

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37

Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи

Мета

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

Сфера застосування

- 1 Цей Стандарт застосовується всіма суб'єктами господарювання для обліку забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів, за винятком тих:
 - (а) які є результатом договорів, що підлягають виконанню, крім випадків, коли договір є обтяжливим; та
 - (б) [вилучено]
 - (в) на які поширюється сфера застосування іншого стандарту.
- 2 Цей стандарт не застосовується до фінансових інструментів (включаючи гарантії), на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9 "*Фінансові інструменти*".
- 3 Договори, що підлягають виконанню – це договори, за якими жодна зі сторін не виконала ніяких зобов'язань або обидві сторони однаковою мірою частково виконали свої зобов'язання. Цей Стандарт не застосовується до договорів, що підлягають виконанню, якщо тільки вони не є обтяжливими.
- 4 [Вилучено]
- 5 У разі, коли в іншому Стандарті йдеться про конкретний тип забезпечення, умовного зобов'язання чи умовного активу, суб'єкт господарювання застосовує той стандарт замість цього Стандарту. Наприклад, деякі типи забезпечень розглядаються також у стандартах про:
 - (а) [вилучено]
 - (б) податки на прибуток (див. МСБО 12 "*Податки на прибуток*");
 - (в) оренду (див. МСФЗ 16 "*Оренда*"). Проте, цей стандарт застосовується до будь якої оренди, що є обтяжливою до дати початку оренди, як визначено в МСФЗ 16. Цей стандарт також застосовується до короткострокової оренди та оренди, за якою базовий актив є малоцінним, та обліковуються із застосуванням пункту 6 МСФЗ 16, та які стали обтяжливими;
 - (г) виплати працівникам (див. МСБО 19 "*Виплати працівникам*");
 - (г) страхові контракти та інші контракти які належать до сфери застосування МСФЗ 17 "*Страхові контракти*";
 - (д) умовну компенсацію покупця в об'єднанні бізнесу (див. МСФЗ 3 "*Об'єднання бізнесу*"), та
 - (е) дохід від договорів з клієнтами (див. МСФЗ 15 "*Дохід від договорів з клієнтами*"). Проте, оскільки МСФЗ 15 не містить конкретних вимог щодо відображення договорів з клієнтами, які є, або стали обтяжливими, то до таких випадків застосовується цей Стандарт.
- 6 [Вилучено]
- 7 Цей Стандарт визначає забезпечення як зобов'язання з невизначеним строком або сумою. В деяких країнах термін "забезпечення" застосовується також у контексті таких статей як амортизація, зменшення корисності активів і сумнівна заборгованість - це є коригуванням балансової вартості активів і не розглядається даним Стандартом.
- 8 Інші Стандарти визначають, як слід розглядати видатки: як активи чи як витрати. В цьому Стандарті зазначені питання не розглядаються. Відповідно, цей Стандарт не забороняє і не вимагає капіталізації витрат, визнаних у момент створення забезпечення.
- 9 Цей Стандарт застосовують до забезпечень реструктуризації (включаючи припинену діяльність). Коли реструктуризація відповідає визначенню припиненої діяльності, додатково може вимагатись розкриття інформації згідно з МСФЗ 5 "*Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність*".

Визначення

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

Забезпечення – зобов'язання з невизначеним строком або сумою.

Зобов'язання – існуюче зобов'язання суб'єкта господарювання, яке виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди.¹

Подія, що зобов'язує – подія, що створює юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що суб'єкт господарювання не має реальної альтернативи виконанню зобов'язання.

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

- (а) договору (внаслідок його явних чи неявних умов);
- (б) законодавства, або
- (в) іншої норми права.

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

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

Умовне зобов'язання це:

- (а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або
- (б) існуюче зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки:
 - (і) немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або
 - (іі) суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

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

Обтяжливий договір – договір, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від договору.

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

- (а) обсяг діяльності, здійснюваної суб'єктом господарювання, або
- (б) спосіб здійснення цієї діяльності.

Забезпечення та інші зобов'язання

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

- (а) торговельна кредиторська заборгованість є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані чи надані, на які виставлені рахунки або які офіційно узгоджені з постачальником;
- (б) нарахування є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані або надані, але не були сплачені, на них не були виставлені рахунки або вони не були офіційно узгоджені з постачальником, включаючи суми, які підлягають виплаті працівникам (наприклад, суми, пов'язані з нахованою оплатою відпусток). Хоча іноді необхідно оцінювати суму або

¹ Визначення “зобов'язання” в цьому Стандарті не переглядалося після перегляду визначення “зобов'язання” у Концептуальній основі фінансової звітності, випущеній у 2018 році.

визначати час здійснення нарахувань, невизначеність, як правило, є значно меншою, ніж у випадку забезпечень.

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

Взаємозв'язок забезпечень і умовних зобов'язань

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

Визнання

Забезпечення

- 14 *Забезпечення слід визнавати, якщо:*
- (а) суб'єкт господарювання має існуюче зобов'язання (юридичне чи конструктивне) внаслідок минулої події;
 - (б) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для виконання зобов'язання; і
 - (в) можна достовірно оцінити суму зобов'язання.

У разі невиконання зазначених умов забезпечення не визнається.

Існуюче зобов'язання

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

Минула подія

- 17 Минула подія, яка спричиняє появу існуючого зобов'язання, називається подією, яка створює зобов'язання. Щоб подія була такою, що створює зобов'язання, треба, щоб суб'єкт господарювання не мав реальної альтернативи щодо виконання зобов'язання, створеного подією. Це відбувається лише:

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

Імовірне вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди

- 23 Щоб зобов'язання відповідало вимогам до визнання, має існувати не лише існуюче зобов'язання, а й імовірність вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, для виконання цього зобов'язання. Цей Стандарт² розглядає вибуття ресурсів чи іншу подію як імовірну, якщо більш можливо, 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 умовне зобов'язання, якщо існування існуючого зобов'язання не є ймовірним і якщо можливість вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою (див. пункт 86).
- 24 Якщо є низка подібних зобов'язань (наприклад, гарантії на вироби або подібні договори), ймовірність того, що для їх виконання буде необхідним вибуття, визначається шляхом розгляду класу зобов'язань у цілому. Хоча ймовірність вибуття для окремо взятого об'єкту може бути малою, цілком імовірно, що певне вибуття ресурсів буде необхідним для погашення такого класу зобов'язань у цілому. Якщо це так, забезпечення визнається (якщо інші критерії визнання задоволені).

² Тлумачення "ймовірного" в цьому Стандарті як "більше можливого, ніж неможливого" необов'язково застосовується в інших Стандартах.

Достовірна оцінка зобов'язання

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

Умовні зобов'язання

- 27 **Суб'єктові господарювання не слід визнавати умовне зобов'язання.**
- 28 Інформація про умовне зобов'язання розкривається відповідно до вимог пункту 86, якщо можливість вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою.
- 29 У випадках, коли суб'єкт господарювання є солідарно і окремо відповідальним за зобов'язання, та частина зобов'язання, яка, за очікуванням, буде погашена іншими сторонами, розглядається як умовне зобов'язання. Суб'єкт господарювання визнає забезпечення на ту частину зобов'язання, для якої ймовірним є вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, за винятком надзвичайно рідкісних обставин, коли не можна зробити достовірної оцінки.
- 30 Умовні зобов'язання можуть змінюватися не так, як очікувалося на початку. Отже, вони регулярно оцінюються, щоб визначити, чи стало ймовірним вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. Якщо стає ймовірним, що вибуття майбутніх економічних вигід буде потрібним для статті, яка раніше розглядалася як умовне зобов'язання, забезпечення визнається у фінансовій звітності за той період, у якому відбувається зміна ймовірності (за винятком надзвичайно рідкісних обставин, за яких не можна зробити достовірної наближеної оцінки).

Умовні активи

- 31 **Суб'єктові господарювання не слід визнавати умовні активи.**
- 32 Умовні активи виникають, як правило, внаслідок незапланованих або інших неочікуваних подій, які уможливають надходження економічних вигід до суб'єкта господарювання. Прикладом є позов, який суб'єкт господарювання порушує через судові процеси і результат якого є невизначеним.
- 33 Умовні активи не визнаються у фінансовій звітності, оскільки це може спричинити визнання доходу, який може бути ніколи не отриманим. Проте, коли з'являється цілкова впевненість у отриманні доходу, тоді пов'язаний з ним актив не є умовним активом і його визнання є належним.
- 34 Інформація про умовний актив розкривається згідно з вимогами пункту 89, коли надходження економічних вигід є ймовірним.
- 35 Умовні активи оцінюються регулярно, щоб забезпечити відповідне відображення змін у фінансовій звітності. Якщо з'явилась цілкова впевненість у надходженні економічних вигід, актив і пов'язаний з ним дохід визнаються у фінансовій звітності того періоду, в якому відбувається зміна. Якщо надходження економічних вигід стало ймовірним, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про умовний актив (див. пункт 89).

Оцінка

Найкраща оцінка

- 36 **Сума, визнана як забезпечення, має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітного періоду.**
- 37 Найкраща оцінка видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання – це сума, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би для погашення зобов'язання або передав би його третій стороні на кінець звітного періоду. Часто неможливо або невиправдано дорого погасити зобов'язання або передати його на кінець звітного періоду. Проте наближена оцінка суми, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би, щоб погасити зобов'язання або передати його, дає найкращу оцінку видатків, потрібних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітного періоду.
- 38 Оцінки результатів та фінансового впливу визначаються на основі судження управлінського персоналу суб'єкта господарювання та доповнюються досвідом подібних операцій, а в деяких випадках, і

висновками незалежних експертів. Взяті до уваги свідчення включають будь-яке додаткове свідчення, отримане внаслідок подій після звітного періоду.

- 39 Невизначеності, пов'язані із сумою, яку слід визнати як забезпечення, розглядаються різними способами залежно від обставин. У випадках, коли оцінюване забезпечення поширюється на велику кількість 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 будь-яке інше, застосовують середнє значення діапазону.

Приклад

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

Очікувана вартість витрат на ремонт дорівнює:

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

- 40 Якщо оцінюють окреме зобов'язання, один найімовірніший результат може бути найкращою оцінкою зобов'язання. Однак, навіть у такому випадку суб'єкт господарювання розглядає інші можливі результати. У випадках, коли інші можливі результати є здебільшого вищими, або здебільшого нижчими, ніж найімовірніший результат, найкращою оцінкою буде вища або нижча сума. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання має виправити серйозний дефект на великому заводі, який він збудував для замовника, окремим найімовірнішим результатом може бути здійснення ремонту вартістю 1000 з першої спроби ремонту, але забезпечення робиться на більшу суму, якщо існує значна ймовірність необхідності подальших спроб.
- 41 Забезпечення оцінюється до сплати податків, оскільки податкові наслідки забезпечення та його змін розглядаються згідно з МСБО 12.

Ризики та невизначеності

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

Теперішня вартість

- 45 У випадках, коли вплив вартості грошей у часі суттєвий, сума забезпечення має бути теперішньою вартістю видатків, які, як очікується, будуть потрібні для погашення зобов'язання.
- 46 Внаслідок вартості грошей у часі, забезпечення, пов'язані з вибуттям грошових коштів, які виникають невдовзі після звітного періоду, є більш обтяжливими, ніж забезпечення з пізнішим терміном вибуття такої самої суми грошових коштів. Отже, забезпечення дисконтуються в тих випадках, коли цей вплив є суттєвим.

- 47 **Ставка (або ставки) дисконту мають бути ставкою (ставками) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризиків, притаманних зобов'язанню. Ставка (або ставки) дисконту не має (не мають) відображати ризики, на які були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.**

Майбутні події

- 48 **Майбутні події, які можуть впливати на суму, потрібну для погашення зобов'язання, слід відображати в сумі забезпечення, коли є достатні об'єктивні свідчення того, що такі події відбудуться.**
- 49 Очікувані майбутні події можуть бути особливо важливими при оцінюванні забезпечень. Наприклад, суб'єкт господарювання може вважати, що витрати на очищення майданчика наприкінці його експлуатації зменшаться внаслідок майбутніх змін у технології. Визнана сума відображає обґрунтоване очікування технічно кваліфікованих, об'єктивних оглядачів, які беруть до уваги всі наявні свідчення про технологію, яка буде доступною під час очищення. Таким чином, доречно включати, наприклад, очікувані зменшення витрат, пов'язані зі збільшенням досвіду застосування існуючої технології, або очікувані витрати із застосуванням існуючої технології до більшої чи більш комплексної операції очищення, ніж виконувана раніше. Проте суб'єкт господарювання не передбачає розробки повністю нової технології для очищення, якщо про це немає достатньо об'єктивних свідчень.
- 50 Оцінюючи існуючу заборгованість, треба брати до уваги вплив можливого нового законодавства, коли є достатньо об'єктивне свідчення, що законодавство напевне набере чинності. Через різноманітні обставини, які виникають на практиці, неможливо визначити одну подію, яка забезпечить достатньо об'єктивне свідчення в усіх випадках. Потрібні свідчення й того, що вимагатиме нове законодавство, і того, чи справді законодавство буде прийнятим і впровадженим належним чином. У багатьох випадках не буде достатньо об'єктивного свідчення, доки нове законодавство не приймуть.

Очікуване вибуття активів

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

Відшкодування

- 53 **Якщо очікується, що деякі або всі видатки, потрібні для погашення забезпечення, відшкодуватимуться іншою стороною, відшкодування слід визнавати тоді і тільки тоді, коли існує цілкова впевненість, що відшкодування буде отримане, якщо суб'єкт господарювання погасить зобов'язання. Відшкодування слід розглядати як окремий актив. Сума, визнана для відшкодування, не повинна перевищувати суму забезпечення.**
- 54 **У звіті про сукупний дохід витрати, пов'язані із забезпеченням, можна наводити за вирахуванням суми, визнаної для відшкодування.**
- 55 Іноді суб'єкт господарювання може очікувати від іншої сторони сплати частини чи всіх витрат, потрібних для погашення забезпечення (наприклад, через страхові контракти, існування договірних обмежень щодо відшкодування збитків чи гарантій постачальників). Інша сторона може відшкодувати суми, сплачені суб'єктом господарювання, або прямо сплатити ці суми.
- 56 У більшості випадків суб'єкт господарювання залишиться відповідальним за всю суму, по якій йде мова, 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 є цілкова впевненість, що відшкодування буде отримане, якщо суб'єкт господарювання погасить зобов'язання.
- 57 Іноді суб'єкт господарювання не буде нести відповідальності за витрати, про які йде мова, якщо їх не сплачує третя сторона. У цьому випадку суб'єкт господарювання не має ніякого зобов'язання щодо цих витрат і не включає їх у забезпечення.
- 58 Як зазначено у пункті 29, зобов'язання, яке суб'єкт господарювання несе солідарно, є умовним зобов'язанням, якщо очікується, що зобов'язання буде погашено й іншими сторонами.

Зміни в забезпеченнях

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

Використання забезпечень

- 61 Забезпечення слід використовувати лише для тих видатків, для яких це забезпечення було створено з самого початку.
- 62 Лише видатки, пов'язані з забезпеченням, під які воно було створено, згортаються з ним. Згортання видатків із забезпеченням, яке було спочатку визнано з іншою метою, приховуватиме вплив двох різних подій.

Застосування правил визнання та оцінки

Майбутні операційні збитки

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

Обтяжливі договори

- 66 Якщо суб'єкт господарювання має обтяжливий договір, існуюче зобов'язання за цим договором слід визнавати та оцінювати як забезпечення.
- 67 Багато договорів (наприклад, деякі звичайні замовлення на постачання) можуть бути скасовані без сплати компенсації іншій стороні, а отже, зобов'язання не існує. Інші договори визначають як права, так і обов'язки кожної із сторін, що укладає договір. Якщо події роблять такий договір обтяжливим, на нього поширюється сфера застосування цього Стандарту й виникає зобов'язання, яке визнається. Сфера застосування Стандарту не поширюється на договори, що підлягають виконанню і не є обтяжливими.
- 68 Цей Стандарт визначає обтяжливий договір як договір, у якому неминучі витрати на виконання зобов'язань за договором перевищують економічні вигоди, які очікується отримати за ним. Неминучі витрати за договором відображають найменші чисті витрати припинення договору, які є меншою з двох оцінок: вартості його виконання або будь-якої компенсації чи штрафів внаслідок його невиконання.
- 68A Витрати на виконання договору включають витрати, що безпосередньо пов'язані з договором. Витрати, що безпосередньо пов'язані з договором, мають дві складові:
- (а) додаткові витрати на виконання цього договору, наприклад - безпосередньо оплата праці та матеріалів; та
 - (б) розподіл інших витрат, що безпосередньо пов'язані з виконанням договорів, наприклад - розподілені амортизаційні відрахування щодо основних засобів, що використовуються для виконання цього договору, серед іншого.
- 69 До створення окремого забезпечення на обтяжливий договір суб'єкт господарювання визнає будь-який збиток від зменшення корисності, яке відбулося з активами, що використовуються для виконання цього договору(див. МСБО 36).

Реструктуризація

- 70 Нижче наведено приклади подій, які можуть відповідати визначенню реструктуризації:
- (а) продаж або припинення певного напрямку бізнесу;
 - (б) закриття відділень бізнесу у країні (чи регіоні) або переміщення видів діяльності з однієї країни (чи регіону) до іншої;

- (в) зміни в структурі управлінського персоналу, наприклад, ліквідація якоїсь ланки управління;
 - (г) значні реорганізації, які мають суттєвий вплив на характер і напрямки діяльності суб'єкта господарювання.
- 71 Забезпечення витрат на реструктуризацію визнається тільки тоді, коли задовольняються загальні критерії визнання забезпечення, встановлені у пункті 14. У пунктах 72–83 наведено застосування загальних критеріїв визнання до реструктуризації.
- 72 **Конструктивна заборгованість щодо реструктуризації виникає тільки тоді, коли суб'єкт господарювання:**
- (а) має докладний затверджений план реструктуризації, в якому визначено щонайменше:
 - (і) діяльність або частину діяльності, якої він стосується;
 - (іі) основні місця здійснення діяльності, які він зачіпає;
 - (ііі) місце знаходження, функцій і приблизну кількість працівників, яким будуть сплачені компенсації за відмову від їхніх послуг;
 - (іv) видатки, які будуть здійснені; та
 - (v) терміни впровадження плану; та
 - (б) викликав обґрунтоване очікування у тих, на кого вона впливає, що він здійснить реструктуризацію, розпочавши впровадження цього плану або оголосивши основні особливості цього плану тим, на кого він вплине.
- 73 Свідченням того, що суб'єкт господарювання почав впроваджувати план реструктуризації, може бути, наприклад, демонтаж установки чи продаж активів або оприлюднення основних особливостей плану. Оприлюднення докладного плану реструктуризації створює конструктивне зобов'язання щодо реструктуризації, тільки якщо воно здійснене у такий спосіб та з достатньою деталізацією (а саме, наводяться основні особливості плану), що це викликає обґрунтоване очікування у інших сторін таких, як клієнти, постачальники і працівники (чи їхніх представників), що суб'єкт господарювання проведе реструктуризацію.
- 74 Для того, щоб план був достатнім для створення конструктивного зобов'язання (коли його повідомляють тим, на кого він вплине), впровадження реструктуризації треба спланувати так, щоб почати і завершити її якомога швидше, що зробило б малоімовірним внесення значних змін до плану. Якщо очікується, що буде довга затримка початку реструктуризації або що реструктуризація триватиме неприйнятно довгий час, малоімовірно, що план викликатиме обґрунтоване очікування з боку інших сторін, що суб'єкт господарювання готовий у даний час до реструктуризації, оскільки часові межі дають суб'єктові господарювання змогу змінити його плани.
- 75 Рішення управлінського персоналу або правління здійснити реструктуризацію, прийняте до кінця звітного періоду, не спричиняє конструктивного зобов'язання на кінець звітного періоду, якщо суб'єкт господарювання до кінця звітного періоду:
- (а) не почав здійснювати план реструктуризації, або
 - (б) не оголосив достатньо конкретно основні особливості плану реструктуризації тим, на кого він вплине, щоб викликати обґрунтоване очікування у них, що суб'єкт господарювання проведе реструктуризацію.
- Якщо суб'єкт господарювання починає запроваджувати план реструктуризації або оголошує його основні особливості тим, на кого він вплине, тільки після звітного періоду, розкриття інформації вимагається згідно з МСБО 10 *“Події після звітного періоду”*, якщо реструктуризація є суттєвою, і відсутність розкриття інформації про неї вплине на економічні рішення які приймають користувачі на основі такої фінансової звітності.
- 76 Хоча конструктивне зобов'язання не створюється лише рішенням управлінського персоналу, зобов'язання може бути результатом інших більш ранніх подій у поєднанні з таким рішенням. Наприклад, переговори з представниками працівників про виплати у зв'язку зі звільненням або з покупцями про продаж господарської одиниці, могли вже бути проведені і чекати лише затвердження правлінням. Як тільки схвалення одержано та про це повідомлено іншим сторонам, суб'єкт господарювання має конструктивне зобов'язання щодо реструктуризації, якщо виконано умови пункту 72.
- 77 У деяких країнах відповідальність за остаточний дозвіл покладена на правління, членами якого є представники інтересів інших, ніж управлінський персонал, груп (наприклад, працівники), або повідомлення таких представників має бути здійснене до прийняття рішення правлінням. Через те, що рішення такого правління пов'язане з повідомленням цих представників, таке повідомлення може спричинити конструктивне зобов'язання щодо реструктуризації.

- 78 **При продажу господарської одиниці зобов'язання не виникає, якщо суб'єкт господарювання немає зобов'язання щодо продажу, тобто не існує угоди про продаж, що має обов'язкову силу.**
- 79 Навіть якщо суб'єкт господарювання ухвалив рішення продати господарську одиницю й оприлюднив це рішення, він може не бути готовим до продажу, поки покупець не буде ідентифікований та відсутня угода про продаж, що має обов'язкову силу. Доки немає угоди про продаж, що має обов'язкову силу, суб'єкт господарювання матиме можливість змінити рішення, або насправді йому буде необхідно вдаватися до інших дій, якщо не можна буде знайти покупця на прийнятних умовах. Якщо продаж господарської одиниці передбачається як частина реструктуризації, активи господарської одиниці переглядаються на зменшення корисності згідно з МСБО 36. Коли продаж є тільки частиною реструктуризації, конструктивне зобов'язання може виникати щодо інших частин реструктуризації ще до укладання угоди про продаж, яка має обов'язкову силу.
- 80 **Забезпечення реструктуризації має включати тільки прямі видатки, які виникають внаслідок реструктуризації; такими є видатки, що одночасно:**
- (а) **обов'язково спричинені реструктуризацією; та**
 - (б) **не пов'язані з видами діяльності суб'єкта господарювання, що продовжуються.**
- 81 **Забезпечення реструктуризації не включає такі витрати, як витрати на:**
- (а) **перепідготовку чи переміщення персоналу, що продовжує працювати;**
 - (б) **маркетинг; або**
 - (в) **інвестиції в нові системи і мережі збуту.**
- Ці видатки пов'язані з майбутнім веденням бізнесу і не являють собою зобов'язання щодо реструктуризації на кінець звітного періоду. Такі видатки визнають так, ніби вони виникли незалежно від реструктуризації.
- 82 Майбутні операційні збитки, які можна ідентифікувати до дати реструктуризації, не включаються в забезпечення, якщо вони не відносяться до обтяжливого договору, як визначено у пункті 10.
- 83 Пункт 51 вимагає не враховувати під час оцінки забезпечення реструктуризації прибутки від очікуваного вибуття активів, навіть якщо продаж активів передбачається як частина реструктуризації.

Розкриття інформації

- 84 **Для кожного класу забезпечення суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про:**
- (а) **балансову вартість на початок і кінець періоду;**
 - (б) **додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень;**
 - (в) **використані суми (тобто, витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду;**
 - (г) **невикористані суми, відновлені протягом періоду;**
 - (г) **збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яка виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту.**
- Порівняльна інформація не вимагається.**
- 85 **Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію для кожного класу забезпечення:**
- (а) **стислий опис сутності зобов'язання і визначення очікуваного часу будь-якого відповідного вибуття економічних вигід;**
 - (б) **інформацію про невизначеність щодо суми або часу такого вибуття. Там, де необхідно подати відповідну інформацію, суб'єктові господарювання слід розкривати основні припущення щодо майбутніх подій, як це зазначено у пункті 48;**
 - (в) **суму будь-якого очікуваного відшкодування із зазначенням суми будь-якого активу, визнаного для цього очікуваного відшкодування.**
- 86 **Якщо можливість будь-якого вибуття при погашенні не є віддаленою, суб'єктові господарювання слід розкривати для кожного класу умовного зобов'язання на кінець звітного періоду стислу інформацію про сутність умовного зобов'язання і, якщо можливо:**
- (а) **наближену оцінку його фінансового впливу, здійснену згідно з пунктами 36-52;**
 - (б) **інформацію про невизначеності щодо суми або часу будь-якого вибуття; та**
 - (в) **можливість будь-якого відшкодування.**
- 87 Визначаючи, які забезпечення або умовні зобов'язання можна об'єднати в один клас, треба розглянути, чи є сутність статей достатньо подібним для єдиного звіту про них на виконання вимог

пунктів 85 (а) і (б) та 86 (а) і (б). Отже, доречним може бути розгляд сум забезпечення, пов'язаних з гарантіями на різні вироби, як єдиного класу; але недоречним буде розглядати як єдиний клас ті суми, які пов'язані зі звичайними гарантіями, а також суми, які залежать від вирішення судових справ.

- 88 У випадках, коли забезпечення і умовне зобов'язання виникають з тієї самої сукупності обставин, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію, що її вимагають пункти 84–86, із зазначенням зв'язку між забезпеченням і умовним зобов'язанням.
- 89 Коли надходження економічних вигід є ймовірним, суб'єктові господарювання слід розкривати стисло інформацію про сутність умовних активів на кінець звітного періоду і (якщо можливо) про оцінку їхнього фінансового впливу, визначеного із застосуванням принципів, вказаних для забезпечень у пунктах 36–52.
- 90 Важливо, щоб розкриття інформації про умовні активи уникало таких ознак імовірності отримання доходу, які вводять в оману.
- 91 У випадках, коли будь-яка інформація, що її вимагають пункти 86 і 89, не розкривається, тому що це неможливо, потрібно вказувати на цей факт.
- 92 У надзвичайно рідкісних випадках можна очікувати, що розкриття деякої або всієї інформації, що її вимагають пункти 84–89, завдасть серйозної шкоди позиціям суб'єкта господарювання в суперечці з іншими сторонами щодо предмету забезпечення, умовного зобов'язання чи умовного активу. В таких випадках суб'єктові господарювання можна не розкривати інформацію, але слід розкривати загальний характер суперечки, а також той факт, що інформація не була розкрита, і причини цього.

Перехідні положення

- 93 Вплив застосування цього Стандарту з дати набрання ним чинності (або раніше) слід відображати у звітності як коригування залишку нерозподілених прибутків на початок періоду, у якому Стандарт уперше застосовують. Суб'єкти господарювання заохочуються, але від них не вимагається коригувати залишок нерозподілених прибутків на початок найбільш раннього з періодів, що представлено та перераховувати порівняльну інформацію. Якщо порівняльну інформацію не перераховано, він розкриває цей факт.
- 94 [Вилучено]
- 94А Документом “Обтяжливі договори - вартість виконання договору”, випущеним у травні 2020 року, додано пункт 68А та змінено пункт 69. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до договорів, щодо яких він ще не виконав усі свої зобов'язання на початок річного звітного періоду, у якому він вперше застосовує зміни (дата першого застосування). Суб'єкт господарювання не повинен перераховувати порівняльну інформацію. Натомість суб'єкт господарювання визнає кумулятивний ефект від першого застосування змін як коригування початкового залишку нерозподіленого прибутку або іншої складової власного капіталу, відповідно, на дату першого застосування.

Дата набрання чинності

- 95 Цей Стандарт набирає чинності для річних фінансових звітів, що охоплюють періоди, які починаються 1 липня 1999 року або пізніше. Більш раннє застосування до цієї дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для періодів, які починаються до 1 липня 1999 р., він розкриває інформацію про цей факт.
- 96 [Вилучено]
- 97 [Вилучено]
- 98 [Вилучено]
- 99 Документ “Щорічні вдосконалення МСФЗ Цикл 2010–2012 рр.”, випущений у грудні 2013 року, змінив пункт 5 внаслідок внесення зміни до МСФЗ 3. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну перспективно до об'єднань бізнесу, до яких застосовується МСФЗ 3.
- 100 МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами”, випущений у травні 2014 року, змінив пункт 5 та вилучив пункт 6. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 15.
- 101 МСФЗ 9, випущений у липні 2014 року, змінив пункт 2 та вилучив пункти 97 та 98. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо застосовує МСФЗ 9.
- 102 МСФЗ 16, випущений у січні 2016 року, змінив пункт 5. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо застосовує МСФЗ 16.
- 103 МСФЗ 17, випущений у травні 2017 року, змінив пункт 5. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо застосовує МСФЗ 17.
- 104 Документ “Визначення Суттєвості” (Зміни до МСБО 1 та МСБО 8), випущений у жовтні 2018 року, змінив пункт 75. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно для річних періодів, що розпочинаються з або після 1 січня 2020 року. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт

МСБО 37

господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він розкриває інформацію про цей факт. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо застосовує зміни до визначення суттєвого у пункті 7 МСБО 1 та пунктах 5 та 6 МСБО 8.

- 105 Документом *“Обтяжливі договори – вартість виконання договору”*, випущеним у травні 2020 року, додано пункти 68А та 94А та внесено зміни до пункту 69. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних звітних періодів, що починаються з 1 січня 2022 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він розкриває інформацію про цей факт.