

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, НЕПЕРЕДБАЧЕНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ТА НЕПЕРЕДБАЧЕНІ АКТИВИ

МЕТА

Метою цього Стандарту є забезпечення застосування відповідних критеріїв визнання і методів оцінки, що застосовуються до забезпечень, непередбачених зобов'язань і непередбачених активів, а також розкриття інформації у примітках, достатньої для надання користувачам можливості зрозуміти їхній характер, час і суму.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

1. Цей Стандарт застосовується всіма суб'єктами господарювання в обліку забезпечень, непередбачених зобов'язань і непередбачених активів, за винятком тих:
 - а) які є результатом контрактів з виконанням у майбутньому, крім випадків, коли контракт є обтяжливим;
 - б) [вилучено]
 - в) на які поширюється сфера застосування іншого Стандарту.
2. Цей Стандарт не застосовують до фінансових інструментів (включаючи гарантії), на які поширюється сфера застосування МСБО 39 „Фінансові інструменти: визнання та оцінка”.
3. Контракти з виконанням у майбутньому – це контракти, за якими жодна зі сторін не виконала ніяких зобов'язань або обидві сторони однаковою мірою частково виконали свої зобов'язання. Цей Стандарт не застосовують до контрактів із виконанням у майбутньому, якщо вони не є обтяжливими.
4. [Вилучено]
5. У разі, коли в іншому Стандарті йдеться про конкретний тип забезпечення, непередбаченого зобов'язання чи непередбаченого активу, суб'єкт господарювання застосовує той стандарт замість цього Стандарту. Наприклад, деякі типи забезпечень розглядаються також у стандартах про:
 - а) будівельні контракти (див. МСБО 11 „Будівельні контракти”);
 - б) податки на прибуток (див. МСБО 12 „Податки на прибуток”);
 - в) оренду (див. МСБО 17 „Оренда”). Проте, оскільки МСБО 17 не містить ніяких конкретних вимог до розгляду угоди про операційну оренду, яка стає обтяжливою, то в таких випадках застосовується цей Стандарт;
 - г) виплати працівникам (див. МСБО 19 „Виплати працівникам”);
 - г) страхові контракти (див. МСФЗ 4 „Страхові контракти”). Однак, цей Стандарт застосовується до тих забезпечень, непередбачених зобов'язань

чи непередбачених активів страховика, які не виникають в результаті його контрактних зобов'язань і прав за страховими контрактами, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 4.

6. Деякі суми, які розглядаються як забезпечення, можуть бути пов'язаними з визнанням доходу, наприклад, коли суб'єкт господарювання надає гарантії в обмін на винагороду. Цей Стандарт не розглядає визнання доходу. МСБО 18 „Дохід” ідентифікує обставини, за яких визнається дохід, і подає практичне керівництво із застосування критеріїв визнання. Цей Стандарт не змінює вимог МСБО 18.
7. Цей Стандарт визначає забезпечення як зобов'язання з невизначеним строком або сумою. В деяких країнах термін „забезпечення” застосовується також у контексті таких статей як амортизація, зменшення корисності активів і сумнівна заборгованість - це є коригуванням балансової вартості активів, і не розглядається даним Стандартом.
8. Інші Стандарти визначають, як слід розглядати видатки: як активи чи як витрати. В цьому Стандарті зазначені питання не розглядаються. Відповідно, цей Стандарт не забороняє і не вимагає капіталізації витрат, визнаних у момент створення забезпечення.
9. Цей Стандарт застосовують до забезпечень реструктуризації (включаючи припинену діяльність). Коли реструктуризація відповідає визначенню припиненої діяльності, МСФЗ 5 „Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність” може вимагати розкриття додаткової інформації.

ВИЗНАЧЕННЯ

10. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Забезпечення - зобов'язання з невизначеним строком або сумою.

Зобов'язання - теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів із суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди.

Подія, що обов'язує - подія, що створює юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що суб'єкт господарювання не має реальної альтернативи погашенню цієї заборгованості.

Юридичне зобов'язання - зобов'язання, яке виникає внаслідок:

- а) контракту (внаслідок його явних чи неявних умов);
 - б) законодавства,
- або
- в) іншої дії закону.

Конструктивне зобов'язання - зобов'язання, яке є наслідком дій суб'єкта господарювання, коли:

- а) суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе певну відповідальність згідно з порядком, установленим минулою практикою, опублікованими політиками чи достатньо конкретною поточною заявою;
- б) як наслідок, суб'єкт господарювання створив в інших сторін обгрунтоване очікування, що він виконає ці зобов'язання.

Непередбачене зобов'язання це:

- а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання,

або

- б) теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки:

- i) немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання,

або

- ii) суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

Непередбачений актив – можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання.

Обтяжливий контракт - контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту.

Реструктуризація - програма, яку планує та контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює:

- а) обсяг діяльності, здійснюваної суб'єктом господарювання,

або

- б) спосіб здійснення цієї діяльності.

Забезпечення та інші зобов'язання

11. Забезпечення можна відрізнити від інших зобов'язань, таких, як торговельна кредиторська заборгованість і нарахування, оскільки існує невизначеність щодо строку або суми майбутніх витрат, необхідних для погашення. На відміну від цього:

- а) торговельна кредиторська заборгованість є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані чи надані, на які виставлені рахунки або які офіційно узгоджені з постачальником;

- б) нарахування є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані або надані, але не були сплачені, на них не були виставлені рахунки або вони не були офіційно узгоджені з постачальником, включаючи суми, які підлягають виплаті працівникам (наприклад, суми, пов'язані з нарахованою оплатою відпусток). Хоча іноді необхідно оцінити суму або визначити час здійснення нарахувань, невизначеність, як правило, є значно меншою, ніж у випадку забезпечень.

Нарахування часто відображають у звітності як частину торговельної та іншої кредиторської заборгованості, тимчасом як забезпечення відображають у звітності окремо.

Взаємозв'язок забезпечень і непередбачених зобов'язань

- 12. У загальному сенсі, всі забезпечення є непередбаченими, оскільки вони не визначені за строками або сумою. Проте в цьому Стандарті термін „непередбачений” застосовується до зобов'язань та активів, які не визнаються, оскільки їх існування буде підтверджене тільки після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання. Крім того, термін „непередбачене зобов'язання” застосовується до зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання .
- 13. Цей Стандарт розрізняє:
 - а) забезпечення – визнаються як зобов'язання (якщо припустити, що їх можна достовірно оцінити), оскільки вони є теперішньою заборгованістю і ймовірно, що для погашення цього зобов'язання вимагатиме вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди;
 - б) непередбачені зобов'язання – які не визнаються як зобов'язання, тому що вони є:
 - i) можливими зобов'язаннями (оскільки ще слід підтвердити, чи має суб'єкт господарювання теперішню заборгованість), які можуть спричинити вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, або
 - ii) теперішньою заборгованістю, яка не відповідає критеріям визнання в цьому Стандарті (оскільки відсутня ймовірність вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, необхідного для погашення зобов'язання, або ж сума зобов'язання не може бути оцінена з достатньою достовірністю).

ВИЗНАННЯ

Забезпечення

- 14. **Забезпечення слід визнавати, якщо:**
 - а) суб'єкт господарювання має теперішню заборгованість (юридичну чи конструктивну) внаслідок минулої події;

- б) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення заборгованості;
- в) можна достовірно оцінити суму заборгованості.

В разі невиконання зазначених умов забезпечення не визнається.

Теперішня заборгованість

15. Інколи не ясно, чи існує теперішня заборгованість. У таких випадках минулу подію вважають такою, що спричиняє теперішню заборгованість, якщо, беручи до уваги всі наявні свідчення, ймовірнішим є те, що теперішня заборгованість існує на кінець звітнього періоду.
16. Майже у всіх випадках буде ясно, чи спричиняє минула подія теперішню заборгованість. Зрідка, наприклад в разі судового розгляду, можна сперечатися, чи відбулися певні події або чи призвели ці події до теперішньої заборгованості. У такому разі суб'єкт господарювання визначає, чи існує теперішня заборгованість на кінець звітнього періоду, враховуючи всі наявні свідчення, включаючи, наприклад, висновок експертів. Розглянуті свідчення включають будь-які додаткові свідчення, що їх надають події, після звітнього періоду. На основі такого свідчення:
 - а) у разі, коли ймовірніше, що теперішня заборгованість існувала на кінець звітнього періоду, суб'єкт господарювання визнає забезпечення (якщо задоволено критерії визнання);
 - б) у разі, коли ймовірніше, що теперішня заборгованість не існувала на кінець звітнього періоду, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про непередбачене зобов'язання, якщо можливість вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою (див. параграф 86).

Минула подія

17. Минула подія, яка спричиняє теперішню заборгованість, називається подією, яка створює зобов'язання. Щоб подія була такою, що створює зобов'язання, треба, щоб суб'єкт господарювання не мав реальної альтернативи погашенню заборгованості, створеної подією. Це відбувається лише:
 - а) якщо погашення заборгованості може бути примусово забезпечене в судовому порядку,
 - або
 - б) у разі конструктивного зобов'язання, в якому подія (яка може бути дією суб'єкта господарювання) створює обґрунтоване очікування в інших сторін, що суб'єкт господарювання погасить заборгованість.
18. Фінансові звіти висвітлюють фінансовий стан суб'єкта господарювання наприкінці його звітнього періоду, а не його можливий стан у майбутньому. Отже, ніяке забезпечення витрат, необхідних для продовження діяльності в майбутньому, не визнається. Єдиними зобов'язаннями, визнаними у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання, є ті, що існують на кінець звітнього періоду.

19. Лише ті зобов'язання, які виникають внаслідок минулих подій, незалежних від майбутніх дій суб'єкта господарювання (тобто, майбутнього ведення бізнесу), визнаються як забезпечення. Прикладами таких зобов'язань є штрафи або витрати на очищення протиправно забрудненого довкілля – обидва (після погашення) спричинять вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, незалежно від майбутніх дій суб'єкта господарювання. Подібним чином, суб'єкт господарювання визнає забезпечення на виведення з експлуатації нафтової установки або атомної електростанції тією мірою, якою суб'єкт господарювання зобов'язаний виправити вже завдану шкоду. І навпаки, внаслідок комерційного тиску чи юридичних вимог суб'єкт господарювання може мати намір або необхідність понести видатки для здійснення конкретної діяльності в майбутньому (наприклад, установлення протидимових фільтрів на фабриці певного типу). Оскільки суб'єкт господарювання може уникнути майбутніх видатків внаслідок своїх майбутніх дій (наприклад, змінюючи спосіб діяльності), він не має теперішньої заборгованості за цими майбутніми витратами і не визнає забезпечення.
20. Зобов'язання завжди пов'язане з іншою стороною, щодо якої воно існує. Проте необов'язково знати особу, щодо якої існує зобов'язання, – насправді зобов'язання може стосуватися громадськості в широкому сенсі. Оскільки зобов'язання завжди є зобов'язанням, прийнятим щодо іншої сторони, з цього впливає, що рішення управлінського персоналу або правління не спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання на кінець звітного періоду, якщо до кінця звітного періоду таке рішення не повідомили тим, на кого воно впливає, достатньо конкретно, щоби в них виникло обґрунтоване очікування того, що суб'єкт господарювання виконає свої зобов'язання.
21. Подія, яка негайно не спричиняє виникнення зобов'язання, може спричинити його пізніше, оскільки зміни в законодавстві або певна дія (наприклад, достатньо конкретна публічна заява) суб'єкта господарювання можуть спричинити конструктивне зобов'язання. Наприклад, якщо довкіллю завдано шкоди, може не бути ніякого зобов'язання виправити наслідки. Проте заподіяння шкоди стане подією, що створює зобов'язання, якщо нове законодавство вимагатиме виправлення існуючої шкоди або ж якщо суб'єкт господарювання публічно візьме на себе відповідальність за виправлення і, таким чином, створить конструктивне зобов'язання.
22. Якщо деталі запропонованого нового закону ще остаточно не визначені, заборгованість виникає лише тоді, коли закон буде фактично прийнятий і якщо він буде таким самим, як і проект. Цей Стандарт розглядає таке зобов'язання як юридичне зобов'язання. Відмінності в обставинах, які стосуються набрання законом чинності, унеможливають визначення однієї конкретної події, яка впливає на фактичне набрання законом чинності. У багатьох випадках фактична впевненість у набранні законом чинності буде неможливою, доки закон не набере чинності.

Імовірне вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди

23. Щоб зобов'язання відповідало вимогам до визнання, має існувати не лише теперішня заборгованість, а й імовірність вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, для погашення цієї заборгованості. Цей Стандарт* розглядає вибуття ресурсів чи іншу подію як імовірну, якщо ймовірніше, що подія відбудеться, ніж не відбудеться, тобто ймовірність того, що подія відбудеться, перевищує ймовірність того, що подія не відбудеться. Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про непередбачене зобов'язання, якщо існування теперішньої заборгованості не є ймовірним і якщо можливість вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою (див. параграф 86).
24. Якщо є низка подібних зобов'язань (наприклад, гарантії на виробі або подібні контракти), ймовірність того, що для їх погашення буде необхідним вибуття, визначається шляхом розгляду класу зобов'язань у цілому. Хоча ймовірність вибуття для будь-якої статті може бути малою, цілком імовірно, що певне вибуття ресурсів буде необхідним для погашення цього класу зобов'язань у цілому. Якщо це так, забезпечення визнається (якщо інші критерії визнання задоволені).

Достовірна оцінка зобов'язання

25. Застосування попередніх оцінок є суттєвою складовою складання фінансових звітів, яка не зменшує їхньої достовірності. Це особливо справедливо у випадку забезпечень, які за своїм характером є більш невизначеними, ніж більшість інших статей звіту про фінансовий стан. За винятком надзвичайно рідкісних випадків, суб'єкт господарювання буде спроможний визначити діапазон можливих результатів і таким чином зробити попередню оцінку зобов'язання; така оцінка є достатньо достовірною для визнання забезпечення.
26. У надзвичайно рідкісних випадках, коли не можна зробити достовірної попередньої оцінки, існує зобов'язання, яке не може бути визнаним. Таке зобов'язання розкривається як непередбачене зобов'язання (див. параграф 86).

Непередбачені зобов'язання

27. **Суб'єктові господарювання не слід визнавати непередбачене зобов'язання.**
28. Інформація про непередбачене зобов'язання розкривається відповідно до вимог параграфа 86, якщо можливість вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою.
29. У випадках, коли суб'єкт господарювання є солідарно і окремо відповідальним за зобов'язання, та частина зобов'язання, яка, за очікуванням, буде погашена іншими сторонами, розглядається як непередбачене зобов'язання. Суб'єкт господарювання визнає забезпечення на ту частину зобов'язання, для якої ймовірним є вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, за

* Тлумачення „ймовірного” в цьому Стандарті як „більше можливого, ніж неможливого” не обов'язково застосовується в інших Стандартах.

винятком надзвичайно рідкісних обставин, коли не можна зробити достовірної оцінки.

30. Непередбачені зобов'язання можуть змінюватися не так, як очікувалося на початку. Отже, вони безперервно оцінюються, щоб визначити, чи стало ймовірним вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. Якщо стає ймовірним, що вибуття майбутніх економічних вигід буде потрібним для статті, яка раніше розглядалася як непередбачене зобов'язання, забезпечення визнається у фінансових звітах за той період, у якому відбувається зміна ймовірності (за винятком надзвичайно рідкісних обставин, за яких не можна зробити достовірної попередньої оцінки).

Непередбачені активи

31. **Суб'єктові господарювання не слід визнавати непередбачений актив.**
32. Непередбачені активи виникають, як правило, внаслідок незапланованих або інших неочікуваних подій, які уможливають надходження економічних вигід до суб'єкта господарювання. Прикладом є позов, який суб'єкт господарювання порушує через судові процеси і результат якого є невизначеним.
33. Непередбачені активи не визнаються у фінансових звітах, оскільки це може спричинити визнання доходу, який ніколи не може бути реалізованим. Проте, коли реалізація доходу є фактично визначеною, тоді пов'язаний з ним актив не є непередбаченим активом і його визнання є належним.
34. Інформація про непередбачений актив розкривається згідно з вимогами параграфа 89, коли надходження економічних вигід є ймовірним.
35. Непередбачені активи оцінюються безперервно для забезпечення відповідного відображення їхніх змін у фінансових звітах. Якщо стало фактично визначеним, що відбудеться надходження економічних вигід, актив і пов'язаний з ним дохід визнаються у фінансових звітах того періоду, в якому відбувається зміна. Якщо надходження економічних вигід стало ймовірним, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про непередбачений актив (див. параграф 89).

ОЦІНКА

Найкраща оцінка

36. **Сума, визнана як забезпечення, має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на кінець звітного періоду.**
37. Найкраща оцінка видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості, – це сума, яку на той час суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив б для погашення зобов'язання на кінець звітного періоду або передав б його третій стороні. Часто неможливо або невиправдано дорого погасити зобов'язання або передати його на кінець звітного періоду. Проте оцінка суми, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив б, щоб погасити

зобов'язання або передати його, дає найкращу оцінку видатків, потрібних для погашення теперішньої заборгованості на кінець звітного періоду.

38. Оцінки результатів та фінансового впливу визначаються на основі судження управлінського персоналу суб'єкта господарювання та доповнюються досвідом подібних операцій, а в деяких випадках – і висновками незалежних експертів. Розглянуті свідчення включають будь-яке додаткове свідчення, надане внаслідок подій після звітного періоду.
39. Невизначеності, пов'язані із сумою, яку слід визнати як забезпечення, розглядаються різними способами залежно від обставин. У випадках, коли оцінене забезпечення включає велику кількість статей, зобов'язання оцінюються зважуванням усіх можливих результатів за пов'язаними з ними ймовірностями. Назва цього статистичного методу оцінки – „очікувана вартість”. Отже, забезпечення відрізнятиметься залежно від того, наприклад, чи сягає ймовірність втрати цієї суми 60 або 90 відсотків. У випадках, коли існує постійний діапазон можливих результатів і кожне значення в цьому діапазоні є так само ймовірним, як будь-яке інше, застосовують середнє значення діапазону.

Приклад

Суб'єкт господарювання продає товари з гарантією, за якою покупцям відшкодовується вартість ремонту будь-яких виробничих дефектів, виявлених протягом перших шести місяців після придбання. Якби незначні дефекти були виявлені в усіх проданих виробках, витрати на ремонт дорівнювали б 1 мільйону. Якби значні дефекти були виявлені в усіх проданих виробках, витрати на ремонт дорівнювали б 4 мільйонам. Минулий досвід і майбутні очікування суб'єкта господарювання свідчать, що протягом наступного року 75 відсотків проданих товарів не матимуть ніяких дефектів, 20 відсотків проданих товарів матимуть незначні дефекти і 5 відсотків проданих товарів матимуть значні дефекти. Відповідно до параграфа 24, суб'єкт господарювання оцінює в цілому ймовірність вибуття коштів за гарантійними зобов'язаннями в цілому.

Очікувана вартість витрат на ремонт дорівнює:

$$(75 \% \text{ від нуля}) + (20\% \text{ від } 1 \text{ млн.}) + (5 \% \text{ від } 4 \text{ млн.}) = 400000$$

40. Якщо оцінюють одне зобов'язання, окремим найімовірнішим результатом може бути найкраща оцінка зобов'язання. Однак, навіть у такому випадку суб'єкт господарювання розглядає інші можливі результати. У випадках, коли інші можливі результати є здебільшого вищими, або здебільшого нижчими, ніж найімовірніший результат, найкращою оцінкою буде вища або нижча сума. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання має виправити серйозний дефект на великому заводі, який воно збудувало для замовника, окремим найімовірнішим результатом може бути здійснення ремонту вартістю 1000 з першої спроби ремонту, але забезпечення робиться на більшу суму, якщо існує значна ймовірність необхідності подальших спроб.

41. Забезпечення оцінюється до сплати податків, оскільки податкові наслідки забезпечення та його змін розглядаються згідно з МСБО 12 „Податки на прибуток”.

Ризики та невизначеності

42. **Для отримання найкращої оцінки забезпечення слід враховувати ризики та невизначеності, які неминуче пов’язані з багатьма подіями та обставинами.**
43. Ризик визначає непостійність результату. Коригування ризику може збільшити суму, за якою оцінюється зобов’язання. Треба обачно здійснювати судження за невизначених умов, щоб не завищити дохід чи активи і не занижити витрати чи зобов’язання. Проте невизначеність не виправдовує створення надмірних забезпечень або навмисного завищення зобов’язань. Наприклад, якщо прогнозовані витрати особливо несприятливого результату оцінюються обачно, цей результат потім навмисно не розглядається як більш імовірний, ніж він реально є в цьому випадку. Обачність необхідна для уникнення дублювання коригувань на ризик і невизначеність, яке призводить до завищення забезпечення.
44. Інформація про невизначеності, пов’язані з сумою витрат, розкривається згідно з параграфом 85 б).

Теперішня вартість

45. **У випадках, коли вплив вартості грошей у часі суттєвий, сума забезпечення має бути теперішньою вартістю видатків, які, як очікується, будуть потрібні для погашення зобов’язання.**
46. Внаслідок вартості грошей у часі забезпечення, пов’язані з вибуттям грошових коштів, які виникають невдовзі після звітного періоду, обтяжливіші, ніж забезпечення з пізнішим вибуттям грошових коштів такої самої суми. Отже, забезпечення дисконтуються в тих випадках, коли вплив є суттєвим.
47. **Ставка (або ставки) дисконту мають бути ставкою (ставками) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризиків, характерних для зобов’язання. Ставка (або ставки) дисконту не має (не мають) відображати ризики, на які були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.**

Майбутні події

48. **Майбутні події, які можуть впливати на суму, потрібну для погашення заборгованості, слід відображати в сумі забезпечення, коли є достатні об’єктивні свідчення того, що такі події відбудуться.**
49. Очікувані майбутні події можуть бути особливо важливими при оцінюванні забезпечень. Наприклад, суб’єкт господарювання може вважати, що витрати на очищення майданчика наприкінці його експлуатації зменшаться внаслідок майбутніх змін у технології. Визнана сума відображає обґрунтоване очікування

технічно кваліфікованих, об'єктивних оглядачів, які беруть до уваги всі наявні свідчення про технологію, яка буде доступною під час очищення. Таким чином, доречно включати, наприклад, очікувані зменшення витрат, пов'язані зі збільшенням досвіду застосування існуючої технології, або очікувані витрати на застосування існуючої технології до більшої чи більш комплексної операції очищення, ніж виконувана раніше. Проте суб'єкт господарювання не передбачає розробки повністю нової технології для очищення, якщо про це немає достатньо об'єктивних свідчень.

50. Оцінюючи існуючу заборгованість, треба брати до уваги вплив можливого нового законодавства, коли є достатньо об'єктивне свідчення, що законодавство напевно набере чинності. Через різноманітні обставини, які виникають на практиці, неможливо визначити одну подію, яка забезпечить достатньо об'єктивне свідчення для всіх випадків. Потрібні свідчення й того, що вимагатиме нове законодавство, і того, чи справді законодавство буде прийнятим і впровадженим належним чином. У багатьох випадках не буде достатньо об'єктивного свідчення, доки нове законодавство не приймуть.

Очікуване вибуття активів

51. **Оцінюючи забезпечення, не слід урахувувати прибутки від очікуваного вибуття активів.**
52. Оцінюючи забезпечення, не враховують прибутки від очікуваного вибуття активів, навіть якщо очікуване вибуття тісно пов'язане з подією, яка спричиняє забезпечення. Навпаки, суб'єкт господарювання визнає прибутки від очікуваного вибуття активів тоді, коли це визначає Стандарт, який розглядає відповідні активи.

КОМПЕНСАЦІЇ

53. **Якщо очікується, що деякі або всі видатки, потрібні для погашення забезпечення, компенсуватимуться іншою стороною, компенсацію слід визнавати тоді і тільки тоді, коли фактично визначено, що компенсація буде отримана, якщо суб'єкт господарювання погасить заборгованість. Компенсацію слід розглядати як окремий актив. Сума, визнана для компенсації, не повинна перевищувати суму забезпечення.**
54. **У звіті про прибутки та збитки витрати, пов'язані із забезпеченням, можна наводити за вирахуванням суми, визнаної для компенсації.**
55. Іноді суб'єкт господарювання може очікувати від іншої сторони сплати частини чи всіх витрат, потрібних для погашення забезпечення (наприклад, через страхові контракти, застереження про зміни цін чи гарантій постачальників). Інша сторона може компенсувати суми, сплачені суб'єктом господарювання, або прямо сплатити ці суми.
56. У більшості випадків суб'єкт господарювання залишиться відповідальним за всю розглянуту суму і йому треба буде погасити повну суму, якщо третя сторона

- не змогла сплатити її з будь-якої причини. У такій ситуації забезпечення визнається на всю суму зобов'язання, а окремий актив для очікуваної компенсації визнається, коли відомо, що компенсація буде отримана напевно, якщо суб'єкт господарювання погасить зобов'язання.
57. Іноді суб'єкт господарювання не несе відповідальності за розглянуті витрати, якщо третя сторона неплатоспроможна. У цьому випадку суб'єкт господарювання не має ніякого зобов'язання щодо цих витрат і не включає їх у забезпечення.
58. Як зазначено у параграфі 29, заборгованість, за яку суб'єкт господарювання солідарно відповідальний, є непередбаченим зобов'язанням, якщо очікується, що зобов'язання буде погашено іншими сторонами.

ЗМІНИ В ЗАБЕЗПЕЧЕННЯХ

59. **Забезпечення слід переглядати на кінець кожного звітного періоду та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки. Якщо вже немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде потрібним для погашення заборгованості, забезпечення слід сторнувати.**
60. Коли застосовується дисконтування, балансову вартість забезпечення збільшують у кожному періоді для відображення плину часу. Це збільшення визнають як витрати на позики.

ВИКОРИСТАННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ

61. **Забезпечення слід використовувати лише для тих видатків, для яких забезпечення було первісно визнано.**
62. Лише видатки, пов'язані з первісним забезпеченням, згортаються з ним. Згортання видатків із забезпеченням, яке було первісно визнано з іншою метою, скасовує вплив двох різних подій.

ЗАСТОСУВАННЯ ПРАВИЛ ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКИ

Майбутні операційні збитки

63. **Не слід визнавати забезпечення для майбутніх операційних збитків.**
64. Майбутні операційні збитки не відповідають визначенню зобов'язання у параграфі 10 та загальним критеріям визнання, визначеним для забезпечень у параграфі 14.
65. Очікування майбутніх операційних витрат є ознакою того, що корисність певних активів господарської одиниці може зменшитися. Суб'єкт господарювання перевіряє ці активи на зменшення корисності згідно з МСБО 36 „Зменшення корисності активів”.

Обтяжливі контракти

66. Якщо суб'єкт господарювання має обтяжливий контракт, теперішню заборгованість за цим контрактом слід визнавати та оцінювати як забезпечення.
67. Багато контрактів (наприклад, деякі звичайні замовлення на постачання) можуть бути скасовані без сплати компенсації іншій стороні, а отже, зобов'язання немає. Інші контракти визначають як права, так і зобов'язання кожної із сторін, що укладає контракт. Якщо події роблять такий контракт обтяжливим, на нього поширюється сфера застосування цього Стандарту й існує зобов'язання, яке визнається. Сфера застосування Стандарту не поширюється на контракти, що підлягають виконанню і не є обтяжливими.
68. Цей Стандарт визначає обтяжливий контракт як контракт, у якому неминучі витрати на погашення заборгованості за контрактом перевищують економічні вигоди, які очікується отримати за ним. Неминучі витрати за контрактом відображають найменші чисті витрати внаслідок відмови від контракту, які є меншою з двох оцінок: собівартості його виконання або будь-якої компенсації чи стягнень внаслідок його невиконання.
69. До створення окремого забезпечення на обтяжливий контракт суб'єкт господарювання визнає будь-який збиток від зменшення корисності, яке відбулося з активами, відведеними на цей контракт (див. МСБО 36).

Реструктуризація

70. Нижче наведено приклади подій, які можуть відповідати визначенню реструктуризації:
- а) продаж або припинення певного напрямку бізнесу;
 - б) закриття відділень бізнесу у країні (чи регіоні) або переміщення видів діяльності з однієї країни (чи регіону) до іншої;
 - в) зміни в структурі управлінського персоналу, наприклад, ліквідація якоїсь ланки управління;
 - г) основні реорганізації, які мають суттєвий вплив на характер і напрямки діяльності суб'єкта господарювання.
71. Забезпечення витрат на реструктуризацію визнається тільки тоді, коли задовольняються загальні критерії визнання забезпечення, встановлені в параграфі 14. У параграфах 72–83 наведено застосування загальних критеріїв визнання до реструктуризації.
72. **Конструктивна заборгованість щодо реструктуризації виникає тільки тоді, коли суб'єкта господарювання:**
- а) має докладний офіційний план реструктуризації, в якому визначено щонайменше:
 - i) відповідний бізнес або частину бізнесу;
 - ii) головні місця розташування, на які вона вплине;

- iii) місце розташування, функції і приблизну кількість працівників, яким будуть сплачені компенсації за припинення надання ними послуг;
 - iv) видатки, які будуть здійснені;
 - v) час запровадження плану;
- б) викликало обґрунтоване очікування в тих, на кого вплине реструктуризація, що він здійснить реструктуризацію, розпочавши впровадження цього плану або оголосивши основні особливості цього плану тим, на кого він вплине.
73. Свідчення, що суб'єкт господарювання почав впроваджувати план реструктуризації, має бути поданим, наприклад, шляхом демонтажу установки чи продажем активів або оприлюдненням основних особливостей плану. Оприлюднення докладного плану реструктуризації створює конструктивну заборгованість щодо реструктуризації, тільки якщо докладно наводиться, як план здійснюватиметься (а саме - наводяться основні особливості плану); тобто, подається достатньо відомостей, щоб викликати обґрунтоване очікування в інших сторін (наприклад, клієнтів, постачальників і службовців чи їхніх представників), що суб'єкт господарювання проведе реструктуризацію.
74. Для того, щоб план був достатнім для створення конструктивного зобов'язання (коли його повідомляють тим, на кого він вплине), впровадження реструктуризації треба спланувати так, щоб почати і завершити її якомога швидше, що зробило б малоімовірним внесення значних змін до плану. Якщо очікується, що буде довга затримка до початку реструктуризації або що реструктуризація триватиме неприйнятно довгий час, малоімовірно, що план викликати обґрунтоване очікування з боку інших сторін, що суб'єкт господарювання готовий в даний час до реструктуризації, оскільки часові межі дають суб'єктові господарювання змогу змінити його плани.
75. Рішення управлінського персоналу або правління здійснити реструктуризацію, прийняте до кінця звітної періоду, не спричиняє конструктивного зобов'язання на кінець звітної періоду, якщо суб'єкт господарювання до кінця звітної періоду:
- а) не почав здійснювати план реструктуризації, або
 - б) не оголосив достатньо конкретно основні особливості плану реструктуризації тим, на кого він вплине, щоб викликати обґрунтоване очікування у них, що суб'єкт господарювання проведе реструктуризацію.

Якщо суб'єкт господарювання починає запроваджувати план реструктуризації або оголошує його основні особливості тим, на кого він вплине, тільки після звітної періоду, розкриття інформації вимагається згідно з МСБО 10 „Події після звітної періоду”, якщо реструктуризація настільки важлива, що відсутність розкриття інформації про неї вплине на економічні рішення користувачів, прийняті на основі таких фінансових звітів.

76. Хоча конструктивне зобов'язання не створюється лише рішенням управлінського персоналу, зобов'язання може бути результатом інших більш ранніх подій і такого рішення. Наприклад, переговори з представниками працівників про виплати у зв'язку зі звільненням або з покупцями про продаж господарської одиниці можна завершити тільки за схваленням правління. Як тільки схвалення одержано та повідомлено іншим сторонам, суб'єкт господарювання має конструктивне зобов'язання щодо реструктуризації, якщо виконано умови параграфа 72.
77. У деяких країнах відповідальність за остаточний дозвіл покладена на правління, членами якого є представники інтересів інших груп, ніж управлінського персоналу (наприклад, працівники), крім того, може потребуватися завчасне повідомлення таких представників до прийняття рішення правлінням. Через те, що рішення такого правління пов'язане з повідомленням цих представників, таке повідомлення може спричинити конструктивне зобов'язання щодо реструктуризації.
- 78. При продажу господарської одиниці зобов'язання не виникає, якщо суб'єкт господарювання не має зобов'язання щодо продажу, тобто не існує угоди про продаж, що має обов'язкову силу.**
79. Навіть якщо суб'єкт господарювання прийняв рішення продати господарську одиницю й оприлюднив це рішення, він може не бути готовим до продажу, поки покупець не буде ідентифікований та відсутня угода про продаж, що має обов'язкову силу. Доки немає угоди про продаж, що має обов'язкову силу, суб'єкт господарювання матиме можливість змінити рішення і йому справді буде необхідно вжити інші заходи, якщо не можна знайти покупця на прийнятних умовах. Якщо продаж господарської одиниці передбачається як частина реструктуризації, активи господарської одиниці переглядаються на зменшення корисності згідно з МСБО 36. Коли продаж є тільки частиною реструктуризації, конструктивне зобов'язання може виникати щодо інших частин реструктуризації до існування угоди про продаж, що має обов'язкову силу.
- 80. Забезпечення реструктуризації має включати тільки прямі видатки, які виникають внаслідок реструктуризації; такими видатками є:**
- а) обов'язково спричинені реструктуризацією;**
 - б) не пов'язані зі здійснюваними видами діяльності суб'єкта господарювання.**
81. Забезпечення реструктуризації не включає такі витрати, як витрати на:
- а) перепідготовку чи переміщення персоналу, що продовжує працювати;
 - б) маркетинг,
 - або
 - в) інвестиції в нові системи і мережі збуту.

Ці видатки пов'язані з майбутнім веденням бізнесу і не являють собою зобов'язання щодо реструктуризації на кінець звітного періоду. Такі видатки визнають так, ніби вони виникли незалежно від реструктуризації.

82. Майбутні операційні збитки, які можна ідентифікувати до дати реструктуризації, не включаються в забезпечення, якщо вони не стосуються обтяжливого контракту, як визначено у параграфі 10.
83. Параграф 51 вимагає не враховувати прибутки від очікуваного вибуття активів, оцінюючи забезпечення реструктуризації, навіть якщо продаж активів передбачається як частина реструктуризації.

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

84. Для кожного класу забезпечення суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про:
 - а) балансову вартість на початок і кінець періоду;
 - б) додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень;
 - в) використані суми, тобто, витрачені і списані за рахунок забезпечення протягом періоду;
 - г) невикористані суми, сторновані протягом періоду;
 - г) збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яка виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту.

Порівняльна інформація не вимагається.

85. Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію для кожного класу забезпечення:
 - а) стислий опис характеру заборгованості і визначення очікуваного часу будь-якого вибуття економічних вигід;
 - б) ознаку невизначеності в сумі або визначенні часу такого вибуття. Якщо треба подати відповідну інформацію, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про основні припущення щодо майбутніх подій, як це зазначено у параграфі 48;
 - в) суму будь-якої очікуваної компенсації із зазначенням суми будь-якого активу, визнану для цієї очікуваної компенсації.
86. Якщо можливість будь-якого вибуття при погашенні не є віддаленою, суб'єктові господарювання слід розкривати для кожного класу непередбаченого зобов'язання на кінець звітного періоду стислу інформацію про характер непередбаченого зобов'язання і, якщо можна:
 - а) оцінку його фінансового впливу, здійснену згідно з параграфами 36-52;
 - б) ознаку невизначеності, пов'язану із сумою або визначенням часу будь-якого вибуття;
 - в) можливість будь-якої компенсації.

87. Визначаючи, які забезпечення або непередбачені зобов'язання можна об'єднати в один клас, треба розглянути, чи є характер статей достатньо подібним для єдиного звіту про них на виконання вимог параграфів 85 а) і б) та 86 а) і б). Отже, доречним може бути розгляд сум забезпечення, пов'язаних з гарантіями на різні вироби, як єдиного класу; але недоречним буде розглядати як єдиний клас ті суми, які пов'язані зі звичайними гарантіями, а також суми, які залежать від вирішення судових справ.
88. У випадках, коли забезпечення і непередбачені зобов'язання виникають з тієї самої сукупності обставин, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію, що її вимагають параграфи 84–86, із зазначенням зв'язку між забезпеченням і непередбаченим зобов'язанням.
- 89. Коли ймовірним є надходження економічних вигід, суб'єктові господарювання слід розкривати стисло інформацію про характер непередбачених активів на кінець звітного періоду і (якщо можливо) про оцінку їхнього фінансового впливу, оціненого із застосуванням принципів, визначених для забезпечень у параграфах 36–52.**
90. Важливо, щоб розкриття інформації про непередбачені активи уникало таких ознак імовірності виникнення доходу, які вводять в оману.
91. У випадках, коли будь-яка інформація, що її вимагають параграфи 86 і 89, не розкривається, цей факт слід наводити.
92. У надзвичайно рідкісних випадках можна очікувати, що розкриття деякої або всієї інформації, що її вимагають параграфи 84–89, завдасть серйозної шкоди позиціям суб'єкта господарювання в суперечці з іншими сторонами щодо предмету забезпечення, непередбаченого зобов'язання чи непередбаченого активу. В таких випадках суб'єктові господарювання можна не розкривати інформацію, але слід розкривати загальний характер суперечки, а також той факт, що інформація не була розкрита, і причини цього.

ПОЛОЖЕННЯ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ

93. Вплив застосування цього Стандарту з дати набрання ним чинності (або раніше) слід відображати у звітності як коригування залишку нерозподілених прибутків на початок періоду за період, у якому Стандарт уперше застосовують. Суб'єкти господарювання заохочуються, але від них не вимагається коригувати залишок нерозподілених прибутків на початок періоду за попередній поданий період та перераховувати порівняльну інформацію. Якщо порівняльну інформацію не перераховують, інформацію про цей факт слід розкривати.
94. [Вилучено]

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ

95. Цей Стандарт набирає чинності для річних фінансових звітів, що охоплюють періоди, які починаються 1 липня 1999 р. або пізніше. Застосування до цієї дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для періодів, які починаються до 1 липня 1999 р., інформацію про цей факт слід розкривати.

96. [Вилучено]