

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ ВІДПОВІДНО ДО НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Сніжко В.А.

Науковий керівник: доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту, к.е.н. Кірсанова В.В.

Одеський національний політехнічний університет, Одеса

Здійснюючи господарську діяльність в умовах кризи, невизначеності та ризику, у підприємства виникає необхідність у формуванні забезпечень майбутніх витрат і платежів, як один із способів самострашування підприємства [1].

Для визначення економічної сутності забезпечення майбутніх витрат і платежів необхідно почати з характеристики поняття «зобов'язання».

Зобов'язання підприємства виникають в результаті здійснення господарських операцій. Взаємовідносини між суб'єктами зобов'язань виникають на підставі договорів. Зобов'язання в бухгалтерському обліку виникають після отримання права використання активів.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла в результаті минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди [1].

Зобов'язання визначаються за умови, що:

- їх оцінка може бути достовірно визначена,
- існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому, внаслідок її погашення [2].

Трактування зобов'язань в П(С)БО 11 «Зобов'язання» та МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» ідентично. Однак відповідно до міжнародних стандартів зобов'язання можуть виникати не тільки з договорів або законів, а й в результаті добровільного прийняття на себе зобов'язань в цілях підтримки хороших ділових відносин з партнерами або спроби вчинити по справедливості [2, 3].

Порівняльна характеристика П(С)БО 11 та МСБО 37 щодо обліку забезпечень зобов'язань наведена у таблиці 1 [4].

Таблиця 1

Порівняльна характеристика П(С)БО 11 та МСБО 37 щодо обліку забезпечень зобов'язань [4]

Критерій	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
1	2	3
Визначення поняття «забезпечення»	Забезпечення це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу	
Визнання забезпечення	Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена.	Забезпечення слід визнавати, якщо: – суб'єкт господарювання має теперішню заборгованість (юридичну чи конструктивну) внаслідок минулої події; – ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення заборгованості; – можна достовірно оцінити суму заборгованості.

Продовження таблиці 1

1	2	3
Оцінка	Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває. Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості	Сума, визнана як забезпечення, має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на дату балансу.
Зміни в забезпеченнях	Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується).	Забезпечення слід переглядати на кожну дату балансу та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки.
Використання забезпечень	Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.	Забезпечення слід використовувати лише для тих витрат, для яких забезпечення було первісно визнано. Не слід визнавати забезпечення для майбутніх операційних збитків.
Непередбачені зобов'язання	Непередбачене зобов'язання – це: – зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; – теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.	Непередбачене зобов'язання це: – 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; – теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання; суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.
Розкриття інформації	Підприємство щодо кожного виду забезпечень наводить таку інформацію: – цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення; – залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду; – збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань; – сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду.	Для кожного класу забезпечення суб'єкту господарювання слід розкривати інформацію про: – балансову вартість на початок і кінець періоду; – додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень; – суми, використані (тобто, витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду; – невикористані суми, сторновані протягом періоду.

Відповідно до МСБО 37 [5] забезпечення – це зобов'язання з невизначеним строком або сумою. Відповідно до міжнародних стандартів обліку, основою для визначення забезпечень є судження керівників підприємства, досвід подібних операцій, висновки незалежних експертів.

Основні вимоги, які висуває МСФЗ 37 при оцінці забезпечення, показано в таблиці 2 [6].

Таблиця 2

Вимоги МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» до оцінки забезпечень [1]

№ з/п	Вимоги МСБО 37	Роз'яснення
1	2	3
1	Підприємство повинно враховувати всі ризики та невизначеності	Невизначеність не виправдовує створення надмірних забезпечень чи навмисного завищення зобов'язань. Ризики та невизначеності, неминуче пов'язані з багатьма подіями та обставинами, треба мати на увазі для отримання найкращої оцінки забезпечення.
2	Підприємство повинно враховувати майбутні події	До майбутніх подій у міжнародній практиці відносять законодавчі або технологічні зміни, якщо є достатньо об'єктивні свідчення, що вони відбудуться
3	Необхідно дисконтувати забезпечення	Дисконтувати забезпечення (якщо вплив вартості грошей у часі є суттєвим) із застосуванням ставки (чи ставок) дисконту до оподаткування, яка відповідає (які відповідають) поточним ринковим оцінкам вартості грошей у часі, а також ризиків, характерних для такого зобов'язання і не відображених у найкращій оцінці видатків. У разі застосування дисконтування збільшення забезпечення внаслідок плину часу визнається як витрати на відсотки
4	Підприємству слід не враховувати прибутки від очікуваного вибуття активів	Навіть якщо очікуване вибуття тісно пов'язане з подією, яка спричиняє зобов'язання, не слід враховувати прибутки від очікуваного вибуття активів

У міжнародній практиці витрати, пов'язані із забезпеченням, можна наводити за вирахуванням суми, визнаної для компенсації.

Забезпечення слід переглядати на кожну дату балансу та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки. Якщо вже немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які економічні вигоди, необхідним для погашення заборгованості, забезпечення повинні відновлюватися [7].

Література

1. Кондрашова Т. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку: порівняльна характеристика [Електронний ресурс] // Економіка. – 2009. – № 4. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/5_PNW_2010/Economics/59153.doc.htm – Назва з домашньої сторінки Інтернету.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 р. N 20. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua> – Назва з домашньої сторінки Інтернету.
3. Терещенко В.С. Забезпечення майбутніх витрат і платежів: критерії визнання і механізми формування в обліку [Електронний ресурс] / Наукові конференції. Терещенко В. С. Рубрика економіка. – 2007. – Режим доступу : <http://intkonf.org/tereschenko-vs-zabezpechennya-maybutnih-vitrat-i-platezhiv-kriteriyi->

- viznannya-i-mehanizmi-formuvannya-v-obliku – Назва з домашньої сторінки Інтернету.
4. Саприкін В.М. Витрати майбутніх періодів: дис. доктора економічних наук: 01.06.2008 / Саприкін Віктор Миколайович. – М., 2008. – 166 с.
 5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» [Текст] // Грюнінг Х. ван, Коэн М. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство. – М.: Издательство «Весь Мир», 2003. – 536 с.
 6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі [Текст] : практичний посібник / [С.Ф. Голов, В.М. Костюченко] . під ред. Голов С.Ф. – К. : Лібра, 2004. – 880 с. – ISBN 966-7035-68-9.
 7. Ухтеєва Н.А. Особенности применения МСФЗ 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [Текст] / Н.А. Ухтеєва // Международный бухгалтерський учет. – 2008. – №118.– С. 25-31.