

Г.В. Нашкерська

Особливості визнання та оцінювання умовних зобов'язань

Визначено інтерпретацію умовних зобов'язань, враховано вплив майбутніх подій на їх формування. Проведено дослідження відмінностей між зобов'язаннями, непередбачуваними зобов'язаннями і забезпеченнями, визначено умови їх визнання у фінансовій звітності та порядок оцінювання.

Ключові слова: забезпечення, зобов'язання, непередбачувані зобов'язання, визнання, облікова оцінка, теперішня вартість.

Умовними вважаються зобов'язання, визнання та оцінювання яких залежать від ряду подій, які очікуються у майбутньому. На відміну від безумовних, що містять обов'язкову вимогу до контрагента про їх погашення у визначені терміни і мають достатньо достовірну оцінку на дату балансу, названі зобов'язання обтяжені невизначеностями з приводу як необхідності виплати підприємством грошових коштів, так і її розмірів та термінів.

Зважаючи на те, що умовні зобов'язання становлять значну частину заборгованості підприємства, виникає проблема їх ідентифікації та достовірної оцінки. Її вирішення дозволить підприємствам відповідно відобразити суму як попередньо нарахованих витрат, так і забезпечень.

Проблеми визнання та оцінювання умовних зобов'язань досліджували: Г.А. Велш, Д.Г. Шорт [1, с. 497-499], С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко [2, с. 373-375], С. Дж. Грей [3, с. 289-290], Д.І. Кізо, Д.Ж. Вейгант, Т.Д. Уорфілд [4, с. 395-399], Б. Нідлз, Х. Андерсен, Д. Колдуелл [5, с. 186-187], В.Ф. Палій, В.В. Палій [6, с. 258-259] та ін.

Проведений нами аналіз наукових праць свідчить про те, що до кінця невіршеними залишилися такі питання: прогнозування подій, що стануться у майбутньому і обумовлять виникнення умовних зобов'язань, визначення достатніх умов для їх визнання та достовірне оцінювання.

Метою дослідження є інтерпретація умовних зобов'язань, визначення впливу на їх формування майбутніх подій, дослідження відмінностей між зобов'язаннями, непередбачуваними зобов'язаннями і забезпеченнями, умов визнання у фінансовій звітності та порядку оцінювання.

Дослідники по-різному визначають зміст умовних зобов'язань.

В.Ф. Палій та В.В. Палій дотримуються погляду, що до умовних належать такі зобов'язання, які виникають у майбутньому: підрядник зобов'язався виконати роботу, банк відкрив кредитну лінію, комітент привіз товар на комісію. За усіма названими операціями грошові зобов'язання перед кредиторами можуть виникати у майбутньому, коли буде виконана робота або проданий комісійний товар [6, с. 258].

Б. Нідлз, Х. Андерсен та Д. Колдуелл також переконані, що до умовних належать неіснуючі, але потенційні зобов'язання, які залежать від майбутньої події, що відбудеться внаслідок минулої операції. Дослідники відносять до них так звані оціночні зобов'язання: з податку на прибуток, за гарантійними сумами, за оплатою відпусток. Прирівняними до них, на думку цих авторів, є ймовірні

зобов'язання з приводу можливого майбутнього судового позову [5, с. 186-187]. Підтримку таких поглядів знаходимо у С. Дж. Грея [3, с. 289-290].

З приводу відображення умовних зобов'язань за балансом точки зору названих авторів не збігаються. В.Ф. Палій та В.В. Палій вважають за неможливе їх відображення за балансом до того моменту, доки зобов'язання не стане безумовним [6, с. 259]. Б. Нідлз, Х. Андерсон та Д. Колдуелл [5, с. 187], С. Дж. Грей [3, с. 289-290] дотримуються погляду про необхідність відображення умовного зобов'язання за балансом.

Іншої думки дотримуються С. Голов, В. Костюченко, І. Кравченко, Г. Ямборко. Вони стверджують, що умовні зобов'язання виникають у господарській діяльності суб'єкта господарювання через події та операції, що вже відбулись, щодо яких сума і час майбутніх платежів не визначені [2, с. 373].

Автори цілком обґрунтовано відносять умовні зобов'язання до теперішньої заборгованості, яка перетвориться на реальні зобов'язання при настанні у наступних облікових періодах певних дій [2, с. 373], і визначають такі їх види [2, с. 374-375]:

- юридичну заборгованість (виникає внаслідок наявності контракту, відповідного законодавства);
- конструктивну заборгованість (підприємство повідомило інші сторони, що воно візьме на себе певні зобов'язання і створило обґрунтоване очікування на їх виконання).

Г.А. Велш та Д.Г. Шорт також визначають умовні зобов'язання як потенційні зобов'язання, які виникли через операції, що вже мали місце. Їх перетворення на дійсні залежить від того, чи відбудуться в майбутньому певні події або операції [1, с. 497].

Д.І. Кізо, Д.Ж. Вейгант, Т.Д. Уорфілд відносять до умовних теперішню заборгованість з виконання гарантійних зобов'язань; запропоновані покупцям преміальні винагороди, безкоштовні товари і послуги; майбутні зобов'язання з охорони навколишнього середовища та власного страхування [4, с. 395-399].

На наш погляд, розглянуті вище зарубіжні автори (крім Г.А. Велша та Д.Г. Шорта) відносять до одної категорії теперішні і майбутні зобов'язання, що обумовлює суперечності щодо визнання їх дійсності та відображення за балансом.

Так, усі приклади умовних зобов'язань, наведені В.Ф. Палієм, та В.В. Палієм [6, с. 258], однозначно є майбутніми.

З наведеного Б. Нідлзом, Х. Андерсоном та Д. Колдуеллом переліку заборгованість за можливим судовим позовом не може бути визнана теперішньою [5, с. 186], оскільки рішення суду ще не прийняте і остаточна сума боргу невідома.

Майбутні зобов'язання з охорони навколишнього середовища та власного страхування, перелічені Д.І. Кізо, Д.Ж. Вейгантом, Т.Д. Уорфілдом, не повинні визнаватися за балансом, оскільки їх попередню достовірну оцінку здійснити неможливо [4, с. 398-399].

Порядок визнання та оцінювання умовних зобов'язань, найбільш суттєвим видом яких є забезпечення, розглядається міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО), які слугували основою для формування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Запровадження П(С)БО українськими підприємствами розпочалось у 2000 р.

Міністерство фінансів України проводить постійну роботу з розробки нових та вдосконалення існуючих стандартів. На сьогодні затверджено 31 П(С)БО, які повинні використовуватися підприємствами для ведення обліку та складання

звітності. Проте слід зауважити, що національні стандарти є недосконалими і потребують суттєвого доопрацювання з таких причин: відмінність від міжнародних стандартів (МСБО); недостатність розкриття оцінки та методів обліку окремих операцій та подій; неповне подання у фінансовій звітності.

Регламентування обліку зобов'язань здійснюється такими міжнародними і національними стандартами: МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», МСБО 19 «Виплати працівникам», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 26 «Виплати працівникам».

За П(С)БО 11 теперішній характер має один з видів заборгованості – забезпечення; підлягає визнанню в майбутньому за виконання необхідних умов – непередбачене зобов'язання.

Забезпечення – це зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу. Забезпечення створюються при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди. Їх оцінка може бути визначена шляхом економічних розрахунків. Особливістю даного виду заборгованості є складність оцінки та неможливість встановлення точної дати виплати.

МСБО 37 визначає, що «вони відрізняються від інших зобов'язань, оскільки існує невизначеність щодо строку або суми майбутніх витрат, необхідних для погашення», однак визначає такі ж умови їх визнання, як і для безумовних зобов'язань [7].

Сума, що визнається як забезпечення, повинна бути точною оцінкою видатків, які будуть здійснені підприємством для погашення теперішньої заборгованості на дату балансу. Найкращою їх оцінкою буде заборгованість, яку підприємство повинно обґрунтовано заплатити третій стороні. За більшістю видів забезпечень точний розмір можливого відшкодування встановити досить складно. Для цього необхідно зважити усі можливі результати з пов'язаними з ними ймовірностями та найточніше оцінити суму витрат на формування забезпечення.

За цим методом оцінка забезпечення залежатиме від того, наскільки ймовірно буде необхідність витрачання попередньо оціненої суми в діапазоні можливих значень. Як правило, на практиці обирається середнє значення, хоча можливі інші варіанти, які нами будуть розглянуті нижче.

Оцінюючи забезпечення, підприємство повинне:

- враховувати всі ризики і невизначеності, пов'язані з його існуванням та оцінкою, що не дозволяє, однак, створювати приховані резерви для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства;
- передбачати майбутні події, що можуть вплинути на існування чи оцінку забезпечення (наприклад, зміни законодавства).

Ризики та невизначеності, пов'язані з багатьма подіями та обставинами, які можуть статися у майбутньому, повинні бути враховані підприємством.

Ризик впливає на непостійність суми витрат, які підприємство очікувано повинно здійснити у різних облікових періодах. Коригування на ризик може необґрунтовано завищити суму забезпечення, тоді як недостатнє врахування призведе до заниження можливого негативного ефекту у майбутньому. При формуванні резерву майбутніх витрат і платежів необхідно користуватись принципом обачності, але одночасно не слід брати за основу найбільш песимістичний прогноз (наприклад, ремонту чи заміні підлягатиме кожен проданий виріб).

Отже, основною підставою для визнання забезпечення за балансом є наявність теперішнього зобов'язання з визначеним діапазоном погашення (довгостроковий

або поточний період), яке підлягає достатньо точному оцінюванню, що дозволяє підприємству визнати його за балансом.

Підставою для виплати суми забезпечення є виконання у майбутньому очікуваних умов або настання передбачуваних подій.

П(С)БО 11 [8], на відміну від МСБО 37, точно визначає напрямки створення забезпечень для проведення виплат у майбутньому для таких цілей: виплат відпусток працівникам, додаткового пенсійного забезпечення, виконання гарантійних зобов'язань, здійснення витрат на реструктуризацію, здійснення витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

На наш погляд, наведений перелік є неповним і не включає усі зобов'язання, які може взяти на себе підприємство в процесі операційної діяльності, що обумовлять визнання забезпечень.

Забезпечення можуть виникати для виконання умов укладених контрактів, вимог законодавства, політики діяльності підприємства, проведення рекламних компаній та в інших випадках, визначити і точно передбачити які достатньо складно.

Наприклад, достатньо розвинена мережа супермаркетів Львівської області «Інтермаркет» проводить довготривалі рекламні компанії з накопичення покупцями бонусів, які можуть обмінюватись на товари, акційна ціна яких становить 0,99 коп. незалежно від їх вартості. Для уникнення втрат від придбання товарів за заниженими цінами в період обміну товарів на купони підприємству слід, на наш погляд, сформувавши забезпечення, яке покриє витрати за преміальними пропозиціями.

Суттєві знижки пропонують авіаперевізники в разі придбання квитків задовго до дати вильоту. Значна частина пасажирів купує квитки зі знижками до 50%, особливо плануючи подорожі на час відпусток. У авіакомпаній виникають зобов'язання, за якими частина перевезень буде здійснюватись безоплатно, оскільки сплачена наперед сума часто не покриває повної собівартості перельоту.

Таких прикладів можна навести чимало і, однозначно, стандартами не можуть бути охоплені усі випадки виникнення забезпечень. Вважаємо, що все ж у П(С)БО 11 потрібно вказати, що підприємство має право визначати будь-які забезпечення, які дозволяють визнання витрат або їх капіталізацію з визнанням зобов'язань, що будуть оплачені у майбутніх звітних періодах. Винятком може бути формування резервів для покриття прихованих збитків.

У п. 13 П(С)БО 11 зазначено, що «забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат» [8]. Не можемо погодитись з таким формулюванням із наступних причин:

По-перше, забезпечення є теперішнім зобов'язанням і визнається унаслідок минулої події, якою буде, у перелічених випадках, нарахування витрат. У майбутніх (наступних) періодах погашатиметься заборгованість, вже визнана на дату балансу як забезпечення.

По-друге, не всі нараховані витрати, що обумовили виникнення забезпечення, є операційними. Так, у п. 16 П(С)БО 11 вказано: «забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває», тобто є іншою діяльністю [8].

По-третє, відповідно до змін, внесених наказом Міністерства фінансів України № 353 від 5 березня 2008 р., суми забезпечення, що включаються до первісної вартості основних засобів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», визнаються як активи, а не витрати.

Пропонуємо викласти наведене вище речення п. 13 у такій редакції:

«Забезпечення створюються внаслідок нарахування або капіталізації витрат для проведення виплат у наступних (майбутніх) звітних періодах».

Не визнаються як забезпечення суми, які підприємство очікує отримати в майбутньому. Наприклад, передбачені угодою страхові відшкодування постачальникам, які можуть надаватися ними при зміні цін чи в інших випадках.

Другою групою умовних зобов'язань є майбутні зобов'язання, які на дату складання звітності визнати неможливо з таких причин: не відбулись майбутні події, які дозволяють визнати зобов'язання, невідповідність критеріям визнання зобов'язань.

П(С)БО 11 визначає майбутнє зобов'язання як непередбачене і формулює такі його характеристики:

- 1) 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;
- 2) 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.

Визнання непередбачуваних зобов'язань, які можуть виникнути (або не виникнути) при настанні (ненастанні) у майбутньому подій підприємству спрогнозувати та оцінити досить складно. Іноді внаслідок таких дій можуть виникнути і непередбачувані активи, про які національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку не згадують.

Відображення зобов'язання за балансом залежить від ймовірності настання умовної події та можливості визначення його суми. Розглянемо такі випадки:

1. Якщо існує значна ймовірність виникнення майбутньої події, що призведе до виникнення зобов'язання, та його суму достовірно підрахувати можливо, то для дотримання принципу обачності, на нашу думку, підприємство повинно відобразити зобов'язання у звітності і визнати збиток.
2. Якщо ймовірність настання майбутньої події достатньо невизначена, точну суму зобов'язання підрахувати неможливо, або для його врегулювання не будуть використані ресурси підприємства, воно відображається у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 11 передбачає можливість відображення одного з його видів, – непередбачуваного зобов'язання, – не за балансом, а лише у примітках до річної фінансової звітності. Це суперечить одному з важливих принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності: принципу обачності, за яким активи і доходи підприємства не повинні бути завищеними, зобов'язання і витрати – заниженими.

Невизначеність, пов'язана з настанням майбутніх подій та їх оцінюванням, може бути відображена діапазоном можливих результатів, наведених у таблиці 1.

П(С)БО 11 однозначно визначає, що непередбачувані події розкриваються у всіх випадках у примітках до річної фінансової звітності.

Аналіз, наведений нами у таблиці 1, дозволяє стверджувати, що в окремих випадках непередбачувані зобов'язання все ж повинні розкриватись у фінансовій звітності (баланс, звіт про фінансові результати), іноді – не відображатись навіть у примітках.

Визнання (невизнання) непередбачуваних зобов'язань, на підставі ймовірності виникнення майбутніх подій

Діапазон ймовірних результатів	Можливість достовірної оцінки	
Ймовірність того, що умовна подія виникне	Сума може бути оцінена	Сума не може бути оцінена достовірно
<i>Ймовірно</i> Є багато причин для впевненості у виникненні майбутньої події.	Визнаються зобов'язання у фінансовій звітності за обліковими оцінками	Не визнаються зобов'язання у фінансовій звітності. Розкриваються у примітках
<i>Неймовірно</i> Шансів для визнання майбутньої події досить мало	Розкриття не передбачене	Розкриття не передбачене
<i>Невизначено</i> Можливість здійснення (нездійснення) майбутньої події не визначена і залежить від значної кількості чинників	Розкриваються у примітках за обліковими оцінками	Розкриваються у примітках за обліковими оцінками

На підтвердження наших висновків наведемо приклади 1 і 2.

ПРИКЛАД 1. Необхідність відображення у звітності непередбачуваних зобов'язань.

У Закон України «Про податок на додану вартість» були внесені зміни за станом на 31 березня 2004 р., відповідно до яких сума ПДВ за придбаними підприємством для експлуатації легковими автомобілями не може бути віднесена до складу податкового кредиту з ПДВ і повинна відноситись на валові витрати. До Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» можливість віднесення платниками ПДВ за станом на 31 березня 2004 р. (і до сьогодні) названого податку на валові витрати не передбачена. Таким чином, підприємства, які придбали для експлуатації легкові автомобілі і віднесли ПДВ на валові витрати, занизили на його суму оподатковуваний прибуток. Для уникнення значних штрафних санкцій вони повинні негайно визнати за балансом надзвичайне зобов'язання, яке виникне в результаті донарахування заборгованості з поточного податку на прибуток. Точна оцінка суми зменшення валових витрат і донарахування заборгованості можлива.

Наведені непередбачувані зобов'язання підлягають відображенню у фінансовій звітності як теперішня заборгованість.

ПРИКЛАД 2. Невизначеність настання майбутньої події.

У всіх варіантах Податкового кодексу та у низці чинних законів України є посилання на податок з нерухомості (податок на майно) та визначені його ставки. Очевидно, що це й буде обов'язковим у майбутньому, при прийнятті відповідного Закону Верховною Радою. Назване не дає підстави відображати у звітності чи у примітках до річної фінансової звітності непередбачені зобов'язання в сумі нарахованого податку.

Практика відображення непередбачуваних зобов'язань в окремих країнах неоднозначна. У Німеччині закон про компанії дозволяє нараховувати збитки

від умовних подій, якщо вони можливі та обґрунтовані. У Швейцарії компанії можуть нараховувати витрати на загальні (не конкретизовані) умовні події в межах, дозволених податковим законодавством [4, с. 406].

Проведемо дослідження спільних і відмінних рис зобов'язань, забезпечень і непередбачуваних зобов'язань у таблиці 2.

Непередбачувані зобов'язання суттєво відрізняються від іншої заборгованості (табл. 2). Це пов'язано із відсутністю їх теперішнього характеру та значним впливом неконтрольованих підприємством майбутніх подій, спрогнозувати які достатньо складно. Тому кожен випадок ймовірності настання умови, що може призвести до їх виникнення, повинен розглядатись індивідуально з урахуванням усіх можливих чинників.

Порівняльний аналіз зобов'язань та забезпечень, проведений у таблиці 2, показує, що вони схожі за більшістю ознак. Винятком є приблизна (облікова або розрахункова) оцінка, не точно визначені дати погашення, суттєвий вплив майбутніх подій та складність ідентифікації суб'єкта, стосовно якого виникла заборгованість на дату визнання забезпечень.

Таблиця 2

Порівняльний аналіз зобов'язань, забезпечень та непередбачуваних зобов'язань

№ з/п	Ознака	Зобов'язання	Забезпечення	Непередбачувані зобов'язання
1.	Наявність події, що передувала виникненню	Так	Так	Так
2.	Теперішній характер	Так	Так	Ні
3.	Ймовірність вибуття ресурсів	Так	Так	Не визначена
4.	Достовірна оцінка	Так	Так, але не абсолютно точна	Так, але не абсолютно точна; в окремих випадках неможлива
5.	Визначення дат погашення	Так	Точно визначити неможливо	Точно визначити неможливо
6.	Ідентифікація суб'єкта, стосовно якого виникла заборгованість	Так, в усіх випадках	На дату виникнення не завжди можливо, на дату погашення – обов'язково	Не завжди можлива
7.	Безумовний характер зобов'язання	Так	Ні	Ні
8.	Ступінь впливу майбутніх подій	Незначний	Суттєвий	Дуже суттєвий
9.	Наявність контролю за станом боргу	Так	Так	Не у всіх випадках
10.	Обов'язковість розкриття за балансом	Так	Так	Точно не визначена

Труднощі оцінювання забезпечення пов'язані з невизначеністю майбутніх подій (умов), які можуть вплинути на його суму. У будь-якому випадку вона повинна бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на дату балансу [7, с. 954].

Ймовірність настання певної події вимірюється за допомогою об'єктивних методів (теорії ймовірності, економічної статистики, математичних методів тощо) та суб'єктивних методів (використання оцінок та критеріїв, сформованих на основі припущень, експертних оцінок, практичного досвіду, порад консультантів тощо).

Ступінь ризику вимірюється витратами, завданими збитками, які можуть статися в результаті реалізації цього ризику, а також ймовірністю, з якою такі втрати можуть виникнути. Методи оцінки ризику, які формалізують процес вимірювання та розрахунків, мають визначати три його основні компоненти: розмір (величина) – сума можливих втрат, ймовірність настання негативної події, тривалість періоду впливу ризику.

Ризик при формуванні забезпечень пов'язаний з ймовірністю того, що в результаті настання неконтрольованої підприємством події фактичні витрати на забезпечення будуть суттєво відрізнятися від очікуваних. Підприємство не може формувати резерви на покриття непередбачуваних збитків, тому воно повинно якнайточніше врахувати усі можливі витрати для визнання теперішньої суми забезпечення та скоригувати їх з урахуванням невизначеностей.

МСБО 37 рекомендує оцінювати забезпечення, яке включає велику кількість статей, зважуванням усіх можливих результатів за пов'язаними з ними ймовірностями. Це дозволяє зробити статистичний метод очікуваної вартості [7].

Розмір забезпечення при використанні названого статистичного методу залежатиме від відсотка ймовірності втрати суми забезпечення. Можливі такі випадки:

1. Якщо діапазон коливання достатньо великий і ймовірність настання майбутньої події достатньо невизначена, доцільно обрати середню величину.
2. Якщо ймовірність настання майбутньої події є значною, слід обирати вище значення.
3. Якщо ймовірність настання майбутньої події є незначною, слід обирати нижче значення.

Найбільш поширений вид забезпечення, який створюється українськими підприємствами, – за гарантійними ремонтами. Оцінку такого забезпечення збільшують тривалий термін гарантії, зміна умов використання об'єктів, які покриваються за умовами гарантії (підвищення температури, перепади струму, погіршення якості доріг тощо).

Реалізовані партії товарів можуть мати приховані дефекти, що суттєво збільшує суму забезпечення. Для їх виявлення продавець може провести діагностику та випробування товарів, що дозволить звернутись до виробника (постачальника) для отримання компенсації. Сума визнаного забезпечення не зменшується до того часу, поки третя сторона не візьме на себе зобов'язання компенсації втрат через дефекти. Важливим при визначенні суми забезпечення є досвід здійснення подібних витрат на ремонти і заміни у минулих періодах.

За умови, що термін гарантії не змінився, якість товарів належна, умови експлуатації реалізованих об'єктів суттєво не змінилися, витрати на ремонт суттєво не зросли (вартість запасних частин, електроенергії, оренди), як основа для розрахунку може бути використана сума минулих витрат у розрахунку на одну реалізовану одиницю.

Тривалий гарантійний термін (понад один рік) обумовлює необхідність дисконтування суми визнаного забезпечення на дату балансу. Враховуючи, що продавці надають гарантію на досить тривалий термін – від трьох до шести років, сума створеного забезпечення повинна враховувати зміну вартості грошей у часі.

МСБО та поодинокі дослідники вважають за необхідне дисконтування суми забезпечень, створених на період понад один рік. Національними стандартами передбачено визначення теперішньої вартості для єдиного виду забезпечень – довгострокових виплат після закінчення трудової діяльності працівників [8], які чомусь у П(С)БО 26 називаються зобов'язаннями. Як ми вже розглядали вище, у П(С)БО 11 [8] ці ж виплати правильно інтерпретуються як забезпечення, оскільки мають усі ознаки, що відрізняють його від зобов'язання: облікову оцінку суми, неможливість ідентифікації отримувача коштів на момент формування забезпечення, невизначеність дати виплати, наявність значного впливу майбутніх подій (табл. 2).

Пропонуємо до п. 13 П(С)БО 11 додати: «Умови визнання та оцінки забезпечень за виплатами персоналу визначаються П(С)БО 26 «Виплати працівникам».

Проведене дослідження дозволяє зробити наступні висновки.

До умовних належать зобов'язання, визнання та оцінка яких залежить від настання (ненастання) у майбутньому неконтрольованих або частково контрольованих підприємством подій.

Залежно від можливості прогнозування цих подій та характеру їх впливу умовні зобов'язання поділяються на дві групи: забезпечення та непередбачувані зобов'язання.

Основною підставою для визнання забезпечення за балансом є наявність теперішнього зобов'язання з визначеним діапазоном погашення (довгостроковий або поточний період), яке підлягає достатньо точному оцінюванню, що дозволяє підприємству визнати його за балансом.

Забезпечення відрізняється від зобов'язання такими характеристиками: облікова або умовна оцінка; неможливість ідентифікації отримувача коштів на момент формування забезпечення та обов'язковість – на дату погашення; невизначеність точної дати виплати, а лише періоду часу, в якому вона може бути здійснена; умовний характер, наявність значного впливу майбутніх подій.

Поточні забезпечення відображаються виходячи із суми витрат для проведення виплат у наступних (майбутніх) звітних періодах за призначенням.

Усі довгострокові забезпечення повинні оцінюватись за теперішньою вартістю.

Незважаючи на те, що непередбачувані події не є теперішніми, підприємства можуть визнавати їх у балансі за умови достатньої імовірності настання майбутніх подій, що спричинять їх теперішній характер та можливість достовірної оцінки.

Список використаних джерел

1. Велш Г.А. Основи фінансового обліку / Г.А. Велш, Д.Г. Шорт. – К. : Основи, 1997. – 943 с.
2. Фінансовий облік: підручник / [Голов С., Костюченко В., Кравченко І., Ямборко Г.]. – К. : Лібра, 2005. – 976 с.
3. Грей С. Дж. Финансовый учет: глобальный поход / С.Дж. Грей ; пер с англ. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.

4. Кизо І.К. Финансовый учет. Промежуточный уровень: адаптировано с оригинальных текстов 9-го и 10-го изд / І.К. Кизо, Д.Ж. Вейгант, Т.Д. Уорфилд. – Нью-Йорк : John Wiley&Sons, Inc. – Ч.І. – 496 с.
5. Принципы бухгалтерского учета / [Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.] ; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
6. Палий В.Ф, Палий В.В. Финансовый учет: учебное пособие : в 2 ч. / В.Ф. Палий, В.В. Палий – М. : ФБК-ПРЕСС, 1998. – Ч.І. – 304 с.
7. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / перекл. з англ. ; за ред. С.Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.
8. Нормативні документи з офіційного сайту Міністерства фінансів України // Веб-ресурс : www.minfin.gov.ua.

Нашкерская Г.В. Особенности признания и оценивания условных обязательств.

Осуществлена интерпретация условных обязательств, учтено влияние будущих событий на их формирование. Проведено исследование отличий между обязательствами и непредусмотренными обязательствами обеспечения, определены условия их признания в финансовой отчетности и порядок оценки.

Ключевые слова: обеспечения, обязательства, непредусмотренные обязательства, признание, учетная оценка, дисконтированная стоимость.

Nashkerska G.V. Peculiarities of Acknowledgement and Measurement of the Conditional Liabilities.

Interpretation and methods of measurement of the conditional liabilities, influencing future operation have been determined. Research of differences between liabilities, contingent liabilities and provisions has been carried out, Conditions of their acknowledgement and measurement at financial reports have been determined.

Key words: provision, contingent liabilities, liability, acknowledgement, accounting recognition, discount value.

Надійшло 05.11.2008 р.