

УДК 657.6

Візіренко С.В.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Запорізький національний технічний університет

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ УМОВНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Постановка проблеми. Загальновідомим фактом є те, що здійснення підприємницької діяльності суб'єктами господарювання супроводжуються виникненням різних зобов'язань, зокрема, і умовних, які до тепер не знайшли свого відображення в фінансовій звітності, хоча й мають досить вагоме значення в системі управління підприємством.

Недосконалість методології бухгалтерського обліку та контролю зобов'язань суб'єктів господарювання ускладнює управління підприємством, перешкоджає динамічному розвитку облікового інструментарію для формування та надання інформації про склад і розмір зобов'язань.

Недосконалість нормативного забезпечення регулювання питань з обліку, оцінки та відображення у фінансовій звітності умовних зобов'язань призвело до ряду дискусій як на теоретичному, так і на практичному рівнях [10, с. 241] і, відповідно, до виникнення потреби в узагальненні результатів досліджень вчених з метою вирішення основних проблемних питань обліку та аудиту умовних зобов'язань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фундаментальні питання аудиту зобов'язань досліджували такі науковці, як Нашкерська Г., Кладієв В., Палій В., Гущина І., Брюханов М., Маценко Л., Орлов І. та ін. Визнаючи значний внесок цих вчених, слід зазначити, що прийняті останнім часом ряд законодавчих актів щодо трансформації фінансової звітності до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) ставлять нові завдання перед внутрішнім аудитом, зокрема щодо аудиту умовних зобов'язань.

Постановка завдання. Мета статті полягає в уточненні сутності поняття «умовні зобов'язання», розгляді специфіки їх визнання і оцінки, а також розробці методичного інструментарію внутрішнього аудиту правильності та достовірності їх відображення у фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перехід до складання фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності вимагає відображення в фінансовій звітності нових об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема, умовних зобов'язань. Проте окремі науковці зазначають, що умовні зобов'язання недоцільно висвітлювати у фінансовій звітності. Водночас інші, такі як Нашкерська Г., Кладієв В., Палій В., Гущина І., Брюханов М. наголошують на потребі відображення даного виду зобов'язань у фінансовій звітності. Цілком погоджуємось з думкою М. Брюханова, який зазначає, що упушення інформації про умовні зобов'язання у фінансовій звітності є першим кроком до шахрайства [2]. Як стверджують С. Голов, В. Костюченко, І. Кравченко, Г. Ямборко, умовні зобов'язання виникають у господарській діяльності суб'єкта господарювання через події та операції, що вже відбулись. Тож, автори цілком обґрунтовано відносять умовні зобов'язання до теперішньої заборгованості, яка перетвориться на реальні зобов'язання при настанні у наступних облікових періодах певних дій, і таким чином доводять необхідність відображення умовних зобов'язань у фінансовій звітності суб'єктів господарювання.

Оскільки для вітчизняної науки бухгалтерського обліку умовні зобов'язання є відносно новим об'єктом, то методика внутрішнього аудиту умовних зобов'язань абсолютно не відпрацьована.

Внутрішній аудит, як зазначає Сафонов Т. І, це організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система, яка відповідає за удосконалення діяльності підприємства шляхом перевірки достатності, точності та релевантності інформації, що створюється і передається для прийняття управлінських рішень, управління ризиками, аналізу ефективності господарської діяльності та надання консультацій і рекомендацій керівництву підприємства [12, с. 64].

В основу внутрішнього аудиту умовних зобов'язань має бути покладено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» (далі – П(С)БО 11) та Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Резерви, непередбачені зобов'язання і непередбачені активи» (Reserves, contingent liabilities and assets) (далі – МСБО 37).

Щодо змісту МСФО 37, то слід зазначити, що недосконалий переклад зумовив плутанину в частині перекладу слова "contingent" [3]. На англійській мові вищезазначене поняття – contingent liability – складається з двох понять: contingent, що в перекладі випадковий, можливий, умовний, непередбачений та liability – зобов'язання, заборгованість [5, с. 133]. В ряді англо-російських та англо-українських словників словосполучення contingent liability – перекладається як умовне зобов'язання [11, с. 191; 1, с. 21].

Як бачимо, переклад може бути різний, оскільки кожна складова має декілька можливих варіантів трактування. Доречніше використовувати вираз «умовний», який дослівно означає «викликаний, спричинений конкретними обставинами», оскільки в суть поняття «умовні зобов'язання» вкладається зміст умови та можливості настання чогось. Так, згідно МСБО 37 умовними зобов'язаннями визнаються: а) можливі зобов'язання, які виникають внаслідок минулих подій і існування яких підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або б) існуючі зобов'язання, які виникають внаслідок минулих подій, але не визнаються, оскільки немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно [3].

П(С)БО 11 визначає умовні зобов'язання як непередбачені і формулює такі їх характеристики:

1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки мало ймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити [4].

Отже, термін «умовне зобов'язання» дослівно означає «зобов'язання, виникнення якого залежить від умови настання або ненастання в майбутньому однієї або декількох невизначених подій», що є більш правильним з лексичної точки зору на відміну від використання терміну «непередбачені зобов'язання» [8, с. 244].

Тож, першим етапом внутрішнього аудиту умовних зобов'язань є перевірка достовірності їх визнання, тобто під час перевірки умовних зобов'язань аудитор в першу чергу має перевірити чи відповідають умовні зобов'язання відображені у Балансі чи Примітках до фінансової звітності тим критеріям визнання умовних зобов'язань, які визначені нормативними актами загальнодержавного (П(С)БО) та локального характеру (обліковою політикою підприємства).

Водночас не менш важливим етапом внутрішнього аудиту є перевірка правильності оцінки умовних зобов'язань. На думку проф. Н. М. Малюги, «бухгалтерська оцінка – це науково обґрунтована думка суб'єкта обліку про вартість об'єкта, що ним оцінюється, а також процес визначення вартості об'єкта» [6, с. 26]. При цьому на думку вченої, «процес оцінки представляє собою процедуру присвоєння об'єктам бухгалтерського обліку певних грошових величин...». Враховуючи специфіку організаційно-економічних умовних фактів господарського життя в бухгалтерському обліку та витікаючу з цього специфіку їх облікових наслідків, слід зауважити, що точною не може бути їх сума оцінки в грошовому еквіваленті, оскільки, неможливість достовірної оцінки наслідків умовних фактів на дату складання звітності є одним з основних критеріїв їх ідентифікації. Проте, такі наслідки, результати можливо оцінити наближено з метою відображення в бухгалтерському обліку [7, с. 293].

Зокрема, Маценко Л. Ф. пропонує оцінку умовних зобов'язань здійснювати, виходячи з бухгалтерського судження про ймовірність виникнення наслідку одним з трьох показників: ймовірність виникнення певного наслідку менше 50 % (при існуванні сумніву бути здійсненим); ймовірність виникнення певного наслідку дорівнює 50 % (коли є невизначеність в здійсненні та відсутні чіткі аргументи на користь не здійснення); ймовірність виникнення певного наслідку більше 50 % (при відносній впевненості в здійсненні). Бухгалтер на підставі такої оцінки повинен, лише виходячи з критерію суттєвості, ймовірності виникнення факту та його віддаленості, вирішити питання балансового чи позабалансового відображення [7, с. 297].

Водночас Орлов І. В. з метою забезпечення достовірного визначення величини умовних зобов'язань пропонує застосовувати такі способи оцінки, як: 1) спосіб найкращих оцінок (оцінка витрат, необхідних для погашення теперішньої вартості зобов'язань на кінець звітного періоду); 2) спосіб визначеного набору інтервалів значень на основі розрахунку середньої арифметичної величини з найбільшого та найменшого значення інтервалів, які оцінюються з урахуванням ступеня ймовірності прояву відповідного інтервалу значень. Використання запропонованих способів оцінки умовних зобов'язань, на думку автора, забезпечить отримання релевантної інформації про величину умовних зобов'язань, їх стан та оцінку впливу на результати господарської діяльності [9, с. 109].

Нашкерська Г. В. наголошує, що оцінка умовних зобов'язань залежить від настання (ненастання) у майбутньому неконтрольованих або частково контрольованих підприємством подій. Залежно від можливості прогнозування цих подій та характеру їх впливу нею запропоновано умовні зобов'язання поділяти на дві групи: забезпечення та непередбачувані зобов'язання. При цьому оцінка поточних забезпечень має здійснюватись виходячи із суми витрат для проведення виплат у наступних (майбутніх) звітних періодах за призначенням, а довгострокові забезпечення повинні оцінюватись за теперішньою вартістю.

Щодо непередбачуваних зобов'язань, то вони мають оцінюватись за вартістю теперішнього зобов'язання з визначеним діапазоном погашення (довгостроковий або поточний період), яке підлягає достатньо точному оцінюванню [8, с. 141].

Отже, при перевірці правильності оцінки умовних зобов'язань аудиторю варто впевнитись у правильності визначення їх вартості з урахуванням критеріїв суттєвості, ймовірності виникнення факту та його віддаленості, а також встановити доцільність балансового чи позабалансового відображення.

Таким чином, послідовність проведення внутрішнього аудиту умовних зобов'язань підприємства повинна мати наступну послідовність (рис. 1).

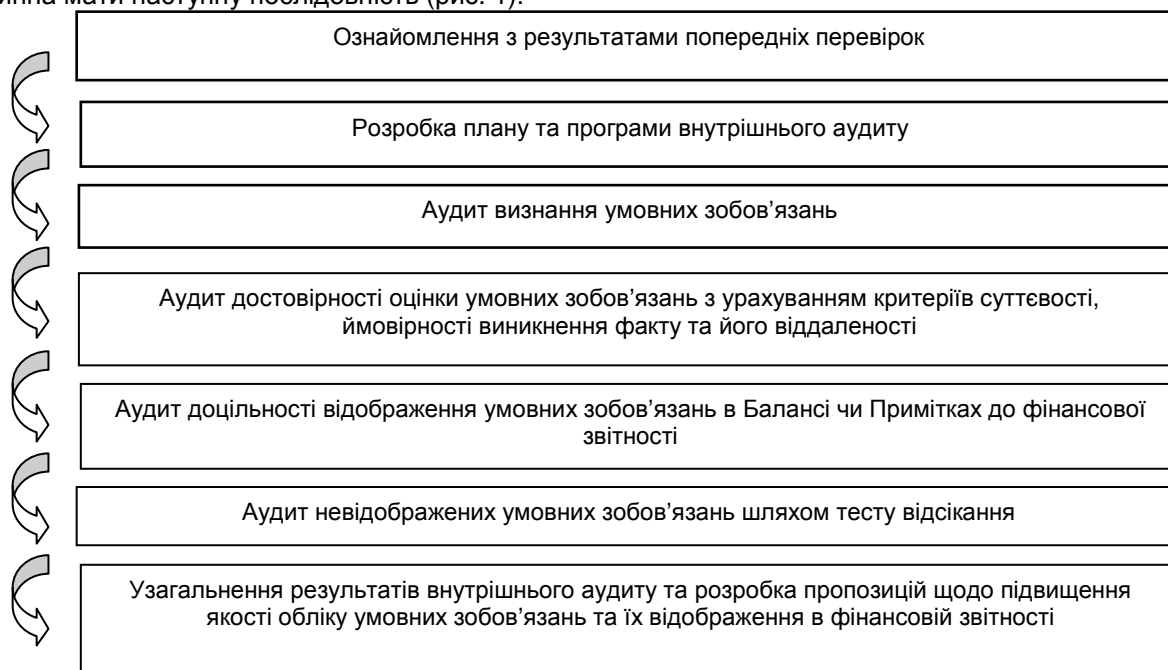


Рис. 1. Послідовність внутрішнього аудиту умовних зобов'язань підприємства

Джерело: розробка автора

Здійснення внутрішнього аудиту умовних зобов'язань за запропонованою послідовністю дозволить забезпечити підвищення якості їх обліку та відображення в фінансовій звітності суб'єктів господарювання.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, внутрішній аудит умовних зобов'язань – це організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва та (або) власників система контролю, який здійснюється шляхом перевірки достатності, точності та релевантності інформації щодо умовних зобов'язань, правильності їх визнання, оцінки, відображення в обліку і фінансовій звітності та створення необхідного обліково-інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень, надання консультацій і рекомендацій керівництву підприємства.

Бібліографічний список

1. Англо-український-російський тематичний словник ділової лексики / [Під заг. ред. Л. І. Євтушенко]. – [2-е вид., доп.]. – К. : Фірма "ІНКОС", 2009. – 392 с.
2. Брюханов М. Мошенничество в примечаниях к финансовой отчетности / М. Брюханов [Електронний ресурс]. – Режим доступу : gaar.ru/biblio/gaarias/ideology/026.asp.
3. Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» : МСБО 37 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO.aspx>
4. Зобов'язання : П(С)БО 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
5. Крисенко Н. М. Новітній англо-український, українсько-англійський словник / С. М. Крисенко. – Харків : Промінь, 2006. – 960 с.
6. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи : [монографія] / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 384 с.
7. Маценко Л. Ф. Проблеми оцінки об'єктів умовних фактів господарського життя / Л. Ф. Маценко // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Випуск 2 (20). – С. 291-300.
8. Нашкерська Г. В. Особливості визнання та оцінювання умовних зобов'язань / Г. В. Нашкерська // Регіональна економіка. – 2008. – № 4. – С. 141-150.
9. Орлов І. В. Відображення умовних зобов'язань у фінансовій звітності суб'єктів господарювання / І. В. Орлов // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 3 (57). С. 109-112.

10. Орлов І. В. Умовні зобов'язання: визначення сутності поняття / І. В. Орлов // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2(17). – С. 241-249.
11. Пивовар А. Г. Большой англо-русский финансово-экономический словарь / [Под ред. В. И. Осипова.]. – [2-е изд. испр.]. – М. : Изд-во “Экзамен”, 2003. – 960 с.
12. Сафонов Т. І. Поняття і сутність внутрішнього аудиту в системі управління підприємством / Т. І. Сафонов // Незалежний аудитор : Науково-практичне видання. – 2013. – № 4 (II). – С. 64-68.

References

1. Yevtushenko, L. I. (2009), *Anhlo-ukrainskyi-rosiyskyi tematychnyi slovnyk dilovoi lekstyky* [Anglo-ukrainian-rosiyskyi tematicnyi dictionary of business vocabulary], Firma “INKOS”, Kyiv, Ukraine, 392 p.
2. Briukhanov, M. “Swindle in notes to the financial reporting”, available at: gaar.ru/biblio/gaapias/ideology/026.asp. (access date August 18, 2014).
3. Zabezpechennia, umovni zoboviazannia ta umovni aktyvy : MSBO 37 [Providing, conditional obligations and conditional assets], available at: <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO.aspx> (access date August 18, 2014).
4. Zoboviazannia : P(S)BO 11 [Commitments], available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> (access date August 15, 2014).
5. Krysenko, N. M. (2006), *Novitnii anhlo-ukrainskyi, ukrainsko-anhliyskyi slovnyk* [The newest Anglo-ukrainian, Ukrainian-English dictionary], Promin, Kharkiv, Ukraine, 960 p.
6. Maliuha, N. M. (1998), *Shliakhy udoskonalennia otsinky v bukhhalterskomu obliku: teoriia, praktyka, perspektyvy* [Ways of improvement of estimation are in a record-keeping: theory, practice, prospects], monograph, ZhiTI, Zhytomyr, Ukraine, 384 p.
7. Matsenko, L. F. (2011), “Problems of estimation of objects of conditional facts of economic life”, *Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats*, issue 2(20), pp. 291-300.
8. Nashkerska, H. V. (2008), “Features of confession and evaluation of conditional obligations”, *Rehionlna ekonomika*, no. 4, pp. 141-150.
9. Orlov, I. V. (2010), “Conditional obligations: determination of essence of concept”, *Visnyk ZhDTU*, no. 2(17), pp. 241-249.
10. Orlov, I. V. (2011), “A reflection of conditional obligations is in the financial reporting of subjects of menage”, *Visnyk ZhDTU*, no. 3 (57), pp. 109-112.
11. Pivovarov, A. H. (2003), *Bolshoy anhlo-russkiy finansovo-ekonomicheskiy slovar* [Large English-Russian financial-economic dictionary], Izd-vo “Eksamen”, Moscow, Russia, 960 p.
12. Safonov, T. I. (2013), “A concept and essence of internal audit is in control system by an enterprise”, *Nezalezhnyi audytor : Naukovo-praktychne vydannia*, no. 4 (II), pp. 64-68.

Візіренко С.В. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ УМОВНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Мета статті полягає в уточненні сутності поняття «умовні зобов'язання», розгляді специфіки їх визнання і оцінки, а також розробці методичного інструментарію внутрішнього аудиту правильності та достовірності їх відображення у фінансовій звітності.

Методика дослідження. Метод теоретичного узагальнення та порівняння став підґрунтям встановлення сутності «умовних зобов'язань». Логічний метод, методи індукції та дедукції, групування та узагальнення виступили основою побудови послідовності аудиту умовних зобов'язань. Метод порівняння використано при вивченні методів та способів оцінки умовних зобов'язань.

Результати. В ході дослідження доведено необхідність уточнення сутності поняття «умовні зобов'язання», розгляду специфіки їх визнання і оцінки, а також розробки методичного інструментарію внутрішнього аудиту правильності та достовірності їх відображення у фінансовій звітності. Встановлено послідовність аудиту умовних зобов'язань, що дозволить забезпечити підвищення якості їх обліку та відображення в фінансовій звітності суб'єктів господарювання.

Наукова новизна. Дістало подальший розвиток визначення сутності поняття внутрішній аудит умовних зобов'язань – це організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва та (або) власників система контролю, який здійснюється шляхом перевірки достатності, точності та релевантності інформації щодо умовних зобов'язань, правильності їх визнання, оцінки, відображення в обліку і фінансовій звітності та створення необхідного обліково-інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень, надання консультацій і рекомендацій керівництву підприємства.

Практична значущість полягає в тому, що основні положення даного дослідження у формі пропозицій та методичних рекомендацій можуть бути використані суб'єктами господарювання при організації внутрішнього аудиту умовних зобов'язань з метою забезпечення підвищення якості їх обліку та відображення в фінансовій звітності чи примітках до неї.

Ключові слова: умовні зобов'язання, забезпечення, непередбачувані зобов'язання. поточні забезпечення, довгострокові забезпечення.

Vizirenko S.V. INTERNAL AUDIT CONTINGENT LIABILITIES

Purpose the is to clarify the essence of the concept of "contingent liabilities", considering their specific recognition and evaluation, and development of methodological tools of internal audit accuracy and reliability of disclosures in the financial statements.

Methodology of research. The method of theoretical generalization and comparison basis was setting the essence of "contingent liabilities." Logical methods, methods of induction and deduction, grouping and summarizing were the basis for constructing a sequence of audit contingencies. The method of comparison used in the study of methods and ways to assess contingent liabilities.

Findings. The study proved the need for clarification of the essence of the concept of "contingent liabilities" consideration of their specific recognition and evaluation, and development of methodological tools of internal audit accuracy and reliability of disclosures in the financial statements.

Specified sequence auditing contingent liabilities, which will enable them to improve the quality of accounting and reflected in the financial statements of entities.

Originality. Was developed further defining the essence of the notion of internal audit of contingent liabilities – is organized by the company, acting in the interests of its administration and (or) owners control system, which is implemented by checking the adequacy, accuracy and relevance of information on contingent liabilities correctness of the recognition, measurement, the accounting and financial reporting and to create the necessary accounting and information support for management decisions, provide advice and recommendations to company management.

Practical value is that the main provisions of this study in the form of suggestions and guidelines can be used by business entities in the organization of the internal audit contingencies in order to improve the quality of accounting and reflected in the financial statements or notes thereto.

Key words: contingencies, software, unpredictable liabilities current software support long term.

Визиренко С.В. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ УСЛОВНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Цель статьи состоит в раскрытии сущности понятия «условные обязательства», рассмотрении специфики их признания и оценки, а также разработке методического инструментария внутреннего аудита правильности и достоверности их отражения в финансовой отчетности.

Методика исследования. Метод теоретического обобщения и сравнения стал основой раскрытия сущности «условных обязательств». Логический метод, методы индукции и дедукции, группировки и обобщения выступили основой построения последовательности аудита условных обязательств. Метод сравнения использован при изучении методов и способов оценки условных обязательств.

Результаты. В ходе исследования доказана необходимость дальнейшего исследования сущности понятия «условные обязательства», рассмотрения специфики их признания и оценки, а также разработки методического инструментария внутреннего аудита правильности и достоверности их отражения в финансовой отчетности. Определена последовательность проведения внутреннего аудита условных обязательств, что позволит обеспечить повышение качества их учета и отражения в финансовой отчетности субъектов хозяйствования.

Научная новизна. Получило дальнейшее развитие определение сущности понятия внутренний аудит условных обязательств – это организованная на предприятии, действующая в интересах его руководства и (или) собственников система контроля, осуществляемая путем проверки достаточности, точности и релевантности информации относительно условных обязательств, правильности их признания, оценки, отражения в учете и финансовой отчетности, а также создания необходимого учетно-информационного обеспечения для принятия управленческих решений, предоставление консультаций и рекомендаций руководству предприятия.

Практическая значимость состоит в том, что основные положения данного исследования в форме предложений и методических рекомендаций могут быть использованы субъектами хозяйствования при организации внутреннего аудита условных обязательств с целью обеспечения повышения качества их учета и отражения в финансовой отчетности или примечаниях к ней.

Ключевые слова: условные обязательства, обеспечения, непредсказуемые обязательства, текущие обеспечения, долгосрочные обеспечения.