

УДК 657

**О.О. Сидоренко**, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## **ОБЛІК ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ ЗА ОБТЯЖЛИВИМИ КОНТРАКТАМИ У СУБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

**А.А. Сидоренко**, канд. екон. наук

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

## **УЧЕТ ОБЕСПЕЧЕНИЙ ПО ОБРЕМЕНИТЕЛЬНЫМ КОНТРАКТАМ У СУБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ**

**O.O. Sidorenko**, PhD., Associate Professor

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

## **ACCOUNTING OF PROVIDING FOR ONEROUS CONTRACTS IN OF SUBJECTS OF ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR**

*Досліджено та удосконалено методичні засади обліку формування забезпечень за обтяжливими контрактами у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі України. Розроблено дерево прийняття рішення щодо визнання контракту обтяжливим та необхідності формування за ним забезпечення.*

**Ключові слова:** обтяжливий контракт, державний сектор, класифікація, забезпечення, облік.

*Изучено и усовершенствовано методические основы учета формирования обеспечений касательно обременительных контрактов у субъектов бухгалтерского учета в государственном секторе Украины. Разработано дерево принятия решения о признании контракта обременительным и необходимости формирования обеспечения по нему.*

**Ключевые слова:** обременительный договор, государственный сектор, резерв, учет.

*The methodological issues of the onerous contracts provisions' accounting in the public sector entities' accounting in Ukraine are examined and improved. A decision tree for the recognition of onerous contracts and necessity of the provision generation is developed.*

**Key words:** onerous contract, public sector, classification, provision, accounting.

**Постановка проблеми.** У процесі виконання своїх обов'язків суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі можуть виникати ситуації, пов'язані з укладанням, необхідністю виконання та чи дострокового припинення дії обтяжливих контрактів. Водночас національним положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» (далі – НП(с)БОДС), передбачено необхідність формування забезпечень за обтяжливими контрактами, що вказує на актуальність 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; 6; 7]. Незважаючи на значний доробок вищезазначених науковців, питання обліку обтяжливих контрактів у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, з урахуванням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, є маловивченими. Недостатньо вивченими є питання щодо визнання контракту обтяжливим, умов, за яких за ним може бути сформовано забезпечення та безпосередньо бухгалтерського обліку сформованих забезпечень за такими контрактами.

**Мета статті** полягає у дослідженні та удосконаленні методичних засад обліку формування забезпечень за обтяжливими контрактами у суб'єктів бухгалтерського обліку у державному секторі України. Зокрема, розробити дерево прийняття рішень щодо моменту визнання контракту обтяжливим та необхідності формування за ним забезпечення.

**Виклад основного матеріалу.** *Обтяжливий контракт* – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди або потенціал корисності від цього контракту [5]. На нашу думку, зазначено визначення поняття «обтяжливий контракт» у НП(с)БОДС 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» є неповним, та таким, що не дає можливості правильно ідентифікувати контракт як обтяжливий.

Дослідивши методологічні засади обліку наслідків укладання обтяжливих контрактів, зокрема НП(с)БОДС 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» (далі – НП(с)БОДС), з урахуванням загального визначення поняття «контракт» (контракт – письмова угода двох або більше сторін з певними зобов'язаннями при здійсненні певних намірів, операцій за певних умов і у зазначені строки, а також з відповідальністю сторін за виконання зобов'язань [4]) ми рекомендуємо під терміном **обтяжливий контракт у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі розуміти** – письмову угоду, договір (контракт) укладений суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі між однією або/та більшою кількістю осіб, за якою (яким) у сторін контракту 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.

На підставі уточнення дефініції поняття «обтяжливий контракт» нами розроблено дерево прийняття рішення щодо визнання контракту обтяжливим, яке наведено на рисунку 1.



Рис.1. Дерево прийняття рішення щодо визнання контракту обтяжливим у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі

Джерело: власна розробка автора.

Забезпечення створюється у разі виникнення внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють у собі еконо-

мічні вигоди або потенціал корисності, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) витрат для «виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів» [5]. Проте це не означає, що за кожним обтяжливим контрактом необхідно створювати забезпечення. Такий висновок можна зробити з визначення поняття «забезпечення - зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу» [5]. З метою полегшення прийняття рішення щодо того, у якому випадку необхідно формувати забезпечення за обтяжливим контрактом, нами розроблене відповідне дерево рішення, яке наведено на рисунку 2.

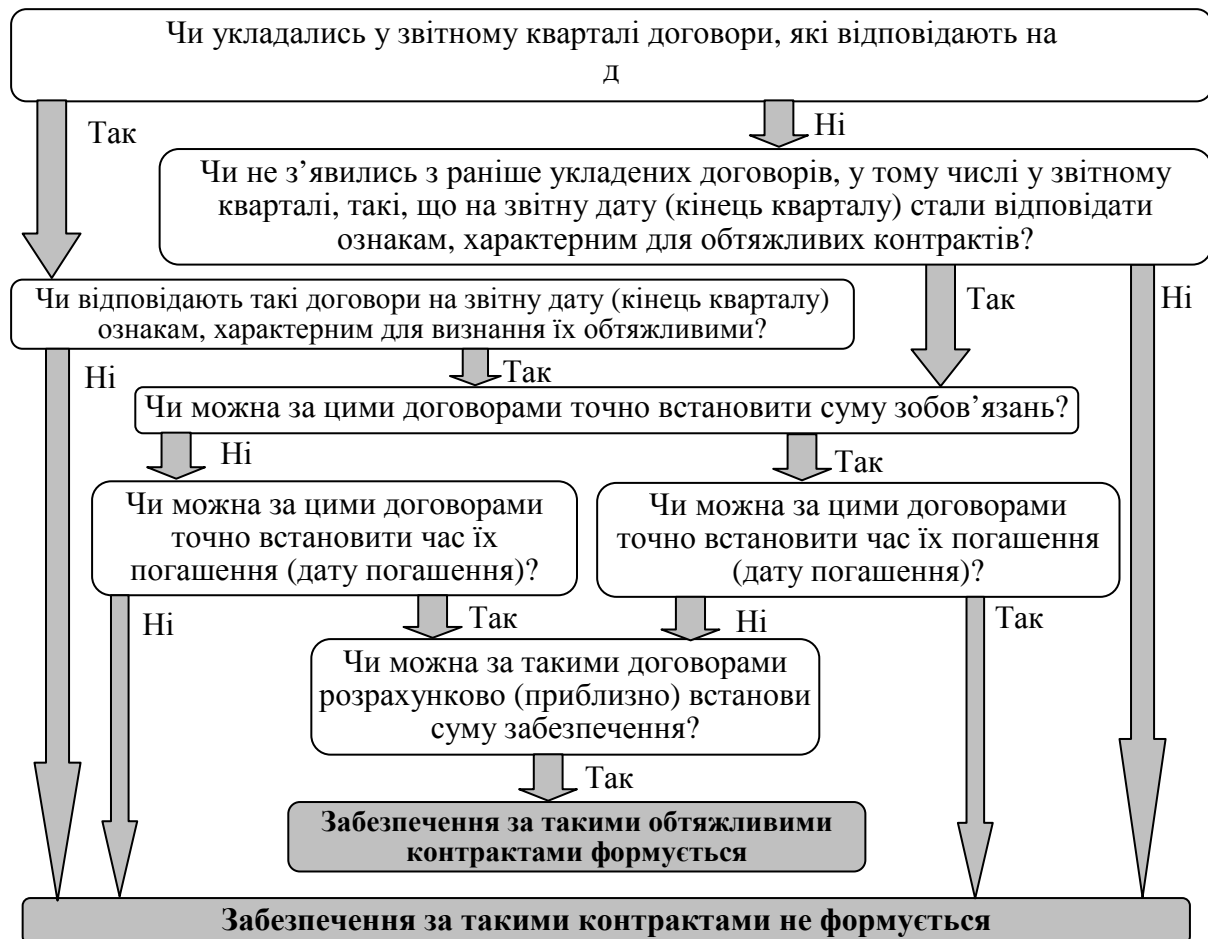


Рис. 2. Дерево рішень щодо необхідності формування забезпечення за обтяжливим контрактом у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі

Джерело: власна розробка автора

Отже, в процесі ведення обліку бухгалтер суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі повинен оцінити кожний з укладених та не виконаних на звітну дату контрактів на предмет їх віднесення чи не віднесення до складу обтяжливих контрактів, для цього можна скористатись деревом рішень, яке наведено на рисунку 1.

Якщо контракт відповідає ознакам визнання його обтяжливим, то бухгалтеру необхідно визначити, чи можна за ним сформувавши забезпечення, для цього доцільно скористатись розробленим нами деревом рішень, що наведено на рисунку 2. І лише якщо ці два етапи проведені, визначено контракти, які є обтяжливими, та з'ясовано, за якими з них можна сформувавши забезпечення, необхідно переходити безпосередньо до їх розрахунку та відповідно відображення в обліку.

Забезпечення обтяжливого контракту визначається в 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 [5].

З наведеного можна зробити висновок, що бухгалтеру для забезпечення аналітичного обліку обтяжливих контрактів та формування забезпечення за ними необхідно мати таку інформацію:

1. Загальна інформація про контракт:

- номер контракту;
- дата укладання контракту;
- дата визнання контракту обтяжливим;
- очікувана дата (період) виконання контракту;
- вид суб'єкта, з яким укладено контракт: за його статусом (СБОДС – суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі; ППС – підприємство приватного сектору; ФО – фізична особа; тощо); місцем розташування (вказується країна реєстрації особи, з якою укладено контракт); ступенем пов'язаності (пов'язана чи непов'язана особа).

2. Дані необхідні для оцінювання контракту на дату визнання як обтяжливого та розрахунку за ним забезпечення:

- очікувані економічні вигоди чи потенціал корисності за контрактом;
- неминучі витрати на звітну дату (наводиться оціночна сума витрат на виконання контракту чи сплату штрафів (пені, неустойки) у разі його розірвання (неналежного виконання));
- найменша сума неминучих витрат;
- прибуток (збиток) від виконання контракту;
- інформація щодо додаткових угод укладених з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту (наводиться інформація за кожною додатковою угодою, а саме: сума економічних вигод чи потенціал корисності за угодою; сума витрат на виконання додаткової угоди; різниця вигід та витрат за додатковою угодою);
- результат виконання додаткових угод;
- прибуток (збиток) за обтяжливим контрактом та додатковими угодами до нього.

3. Інформація про забезпечення по кожному з обтяжливих контрактів:

- розмір забезпечення за обтяжливим контрактом на минулу звітну дату;
- сума використаного забезпечення за обтяжливим контрактом на його виконання (часткове виконання) та/або його розірвання та сплату штрафів (пені, неустойки);
- розмір забезпечення за обтяжливим контрактом на звітну дату;
- сума збільшення забезпечення протягом звітного періоду;
- невикористана сума забезпечення, що підлягає сторнуванню (списанню) у звітному періоді.

На нашу думку, наведену вище інформацію доцільно звести в розробленій нами відомості аналітичного обліку обтяжливих контрактів та сформованих за ними забезпечень (таблиця).

Використання запропонованої відомості буде сприяти полегшенню обліку операцій за обтяжливими контрактами, слугуватиме додатковим джерелом інформації для прийняття управлінських рішень щодо виконання чи розірвання обтяжливих контрактів. Крім того, дані, наведені у відомості, можуть бути використані безпосередньо при складанні звітності та приміток до річної фінансової звітності.

Таблиця

Відомість аналітичного обліку обтяжливих контрактів та сформованих за ними забезпечень на 31.12.2013 р.

Номер контракту	Дата укладання обтяжливого контракту	Дата визнання контракту обтяжливим	Очікувана дата (період) виконання контракту	Вид суб'єкта з яким укладено контракт за:			Очікувані економічні вигоди чи потенціал корисності за обтяжливим контрактом, тис. грн	Неминучі витрати на звітну дату за контрактом на:		Найменша сума неминучих витрат, тис. грн	Прибуток (збиток) від виконання контракту*, тис. грн (7) – (10)	Інформація щодо додаткових угод		
				статусом	місцем розташування	за ступенем пов'язаності		виконання контракту, тис. грн	сплату штрафів (пені, неустойки), тис. грн			Додаткова угода 1		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
12	13.01.2013	13.01.2013	Рік	СБОДС	Україна	Пов'язана	100	125	135	125	-25	10	5	5
25	15.04.2013	31.12.2013	Рік	ППС	Україна	–	120	155	155	155	-35	5	10	-5
38	18.07.2013	18.07.2013	до 05.2014	ППС	Україна	–	110	145	150	145	-35	15	25	-10
49	25.08.2013	25.08.2013	Рік	ППС	Україна	–	225	220	215	215	5	-	-	-
.....														
Всього:	x	x	x	x	x	x	555	645	655	640	90	30	40	-10

Інформація щодо додаткових угод			Додаткова угода n			Результат виконання додаткових угод, тис. грн (14)+...+(20)	Прибуток (збиток) за обтяжливим контрактом та додатковими угодами до нього*, тис. грн (11) + (21)	Розмір забезпечення за обтяжливим контрактом на минулу звітну дату, тис. грн	Сума використаного забезпечення протягом звітного періоду за контрактами, які:		Розмір забезпечення за обтяжливим контрактом на звітну дату, тис. грн (10) – (21)	Сума збільшення забезпечення протягом звітного періоду, тис. грн (26)-(23)+(25)	Невикористана сума забезпечення, що підлягає сторнуванню (списанню) у звітному році, тис. грн (23)-(24) або (23)-(26)
.....			Сума економічних вигод чи потенціал корисності за угодою, тис. грн	Сума витрат на виконання додаткової угоди, тис. грн	Різниця вигід та витрат за додатковою угодою n, тис. грн (18) – (19)				виконані чи розірвані у звітному періоді**, тис. грн	частково виконані та продовжують виконуватись, тис. грн			
15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
-	-	-	-	-	-	5	-20	125	125	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-5	-40	0	-	-	160	160	-
-	-	-	-	-	-	-10	-55	130	-	40	155	65	-
-	-	-	-	-	-	-	5	215	-	-	0	-	215
...													
						-10	-115	470	125	40	315	225	215

Примітки: \*якщо значення показника позитивне, то контракт не визнається обтяжливим та за ним не формується забезпечення.

\*\* у тому числі виконані частково та розірвані у звітному періоді.

Джерело: власна розробка автора.

Згідно із НП(с)БОДС 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», суб'єкт державного сектору щодо кожного виду забезпечень наводить таку інформацію:

1. Залишок забезпечення на початок і кінець звітної періоду.
2. Збільшення забезпечення протягом звітної періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань.
3. Сума забезпечення, що використана протягом звітної періоду.
4. Невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді.
5. Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення [5].

Водночас запропонована нами відомість аналітичного обліку обтяжливих контрактів та сформованих за ними забезпечень дає можливість заповнити примітки до річної фінансової звітності з найменшими затратами часу за вищенаведеними показниками.

Суми створених забезпечень визнаються витратами. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню [5].

Отже, згідно з діючими НП(с)БОДС нарахування або збільшення забезпечення відображається по дебету рахунку обліку витрат одночасно з кредитом рахунку обліку забезпечення за обтяжливим контрактом. У випадку зменшення раніше нарахованого забезпечення або відсутності ймовірності вибуття активів для погашення зобов'язань, за якими було створене таке забезпечення, в обліку методом сторно повторюється проведення з формування такого забезпечення на суму розрахованого зменшення (на суму раніше сформованого забезпечення).

На нашу думку, використання сторнування для відображення в обліку наслідків зменшення (списання) забезпечення може призвести до викривлення показників фінансової звітності. Зокрема, може виникнути ситуація, коли сума сторнованого забезпечення призведе до того, що на рахунках обліку витрат буде відображатись від'ємна сума (наприклад, забезпечення було створено у минулому році, а на кінець першого кварталу наступного року, прийнято рішення про його списання, і сума такого забезпечення більше ніж розмір витрат на рахунку, який підлягатиме сторнуванню).

У зв'язку з цим, ми пропонуємо, відображати зменшення (списання) забезпечення методом сторно лише у сумі яка була нарахована у звітному році, а якщо сума зменшення (списання) забезпечення перевищує такі суми, та на суму перевищення здійснювати запис за дебетом рахунку обліку забезпечення та кредитом рахунку обліку фінансового результату попередніх періодів.

**Висновки і пропозиції.** В результаті проведеного дослідження виявлено, що питання обліку забезпечень за обтяжливими контрактами у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі є недостатньо дослідженими. У зв'язку з цим у роботі розроблено дерево прийняття рішення щодо визнання контракту обтяжливим у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі та дерево прийняття рішення щодо необхідності формування забезпечення за обтяжливим контрактом, що є першоосновою в обліку операцій за обтяжливими контрактами, адже дозволяє чітко ідентифікувати обтяжливі контракти, прийняти рішення щодо можливості формування за ними забезпечення та створює теоретичні засади для подальшого розвитку обліку і контролю операцій за обтяжливими контрактами у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі.

У роботі розроблено та запропоновано відомість аналітичного обліку обтяжливих контрактів та сформованих за ними забезпечень, яка містить необхідну та суттєву ін-

формацію для ефективного управління та прийняття управлінських рішень щодо обтяжливих контрактів.

З метою забезпечення достовірності фінансової звітності в роботі удосконалено порядок обліку зменшення (списання) забезпечення. Так, запропоновано відображати зменшення (списання) забезпечення методом сторно лише у сумі яка була нарахована у звітному році, а якщо сума зменшення (списання) забезпечення перевищує такі суми, та на суму перевищення здійснювати запис за дебетом рахунку обліку забезпечення та кредитом рахунку обліку фінансового результату попередніх періодів.

#### 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. Сисюк. — 2-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2006. — 472 с.
3. Джога Р. Т., Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Підручник За заг. ред. проф. Р.Т. Джоги.] / С. В. Свірко, Л. М. Сінельник. — К.: КНЕУ, 2003. — 483 с.
4. Економічна енциклопедія [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://ukrslov.com/Ekonomichna\\_entsyklopediya/page/kontrakt.4036/](http://ukrslov.com/Ekonomichna_entsyklopediya/page/kontrakt.4036/)
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи" [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua/>.– Назва з екрану.
6. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах [навч. посіб.] / С.В. Свірко. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с.
7. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія / С.В. Свірко. — К.: КНЕУ, 2006. — 443 с.