

Кравченко О.В.

к.е.н., доцент, Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України» (м. Суми)

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИМИ УСТАНОВАМИ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ

Чинним законодавством передбачено можливість резервування коштів на покриття майбутніх витрат підприємствами з метою рівномірного розподілу витрат, зниження рівня ризику, підвищення відповідальності. Проте, проблеми методичного характеру призводять до того, що навіть ті підприємства, які мають гостру необхідність і бажання формувати певні види забезпечень (наприклад, підприємства, що реорганізуються), їх не створюють. До них можна віднести: недостатню розробленість нормативної бази щодо умов формування забезпечень; відсутність методів розрахунку сум відрахувань на створення (поповнення) забезпечень; відсутність належного документального оформлення розрахунку забезпечень; недосконалість порядку відображення операцій формування забезпечень у системі бухгалтерських рахунків. Вважаємо, що відсутність комплексної методики обліку негативно вплине на процес формування забезпечень бюджетними установами, враховуючи намічену модернізацію системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

На сьогодні під час функціонування бюджетних установ в обліку відображають зобов'язання, які поділяються на: довгострокові (довгострокові позики та довгострокові векселі видані й інші довгострокові фінансові зобов'язання) та поточні (короткострокові позики, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові векселі видані, розрахунки за виконані роботи, розрахунки з податків і зборів, розрахунки зі страхування, розрахунки з оплати праці, розрахунки за іншими операціями із кредитором, внутрішні розрахунки) [1].

Стосовно непередбачених зобов'язань, то можливість їх обліку в бюджетних установах сьогодні проігноровано, у зв'язку з відсутністю необхідності створювати забезпечення з невизначеними сумою або часом погашення.

Запровадження в дію з 2015 року розроблених національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі передбачає і можливість виникнення забезпечень. Так, в НП(С)БОДС 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу [2].

В обліку вони будуть визнаватись з урахуванням міжнародних стандартів, а саме: суб'єкти державного сектору не визнають їх у фінансових звітах, оскільки це може обумовити виникнення фактично відсутніх витрат та доходів, а відображають на позабалансових рахунках у сумі очікуваного погашення. Передбачено можливість розкриття інформації стосовно забезпечення у разі виникнення внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди або потенціал корисності, та його оцінка може бути визначена розрахунковим шляхом. Якщо ці умови не виконуються, тоді забезпечення не визнається. Заборонено створювати забезпечення з метою можливості покриття майбутніх дефіцитів.

Передбачено можливість виникнення таких видів забезпечень: по виплатам працівникам, витратам на реструктуризацію, виконанню зобов'язань у разі припинення діяльності, виконанню зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо. Більш детально НП(С)БОДС 128 розкриває порядок створення забезпечень стосовно забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію та стосовно обтяжливих контрактів.

Резервувати кошти за першим з них можна за сумою прямих витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю, у разі наявності затвердженого керівництвом суб'єкта державного сектору плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, що будуть понесені, та після початку реалізації цього плану.

За другим - забезпечення визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням, яка розраховується за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за його невиконання. При цьому понесені витрати оцінюються за різницею між витратами на виконання такого контракту і доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту.

За іншими вказаними видами забезпечень порядок їх створення не прописаний. Вважаємо, за необхідне висвітлити ці аспекти. Так, наприклад, методику формування резерву під виплату відпускних на підприємствах розкрито в Інструкції про застосування плану рахунків: сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці [3].

Спираючись на чинні нормативні документи, детальну інформацію стосовно методики обліку забезпечень слід надавати в Наказі про облікову політику, а в Примітках до фінансової звітності за видами створених забезпечень зазначати: залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду; зміни забезпечення протягом звітного періоду внаслідок

створення забезпечення або додаткових відрахувань; використану та невикористану суму забезпечення, сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення.

Загальна сума створеного забезпечення зменшується на суму очікуваного відшкодування. За рішенням установи резервувати кошти для створених забезпечень з включенням їх до витрат поточного періоду. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу, за потребою коригується.

Вважаємо, враховуючи зміни передбачені у зв'язку з введенням в дію НП(С)БОДС, включити до Плану рахунків рахунок для обліку забезпечень, а в Інструкції про його застосування встановити призначення і порядок ведення рахунків, методика розрахунку. З огляду на вітчизняну облікову практику суб'єктів господарювання, це може бути рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». За кредитом - відображати нарахування забезпечень (з дебетом рахунків видатків 80, 81), за дебетом - їх використання (з кредитом відповідних рахунків). Субрахунки відкривати за видами створених забезпечень, аналітичні - у розрізі коштів загального та спеціального фонду за необхідністю. Наприклад, субрахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток»:

- 4711 «Забезпечення виплат відпусток за рахунок коштів загального фонду»;
- 4712 «Забезпечення виплат відпусток за рахунок коштів спеціального фонду».

Таким чином, розглянуті напрями вдосконалення методики обліку забезпечень бюджетними установами сприятимуть впорядкуванню інформації, прозорості та достовірності даних про них з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

Список літератури

1. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ : наказ МФУ від 02.04.2014 № 372 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/control/384845>
2. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ МФУ від 28.12.2009 N 1541. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1194.97.0>.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань : наказ МФУ від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.