

На правах наукової статті

© Олексій ІВАННІКОВ, 2026. Усі права захищені. Дозволяється вільне використання матеріалу в особистих цілях та для цитування в освітніх чи наукових дослідженнях з обов'язковим зазначенням імені автора. Відтворення повного тексту або його комерційне використання можливе лише за письмової згоди правовласника.

НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ КОМЕНТАР

НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ 128 “ЗОБОВ'ЯЗАННЯ”

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 “Зобов'язання” (далі — Стандарт) було затверджено 20 січня 2010 року, а набуло чинності 1 січня 2015 року. З часу затвердження Стандарт змінювався двічі. Перші зміни відбулися до набрання чинності та прибрати із Стандарту регулювання зобов'язань у вигляді забезпечення. Наступні правки істотно уточнили нормативний матеріал, виклавши деякі його положення в новій редакції, уточнення набули поняття “непередбачені зобов'язання”, визнавши їх “умовними”.

Структура Стандарту є невдалою, за нею Стандарт поділений на три розділи, кожний з яких складається з пунктів, які не мають наскрізної нумерації, що ускладнює посилання на них під час практичного застосування.

Окремо можна зазначити, що Стандарт є вкрай редукованою версією міжнародного стандарту, перша його редакція була більш повною і мала потенціал для подальшого удосконалення як у площині практичного застосування, так і з метою довгострокового планування бюджетних показників.

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання, умовні зобов'язання та умовні активи та її розкриття у фінансовій звітності.

Приписом встановлюється, що Стандарт є основною методологією відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності інформації про наявні зобов'язання. Визнання приписів Стандарту **засадами** передбачає **першочерговість** його застосування під час оцінки об'єктів бухгалтерського обліку боргової природи.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі — суб'єкти державного сектору).

Цим пунктом встановлюється **обов'язковість** застосування Стандарту всіма суб'єктами державного сектору: розпорядниками коштів, державними фондами.

3. Це Національне положення (стандарт) не поширюється на визнання і оцінку зобов'язань, умовних зобов'язань та умовних активів, які визначаються в інших національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, а також на зобов'язання бюджетів усіх рівнів із соціальних виплат і відшкодування пільг.

Обмежується сфера застосування Стандарту, проте таке обмеження має скоріш субсидіарну площину застосування. Вважається, що у разі виникнення зобов'язань за іншими стандартами обліку, такі стандарти додатково розширюють і пояснюють методологію і

порядок їхнього відображення. Відокремлюються “зобов’язання бюджету” як такі, що не виникають під час господарської діяльності.

Принагідно треба зазначити, що філологічно термін “зобов’язання” має широке вживання, а його значення потребує чіткого розуміння залежно від сфери застосування. Зобов’язання у розумінні бухгалтерської справи визначаються Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі — Закон про бухоблік) як “заборгованість **підприємства**, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди”.

У практичній площині треба відрізнити бухгалтерське розуміння зобов’язання від зобов’язань бюджету, так само як і від бюджетно-процедурних термінів “бюджетне зобов’язання” і “бюджетне фінансове зобов’язання”. Кожне з таких зобов’язань, не зважаючи на залежно-підпорядковану природу або джерело, є **істотно різними поняттями**, які не треба ототожнювати.

Бухгалтерське зобов’язання як об’єкт обліку чітко визначено законом, має свою природу у минулих подіях, а також наслідки у майбутньому у вигляді зменшення ресурсів. За бухобліком зобов’язання не спонукає або не зобов’язує до дій, як, наприклад, зобов’язання за Цивільним кодексом України. Також бухгалтерське зобов’язання відрізняється від бюджетного зобов’язання, оскільки останнє є або наслідком цивільного правочину (спонукання до дії), або процедурною складовою виконання (процесу) бюджету.

Залежну природу різних видів зобов’язань можна визначити такою формулою ієрархічної підпорядкованості: зобов’язання за правочином може стати причиною для виникнення бухгалтерського зобов’язання, наслідком якого може стати виникнення бюджетного фінансового зобов’язання. Проте наявність кожного етапу зазначеного ланцюга не є обов’язковою. Цю різницю можна підкреслити іншими термінами: обов’язок вчинити дію не є боргом, а борг не завжди покладається на фінансові спроможності бюджету.

4. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

поточні зобов’язання — зобов’язання, які відповідають будь-якому з критеріїв:

- а) як очікується, будуть погашені протягом операційного циклу;
- б) підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після дати балансу; або
- в) суб’єкт державного сектору не має безумовного права відстрочити погашення зобов’язання на період не менше дванадцяти місяців після дати балансу;

довгострокові зобов’язання — всі зобов’язання, які не є поточними зобов’язаннями;

умовний актив — можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи декілька невизначених майбутніх подій, над якими суб’єкт державного сектору не має повного контролю;

умовне зобов’язання — це:

- 1) можливе зобов’язання, яке виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи декілька невизначених майбутніх подій, над якими суб’єкт державного сектору не має повного контролю; або
- 2) теперішнє зобов’язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки малоймовірно, що для погашення зобов’язання потрібно буде використати ресурси, які

втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно оцінити;

сума погашення — недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання.

Четвертий пункт висвітлює значення термінів, які вживаються, а також визначає класифікацію видів бухгалтерських зобов'язань.

Основною диференціацією зобов'язань є поділ на поточні і довгострокові, який має взаємовиключну природу. Зобов'язання, які не можуть бути визначені поточними, визнаються довгостроковими. Критерії щодо визначення зобов'язання у складі поточних є вичерпними і не потребують додаткових пояснень.

Під час визначення “суми погашення” використовується непритаманний національній практиці термін “недисконтована”, який походить з міжнародних стандартів і потребує додаткових пояснень. Такий термін означає **номінальну суму** майбутнього платежу без урахування зміни вартості грошей у часі, тобто ту суму, з якою борг з'явився, без приведення її до теперішньої вартості. Якщо ж борг передбачає додаткове його обслуговування, то таке обслуговування обліковується окремо; зазвичай дисконтування притаманне довгостроковим зобов'язанням, оскільки їхня природа передбачає вплив часу.

Незначної уваги заслуговують “умовні активи і зобов'язання”, які мають походження з “непередбачених активів і зобов'язань” міжнародних стандартів. Такі об'єкти обліку мають позабалансову природу і залежать від подій, вплив на які відсутній у суб'єкта державного сектору. За визначенням деякі з таких зобов'язань можна віднести до забезпечень, проте така позиція є дискусійною. Оскільки цей коментар має на меті практичне застосування, деталізоване висвітлювання позабалансових явищ не має практичного сенсу.

II. Визнання та оцінка зобов'язання

1. Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Цей пункт є головним у площині практичного застосування. Доречним було б відокремлення другого речення в окремий абзац, оскільки ним фактично встановлюється порядок списання зобов'язання, що не підлягає погашенню.

Суб'єкти державного сектору зустрічаються у своїй діяльності з такими зобов'язаннями частіше, ніж усвідомлюють. Прикладом таких зобов'язань є всі види дарунків. За змістом такої господарської операції суб'єкту державного сектору не нараховують зобов'язання за отримані ним активи, саме тому такі операції мають дохідну складову. Джерело походження такого активу відоме, але одночасна наявність факту відсутності вимоги з боку його постачальника є основою для визнання доходу, тобто відбувається одночасне виникнення зобов'язання з визнанням його таким, що не підлягає погашенню.

Іншим прикладом зобов'язань, що не підлягають погашенню, є такі, за якими або закінчився строк позовної давності (безнадійні борги), або випадки, коли після постачання товарів, робіт, послуг, укладається додаткова угода про відсутність вимоги їх оплатити. Проте таке явище не має систематичної природи у розрахунках, а скоріше є винятком, який майже не зустрічається у практиці.

Існують інші види “процених” зобов’язань, але вони викладаються в інших стандартах і не підлягають узагальненню у цьому коментарі.

Особливої уваги заслуговує перше речення, оскільки саме воно є тією засадою для визнання зобов’язання. Бухгалтерський облік оперує поняттям господарської операції, її межами, наслідками і підтвердженням здійснення, отже, саме в такій площині слід розглядати факт визнання зобов’язання як складову процесу господарської діяльності. Також “визнання” констатує на методі нарахування, тобто визнати означає нарахувати. Припис встановлює **обов’язковість достовірно визначеної оцінки**. Така оцінка встановлюється за різними джерелами, але у практиці в частині розрахунків джерелом її встановлення є первинний документ постачальника продукту, проте не треба звужувати можливість оцінки до цього єдиного джерела. Існують інші джерела, за якими встановлюється оцінка зобов’язань: власне правочин, рішення суду, вимога закону, рішення колегіального органу, акти звіряння, розпорядчі та інші внутрішні документи суб’єкта державного сектору.

Під час оцінки зобов’язання і його визнання на підставі будь-якого документа превалює зміст документа над його формою. Така позиція виникає при субсидіарному виконанні умов як Стандарту, так і Закону про бухоблік. Як не дивно, але саме зміст викликає найбільше нерозуміння у практиці. З документа треба встановити не його властивості і атрибути, а зміст господарської операції. Філологічно це можна висловити таким виразом: **про що документ**, а не який документ? При цьому сам документ повинен мати обов’язкові реквізити, щоб стати документом-підставою для обліку. На практиці або ігнорують зміст, або реквізити. На думку деяких практиків, існують суперечності між реквізитами і змістом, що призводить до неврахування ними такого документа, але зазначені обставини мають усталене судове визначення “прискіпливе ставлення”, яке юридично повертає зміст документа на його місце в господарській діяльності.

Зазвичай документ складається під час здійснення господарської операції або безпосередньо після неї. Треба відрізнити дату документа від дати події. Дата документа — це дата його складання, тобто коли він набув матеріальної форми; дата події — це певний проміжок часу, в який відбулися дії або події. Ці дати не лише можуть бути різними, а частіше такими і є. Особливо це стосується документів, за якими констатуються або визнаються певні факти, що в бухгалтерському обліку мають назву актів. У частині обліку зобов’язань найвдалішим бухгалтерським документом є акт звіряння, який може складатися в одні дати про періоди інших дат. Розбіжності за такими актами є підставою для визнання зобов’язань станом на певний час.

Окремої уваги потребують зобов’язання, визнані на підставі внутрішніх документів, передбачених пунктом 2.5 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88. Такий інструмент дозволяє краще досягти мети бухгалтерського обліку, але практичне застосування його у суб’єктів державного сектору пов’язано з низкою складнощів.

Доречним є додатково вказати на періодичність облікових явищ. Бухгалтерський облік оперує поняттям періодичності, а його метод побудований на агрегації однотипних операцій за певний період. Основним звітним періодом є фінансовий рік, який співпадає як з календарним, так і з бюджетним; проміжний є кратним кварталу з наростаючим підсумком показників. Проте основним обліковим періодом є календарний місяць, оскільки саме в його межах здійснюється агрегація облікових даних, на такий період розраховані всі проміжні реєстри бухгалтерського обліку. Зобов’язання визнається належним до того місяця, в якому воно фактично виникло, а не місяця його визнання, при цьому вирішальним є зміст первинного документа.

Принагідно треба зазначити, що своєчасне визнання зобов'язань і встановлення належності їх до певного періоду є основою для вірного відображення в бухобліку витрат, оскільки поняття витрат має прямий зв'язок саме із фактом і періодом визнання зобов'язання, а не з рухом бюджетних коштів.

2. З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:
довгострокові;
поточні;
умовні зобов'язання;
доходи майбутніх періодів.

Зазначений пункт поглиблює поділ зобов'язань за видами, додаючи до складу зобов'язань доходи майбутніх періодів. За своєю природою доходи майбутніх періодів не є доходами, а лише мають потенціал стати ними. Наявність такого потенціалу, а також специфічність права вимоги щодо них з боку контрагента, дозволяє вважати їх зобов'язанням у ширшому розумінні. Це не лише борг, а насамперед обов'язок суб'єкта державного сектору вчиняти обумовлені дії протягом певного періоду. Мета наявності такого об'єкта обліку впливає з методу нарахування, оскільки не можна одразу визнати їх доходами, а також неможливо відкласти право вимоги.

3. Зобов'язання слід розглядати як поточне, якщо воно підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, навіть якщо первісний строк погашення був більше ніж дванадцять місяців та існує договір, укладений після дати балансу і до затвердження фінансової звітності, про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

Якщо суб'єкт державного сектору має право та намір відстрочити погашення зобов'язання на період не менше дванадцяти місяців після дати балансу згідно з існуючим кредитним договором, таке зобов'язання слід розглядати як довгострокове, навіть якщо строк його погашення настає раніше.

4. Якщо позичальник на дату звітності або раніше порушує зобов'язання за довгостроковим кредитним договором, внаслідок чого зобов'язання підлягає сплаті за вимогою, зобов'язання класифікується як поточне, навіть якщо позикодавець погодився після дати балансу не вимагати платежу внаслідок порушення. Зобов'язання класифікується як поточне, тому що на дату балансу суб'єкт державного сектору не має безумовного права відстрочити його погашення на період не менше дванадцяти місяців після цієї дати.

Зобов'язання класифікується як довгострокове, якщо на дату балансу існує згода позикодавця надати пільговий період, що закінчується не менше ніж через дванадцять місяців після дати балансу, протягом якого позичальник може виправити порушення та позикодавець не може вимагати негайного платежу.

В зазначених пунктах ще раз підкреслюються основні види зобов'язань, а також визначаються облікові нюанси цих видів.

5. Зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення з урахуванням особливостей, визначених бюджетним законодавством.

Припис повертає нас до власне облікової оцінки та встановлює її у вигляді номінальної суми без урахування зміни вартості грошей у часі. Невдалою є додаткова умова у вигляді “особливостей, визначених бюджетним законодавством”, оскільки прямо не визначаються сумові особливості, про які йде мова, що не дозволяє прямого використання припису без нехтування цієї частини.

Основним актом бюджетного законодавства є Бюджетний кодекс України, який спонукає до правдивого і неупередженого бухгалтерського обліку, а також визначає окремий

вид бухгалтерського обліку виконання бюджету, його доходів і витрат. Такий облік не є тотожним обліку господарської діяльності, який ведуть ключові суб'єкти державного сектору — розпорядники всіх рівнів. Також бюджетне законодавство користується бухгалтерським обліком, а не встановлює його принципів або засад. Проте саме бюджетне законодавство встановлює контроль і відповідальність за порушення ведення бюджетного обліку суб'єктами державного сектору.

Чинним бюджетним законодавством визначена єдина вимога, яку можна вважати передбаченою “особливістю”: усі розрахунки одержувачами бюджетних коштів на кінець звітного року мають бути завершені в межах бюджетних асигнувань, відповідно обсяги дебіторської та кредиторської заборгованості на звітну дату ними не визначаються та в бюджетній звітності не відображаються. Проте така вимога не може розглядатися як істотна складова, оскільки не стосується суб'єктів державного сектору, а регулює відносини, які виникають у одержувачів бюджетних коштів, на яких зазначений стандарт не розповсюджується.

Можливо, зазначене уточнення з'явилося як запобіжник на майбутнє, проте його наявність сьогодні інколи призводить до недоречного ототожнювання понять або спроб субсидіарного застосування тлумачень окремих осіб до реалій чинного законодавства.

Принагідно треба зазначити наявність розбіжностей і плутанини у розумінні органами державного казначейства поняття зобов'язання, а також різні рівні його застосування ними самими або спонукання до використання понять у значеннях, які перебувають поза юридичною площиною (див. коментар до пункту 3 розділу I). Лише зауважимо, що такі органи і їхні посадові особи повинні діяти в межах і спосіб, встановлений Конституцією і Законом.

6. Зобов'язання, яке не відповідає критеріям визнання, є умовним зобов'язанням і суб'єктом державного сектору не визнається, а відображається на позабалансових рахунках у сумі очікуваного погашення.

7. Умовні активи суб'єктом державного сектору не визнаються та відображаються на позабалансових рахунках. Після набуття контролю актив перестає класифікуватись як умовний та зараховується до активів з визнанням на цю суму доходу.

Приписи цих пунктів визначають порядок обліку явищ позабалансового характеру.

III. Розкриття інформації про зобов'язання у примітках до фінансової звітності

1. Склад та сума зобов'язань, строки і причини їх утворення зазначаються на початок та кінець звітного періоду.

Припис визначає загальні вимоги щодо відображення зобов'язань у складі звітності, забезпечуючи висвітлення динаміки у вигляді показників “на початок” та “на кінець” звітного періоду. Особливої уваги заслуговує вимога щодо пояснення причин, оскільки звітними формами не передбачено рядків для такої деталізації. Виконання вимоги можливе лише за наявності пояснювальної записки або супровідного листа, які повинні розглядатися як невід'ємна складова звітності за певний період.