

Цей Стандарт затверджений Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів.

МСБОДС 19 - ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, НЕПЕРЕДБАЧЕНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ТА НЕПЕРЕДБАЧЕНІ АКТИВИ

Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору базується, головним чином, на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 37 (переглянутому в 1999 р.) “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”, опублікованому Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). У 2001 році була утворена Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) і Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО), які замінили КМСБО. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), видані КМСБО, залишаються чинними до їх зміни або вилучення РМСБО. У цьому виданні Комітету з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів витяги з МСБО 37 наводяться з дозволу РМСБО.

Затвердженим текстом цього Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) є текст, надрукований РМСБО англійською мовою, примірники якого можна отримати безпосередньо у видавничому відділі РМСБО, розташованому за адресою: 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

Адреса електронної пошти: publications@iasb.org.uk

Сторінка в Інтернеті: <http://www.iasb.org.uk>

Авторське право на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, Проекти для обговорення та інші публікації КМСБО та РМСБО належить ФКМСБО.

“МСБО”, “РМСБО”, “КМСБО”, “ФКМСБО” та “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” є торговими знаками Фонду Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО) і не повинні використовуватися без затвердження ФКМСБО.

Інформацію про Міжнародну федерацію бухгалтерів та примірники цього Стандарту можна знайти в Інтернеті, на сторінці <http://www.ifac.org>.

Затвердженим текстом цього Стандарту є текст, надрукований англійською мовою.

Авторське право © 2001 р. належить Міжнародній федерації бухгалтерів. Усі права застережені. Жодна частина цієї публікації не бути відтворена, збережена у будь-якій системі вилучення інформації або передана в будь-якій формі чи будь-яким засобом, включаючи електронні та механічні засоби, фотокопіювання, магнітофонний запис або будь-які інші системи збереження і відтворення інформації, без попереднього письмового дозволу Міжнародної федерації бухгалтерів.

ISBN: 1-887464-72-7

Міжнародна федерація бухгалтерів
535 Fifth Avenue, 26th Floor
New York, New York 10017
United States of America
Інтернет-сторінка: <http://www.ifac.org>

ВСТУП

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Комітет з питань державного сектору (Комітет) Міжнародної федерації бухгалтерів розробляє серію рекомендованих стандартів бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання державного сектору, які називаються Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС). Комітет визнає значні переваги досягнення послідовної та порівнюваної фінансової інформації в юрисдикціях та вважає, що МСБОДС відіграватимуть важливу роль, надаючи можливість реалізувати ці переваги.

МСБОДС базуються на Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ), раніше відомими як Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, в тих випадках, коли вимоги цих стандартів можна застосувати до державного сектору. Комітет також розробляє МСБОДС, у яких розглядаються питання обліку в державному секторі, які не розглядалися в МСФЗ чи МСБО.

Прийняття МСБОДС органами державної влади покращить якість і порівнюваність фінансової інформації, наведеної в звітності суб'єктів господарювання державного сектору в усьому світі. Комітет визнає право урядів та національних організацій, які розробляють та затверджують стандарти, встановлювати рекомендації та стандарти бухгалтерського обліку для фінансової звітності державного сектору в своїх юрисдикціях. Комітет сприяє прийняттю МСБОДС та гармонізації національних вимог з МСБОДС. Фінансові звіти слід визначати як такі, що відповідають вимогам МСБОДС, лише якщо вони відповідають усім вимогам кожного застосовного МСБОДС.

МСБОДС 19 - ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, НЕПЕРЕДБАЧЕНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ТА НЕПЕРЕДБАЧЕНІ АКТИВИ

ЗМІСТ

Параграфи

МЕТА

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ.....1– 17

Соціальні пільги.....7– 11

Інші вилучення зі сфери застосування стандарту.....12– 17

ВИЗНАЧЕННЯ.....18 – 21

Забезпечення та інші зобов'язання19

Взаємозв'язок забезпечень і непередбачених зобов'язань..... 20– 21

ВИЗНАННЯ.....22 – 43

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ.....22 – 34

Теперішня заборгованість..... 23– 24

Минула подія.....25– 30

Імовірне вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні
вигоди або потенціал корисності.....31– 32

Достовірна оцінка зобов'язання.....33– 34

НЕПЕРЕДБАЧЕНЕ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ.....35 – 38

НЕПЕРЕДБАЧЕНІ АКТИВИ.....39 – 43

ОЦІНКА.....44 – 62

Найкраща оцінка.....44 – 49

Ризики та невизначеності.....50 – 52

ТЕПЕРІШНЯ ВАРТІСТЬ.....53 – 60

МАЙБУТНІ ПОДІЇ.....	58 – 59
ОЧІКУВАНЕ ВИБУТТЯ АКТИВІВ.....	61 – 62
КОМПЕНСАЦІЇ.....	63 – 68
ЗМІНИ В ЗАБЕЗПЕЧЕННЯХ.....	69 – 70
ВИКОРИСТАННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ.....	71 – 72
ЗАСТОСУВАННЯ ПРАВИЛ ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКИ.....	73 – 96
МАЙБУТНІ ОПЕРАЦІЙНІ ЧИСТІ ДЕФІЦИТИ.....	73 – 75
ОБТЯЖЛИВІ КОНТРАКТИ.....	76 – 80
РЕСТРУКТУРИЗАЦІЯ.....	81 – 96
Продаж або передача діяльності.....	90 – 92
Забезпечення реструктуризації.....	93 – 96
РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ.....	97 – 109
ПОЛОЖЕННЯ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ.....	110 – 111
ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ.....	112 – 113
ДОДАТКИ	
А. ТАБЛИЦІ: “ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, НЕПЕРЕДБАЧЕНІ ЗОБОВ’ЯЗАННЯ”,	
“НЕПЕРЕДБАЧЕНІ АКТИВИ” ТА “КОМПЕНСАЦІЇ”	
Б. ДЕРЕВО РІШЕНЬ	
В. ПРИКЛАДИ: ВИЗНАННЯ	
Г. ПРИКЛАДИ: РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ	
Ґ. ПРИКЛАД: ТЕПЕРІШНЯ ВАРТІСТЬ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	
ПОРІВНЯННЯ З МСБО 37	

МСБОДС 19 - ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, НЕПЕРЕДБАЧЕНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ТА НЕПЕРЕДБАЧЕНІ АКТИВИ

Положення стандартів, виділені напівжирним курсивом, слід читати в контексті параграфів з коментарями в цьому Стандарті, які наведені звичайним шрифтом, та в контексті Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору не призначені для застосування до несуттєвих статей.

Мета

Мета цього стандарту – визначити забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи, ідентифікувати обставини, за яких забезпечення слід визнавати, як їх слід оцінювати та яку інформацію про них слід розкривати. Цей Стандарт вимагає також розкривати певну інформацію про непередбачені зобов'язання та непередбачені активи в примітках до фінансових звітів, щоб користувачі були в змозі зрозуміти їхній характер, час та суму.

Сфера застосування

1. *Суб'єктові господарювання, який складає та подає фінансові звіти згідно з принципом нарахування, слід застосовувати цей Стандарт для обліку забезпечень, непередбачених зобов'язань та непередбачених активів, за винятком:*
 - а) тих забезпечень та непередбачених зобов'язань, які виникають у результаті соціальних пільг; вони забезпечуються суб'єктом господарювання, який не отримує компенсацію, що приблизно дорівнює вартості наданих безпосередньо в обмін товарів та послуг, з метою отримання компенсації від отримувачів цих виплат;*
 - б) тих, які є результатом фінансових інструментів, обліковуваних за справедливою вартістю;*
 - в) тих, які є результатом контрактів, що підлягають виконанню, за винятком випадків, коли контракт є обтяжливим, та підпорядковуються іншим положенням цього параграфа;*
 - г) тих, які виникають у страхових суб'єктів господарювання від контрактів із власниками страхових полісів;*
 - г) тих, на які поширюється сфера застосування інших Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору;*
 - д) тих, які виникають у зв'язку з податками на прибуток чи еквівалентами податків на прибуток;*
 - е) тих, які виникають від виплат працівникам, за винятком виплат працівникам при звільненні, які виникають у результаті реструктуризації, розглянутої в цьому Стандарті.*
2. *Цей Стандарт застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.*
3. Державні комерційні підприємства (ДКП) повинні дотримуватися Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), розроблених Комітетом з

Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В Рекомендації № 1 “Фінансова звітність державних комерційних підприємств” зазначається, що положення МСБО поширюються на всі комерційні підприємства, незалежно від того, в якому секторі вони працюють – у державному чи в приватному. Рекомендація № 1 зазначає, що ДКП мають подавати фінансові звіти, які відповідають МСБО у всіх суттєвих аспектах.

4. Цей Стандарт застосовується до фінансових інструментів (включаючи гарантії), обліковуваних за справедливою вартістю.
5. Цей Стандарт застосовується до забезпечень, непередбачених зобов'язань та непередбачених активів, крім тих, що виникають від контрактів із власниками страхових полісів.
6. Цей Стандарт застосовується до забезпечень на реструктуризацію (включаючи діяльність, що припиняється). У деяких випадках реструктуризація може відповідати визначенню діяльності, що припиняється. Рекомендації з розкриття інформації про діяльність, що припиняється, наведено в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку МСБО 35 “Діяльність, що припиняється”¹.

Соціальні пільги

7. У цьому Стандарті соціальні пільги означають товари, послуги та інші виплати, що їх надають для досягнення цілей соціальної політики уряду. Ці пільги можуть охоплювати:
 - а) надання послуг з охорони здоров'я, освіти, транспорту та інших соціальних послуг суспільству. У багатьох випадках не існує вимоги до отримувачів цих послуг сплачувати суму, еквівалентну вартості цих послуг;
 - б) виплати допомоги родинам, особам похилого віку, непрацездатним особам, безробітним, ветеранам та іншим. Тобто органи державної влади на всіх рівнях можуть надавати фінансову допомогу окремим особам та групам у суспільстві для надання доступу до послуг задля задоволення їхніх конкретних потреб або поповнення їхнього доходу.
8. У багатьох випадках зобов'язання надавати соціальні пільги виникають унаслідок зобов'язання уряду постійно здійснювати певну діяльність протягом тривалого періоду з метою надання певних товарів та послуг суспільству. Необхідність, а також характер та постачання товарів і послуг для виконання зобов'язань із соціальної політики часто залежатимуть від багатьох демографічних та соціальних умов, які важко передбачити. Ці виплати, як

¹ Комітет ще не розглядав питання діяльності, що припиняється, яка є предметом Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) 35 “Діяльність, що припиняється”. Згідно з визначенням у МСБО 35, термін “діяльність, що припиняється” застосовується в цьому Стандарті для зазначення складової частини суб'єкта господарювання:

- а) що її суб'єкт господарювання згідно з єдиним планом:
 - i) ліквідує, по суті, повністю, наприклад, продаючи складову частину в одній операції, розділяючи чи передаючи права володіння складовою частиною власникам суб'єкта господарювання;
 - ii) ліквідує частинами, наприклад, розпродавши активи складової частини і погашаючи свої зобов'язання окремо, або
 - iii) закриває шляхом припинення експлуатації;
- б) яка являє собою окремий основний вид / напрямок діяльності або географічний регіон діяльності;
- в) яку можна розрізнити операційно і для цілей фінансової звітності.

правило, класифікують у межах соціального захисту, освіти та охорони здоров'я згідно з концептуальною основою керівництва Міжнародного валютного фонду зі статистики державних фінансів; вони часто потребують актуарної оцінки для визначення суми будь-якого зобов'язання, що виникає стосовно цих виплат.

9. За забезпечення або непередбачені обставини, які не входять до сфери застосування цього Стандарту, суб'єкт господарювання державного сектору, що надає виплати, не отримує компенсації, яка приблизно дорівнює вартості наданих безпосередньо в обмін товарів та послуг, від отримувачів цих виплат. Цей виняток охоплює такі обставини, коли платежі стягуються щодо виплати, але не існує прямого взаємозв'язку стягнень та отриманої виплати. Вилучення таких забезпечень та непередбачених зобов'язань зі сфери застосування цього Стандарту відображає погляд Комітету на те, що визначення того, що є "подією, що створює зобов'язання", та оцінка зобов'язання потребують подальшого аналізу, перш ніж подавати запропоновані стандарти для обговорення. Наприклад, Комітет обізнаний про існування різних поглядів стосовно того, чи відбувається подія, що створює зобов'язання, коли особа відповідає кваліфікаційним критеріям до виплати або раніше на певному етапі. Так само існують різні погляди на те, чи відображає сума будь-якого зобов'язання попередню оцінку права на виплати в поточному періоді або теперішню вартість усіх очікуваних майбутніх виплат, визначених згідно з актуарним принципом в обліку.
10. Якщо суб'єкт господарювання обирає визнання забезпечень, він розкриває інформацію про основу, за якою визнаються забезпечення, та прийняту основу оцінки. Суб'єкт господарювання також розкриває іншу інформацію, яку вимагає цей Стандарт щодо таких забезпечень. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 1 "Подання фінансових звітів" надає рекомендації з розгляду тих питань, які не розглядаються конкретно в інших МСБОДС. МСБОДС 1 також містить вимоги, пов'язані з вибором та розкриттям інформації про облікову політику.
11. У деяких випадках соціальні пільги можуть призводити до зобов'язання:
 - а) щодо суми якого існує незначна невизначеність або невизначеності немає;
 - б) строк якого не є невизначеним.

Відповідно, такі пільги навряд чи відповідають визначенню забезпечення в цьому Стандарті. Коли існують такі зобов'язання щодо соціальних пільг, їх визнають, якщо вони задовольняють критерії визнання зобов'язань (див. також параграф 19). Прикладом може бути нарахування на кінець періоду суми, заборгованої отримувачам щодо пенсій за віком та непрацездатністю, які були затверджені до виплати згідно з забезпеченнями щодо контракту чи згідно із законодавством.

Інші вилучення зі сфери застосування цього Стандарту

12. Цей Стандарт не застосовується до контрактів із виконанням у майбутньому, коли контракт є обтяжливим. Контракти на надання соціальних пільг, укладені з очікуванням, що суб'єкт господарювання не отримає компенсації, яка приблизно дорівнює вартості наданих безпосередньо в обмін товарів та послуг, від отримувачів цих пільг, вилучено з сфери застосування цього Стандарту.

13. Якщо інший Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору розглядає конкретний тип забезпечення, непередбаченого зобов'язання або непередбаченого активу, суб'єкт господарювання застосовує його. Наприклад, певні типи забезпечень розглядаються також у стандартах про:
- будівельні контракти (див. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 11 “Будівельні контракти”);
 - оренду (див. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 13 “Оренда”). Проте МСБОДС 13 не містить конкретних вимог щодо підходу до угод про операційну оренду, які стали обтяжливими; до таких випадків застосовується цей Стандарт.
14. Цей Стандарт не застосовується до забезпечень на податки на прибуток або еквівалентів податків на прибуток (рекомендації з обліку податків на прибуток наведено в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 12 “Податки на прибуток”). Він також не застосовується до забезпечень, які виникають від виплат працівникам (рекомендації з обліку податків на прибуток наведено в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 19 “Виплати працівникам”).
15. Деякі суми, які вважають забезпеченнями, можуть бути пов'язаними з визнанням доходу, наприклад, коли суб'єкт господарювання дає гарантії в обмін на комісійні. Цей Стандарт не розглядає визнання доходу. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 9 “Дохід від операцій обміну” ідентифікує обставини, за яких визнається дохід від операцій обміну, та надає рекомендації із застосування критеріїв визнання. Цей Стандарт не змінює вимоги МСБОДС 9.
16. Цей Стандарт визначає забезпечення як зобов'язання з невизначеним строком або сумою. У деяких країнах термін “забезпечення” вживають також у контексті таких статей, як амортизація, зменшення корисності активів та сумнівні борги: вони є коригуванням балансової вартості активів і не розглядаються в цьому Стандарті.
17. Інші Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору визначають, чи вважаються видатки активами або витратами. Ці питання не розглядаються в цьому Стандарті. Відповідно, цей Стандарт не забороняє і не вимагає капіталізації витрат, визнаних під час створення забезпечення.

Визначення

18. *Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:*

Забезпечення – це 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 суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності.

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

- суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе

певні зобов'язання згідно з порядком, установленим минулою практикою, опублікованою політикою чи достатньо конкретною поточною заявою;

б) як наслідок, суб'єкт господарювання створив в інших сторін обґрунтоване очікування, що він виконає ці зобов'язання.

Контракти з виконанням у майбутньому – контракти, за якими жодна сторона не виконала жодне зі своїх зобов'язань або обидві сторони виконали зобов'язання однаковою мірою.

Непередбачене зобов'язання – це:

а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться, тільки якщо 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 або потенціал корисності, буде необхідним для погашення зобов'язання,

або

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

Непередбачений актив – це 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 – це контракт на обмін активами або послугами, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язань за контрактом перевищують економічні вигоди або потенціал корисності, які очікують отримати від контракту.

Подія, що створює зобов'язання, – це подія, що створює юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке веде до того, що суб'єкт господарювання не має реальної альтернативи погашенню цієї заборгованості.

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

а) обсяг діяльності суб'єкта господарювання

або

б) спосіб здійснення цієї діяльності.

Юридичне зобов'язання – це зобов'язання, яке виникає внаслідок:

а) контракту (внаслідок його явних чи неявних умов);

б) законодавства

або

в) іншої дії закону

Забезпечення та інші зобов'язання

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

- а) кредиторська заборгованість – це зобов'язання оплатити товари або послуги, отримані чи поставлені і на які виставлені рахунки або які офіційно узгоджені з постачальником (та включають платежі щодо соціальних пільг, коли існують офіційні угоди на визначені суми);
- б) нарахування – це зобов'язання оплатити товари або послуги, які були отримані або поставлені, але не були сплачені, на них не були виставлені рахунки і вони не були офіційно узгоджені з постачальником, включаючи суми, які підлягають виплаті працівникам (наприклад, суми, пов'язані з нарахованою оплатою відпусток). Хоч іноді необхідно оцінити суму або визначити строк нарахувань, невизначеність, як правило, є значно меншою, ніж у випадку забезпечень.

Нарахування часто наводять у звітності як частину кредиторської заборгованості, тимчасом як забезпечення наводять у звітності окремо.

Взаємозв'язок забезпечень і непередбачених зобов'язань

20. 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 їхнє існування підтвердиться тільки після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання. Крім цього, термін "непередбачене зобов'язання" застосовується до зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

21. 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 буде потрібне вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності;
- б) непередбачені зобов'язання – не визнаються як зобов'язання, тому що вони є:
 - і) можливими зобов'язаннями (оскільки ще слід підтвердити, чи має суб'єкт господарювання теперішню заборгованість), які могли б спричинити вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності,
або
 - ii) теперішньою заборгованістю, яка не відповідає критеріям визнання в цьому Стандарті (оскільки або неможливо, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, буде потрібним для погашення зобов'язання, або не можна достовірно оцінити суму зобов'язання).

Визнання

Забезпечення

22. *Забезпечення слід визнавати, якщо:*

- а) суб'єкт господарювання має теперішню заборгованість (юридичну чи конструктивну) внаслідок минулої події;***
- б) ймовірно, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, буде потрібним для погашення заборгованості;***
- в) можна достовірно оцінити суму заборгованості.***

Якщо ці умови не виконуються, забезпечення не визнається.

Теперішня заборгованість

23. *У деяких випадках 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 дату звітності.*

24. У більшості випадків буде ясно, чи спричиняє минула подія теперішню заборгованість. Зрідка (наприклад, при позові) 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 дату звітності, враховуючи всі наявні свідчення, включаючи, наприклад, висновки експертів. Розглянуті свідчення включають будь-які додаткові свідчення, що їх надають події, після дати звітності. На основі таких свідчень:

- а) у разі, коли ймовірніше, що теперішня заборгованість не існувала на дату звітності, суб'єкт господарювання визнає забезпечення (якщо задоволено критерії визнання);***
- б) у разі, коли ймовірніше, що теперішня заборгованість не існувала на дату звітності, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про непередбачене зобов'язання, якщо можливість вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, є віддаленою (див. параграф 100).***

Минула подія

25. Минула подія, яка спричиняє теперішню заборгованість, називається подією, яка створює зобов'язання. Щоб подія була подією, яка створює зобов'язання, треба, щоб суб'єкт господарювання не мав реальної альтернативи погашенню заборгованості, створеної подією. Це відбувається лише:

- а) коли 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.***

26. У фінансових звітах ідеться про фінансовий стан суб'єкта господарювання наприкінці звітного періоду, а не про його можливий стан у майбутньому. Отже, ніяке забезпечення витрат, необхідних для продовження діяльності суб'єкта

господарювання в майбутньому, не визнається. Єдиними зобов'язаннями, визнаними у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання, є ті, які існують на дату звітності.

27. Лише ті зобов'язання, які виникають унаслідок минулих подій, незалежних від майбутніх дій суб'єкта господарювання (тобто майбутнього здійснення діяльності), визнаються як забезпечення. Прикладами таких зобов'язань є штрафи або витрати на очищення протиправно забрудненого довкілля, які стягують із суб'єкта господарювання державного сектору згідно з законодавством. Обидва типи зобов'язань під час погашення спричиняють вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, незалежно від майбутніх дій суб'єкта господарювання державного сектору. Аналогічно до цього, суб'єкт господарювання державного сектору визнає забезпечення щодо витрат на виведення з експлуатації захисної споруди або атомної електростанції державної власності тією мірою, якою суб'єкт господарювання державного сектору зобов'язаний виправити вже спричинену шкоду (Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 17 “Основні засоби” розглядає такі питання, включаючи витрати на демонтаж та відновлення, які включаються до собівартості активу). Навпаки, внаслідок законодавчих вимог, тиску засновників або бажання продемонструвати керівну роль у громаді, суб'єкт господарювання може мати намір або необхідність понести видатки для здійснення конкретної діяльності в майбутньому. Прикладом може бути випадок, коли суб'єкт господарювання вирішує встановити контроль за вихлопними газами на певних транспортних засобах або державна лабораторія вирішує встановити екстракційні установки для захисту працівників від газів певних хімікатів. Оскільки суб'єкти господарювання можуть уникнути майбутніх видатків унаслідок своїх майбутніх дій – наприклад, змінюючи спосіб діяльності, вони не мають ніякої теперішньої заборгованості за цими майбутніми видатками та забезпечення не визнається.
28. 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 держави в широкому сенсі. Оскільки зобов'язання завжди є зобов'язанням іншій стороні, з цього випливає, що рішення керівників чи органу управління суб'єкта господарювання або контролюючого суб'єкта господарювання не спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання на дату звітності, якщо до дати звітності рішення не повідомили тим, на кого воно впливає достатньо конкретно, щоб в них виникло справедливе очікування того, що суб'єкт господарювання не виконає свої зобов'язання.
29. Подія, яка негайно не спричиняє виникнення зобов'язання, може спричинити його пізніше, наприклад, зміни в законодавстві (чи достатньо конкретна публічна заява суб'єкта господарювання) можуть спричинити конструктивне зобов'язання. Так, коли довкіллю завдано шкоди, може не бути ніякого зобов'язання виправити наслідки. Проте заподіяння шкоди стане подією, що створює зобов'язання, якщо нове законодавство вимагає виправлення заподіяної шкоди чи якщо контролюючий орган державної влади або окрема установа публічно візьме на себе відповідальність за виправлення, а отже, створить конструктивне зобов'язання.

30. 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. Стандарт розглядає таке зобов'язання як юридичне зобов'язання. Проте відмінності в обставинах, які стосуються набрання законом чинності, унеможливають визначення однієї конкретної події, яка впливає на набрання законом чинності. У багатьох випадках визначити, коли закон фактично набере чинності і чи він буде таким самим, як і проект, буде неможливим, доки закон не набере чинності.

Імовірне вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності

31. Щоб зобов'язання відповідало вимогам до визнання, має існувати не лише теперішня заборгованість, а й імовірність вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, 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, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, не є віддаленою (див. параграф 100).
32. Якщо є ряд подібних зобов'язань (наприклад, зобов'язання органу державної влади щодо компенсацій окремим особам, яким ввели заражену кров у державній лікарні), 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 класу зобов'язань у цілому. Якщо це так, забезпечення визнається (якщо інші критерії визнання задоволені).

Достовірна оцінка зобов'язання

33. Застосування попередніх оцінок – суттєва частина складання фінансових звітів, яка не зменшує їхньої достовірності. Це особливо справедливо у випадку забезпечень, які за своїм характером є невизначенішими, ніж більшість інших активів чи зобов'язань. За винятком надзвичайно рідкісних випадків, суб'єкт господарювання буде спроможним визначити діапазон можливих результатів і таким чином зробити попередню оцінку зобов'язання; така оцінка є достатньо достовірною для застосування до визнання забезпечення.
34. 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 100).

Непередбачене зобов'язання

35. Суб'єктові господарювання не слід визнавати непередбачене зобов'язання.

36. Інформація про непередбачене зобов'язання розкривається відповідно до вимог параграфа 100, якщо можливість вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, не є віддаленою.

37. У випадках, коли суб'єкт господарювання є солідарно відповідальним за зобов'язання, та частина зобов'язання, яка, за очікуванням, буде погашена іншими сторонами, розглядається як непередбачене зобов'язання. Наприклад, у випадку боргу спільного підприємства, та частина зобов'язання, яку мають погасити інші учасники спільного підприємства, розглядається як непередбачене зобов'язання. Суб'єкт господарювання визнає забезпечення на ту частину зобов'язання, для якої ймовірним є вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, за винятком надзвичайно рідкісних обставин, коли не можна зробити достовірної оцінки.
38. Непередбачені зобов'язання можуть змінюватися не так, як очікувалося спочатку. Отже, вони безперервно оцінюються, щоб визначити, чи стало ймовірним вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності. Якщо стає ймовірним, що вибуття майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності 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 достовірної попередньої оцінки не можна зробити).

Непередбачені активи

39. Суб'єктові господарювання не слід визнавати непередбачені активи.

40. Непередбачені активи виникають унаслідок незапланованих або інших неочікуваних подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання. Прикладом є позов, який суб'єкт господарювання порушує в суді та рішення суду щодо якого є невизначеним.
41. Непередбачені активи не визнаються у фінансових звітах, оскільки це може привести до визнання доходу, який ніколи не буде реалізований. Проте, якщо реалізація доходу є фактично визначеною, відповідний актив не є непередбаченим активом і його визнання є доречним.
42. Інформація про непередбачений актив розкривається згідно з вимогами параграфа 105, коли надходження економічних вигод або потенціалу корисності є ймовірним.
43. Непередбачені активи оцінюються безперервно для забезпечення відповідного відображення їхніх змін у фінансових звітах. Якщо стало фактично визначеним, що відбудеться надходження економічних вигод або потенціалу корисності, і вартість активу можна оцінити достовірно, актив і пов'язаний з ним дохід визнаються у фінансових звітах того періоду, в якому відбувається зміна. Якщо надходження економічних вигод або потенціалу корисності стало ймовірним, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про непередбачений актив (див. параграф 105).

Оцінка

Найкраща оцінка

44. ***Сума, визнана як забезпечення, має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на дату звітності.***

45. Найкраща оцінка видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості, – це сума, яку на той час суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би для погашення зобов'язання на дату звітності або передав би його третій стороні. Часто неможливо або невиправдано дорого погасити зобов'язання або передати його на дату звітності. Проте оцінка суми, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би, щоб погасити зобов'язання або передати його, дає найкращу оцінку видатків, потрібних для погашення теперішньої заборгованості на дату звітності.
46. Оцінки результатів та фінансового впливу визначаються на основі судження керівників суб'єкта господарювання та доповнюються досвідом подібних операцій, а в деяких випадках – і висновками незалежних експертів. Розглянуті свідчення включають будь-які додаткові свідчення, надані внаслідок подій після дати звітності.
47. Невизначеності, пов'язані із сумою, яку слід визнавати як забезпечення, розглядаються різними способами залежно від обставин. У випадках, коли оцінене забезпечення включає велику сукупність статей, зобов'язання оцінюється 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 і будь-яке інше, застосовують середнє значення діапазону.

Приклад

Державна медична лабораторія постачає діагностичні ультразвукові сканери як державним, так і приватним медичним центрам та лікарням на основі повного відшкодування витрат. Прилади надаються з гарантією, за якою медичним центрам та лікарням відшкодовується вартість ремонту будь-яких дефектів, виявлених протягом перших шести місяців після придбання. Якщо незначні дефекти були б виявлені в усіх постачених приладах, витрати на ремонт дорівнювали б 1 мільйону. Якщо значні дефекти були б виявлені в усіх наданих приладах, витрати на ремонт дорівнювали б 4 мільйонам. Минулий досвід суб'єкта господарювання і майбутні очікування свідчать, що протягом наступного року 75 відсотків приладів не матимуть ніяких дефектів, 20 відсотків приладів матимуть незначні дефекти і 5 відсотків приладів матимуть значні дефекти. Відповідно до параграфу 32, суб'єкт господарювання оцінює в цілому ймовірність вибуття для зобов'язання за гарантіями.

Очікувана вартість витрат на ремонт дорівнює:

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

48. Коли оцінюють одне зобов'язання, окремим найімовірнішим результатом може бути найкраща оцінка зобов'язання. Проте навіть у такому випадку суб'єкт господарювання розглядає інші можливі результати. У випадках, коли інші можливі результати або здебільшого вищі, або здебільшого нижчі, ніж найімовірніший результат, найкращою оцінкою буде вища або нижча сума. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання має виправити дефекти в оборонному

кораблі, який збудований для іншого уряду, окремим найімовірнішим результатом може бути здійснення ремонту вартістю 1000000 з першої спроби ремонту, але забезпечення робиться на більшу суму, якщо існує значна ймовірність необхідності подальших спроб.

49. Забезпечення оцінюється до сплати податків або еквівалентів податків. Рекомендації з розгляду податкових наслідків забезпечення та його змін надані в МСБО 12 "Податки на прибуток".

Ризики та невизначеності

- 50. Ризики та невизначеності, неминуче пов'язані з багатьма подіями та обставинами, треба мати на увазі для отримання найкращої оцінки забезпечення.**
51. Ризик визначає непостійність результату. Коригування ризику може збільшити суму, за якою оцінюється зобов'язання. Треба обачно здійснювати судження в невизначених умовах, щоб не завищити дохід чи активи і не занизити 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 унеможливлення дублювання коригувань ризику і невизначеності, якщо й далі зобов'язання завищуватимуться.
52. Інформація про невизначеності, пов'язані з сумою витрат, розкривається згідно з параграфом 98 б).

Теперішня вартість

- 53. 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.**
54. Унаслідок вартості грошей у часі забезпечення, пов'язане з вибуттям грошових коштів, яке виникає невдовзі після дати звітності, обтяжливіше, ніж забезпечення з пізнішим вибуттям грошових коштів такої самої суми. Отже, забезпечення дисконтуються в тих випадках, коли вплив є суттєвим.
55. Якщо забезпечення дисконтуються протягом кількох років, теперішня вартість забезпечення збільшуватиметься кожного року з наближенням очікуваного часу погашення забезпечення (див. Додаток І). Параграф 97г) цього Стандарту вимагає розкриття інформації про збільшення дисконтованої суми протягом періоду, яка виникає з плином часу.
- 56. 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.**
57. У деяких юрисдикціях податки чи еквіваленти податків на прибуток стягуються з надлишку суб'єкта господарювання державного сектору за період. Коли такі податки на прибуток стягуються з суб'єктів господарювання державного

сектору, обрана ставка дисконту має бути ставкою до оподаткування.

Майбутні події

- 58. *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.***
59. Очікувані майбутні події можуть бути особливо важливими при оцінюванні забезпечень. Наприклад, певні типи заборгованості можуть індексуватися для компенсації отримувачам впливу інфляції чи інших конкретних змін цін. Якщо є достатні свідчення ймовірних очікуваних темпів інфляції, їх слід відображати в сумі забезпечення. Ще одним прикладом майбутніх подій, які впливають на суму забезпечення, може бути випадок, коли орган державної влади вважає, що вартість очищення майданчика газового заводу від дьогтю, золи та інших забруднювачів наприкінці його експлуатації зменшиться внаслідок майбутніх змін у технології. У цьому випадку визнана сума відображає витрати, що, як обґрунтовано очікують технічно кваліфіковані, об'єктивні оглядачі, будуть понесені, якщо брати до уваги всі наявні свідчення про технологію, яка буде доступною під час очищення. Таким чином, доречно включати, наприклад, зменшення очікуваних витрат, пов'язаних зі збільшенням досвіду застосування існуючої технології, або очікуваних витрат 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.
60. Оцінюючи заборгованість, треба брати до уваги вплив можливого нового законодавства, коли є достатньо об'єктивне свідчення, що прийняте законодавство напевно набере чинності. Через різноманітні обставини, які виникають на практиці, неможливо визначити одну подію, яка забезпечить достатньо об'єктивні свідчення для всіх випадків. Потрібні свідчення й того, що вимагатиме нове законодавство, і того, чи є фактично визначеним, що законодавство буде прийнятим і впровадженим належним чином. У багатьох випадках не буде достатньо об'єктивного свідчення, доки нове законодавство не приймуть.

Очікуване вибуття активів

- 61. *Оцінюючи забезпечення, не слід ураховувати прибутки від очікуваного вибуття активів.***
62. 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 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору, який розглядає відповідні активи.

Компенсації

- 63. *Якщо очікується, що деякі або всі видатки, потрібні для погашення забезпечення, компенсуютимуться 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, має не перевищувати суму забезпечення.

64. *У звіті про фінансовий стан витрати, пов'язані із забезпеченням, можна наводити за вирахуванням суми, визнаної для компенсації.*
65. Іноді суб'єкт господарювання може очікувати від іншої сторони сплати частини чи всіх видатків, потрібних для погашення забезпечення (наприклад, через страхові контракти, пункт про відповідальність або гарантії постачальників). Інша сторона може компенсувати суми, сплачені суб'єктом господарювання, або прямо сплатити ці суми.
66. 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 очікуваного відшкодування визнається, коли стає фактично визначеним, що відшкодування буде отримане, якщо суб'єкт господарювання погасить зобов'язання.
67. 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.
68. Як зазначено в параграфі 37, заборгованість, за яку суб'єкт господарювання солідарно відповідальний, є непередбаченим зобов'язанням, якщо очікується, що зобов'язання буде погашено іншими сторонами.

Зміни в забезпеченнях

69. *Забезпечення слід переглядати на кожну дату звітності та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки. Якщо вже немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, буде потрібним для погашення заборгованості, забезпечення слід сторнувати.*
70. Коли застосовується дисконтування, балансову вартість забезпечення збільшують у кожному періоді для відображення плину часу. Це збільшення визнають як витрати на відсотки.

Використання забезпечень

71. Забезпечення слід використовувати лише для тих витрат, для яких забезпечення було первісно визнано.
72. *Лише витрати, пов'язані з початковим забезпеченням, згортаються з ним. Згортання витрат із забезпеченням, яке було первісно визнано з іншою метою, скасовує вплив двох різних подій.*

Застосування правил визнання та оцінки

Майбутні операційні чисті дефіцити

73. *Не слід визнавати забезпечення для чистих дефіцитів від майбутньої операційної діяльності.*
74. Чисті дефіцити від майбутньої операційної діяльності не відповідають

визначенню зобов'язання в параграфі 18 та загальним критеріям визнання, встановленим для забезпечень у параграфі 22.

75. Очікування чистих дефіцитів від майбутньої операційної діяльності є ознакою того, що корисність певних активів, що використовуються в такій діяльності, може зменшитися. Суб'єкт господарювання перевіряє ці активи на зменшення корисності. Рекомендації з обліку зменшення корисності наведено в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 36 "Зменшення корисності активів".

Обтяжливі контракти

76. *Якщо суб'єкт господарювання має обтяжливий контракт, теперішню заборгованість (за вирахуванням сум компенсації) за цим контрактом слід визнавати та оцінювати як забезпечення.*
77. Параграф 76 цього Стандарту застосовується лише до обтяжливих контрактів. Сфера застосування цього Стандарту не поширюється на контракти з надання соціальних пільг, які укладають в очікуванні того, що суб'єкт господарювання отримає компенсацію, яка приблизно дорівнює вартості наданих безпосередньо в обмін товарів та послуг, від отримувачів цих пільг.
78. Багато контрактів, які надають свідчення операцій обміну (наприклад, деякі звичайні замовлення на постачання), можуть бути скасовані без сплати компенсації іншій стороні, а отже, зобов'язання немає. Інші контракти визначають права й обов'язки кожної зі 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.
79. Цей Стандарт визначає обтяжливий контракт як контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання за контрактом перевищують економічні вигоди або потенціал корисності, що їх очікують отримати від контракту, і містить суми очікуваного відшкодування. Отже, згідно з параграфом 76, забезпеченням визнається теперішня заборгованість за вирахуванням сум відшкодування. Неминучі витрати за контрактом відображають найменшу чисту вартість відмови від контракту, яка є меншою від двох оцінок: його виконання або будь-якої компенсації чи штрафів внаслідок відмови виконувати його.
80. 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.

Реструктуризація

81. Далі наведено приклади подій, які можуть відповідати визначенню реструктуризації:
 - а) припинення або вибуття будь-якого виду діяльності чи послуг;
 - б) закриття відділення чи припинення діяльності урядового агентства в конкретній місцевості чи регіоні або переміщення діяльності з одного регіону до іншого;

- в) зміни в структурі управління, наприклад, ліквідація якоїсь ланки управління або виконавчої служби;
- г) основні реорганізації, які мають суттєвий вплив на характер і напрямки діяльності суб'єкта господарювання.
82. Забезпечення витрат на реструктуризацію визнається тільки тоді, коли задовольняються загальні критерії визнання забезпечення, встановлені в параграфі 22. У параграфах 83–96 наведено застосування загальних критеріїв визнання до реструктуризації.
- 83. Конструктивне зобов'язання щодо реструктуризації виникає тільки тоді, коли:**
- а) суб'єкт господарювання має докладний офіційний план реструктуризації, у якому визначено щонайменше:**
- i) відповідний вид діяльності / операційний підрозділ або частину виду діяльності / операційного підрозділу;**
 - ii) головні місця розташування, на які вплине конструктивне зобов'язання;**
 - iii) місце розташування, функції і приблизну кількість працівників, яким будуть сплачені компенсації за припинення надання ними послуг;**
 - iv) видатки, які будуть здійснені;**
 - iv) час упровадження плану;**
- б) конструктивне зобов'язання викликало обґрунтоване очікування в тих, на кого вплине реструктуризація, що суб'єкт господарювання проведе реструктуризацію, розпочавши впровадження цього плану або оголосивши основні особливості цього плану тим, на кого вплине реструктуризація.**
84. У межах державного сектору реструктуризація може здійснюватися на загальнодержавному рівні, на рівні посади міністра, на рівні міністерства або агентства.
85. Свідчення, що суб'єкт господарювання почав упроваджувати план реструктуризації, має бути поданим, наприклад, шляхом оприлюднення основних особливостей плану, продажу чи передачі активів, повідомлення наміру анулювати орендні угоди або укладання альтернативних угод з клієнтами, яким надаються послуги. Оприлюднення докладного плану реструктуризації створює конструктивне зобов'язання щодо реструктуризації, тільки якщо докладно наводиться, як план здійснюватиметься (тобто наводяться основні особливості плану), і подається достатньо відомостей, щоб викликати обґрунтоване очікування в інших сторін (наприклад, користувачів послуг, постачальників і працівників чи їхніх представників), що орган державної влади або суб'єкт господарювання проведе реструктуризацію.
86. Для того щоб план спричинив конструктивне 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, малоймовірно, що план викликатиме обґрунтоване очікування в частини інших сторін, що орган державної влади чи окремий суб'єкт господарювання готовий у цей час до реструктуризації, оскільки часові межі дають органу державної влади чи окремому суб'єктові господарювання змогу змінити плани.

87. Рішення керівників або органу управління здійснити реструктуризацію, прийняте до дати звітності, не спричиняє конструктивного зобов'язання на дату звітності, якщо суб'єкт господарювання до дати звітності:

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 в них, що суб'єкт господарювання проведе реструктуризацію.

У деяких випадках суб'єкт господарювання починає запроваджувати план реструктуризації або оголошує його основні особливості тим, на кого він вплине, тільки після дати звітності. Розкриття інформації може вимагатися згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 14 "Події після дати звітності", якщо реструктуризація настільки важлива, що нерозкриття інформації про неї вплине на здатність користувачів фінансових звітів робити відповідні оцінки і приймати належні рішення.

88. Хоча конструктивне зобов'язання не створюється лише рішенням керівників або органу управління, 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 чи передачу господарської одиниці можна завершити тільки за схваленням органу управління або ради. Як тільки схвалення одержано та повідомлено іншим сторонам, суб'єкт господарювання має конструктивне зобов'язання щодо реструктуризації, якщо виконано умови параграфа 83.

89. У деяких країнах право на прийняття остаточного рішення стосовно державного сектору належить органу управління або раді, членами якої є представники інтересів інших груп, ніж керівники (наприклад, працівники), крім того, може потребуватися завчасне повідомлення таких представників до прийняття рішення органом управління або радою. Через те, що рішення такого органу управління або ради пов'язане з повідомленням цих представників, таке повідомлення може спричинити конструктивне зобов'язання щодо реструктуризації.

Продаж або передача господарських одиниць

90. При продажу або передачі господарської одиниці зобов'язання не виникає, якщо суб'єкт господарювання не починає продаж або передачу, тобто угода не має обов'язкової сили.

91. Навіть коли суб'єкт господарювання прийняв рішення продати господарську одиницю й оприлюднив це рішення, він не може бути готовим до продажу, поки покупець не буде ідентифікований і не буде обов'язкової угоди про

продаж. Доки угода про продаж не має обов'язкової сили, суб'єкт господарювання буде мати можливість змінити рішення і йому справді буде необхідно вжити інші заходи, якщо не можна знайти покупця на прийнятних умовах. Коли продаж є тільки частиною реструктуризації, конструктивне зобов'язання може виникати щодо інших частин реструктуризації до того, як угода про продаж стане обов'язковою.

92. У межах державного сектору реструктуризація часто пов'язана з передачею господарських одиниць з одного контрольованого суб'єкта господарювання до іншого і також з передачею господарських одиниць безоплатно або за номінальну компенсацію. Такі передачі часто відбуваються згідно з директивою органу державної влади і не будуть пов'язані з обов'язковими угодами, наведеними в параграфі 90. Зобов'язання існує лише тоді, коли передачі не ведуть до визнання забезпечення; розкриття інформації про заплановану операцію може вимагатися згідно з іншими Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС), наприклад, "Події після дати звітності" та "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін".

Забезпечення реструктуризації

93. ***Забезпечення реструктуризації має включати тільки прямі видатки, які виникають унаслідок реструктуризації; такими видатками є:***

- а) обов'язково спричинені реструктуризації;
- б) не пов'язані з постійними видами діяльності суб'єкта господарювання.***

94. 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 дистриб'юторські мережі.

Ці видатки пов'язані з майбутньою діяльністю і не являють собою зобов'язання з реструктуризації на дату звітності. Такі видатки визнають так, ніби вони виникли незалежно від реструктуризації.

95. Майбутні операційні збитки, які можна ідентифікувати до дати реструктуризації, не включаються в забезпечення, якщо вони не стосуються обтяжливого контракту, як визначено в параграфі 18.
96. Оцінюючи забезпечення на реструктуризацію, параграф 61 вимагає не враховувати прибутки від очікуваного вибуття активів, навіть якщо продаж активів передбачається як частина реструктуризації.

Розкриття інформації

97. 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) суми, використані (тобто, витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду;*
- г) невикористані суми, сторновані протягом періоду;*
- г) збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яке виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту.*

Порівняльна інформація не потрібна.

98. Суб'єктові господарювання для кожного класу забезпечення слід розкривати таку інформацію:

- а) стислий опис характеру зобов'язання і визначення очікуваного часу будь-якого остаточного вибуття економічних вигод або потенціалу корисності;*
- б) ознаку невизначеності щодо суми або 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 58;*
- в) суму будь-якої очікуваної компенсації із зазначенням суми будь-якого активу, визнану для цієї очікуваної компенсації.*

99. Якщо суб'єкт господарювання визнає у своїх фінансових звітах забезпечення на соціальні пільги, за які він не отримує компенсації, яка приблизно дорівнює вартості наданих безпосередньо в обмін товарів та послуг, він має розкривати інформацію згідно з вимогами параграфів 97 та 98 щодо таких забезпечень.

100. Якщо можливість будь-якого вибуття при погашенні не є віддаленою, суб'єктові господарювання слід розкривати для кожного класу непередбаченого зобов'язання на дату звітності стислу інформацію про характер непередбаченого зобов'язання і, якщо можна:

- а) оцінку його фінансового впливу, здійснену згідно з параграфами 4–62;*
- б) ознаку невизначеності, пов'язану із сумою або визначенням часу будь-якого вибуття;*
- в) можливість будь-якої компенсації.*

101. 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 з огляду на виконання вимог параграфів 98 а) і б) та 100 а) і б). Отже, доречним може бути розгляд сум, пов'язаних з одним типом зобов'язань, як єдиного класу забезпечення; але недоречним буде розглядати як

єдиний клас ті суми, які пов'язані з витратами на відновлення довілля, а також суми, які залежать від вирішення судових справ.

102. У випадках, коли забезпечення і непередбачені зобов'язання виникають із тієї самої сукупності обставин, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію, що її вимагають параграфи 97, 98 та 100, із зазначенням зв'язку між забезпеченням і непередбаченим зобов'язанням.

103. Суб'єкт господарювання за певних обставин може скористатися зовнішньою оцінкою вартості для оцінки забезпечення. У таких випадках можна розкривати корисну інформацію про оцінку.

104. Вимоги до розкриття інформації в параграфі 100 не застосовуються до непередбачених зобов'язань, що виникають від соціальних пільг, наданих суб'єктом господарювання, за які він не отримує компенсації, яка приблизно дорівнює вартості наданих безпосередньо в обмін товарів та послуг, від отримувачів цих пільг (обговорення випадків соціальних пільг, що не входять до цього Стандарту, див. параграфи 1 а) та 7-11).

105. Коли ймовірним є надходження економічних вигод або потенціалу корисності, суб'єктові господарювання слід розкривати стисло інформацію про характер непередбачених активів на дату звітності і, якщо можливо, про оцінку їхнього фінансового впливу, оціненого із застосуванням принципів, установлених для забезпечень у параграфах 44-62.

106. Вимоги до розкриття інформації в параграфі 105 призначені лише для застосування до тих непередбачених активів, стосовно яких існує обґрунтоване очікування надходження виплат до суб'єкта господарювання. Тобто немає вимоги розкривати таку інформацію про всі непередбачені активи (див. обговорення непередбачених активів у параграфах 39-43). Важливо, щоб розкриття інформації про непередбачені активи уникало таких ознак імовірності виникнення доходу, які вводять в оману. Наприклад, непередбачений актив виникне внаслідок контракту, за яким суб'єкт господарювання державного сектору дозволяє приватній компанії здійснювати видобування в обмін на роялті, яке базується на ціні, встановленій за тонну видобутку, і компанія розпочала видобування. Крім розкриття інформації про характер угоди, непередбачений актив слід визначати кількісно, якщо можна зробити обґрунтовану попередню оцінку кількості корисних копалин, які слід видобути, та визначити час очікуваного надходження грошових коштів. Якщо немає розвіданих запасів або превалюють деякі інші обставини, які свідчать про низьку ймовірність видобування будь-яких корисних копалин, суб'єкт господарювання державного сектору не розкриватиме інформацію, що її вимагає параграф 105, оскільки надходження вигод не є ймовірним.

107. Вимоги до розкриття інформації в параграфі 105 поширюються на непередбачені активи від операцій обміну та операцій, які не є обміном. Рішення про те, чи існує непередбачений актив у зв'язку з доходами від оподаткування, базується на тлумаченні того, що є "оподатковуваною подією". Визначення оподаткованої події для доходу від оподаткування та її можливі наслідки для розкриття інформації про непередбачені активи, пов'язані з доходами від оподаткування, слід розглядати як частину окремого проекту щодо доходу від операцій, які не є обміном.

108. У випадках, коли будь-яку інформацію, що її вимагає параграф 100, неможливо розкрити, цей факт слід наводити.

109. У винятково рідкісних випадках можна очікувати, що розкриття деякої або всієї інформації, що її вимагають параграфи 97-107, серйозно погіршить позиції суб'єкта господарювання в суперечці з іншими сторонами щодо сутності забезпечення, непередбаченого зобов'язання чи непередбаченого активу. В таких випадках суб'єктові господарювання не потрібно розкривати інформацію, але слід розкривати загальний характер суперечки, той факт, що інформація не була розкрита, і причини цього.

Положення перехідного періоду

110. Вплив прийняття цього Стандарту з дати набрання ним чинності (або раніше) слід відображати у звітності як коригування залишку накопичених надлишків / (дефіцитів) на початок періоду за період, у якому Стандарт уперше приймають. Суб'єктів господарювання заохочують, але від них не вимагають коригувати залишок накопичених надлишків / (дефіцитів) на початок періоду за перший наданий період та перераховувати порівняльну інформацію. Якщо порівняльну інформацію не перераховують, слід розкривати інформацію про цей факт.

111. Цей Стандарт вимагає підходу, відмінного від підходу Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 3 "Чистий дефіцит або надлишок за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці". МСБОДС 3 вимагає перераховувати порівняльну інформацію (базовий підхід) або розкривати додаткову прогностну порівняльну інформацію на перерахованій основі (дозволений альтернативний підхід), якщо це можливо зробити. Цей стандарт вимагає робити будь-яке коригування попереднього періоду, спричинене першим прийняттям цього Стандарту, безпосередньо залишку накопичених надлишків / (дефіцитів) на початок періоду (базовий підхід за МСБОДС 3).

Дата набрання чинності

112. Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору набирає чинності для річних фінансових звітів за періоди, що починаються 1 січня 2004 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати заохочується.

113. Якщо суб'єкт господарювання приймає для цілей фінансової звітності принципи нарахування (як визначено Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору) після вказаної дати набрання чинності, то цей Стандарт застосовується до річних фінансових звітів суб'єкта господарювання, що охоплюють періоди, які починаються в день прийняття облікової політики або пізніше.

Додаток А

Таблиці: "Забезпечення, непередбачені зобов'язання", "Непередбачені активи" та "Компенсації"

Метою цього Додатка є підсумок головних вимог Стандарту. Він не є частиною Стандарту, і його слід читати в контексті повного тексту Стандарту.

"Забезпечення та непередбачені зобов'язання"

У випадках, коли в результаті минулих подій може статися вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі майбутні економічні вигоди або потенціал корисності при погашенні: а) теперішньої заборгованості або б) можливої заборгованості, і наявність таких подій буде підтверджена тільки за умови, якщо відбудеться чи не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання.		
Існує теперішня заборгованість, яка, можливо, вимагає вибуття ресурсів.	Існує можлива заборгованість чи теперішня заборгованість, які можуть вимагати, але, можливо, і не вимагатимуть вибуття ресурсів.	Існує можлива заборгованість чи теперішня заборгованість, а ймовірність вибуття ресурсів є віддаленою.
Забезпечення визнають (параграф 22). Треба розкривати інформацію про забезпечення (параграфи 97 та 98).	Забезпечення не визнають (параграф 35). Треба розкривати інформацію про непередбачене зобов'язання (параграф 100).	Забезпечення не визнають (параграф 35). Не треба розкривати інформацію (параграф 100).

Непередбачене зобов'язання виникає також надзвичайно рідко, коли існує зобов'язання, яке не можна визнати, через те, що його не можна достовірно оцінити. Інформацію про непередбачене зобов'язання треба розкривати.

"Непередбачені активи"

У випадках, коли в результаті минулих подій можливий актив, існування якого підтвердиться тільки за умови, якщо відбудеться чи не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання.		
Надходження економічних вигод або потенціалу корисності є фактично визначеним.	Надходження економічних вигод або потенціалу корисності ймовірне, але не є фактично визначеним.	Надходження економічних вигод або потенціалу корисності не є ймовірним.

Актив не є непередбаченим (параграф 41).	Актив не визнають (параграф 39). Треба розкривати інформацію (параграф 105).	Актив не визнають (параграф 39). Не треба розкривати інформацію (параграф 105).
--	---	--

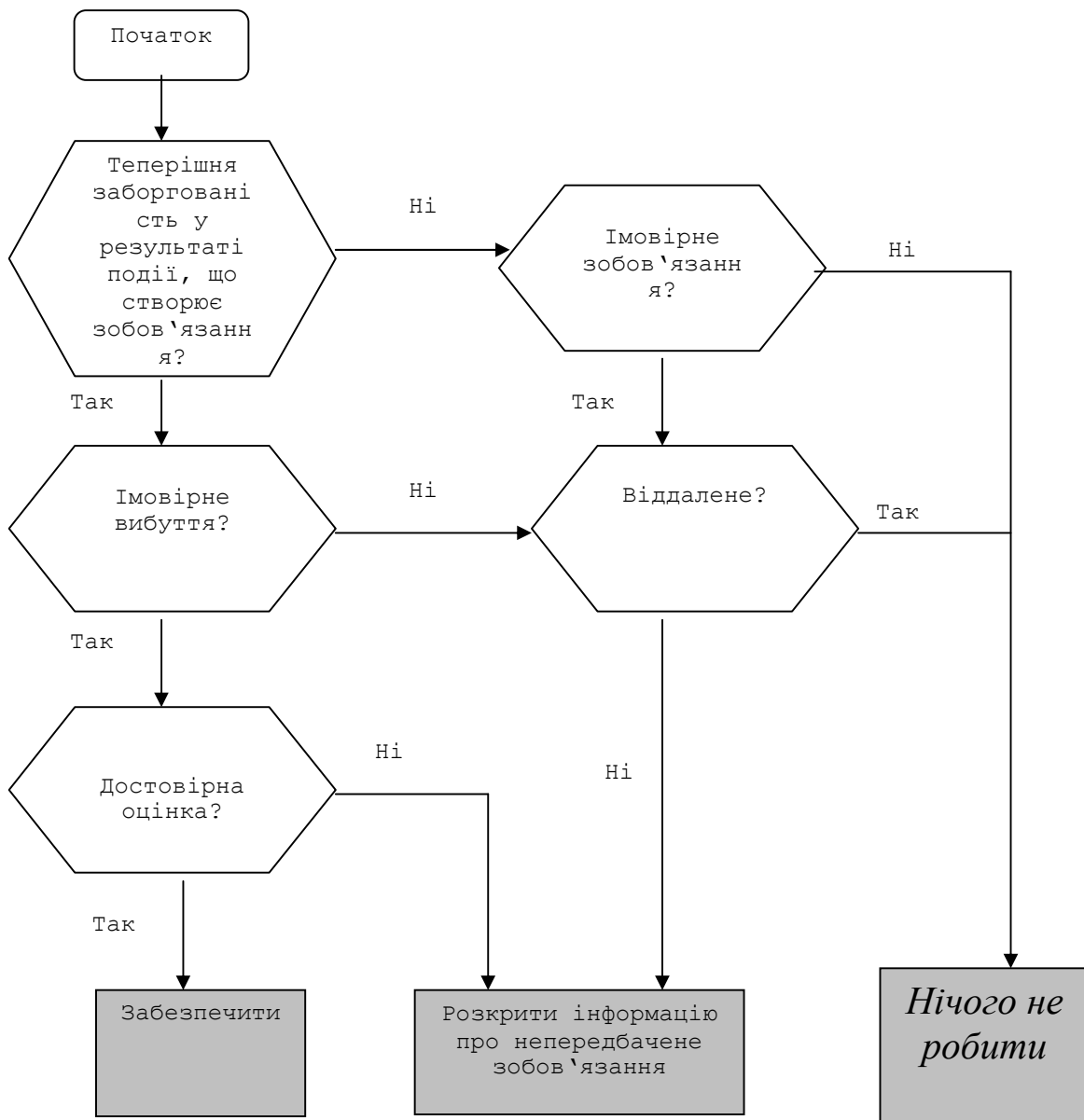
"Компенсації"

Очікується, що деякі чи всі видатки, потрібні для погашення забезпечення, компенсуватимуться іншою стороною.		
Суб'єкт господарювання не має зобов'язання щодо частини видатків, які будуть компенсовані іншою стороною.	Зобов'язання щодо суми, яка, за очікуванням, буде компенсована, залишається у суб'єкта господарювання, а отримання компенсації суб'єктом господарювання є фактично визначеним, якщо суб'єкт господарювання врегулює забезпечення.	Зобов'язання щодо суми, яка, за очікуванням, буде компенсована, залишається у суб'єкта господарювання, а компенсація не є фактично визначеною, якщо суб'єкт господарювання врегулює забезпечення.
Суб'єкт господарювання не має ніякого зобов'язання щодо суми, яка підлягає компенсації (параграф 67).	Компенсація визнається як окремий актив у звіті про фінансовий стан, і її можна згортати з витратами у звіті про фінансові результати. Сума, визнана для очікуваної компенсації, не перевищує зобов'язання (параграфи 63 і 64).	Очікувана компенсація не визнається як актив (параграф 63).
Не треба розкривати інформацію.	Інформацію про компенсацію розкривають разом із сумою, визнаною для компенсації (параграф 98 в)).	Інформацію про очікувану компенсацію розкривають (параграф 98 в)).

Дерево рішень

Мета дерева рішень – підсумувати основні вимоги Стандарту до визнання забезпечень і непередбачених зобов'язань, на які поширюється сфера застосування Стандарту. Дерево рішень не входить до Стандарту, і його слід читати в контексті повного тексту Стандартів.

Примітка: у деяких випадках 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 дату звітності (параграф 23 Стандарту).



Приклади: визнання

Цей додаток ілюструє застосування положень Стандарту, щоб допомогти з'ясувати їхній зміст. Він не є частиною Стандарту.

Дата звітності для всіх суб'єктів господарювання у прикладах – 31 грудня. У всіх випадках припускається, що будь-яке очікуване вибуття можна достовірно оцінити. У деяких прикладах описувані обставини можуть спричинити зменшення корисності активів – цей аспект у прикладах не розглянуто.

Перехресні посилання, наведені у прикладах, указують на ті параграфи Стандарту, які особливо доречні. Додаток слід читати в контексті повного тексту Стандарту.

Посилання на "найкращу оцінку" означають посилання на суму теперішньої вартості, коли вплив вартості грошей у часі є суттєвим.

Приклад 1: гарантії

Державний департамент А виробляє пошуково-рятувальне обладнання для використання в державі та для вільного продажу. Під час продажу Департамент дає гарантії покупцям певних виробів. За умовами контракту про продаж Департамент зобов'язується виправити шляхом ремонту або заміни виробничі дефекти, виявлені протягом трьох років із дати продажу. На підставі минулого досвіду ймовірно (тобто скоріше можливо, ніж неможливо), що буде кілька судових позовів за гарантіями.

АНАЛІЗ

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, яка створює зобов'язання: подія, яка створює зобов'язання, – це продаж продукції з гарантією, яка спричиняє юридичне зобов'язання.

Вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, при погашенні: ймовірно для гарантій у цілому (див. параграф 32).

Висновок: визнають забезпечення на найкращу оцінку витрат для виправлення дефектів виробів, проданих з гарантіями на дату звітності або раніше (див. параграфи 22 і 32).

Приклад 2А: забруднена земля (фактично визначено, що законодавство буде прийнятим)

Органові місцевого самоуправління належить товарний склад на ділянці землі біля порту. Орган місцевого самоуправління зберігає право власності на землю, оскільки земля може бути потрібною для майбутнього розширення його діяльності в порту. Протягом минулих десяти років група фермерів орендувала цю нерухомість як складське приміщення для сільськогосподарських хімікатів. Національний уряд оголошує про свій намір прийняти законодавство з охорони довкілля, яке вимагає від власників нерухомості брати на себе відповідальність за забруднення довкілля, включаючи витрати на очищення забрудненої землі. Внаслідок цього місцевий орган влади впроваджує політику, спрямовану проти небезпечних хімікатів та починає застосувати цю політику до своєї діяльності та нерухомості. На цьому етапі стає очевидним, що сільськогосподарські хімікати забруднили землю навколо складу. Місцевий орган влади не має права

регресу до фермерів або їхньої страхової компанії щодо витрат на очищення. На 31 грудня 2001 р. фактично визначено, що буде прийнято закон, який, згідно з проектом, вимагатиме очищення вже забрудненої землі невдовзі після закінчення року.

АНАЛІЗ

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: подія, яка створює зобов'язання, – це забруднення землі, оскільки вже фактично визначено, що закон, за яким вимагатиметься очищення, буде прийнятий.

Вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності при погашенні: ймовірне.

Висновок: забезпечення визнають на найкращу оцінку витрат для очищення (див. параграфи 22 і 30).

Приклад 2Б: забруднена земля і конструктивне зобов'язання

Орган державної влади широко оприлюднив політику з охорони довкілля, яка зобов'язує очистити всі спричинені ним забруднення. Орган державної влади має репутацію такого, що дотримується своєї опублікованої політики. У цій юрисдикції немає законодавства про охорону довкілля. Під час морських навчань було пошкоджено корабель і витекла значна кількість нафти. Орган державної влади погоджується оплатити витрати на негайне очищення та постійні витрати на контроль і надання допомоги морським тваринам та птахам.

АНАЛІЗ

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: подія, яка створює зобов'язання, – це забруднення довкілля, яке призводить до конструктивного зобов'язання, оскільки політика та попередня поведінка органу державної влади викликала обґрунтоване очікування, що орган державної влади очистить забруднення.

Вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціалу корисності при погашенні: ймовірне.

Висновок: визнають забезпечення на найкращу оцінку витрат для очищення (див. параграфи 22 та 30).

Приклад 3: кар'єр для видобування гравію

Орган державної влади експлуатує кар'єр для видобування гравію на землі, яку він орендує на комерційній основі у приватної компанії. Гравій використовують для спорудження та технічного обслуговування автошляхів. Угода з власниками землі вимагає від органу державної влади відновити ділянку, на якій розташовано кар'єр, шляхом демонтажу будівель, відновлення землі та заміни верхнього шару землі. Шістьдесят відсотків остаточних витрат на відновлення пов'язані з демонтажем будівель на території кар'єру та відновленням території, а сорок відсотків виникають через видобування гравію. На дату звітності будівлі було збудовано і розробку кар'єру розпочато, але гравій не видобувався.

АНАЛІЗ

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: будівництво будівель та видобування гравію створює юридичне зобов'язання за умовами угоди демонтувати будівлі і відновити територію, і тому воно є подією, що створює зобов'язання. Проте на дату звітності не існує зобов'язання щодо відшкодування збитків, які будуть спричинені видобуванням гравію.

Вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності при погашенні: ймовірне.

Висновок: забезпечення визнаються для найкращої оцінки 60% остаточних витрат, пов'язаних із демонтажем будівель і відновленням території (див. параграф 22). Ці витрати включають як частину собівартості кар'єру. 40% витрат, які виникають через видобування гравію, визнають як зобов'язання, коли гравій добуватиметься.

Приклад 4: політика відшкодування

Урядове агентство з матеріального забезпечення функціонує як централізоване агентство із закупівель і надає дозвіл приватним особам купувати надлишки запасів. Його політика полягає у відшкодуванні покупок незадоволеним клієнтам, навіть якщо немає юридичного зобов'язання робити це. Його політика відшкодувань широко відома.

АНАЛІЗ

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: подія, яка створює зобов'язання, – це продаж запасів, що спричиняє конструктивне зобов'язання, оскільки політика агентства викликала в частини його клієнтів обгрунтоване очікування, що агентство відшкодує покупки.

Вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності при погашенні: ймовірно, що частину товарів повернуть для відшкодування (див. параграф 32).

Висновок: забезпечення визнають для найкращої оцінки витрат на відшкодування (див. параграфи 18 (визначення конструктивного зобов'язання), 22, 25 і 32).

Приклад 5А: закриття підрозділу: ніякого впровадження до дати звітності

12 грудня 2004 р. орган державної влади вирішив закрити підрозділ урядового агентства. До дати звітності (31 грудня 2004 р.) рішення не було повідомлене нікому з тих, на кого воно впливає, і ніякі інші кроки із запровадження цього рішення не здійснювалися.

АНАЛІЗ

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: не було події, що створює зобов'язання, і тому немає зобов'язання.

Висновок: забезпечення не визнають (див. параграфи 22 і 83).

Приклад 5Б: передача функцій підрозділу сторонній організації; впровадження до дати звітності

12 грудня 2004 р. орган державної влади вирішив передати функції підрозділу державного департаменту сторонній організації. 20 грудня 2004 р. докладний план передачі функцій підрозділу сторонній організації узгоджено з органом державної влади, а працівникам підрозділу надіслано повідомлення про скорочення.

АНАЛІЗ

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: подія, яка створює зобов'язання, – це повідомлення рішення працівникам, що спричиняє конструктивне зобов'язання з цієї дати, оскільки повідомлення створює обґрунтоване очікування про передачу функцій підрозділу сторонній організації.

Вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності при погашенні: ймовірне.

Висновок: забезпечення визнають 31 грудня 2004 р. для найкращої оцінки витрат на передачу функцій підрозділу сторонній організації (див. параграфи 22 і 83).

Приклад 6: юридична вимога встановити повітроочисні фільтри

Згідно з новим законодавством, місцевому державному суб'єктові господарювання слід установити повітроочисні фільтри на громадських будинках до 30 червня 2005 р. Суб'єкт господарювання не встановив повітроочисні фільтри:

АНАЛІЗ

а) на дату звітності 31 грудня 2004 р.

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: немає зобов'язання, тому немає події, яка створює зобов'язання ні за витратами на встановлення повітроочисних фільтрів, ні за штрафами згідно з законодавством.

Висновок: забезпечення не визнають щодо витрат на монтаж повітроочисних фільтрів (див. параграфи 22 і 25–27);

б) на дату звітності 31 грудня 2005 р.

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: ще й досі немає зобов'язання щодо витрат на встановлення повітроочисних фільтрів, оскільки подія, яка створює зобов'язання, не відбулася (монтаж фільтрів). Проте зобов'язання могло б виникнути за сплатами штрафів або стягнень згідно з законодавством, оскільки подія, яка створює зобов'язання, відбулася (невідповідність громадських будинків вимогам).

Вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціалу корисності при погашенні: оцінка ймовірності сплати штрафів та стягнень через невідповідність вимогам залежить від деталей законодавства і суворості режиму його виконання.

Висновок: забезпечення щодо витрат на встановлення повітроочисних фільтрів не визнаються. Проте забезпечення визнаються для найкращої оцінки будь-яких штрафів і стягнень, імовірність накладання яких є більшою, ніж імовірність ненакладання їх (див. параграфи 22 і 25–27).

Приклад 7: перепідготовка персоналу в результаті змін у системі оподаткування прибутку

Уряд вводить ряд змін до системи оподаткування прибутку. В результаті цих змін департаменту податків (суб'єктові господарювання, що звітує) треба буде здійснити перепідготовку великої частини адміністративного персоналу та персоналу відділу контролю за виконанням, щоб забезпечити постійну відповідність вимогам регулювання фінансових послуг. На дату звітності перепідготовки штату ще не було.

АНАЛІЗ

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: немає зобов'язання, оскільки події, що створює зобов'язання (перепідготовка), не було.

Висновок: забезпечення не визнається (див. параграфи 22 і 25–27).

Приклад 8: обтяжливий контракт

Пральня лікарні працює в будинку, який лікарня (суб'єкт господарювання, що звітує) орендує за угодою про операційну оренду. Протягом грудня 2004 р. пральня переміщується в новий будинок. Оренда в старому будинку продовжується протягом наступних чотирьох років, її не можна анулювати. Лікарня не має іншого варіанту щодо використання будинку і його не можна передати іншому користувачеві.

АНАЛІЗ

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: подія, яка створює зобов'язання, – це підписання угоди про оренду, що спричиняє юридичне зобов'язання.

Вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціалу корисності при погашенні: коли оренда стає обтяжливою, вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, є ймовірним. (Поки оренда не стала обтяжливою, суб'єкт господарювання обліковує оренду за Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 13 "Оренда").

Висновок: визнають забезпечення на найкращу оцінку неминучих орендних платежів (див. параграфи 13 в), 22 і 76).

Приклад 9: єдина гарантія

Протягом 2004 р. місцевий орган влади дає гарантію за певними позиками приватного оператора, який надає комунальні послуги за комісійні і фінансовий стан якого на той час є добрим. Протягом 2005 р. фінансовий стан оператора погіршується, і 30 червня 2005 р. оператор подає документи про захист від кредиторів.

АНАЛІЗ

а) 31 грудня 2004 р.

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: подія, яка створює зобов'язання, – це надання гарантії, що спричиняє юридичне зобов'язання.

Вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності при погашенні: вибуття вигод не є ймовірним 31 грудня 2004 р.

Висновок: забезпечення не визнають (див. параграфи 22 і 31). Інформацію про гарантію розкривають як непередбачене зобов'язання, якщо ймовірність будь-якого вибуття не вважається віддаленою (див. параграфи 100 та 109);

б) 31 грудня 2005 р.

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: подія, яка створює зобов'язання, – це надання гарантії, що спричиняє юридичне зобов'язання.

Вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності при погашенні: 31 грудня 2005 р. є ймовірність того, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, буде потрібним для погашення зобов'язання.

Висновок: визнають забезпечення на найкращу оцінку зобов'язання (див. параграфи 22, 31 і 109).

Примітка: У цьому прикладі йдеться про єдину гарантію. Якщо суб'єкт господарювання має портфель подібних гарантій, він оцінить той портфель у цілому, визначаючи ймовірність вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності (див. параграф 32). Якщо суб'єкт господарювання дає гарантії в обмін на гонорари, дохід визнають згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 9 "Дохід від операцій обміну".

Приклад 10: судова справа

Після обіду в 2004 р., десятеро людей вмерло, можливо, в результаті харчового отруєння від продуктів, проданих рестораном у державному музеї (суб'єкт господарювання, що звітує). Розпочато судові процеси з метою відшкодування збитків, завданих суб'єктом господарювання, але він оспорує зобов'язання. До дати затвердження фінансових звітів до опублікування за рік до 31 грудня 2004 р., юристи суб'єкта господарювання повідомляють про ймовірність того, що суб'єкт господарювання не буде визнаний відповідальним. Однак, коли суб'єкт господарювання складає фінансові звіти за рік до 31 грудня 2005 р., юристи повідомляють про ймовірність того, що суб'єкт господарювання визнається відповідальним унаслідок нових обставин справи.

АНАЛІЗ

а) на 31 грудня 2004 р.

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: на підставі свідчень, наявних на момент затвердження фінансових звітів, зобов'язання в результаті минулих подій немає.

Висновок: забезпечення не визнається (див. параграфи 23 і 24). Інформацію про

справу розкривають як непередбачене зобов'язання, якщо ймовірність будь-якого вибуття не вважається віддаленою (параграфи 100 і 109);

б) на 31 грудня 2005 р.

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: на підставі наявних свідчень теперішнє зобов'язання існує.

Вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності, при погашенні: ймовірне.

Висновок: визнається забезпечення на найкращу оцінку суми, потрібної для погашення заборгованості (див. параграфи 22–24 і 109).

Приклад 11: ремонти та технічне обслуговування

Деякі активи потребують, крім профілактичного ремонту, ще й значних видатків кожні кілька років на капітальні ремонти або на оновлення та заміну основних компонентів. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 17 "Основні засоби" наводить рекомендації з розподілу витрат за активом на компоненти у випадках, коли ці компоненти мають різні строки корисної експлуатації або надають вигоди за різними моделями.

Приклад 11А: витрати на оновлення; законодавчих вимог немає

Піч для опалення будинку, що його державний департамент надає в оренду кільком орендарям державного сектору, має футерівку, яку треба замінювати кожні п'ять років з технічних причин. На дату звітності футерівку використовували протягом трьох років.

АНАЛІЗ

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: теперішнього зобов'язання немає.

Висновок: забезпечення не визнається (див. параграфи 22 і 25–27).

Витрати на заміну футерівки не визнаються, оскільки на дату звітності немає зобов'язання замінити футерівку незалежно від майбутніх дій суб'єкта господарювання, – навіть намір понести видатки залежить від суб'єкта господарювання, який вирішує, продовжувати експлуатацію печі чи замінити футерівку. Замість визнання забезпечення, при нарахуванні амортизації футерівки враховується ступінь її амортизації, тобто амортизація нараховується протягом п'яти років. Витрати на заміну футерівки, понесені після цього, капіталізуються за сумою амортизації кожної нової футерівки шляхом нарахування амортизації на наступні п'ять років.

Приклад 11Б: витрати на оновлення; законодавчі вимоги

Законодавство вимагає від державної картографічної служби проводити капітальний ремонт літака, що використовується для аерофотозйомки одного разу кожні три роки.

АНАЛІЗ

Теперішня заборгованість у результаті минулої події, що створює зобов'язання: теперішнього зобов'язання немає.

Висновок: забезпечення не визнається (див. параграфи 22 і 25–27).

Витрати на капітальний ремонт літака не визнаються як забезпечення з тих самих причин, що й витрати на заміну футерівки не визнаються як забезпечення у прикладі 11А. Навіть законодавча вимога проводити капітальний ремонт не робить витрати на капітальний ремонт зобов'язанням, оскільки немає зобов'язання проводити капітальний ремонт літака незалежно від майбутніх дій суб'єкта господарювання – суб'єкт господарювання може уникнути майбутніх витрат на ремонт унаслідок майбутніх своїх дій, наприклад, може продати літак.

Приклади: розкриття інформації

Цей Додаток є лише прикладом і не входить до Стандарту. Мета Додатка – проілюструвати застосування Стандарту та допомогти зрозуміти його зміст.

Далі наведено два приклади розкриття інформації згідно з вимогами параграфа 98.

Приклад 1: гарантії

Державний департамент, який несе відповідальність за запобігання нещасним випадкам на робочому місці, дає гарантії під час продажу покупцям з безпечності виробів. За умовами гарантії, департамент зобов'язаний відремонтувати або замінити вироби, функціонування яких буде незадовільним протягом двох років з дати продажу. На дату звітності визнано забезпечення сумою 60000. Забезпечення не було дисконтованим, оскільки вплив дисконтування не є суттєвим. Розкривають таку інформацію:

забезпечення сумою 60000 визнане для очікуваних претензій за гарантіями на вироби, продані протягом останніх трьох фінансових років. Очікується, що більшість цих видатків буде понесена в наступному фінансовому році, а всі видатки будуть понесені протягом двох років з дати звітності.

Приклад 2: витрати на виведення з експлуатації

У 2005 р. державний науково-дослідний центр, який використовує ядерний реактор для дослідження радіоактивних ізотопів, що застосовуються в медицині, визнає забезпечення на витрати на виведення з експлуатації сумою 300 мільйонів. Забезпечення оцінюють, застосовуючи припущення, що виведення з експлуатації відбудеться протягом наступних 60–70 років. Однак може статися так, що це не відбудеться протягом наступних 100–110 років; у цьому випадку теперішня вартість витрат буде суттєво зменшена. Розкривають таку інформацію:

забезпечення сумою 300 мільйонів було визнане для витрат на виведення з експлуатації. Очікується, що ці витрати будуть понесені в період між 2065 і 2075 роками; однак є ймовірність того, що виведення з експлуатації не відбудеться до 2105–2115 років. Якби витрати оцінювали на підставі очікування, що вони не будуть понесені до 2105–2115 років, забезпечення зменшилося б до 136 мільйонів. Забезпечення було оцінене із застосуванням існуючої технології в поточних цінах і дисконтоване із застосуванням реальної ставки дисконту 2 відсотки.

Далі наведено приклад розкриття інформації, яку вимагає параграф 109, для випадку, коли певну потрібну інформацію не наводять, оскільки очікують, що вона серйозно погіршить стан суб'єкта господарювання.

Приклад 3: звільнення від розкриття інформації

Урядове науково-дослідне агентство бере участь у суперечці з компанією, яка заявляє, що науково-дослідне агентство порушило її авторські права на використання генетичного матеріалу, і вимагає відшкодування збитків 100 мільйонів. Науково-дослідне агентство визнає забезпечення на найкращу оцінку заборгованості, але не розкриває ніякої інформації, що її вимагають параграфи 97 і 98 Стандарту. Розкривається така інформація:

проти агентства порушено судовий процес, пов'язаний із суперечкою з компанією, яка заявляє, що агентство порушило права на патенти, і вимагає відшкодування збитків 100 мільйонів. Інформацію, яку вимагає Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 19 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи", не розкривають із тих причин, що, за очікуванням, вона серйозно вплине на результат судового процесу. Рада вважає, що агентство успішно завершить судовий процес.

Приклад: теперішня вартість забезпечення

Цей Додаток є лише прикладом і не входить до Стандарту. Мета Додатка – проілюструвати застосування Стандарту та допомогти зрозуміти його зміст.

Далі наведено приклад, який ілюструє журнальні проведення при первісному визнанні теперішньої вартості забезпечення і подальшому визнанні збільшення теперішньої вартості такого забезпечення. Збільшення забезпечення визнається як витрати на відсотки (параграф 70).

Очікувана вартість забезпечення наприкінці 5-го року становить 2000. Цю очікувану вартість не коригували на ризик. Відповідна ставка дисконту, що враховує ризик, пов'язаний з цим грошовим потоком, оцінюється в 12%.

Журнальні проведення для відображення забезпечення та змін вартості забезпечення кожного року:

Кінець поточного звітного періоду

Дт	Витрати	1134,85	
Кт	Забезпечення		1134,85

Кінець року 1

Дт	Витрати на відсотки	136,18	
Кт	Забезпечення		136,18

Кінець року 2

Дт	Витрати на відсотки	152,52	
Кт	Забезпечення		152,52

Кінець року 3

Дт	Витрати на відсотки	170,83	
Кт	Забезпечення		170,83

Кінець року 4

Дт	Витрати на відсотки	191,33	
Кт	Забезпечення		191,33

Кінець року 5

Дт	Витрати на відсотки	214,29	
Кт	Забезпечення		214,29

Обчислення

Поточний час	Теперішня вартість = $2000/(1,12)^5 = 1134,85$	
Кінець року 1:	Теперішня вартість = $2000/(1,12)^4 = 1271,04$	136,18
Кінець року 2:	Теперішня вартість = $2000/(1,12)^3 = 1423,56$	152,52
Кінець року 3:	Теперішня вартість = $2000/(1,12)^2 = 1594,39$	170,83
Кінець року 4:	Теперішня вартість = $2000/(1,12)^1 = 1785,71$	191,33
Кінець року 5:	Теперішня вартість = $2000/(1,12)^0 = 2000,00$	241,29

Порівняння з МСБО 37

В основу Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) 19 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи” покладено переважно Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 37 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи” (1998 р.). Основні відмінності між МСБОДС 19 та МСБО 37 такі:

- У МСБОДС 19 включено додатковий, порівняно з МСБО 37, коментар для роз’яснення застосовності стандартів для обліку суб’єктами господарювання державного сектору. Зокрема, сфера застосування МСБОДС 19 уточнює, що він не застосовується до забезпечень і непередбачених подій, які виникають від соціальних пільг, наданих суб’єктом господарювання, за які він не отримує компенсацію, яка приблизно дорівнює вартості наданих безпосередньо в обмін товарів та послуг, від отримувачів цих пільг. Проте, якщо суб’єкт господарювання обирає визнання забезпечень щодо соціальних пільг, МСБОДС 19 вимагає розкриття певної інформації.
- Текст, виділений напівжирним шрифтом в МСБО 37, змінено; до МСБОДС 19 включено додаткові коментарі порівняно з МСБО 37 для роз’яснення того, що у випадку обтяжливих контрактів, саме теперішня заборгованість, за вирахуванням сум відшкодування, визнається як забезпечення.
- Текст розділу сфери застосування в МСБОДС 19 пояснює, що в хоча забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи, що виникають від виплат працівникам, не входять до сфери застосування цього Стандарту, проте він застосовується до забезпечень, непередбачених зобов’язань та непередбачених активів, що виникають від виплат у зв’язку зі звільненням, яке є наслідком реструктуризації, розглянутої в цьому Стандарті.
- У деяких випадках у МСБОДС 19 використовується інша, відмінна від МСБО 37 термінологія. Найбільш важливими прикладами є використання в МСБОДС 19 термінів „суб’єкт господарювання,” „звіт про фінансові результати,” „звіт про фінансовий стан”, „чисті активи / власний капітал”. Еквівалентні терміни в МСБО 37 такі: „підприємство,” „звіт про прибутки та збитки,” „баланс”, „капітал”.
- МСБОДС 19 містить визначення технічних термінів, що застосовувалися в МСБО 37 і додаткове визначення контрактів, що підлягають виконанню.
- Приклади Додатка В змінені на більш характерні для державного сектору.
- МСБОДС 19 містить ще один додаток (Додаток г), який показує журнальні проведення для визнання змін вартості забезпечень у часі внаслідок впливу ставки дисконту.