств на європейський і міжнародний ринок.

Список літератури:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджене наказом МФУ від 07.02.2013 р. № 73 (із змінами і доповненнями).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: затверджене наказом МФУ від 31.01.2000 р. № 20 (із змінами і доповненнями).
3. Концептуальна основа фінансової звітності: затверджена IASB від 01.09.2010 р.
4. МСБО 19 «Виплати працівникам»: затверджене IASB від 01.01.2012 р.
5. МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»: затверджене IASB від 01.01.2012 р.
6. МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»: затверджене IASB від 01.01.2012 р.
7. МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»: затверджене IASB від 01.01.2012 р.
8. Асмолова Т. В. Особливості обліку зобов'язань за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: порівняльний аспект / «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси» // Т. В. Асмолова, С. В. Сирцева. – 2015. – Випуск 12(45). Ч. 1. – С. 15-21.
9. Овсюк Н. В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект / Н.В. Овсюк, О.Ю. Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – № 3(24). – С. 360-368.
10. Сковрунська Т. В. Гармонізація національної системи розрахунків з оплати праці за міжнародними стандартами / Т. В. Сковрунська, С. В. Тивончук // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(4). – С. 229-236.

Гончарук С.М., Войтович Н.В.

Львовский национальный университет имени Ивана Франко

ГАРМОНИЗАЦИЯ УЧЕТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ В УКРАИНЕ В КОНТЕКСТЕ ПЕРЕХОДА НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ

Аннотация

В статье рассмотрены и проведено сравнение ключевых аспектов учета обязательств в соответствии с требованиями международных и национальных стандартов бухгалтерского учета. Проанализированы положения основных международных стандартов, регламентирующих порядок признания, оценки, учета обязательств и раскрытия информации о них в финансовой отчетности. Определена необходимость и важность гармонизации учета обязательств в современных условиях ведения бизнеса и вхождения отечественных субъектов хозяйствования в европейское экономическое пространство. Выявленные расхождения позволили предложить направления гармонизации учета обязательств в Украине. Ключевыми из которых является внесение конструктивных изменений в соответствующие П(С)БУ и проведения реформ во всех сферах социально-экономических отношений нашего государства.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, выплаты работникам, гармонизация, обеспечение, обязательства, международные стандарты бухгалтерского учета, национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета.

Goncharuk S.M., Vojtovych N.V.

Ivan Franko National University of Lviv

THE HARMONIZATION OF ACCOUNTING COMMITMENTS ON ENTERPRISES IN UKRAINE IN THE CONTEXT OF TRANSITION TO INTERNATIONAL STANDARDS

Summary

The article considers and compares key aspects of accounting of commitments in accordance with the requirements of international and national accounting standards. The article analyzes the provisions of the main international standards that regulate the procedure for recognizing, measuring, accounting for commitments and disclosing information about them in the financial statements. The necessity and importance of harmonization of accounting of commitments in the current conditions of doing business and entry of domestic business entities into the European economic space are determined. The revealed discrepancies gave an opportunity to propose directions for harmonization of accounting of commitments in Ukraine. The key is the introduction of constructive changes in the relevant P(S)BO and the implementation of reforms in all spheres of socio-economic relations of our state.

Keywords: accounting, commitments, employee benefits, harmonization, international accounting standards, national accounting (accounting) standards, provision.