

УДК 336:657(477)

ББК 65.052.206.1

О 46

**А.В. Озеран**

*Кандидат экономических наук, доцент кафедры учета предпринимательской деятельности Киевского национального экономического университета имени Вади-ма Гетмана, г. Киев. Тел.: (050)507-71-11, e-mail: alla\_ozeran@ukr.net.*

**Р.С. Коршикова**

*Кандидат экономических наук, доцент кафедры учета предпринимательской деятельности, Киевского национального экономического университета имени Ва-дима Гетмана, г. Киев. Тел.: (050)507-71-11, e-mail: renataphd@mail.ru.*

## **ОТОБРАЖЕНИЕ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЕСПЕЧЕНИЙ БУДУЩИХ РАСХОДОВ И ПЛАТЕЖЕЙ: СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ТРЕБОВАНИЙ МСБУ 37 И НОРМАТИВНОЙ БАЗЫ УКРАИНЫ**

*(Рецензирована)*

**Аннотация.** Интеграция экономики Украины в мировые хозяйственные отношения актуализировала такую проблему, как несопоставимость финансовой информации, подготовленной на основе национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета (П(С)БУ), с той, которая требуется по МСФО. Это делает невозможным проведение надежной оценки рисков и затрудняет принятие инвесторами обоснованных управленческих решений. В связи с этим очевидной становится необходимость совершенствования отечественной системы подготовки финансовой отчетности.

На основании проведенного в статье исследования сделан вывод о необходимости дальнейшего усовершенствования П(С)БУ Украины в контексте их гармонизации с МСФО с целью формирования единообразного понятийного и алгоритмического поля для составителя и пользователей отчетности для обеспечения достаточного уровня транспарентности отчетных данных.

**Ключевые слова:** обеспечение, финансовая отчетность, обязательство, конструктивное обязательство, реструктуризация.

**A.V. Ozeran**

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting Entrepreneurship Department, Vadym Hetman Kyiv National Economic University, Kyiv. Ph.: (050)507-71-11, e-mail: alla\_ozeran@ukr.net.*

**R.S. Korshykova**

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting Entrepreneurship Department, Vadym Hetman Kyiv National Economic University, Kyiv. Ph.: (050)507-71-11, e-mail: renataphd@mail.ru.*

## **PROVIDING FUTURE EXPENSES AND PAYMENTS DISPLAY IN FINANCIAL STATEMENTS: COMPARATIVE CHARACTERISTIC REQUIREMENTS OF MSBU 37 AND THE UKRAINE NORMATIVE BASE**

**Abstract.** Integration of economy of the Ukraine into the world economic relations reveals the problem of financial information incomparability prepared on the basis of national provisions (standards) of accounting (P(S)BU) with that which is required according to IFRS. It makes impossible to carry out a reliable assessment of risks and complicates adoption of reasonable administrative decisions by investors. The paper

considers the need of improvement of domestic system of preparation of financial statements.

The authors draw a conclusion about the need of further improvement of P(S)BU of the Ukraine in the context of their harmonization with IFRS for the purpose of formation of a uniform conceptual and algorithmic field for the originator and users of the reporting for ensuring sufficient level of transparency of reporting data.

**Keywords:** providing, financial statements, obligation, constructive obligation, reconstruction.

Украина, как и многие страны на постсоветском пространстве, продолжает двигаться по пути реформирования отечественной системы бухгалтерского учета. Согласно Программе реформирования системы бухгалтерского учета [1] основной задачей является гармонизация требований национальных Положений (стандартов) бухгалтерского учета (П(С)БУ) с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). За 15 лет (1999—2014 гг.) в Украине в процессе разработки и усовершенствования П(С)БУ расхождения между ними и международными стандартами постепенно устраняются. Однако, несмотря на все усилия в этом направлении, отечественная нормативно-правовая база в сфере учета все еще не позволяет полностью учесть все основные требования МСФО. Одним из таких «пробелов» можно считать недостаточно разработанный в национальных учетных стандартах подход к отображению в финансовой отчетности предприятия резервов будущих расходов и платежей, которые в украинской нормативной базе и на практике называют обеспечениями.

Поэтому в основу дальнейшего исследования положено сравнения требований нормативной базы Украины и МСФО с целью выявления и анализа расхождений между ними. При этом для определения путей дальнейшего усовершенствования П(С)БУ представляется целесообразным также изучить уже имеющийся опыт формирования методологических основ бухгалтерского учета указанных объектов и порядка отображения информации о них в финансовой отчетности в других постсоветских странах, в частности в Российской Федерации, Республике Беларусь и Республике Молдова.

Вопросам признания и оценки обеспечений будущих затрат и платежей в Украине посвящено П(С)БУ 11 «Обязатель-

ства» [2], в основу которого, среди прочего, были положены и требования МСБУ (IAS) 37 «Обеспечения, условные обязательства и условные активы» [3]. При сравнении норм указанных документов можно выделить как одинаковые подходы, так и ряд различий между ними.

Прежде всего, хотелось бы подчеркнуть влияние языкового аспекта на определение предмета исследования. Так, в оригинале МСБУ 37 его называют «provision». В нормативной базе постсоветских стран его переводят по-разному: в России и в Беларуси используется термин «резерв» [4, 5], а в Молдове оперируют понятием «оценочный резерв» [6]. Однако, как справедливо отметил М. Кузьмин, использование термина «резерв» «потенциально может создавать терминологическую путаницу, когда для элементов отчетности, находящихся в разделах «Собственный капитал» и «Обязательства», используется одно и то же понятие — «резерв» [7]. На наш взгляд, более удачными терминами, передающими сущность данного объекта учета, можно считать «обеспечение» и «оценочное обязательство», которые используются в официальном переводе МСБУ 37 в Украине и в Республике Казахстан соответственно [8]. При этом само определение этого специфического обязательства во всех указанных выше документах абсолютно идентично: существующее обязательство с неопределенным сроком исполнения или неопределенной величиной. Для удобства в дальнейшем будем придерживаться единого подхода и применять понятие «обеспечение».

Основополагающим моментом для отображения какого-либо объекта в финансовой отчетности является его соответствие определенным критериям признания. При изучении норм П(С)БУ 11 можно констатировать, что они содержат в основном такие же критерии, что и МСБУ 37. Однако, необходимо подчерк-

нуть существенное, на наш взгляд, отличие в формулировке критериев признания: если в МСБУ 37 идет речь о возможности *достоверной* оценки, то П(С)БУ 11 акцентирует внимание на использовании *расчетной* оценки величины обязательства. По мнению Лохановой Н.А., данная интерпретация в П(С)БУ 11 является неудачной, поскольку «сама по себе возможность расчета не подчеркивает ключевого содержания критерия достоверности, ка-

чественной информации о данном объекте учета и отчетности» [9, с. 77].

Наконец, сфера действия и определения отдельных видов событий и операций, для которых создаются обеспечения (например, обременительный договор), также совпадают.

Вместе с тем, существует ряд расхождений в положениях МСБУ 37 и П(С)БУ 11, которые предлагается сгруппировать следующим образом (рис. 1).



Рисунок 1. Группы расхождений в требованиях П(С)БУ 11 и МСБУ 37

Рассмотрим более детально указанные расхождения.

Что касается первой группы расхождений, то в П(С)БУ 11 не нашли отображения следующие термины и понятия:

- обязывающее событие;
- юридическое обязательство;
- конструктивное обязательство;
- реструктуризация;
- наилучшая оценка.

Поскольку обеспечение является обязательством, то в самом определении последнего подчеркивается неразрывная связь с прошлым событием. В свою очередь, термин «обязывающее событие», которое используется в МСБУ 37, по нашему мнению, с одной стороны, уточняет момент возникновения обязательства как такового, так как не каждое прошлое событие создает условия для признания у предприятия обязательства. Например, подписанный меморандум о сотрудничестве является, скорее, намерением предприятия в отношении будущих действий, чем обязывающим событием, хотя и относится к прошлому. С другой стороны, этот термин детализирует виды обязательств, которые могут возникнуть у предприятия. Считаем, что можно избежать использо-

вания термина «обязывающее событие» путем введения в нормативный документ Украины только понятий юридического и конструктивного обязательств. Это не нарушит принципы признания обязательств и не утяжелит терминологический аппарат. Именно такой подход предпочли законодатели в России и Беларуси при формировании национальной нормативной базы относительно учета обеспечений.

Уточнение видов обязательств является нужным и важным для украинского бухгалтера. Это особенно актуально в отношении конструктивных обязательств, то есть обязательств, обусловленных сложившейся практикой предприятия. Несмотря на декларирование в Законе «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» [10] принципа превалирования сущности над формой, отечественные бухгалтеры не склонны признавать такого рода обязательств. Это объясняется тем, что они, *во-первых*, не имеют соответствующего документального подтверждения своего существования, а *во-вторых*, не учитываются при уменьшении базы налогообложения при расчете налога на прибыль. Также, кроме введения в нормативную базу самих терминов, считаем

целесообразным дополнить П(С)БУ 11 примерами событий, приводящих к возникновению юридических и конструктивных обязательств.

Относительно термина «реструктуризация» хотелось бы отметить следующее. В Украине определение этого термина содержится в Законе «О восстановлении платежеспособности должника или признании его банкротом» (Закон о банкротстве) [11]. Так, под реструктуризацией предприятия следует понимать осуществление организационно-хозяйственных, финансово-экономических, правовых, технических мероприятий, направленных на реорганизацию предприятия, в частности, путем его разделения с переходом долговых обязательств к юридическому лицу, не подлежащему санации, на изменение формы собственности, управления, организационно-правовой формы, что будет способствовать финансовому оздоровлению предприятия, повышению эффективности производства, увеличению объемов выпуска конкурентоспособной продукции и полному или частичному удовлетворению требований кредиторов [11, ст. 29 п. 3]. Из этого определения следует, что реструктуризация обусловлена проблемами платежеспособности предприятия и необходимостью в ней возникает для удовлетворения требований третьих лиц. Руководствуясь данным определением, бухгалтер Украины с большой вероятностью признает и оценит юридическое обязательство, возникшее вследствие реструктуризации.

Однако принятие решения о реструктуризации может быть добровольным, иницируемым руководством в результате изменения стратегии развития предприятия. Но определение, приведенное в Законе о банкротстве, не распространяется на эту ситуацию, так как имеет другую сферу применения. Учитывая, что в П(С)БУ 11 определение реструктуризации отсутствует, то можно предположить, что возникновение определенных событий, например, перемещение хозяйственной деятельности в другой регион или изменение в структуре управления не послужит сигналом бухгалтеру для признания обеспечения для возмещения расходов на реструктуризацию. В свою очередь, отсутствие отражения подобных операций в отчетности приведет к неполному раскры-

тию информации, что повлияет на такую ее качественную характеристику, как достоверность. Это существенным образом скажется на принятии инвестиционных и управленческих решений пользователями финансовой отчетности.

Сравнивая определение, данное в Законе о банкротстве, с трактовкой этого термина в МСБУ 37, можно сделать вывод о том, что, несмотря на их внешнюю схожесть, между ними есть принципиальное различие: определение, данное в МСБУ 37, подразумевает более широкую сферу применения, то есть предусматривает формирование обеспечений под реструктуризацию как под влиянием юридических обязательств, так и добровольных решений руководства.

Учитывая вышеприведенные размышления, считаем целесообразным ввести в П(С)БУ 11 понятие «реструктуризация», соответствующее определению, приведенному в МСБУ 37. Таким образом, для целей бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности под реструктуризацией будем понимать программу, которая спланирована и контролируется руководством субъекта хозяйствования и которая существенно меняет объем или способ ведения его деятельности.

Согласно МСБУ 37 обеспечения следует оценивать по наилучшей оценке, под которой понимается сумма, которую предприятие обоснованно потратит для погашения обязательства на конец отчетного периода или для передачи обязательства третьему лицу на эту дату. Если же ожидается, что затраты или их часть, требуемые для урегулирования резерва, будут возмещены другой стороной, то возмещение должно учитываться как отдельный актив. Таким образом, международный стандарт прямо запрещает представление в отчете о финансовом положении (балансе) величины обеспечения и возмещения по нему на нетто-основе.

Допустим, предприятие производит и продает холодильное оборудование. В течение следующего финансового года было произведено и продано 1000 единиц такого оборудования. По итогам года более 50% покупателей обратились с рекламациями по поводу сбоев в работе оборудования. На работы по устранению дефектов организация планирует потратить 10 тыс. услов-



ных единиц. Однако, анализ подтвердил, что проблемы связаны с некачественными комплектующими, поступившими от поставщика. Последний согласился с претензиями и принял на себя обязательство частично возместить предприятию-производителю холодильного оборудования расходы по устранению дефекта в сумме 8 тыс. условных единиц.

Таким образом, предприятие-производитель должно признать обеспечение. Однако, поскольку поставщик некачественных комплектующих возмещает некоторые затраты по устранению дефекта,

то в бухгалтерском балансе (отчете о финансовом положении) предприятию-производителю холодильного оборудования следует признать обеспечение в сумме 10 тыс. условных единиц, а также одновременно отобразить актив (дебиторскую задолженность) в сумме 8 тыс. условных единиц. В свою очередь, в отчете о прибылях и убытках расходы по созданию обеспечения могут быть показаны за вычетом суммы возмещения. В бухгалтерском учете указанные факты хозяйственной жизни будут отображены следующим образом (табл. 1):

Таблица 1

## Порядок отражения в учете сумм обеспечения и его возмещения

Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, условных единиц
	Дебет счета	Кредит счета	
Формирование обеспечения	Затраты на сбыт	Обеспечения по гарантиям покупателям	10 000
Признание возмещения расходов по обеспечениям	Дебиторская задолженность поставщиков	Прочие доходы	8 000

Следует подчеркнуть, что МСБУ 37 разрешает признавать возмещение от третьих лиц только тогда, когда его получение практически бесспорно, если предприятие погасит свое обязательство.

В свою очередь, согласно П(С)БУ 11 сумма обеспечения определяется по учетной оценке ресурсов (за вычетом

суммы ожидаемого возмещения), необходимых для погашения соответствующего обязательства, на дату баланса. Исходя из такого определения, можно предположить, что в бухгалтерском учете признание обеспечения в указанном выше примере будет отражено следующим образом:

Дебет счета «Затраты на сбыт» (10000-8000)	2000 условных единиц
Кредит счета «Обеспечения по гарантиям покупателям»	2000 условных единиц

Но при получении возмещения от поставщика на расчетный счет организации поступит сумма 8 тыс. условных единиц, что приведет к необходимости признать доходы на эту величину. В результате такой методики величины затрат и обеспечений оказываются заниженными, что приводит к искажению показателей финансовой отчетности.

Хотелось бы подчеркнуть, что при оценке суммы обеспечения МСБУ 37 в отличие от П(С)БУ 11 рекомендует полагаться на профессиональные суждения руководства предприятия и принимать во внимание опыт по аналогичным операциям и отчеты независимых экспертов (на-

пример, оценщиков, юристов, технических специалистов). Привлечение экспертов необходимо, чтобы при определении наилучшей оценки обеспечения достоверно учесть влияние следующих факторов: рисков и неопределенностей;

временной стоимости денег существенно, если оно существенно. При этом расчеты приведенной стоимости обеспечения производятся с применением ставки (ставок) дисконтирования до налога, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и тех рисков, специфичных для обязательства, которые не были отражены в наилучшей расчетной оценке затрат;

будущих событий, таких, как изменения в законах и технологические изменения там, где имеется достаточно объективное основание того, что они произойдут.

При этом прибыль от ожидаемого выбытия активов в расчет не принимается, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, приводящим к возникновению обеспечений.

Из всех указанных выше факторов в П(С)БУ 11 предусмотрена только возможность применения приведенной стоимости для учета долгосрочных обязательств. Однако, в данном документе не раскрыт порядок учета увеличения балансовой стоимости обеспечения после его первичного признания в случае применения дисконтирования, в то время как МСБУ 37 признает подобный прирост в качестве затрат по займам.

Включение в П(С)БУ 11 остальных, указанных выше норм, считаем целесообразным по следующим причинам.

Поскольку украинский бухгалтер, как правило, не владеет в должной мере знаниями о статистических методах измерения рисков и неопределенностей, то он не сможет достоверно оценить их влияние на оценку суммы обеспечения, поэтому в П(С)БУ 11 следует предусмотреть методы, с помощью которых составителю финансовой отчетности можно учесть их влияние, а также обстоятельства, в которых следует применять тот или иной метод. Так, если при оценке обеспечения задействовано большое число гипотез, то обязательство измеряется методом «математическое ожидание» путем взвешивания результатов всех возможных гипотез по степени их вероятности. В случае наличия непрерывного интервала возможных гипотез, где все точки пространства одинаково вероятны, используется метод среднего арифметического [3, §39].

Аналогично, знания в узкоспециализированных областях, таких, как юриспруденция, организация и технология производства и т.д., не входят в компетенции бухгалтера или другого соответствующего специалиста, отвечающего за составление финансовой отчетности. Следовательно, влияние будущих событий, которые могут повлиять на сумму, необходимую для регулирования обязательства, может быть неправильно учтено или вовсе не принято во внимание. Например, сумма признаваемого обеспечения в отношении затрат на

выполнение обязательств по демонтажу объекта основных средств после прекращения его использования по назначению должна отражать обоснованные ожидания технически грамотных, объективных наблюдателей, учитывающих все имеющиеся свидетельства относительно технологий, которые станут доступны на момент проведения таких работ [3, §49]. В дальнейшем, если имеются достаточно объективные свидетельства относительно ожидаемых изменений технологий, с помощью которых будет проводиться демонтаж, то необходимо внести корректировку в оценку уже выявленного обязательства. Такое ожидаемое изменение затрат также должно подтверждаться квалифицированными специалистами в соответствующей области.

Кроме того, отдельное признание доходов от выбытия активов и затрат на формирование обеспечений отвечает требованиям МСФО о раздельном отображении элементов финансовой отчетности, которыми должны соответствовать П(С)БУ.

Таким образом, понятие «наилучшая оценка» в П(С)БУ 11 не используется, а сформулированный подход к оценке обеспечений значительно отличается от норм МСБУ 37. Следует отметить, что в нормативной базе Российской Федерации [4] и Республики Беларусь [5] все рассмотренные выше факторы нашли свое отображение, что в большей мере сближает их с МСФО и способствует гармонизации учетной практики.

В отношении второй группы расхождений хотелось бы выделить следующее. В П(С)БУ 11 рассматривает порядок оценки обеспечения для возмещения затрат на оплату отпусков персоналу предприятия, хотя данный вид обеспечений не входит в сферу действия МСБУ 37. Однако, по нашему мнению, это не может считаться существенным противоречием нормам МСФО: хотя создание данного обеспечения и предусмотрено другим стандартом (МСБУ 19 «Вознаграждения работникам»), но методика его оценки жестко не определена. Отсутствие четких инструкций в МСФО оправдано, так как в их основу положены принципы, а не правила, что позволяет им быть достаточно гибкими в достижении качественных характеристик финансовой информации. В свою очередь, в Украине государственное регулирование системы

бухгалтерского учета и отчетности предусматривает использование единых учетных методик субъектами хозяйствования. Следовательно, уточнение порядка оценки обеспечений позволяет украинским бухгалтерам единообразно измерить обеспечение для возмещения затрат на оплату отпусков, не нарушая принципы признания обязательств в финансовой отчетности.

В свете этого хотелось бы отметить положительный опыт Республики Молдова. В ее национальном стандарте бухгалтерского учета «Собственный капитал и обязательства» разработчики постарались максимально охватить перечень ситуаций (событий), приводящих к необходимости формирования обеспечений для возмещения возможных расходов (потерь) по следующим целям:

— спорам, штрафам и пени, ущербу, вреду и другим неопределенным обязательствам;

— ремонту и обслуживанию проданных активов в течение гарантийного срока;

— пенсиям и схожим обязательствам;  
— выбытию долгосрочных материальных активов и другим схожим операциям;  
— налогам;

— вознаграждениям персоналу по итогам года;

— выплате отпускных пособий;

— другим целям, установленным законодательством и/или руководством субъекта [6].

При рассмотрении третьей группы расходов (рис. 1) нами проведен анализ норм, касающихся раскрытия информации для каждого вида обеспечений предприятия. На основании информации, представленной в таблице 2, можно утверждать, что большинство требований МСБУ 37 было учтено в отечественном стандарте.

Таблица 2

**Сравнительная характеристика требований к раскрытию информации по обеспечениям в финансовой отчетности**

МСБУ 37 (§§ 84—85)	ПСБУ 11 (п. 21)
балансовая стоимость на начало и конец отчетного периода	остаток обеспечения на начало и конец отчетного периода
дополнительные резервы, признанные в течение периода, включая увеличение существующих резервов	увеличение обеспечения в течение отчетного периода вследствие создания обеспечения или дополнительных отчислений
суммы, использованные (то есть реально понесенные и списанные за счет резерва) в течение периода	сумма обеспечения, использованная в течение отчетного периода.
неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода	неиспользованная сумма обеспечения, сторнированная в отчетном периоде
приращение дисконтированной суммы за отчетный период с течением времени и результат изменений ставки дисконтирования	—
краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия связанных с ним экономических выгод	целевое назначение, причины неопределенности и ожидаемый срок погашения
указание на признаки неопределенности в отношении величины и сроков их выбытия. В тех случаях, когда требуется полнота представления информации, предприятие должно раскрывать основные допущения, сделанные в отношении будущих событий	—
величину любого ожидаемого возмещения с указанием величины актива, который был признан в отношении этого ожидаемого возмещения	сумма ожидаемого возмещения затрат третьей стороной, которая учтена при оценке обеспечения

Выявленные расхождения обусловлены отсутствием соответствующих требований в содержании П(С)БУ 11, о чем речь шла выше.

Различия в учетном подходе к неиспользованной сумме обеспечения сводятся к следующему. Согласно МСБУ 37, если на конец отчетного периода выбытие активов для урегулирования обязательства больше не представляется вероятным, то обеспечение должно быть аннулировано. В свою очередь, уменьшение величины обязательства, которое не сопровождается оттоком ресурсов, в соответствии с Концептуальной основой финансовой отчетности [13] трактуется как доход.

В п. 18 П(С)БУ 11 также предусмотрена необходимость корректировки суммы обеспечения в случае отсутствия вероятности выбытия активов для погашения будущих обязательств. А уменьшение (списание) величины соответствующего обеспечения рекомендуется осуществлять с помощью сторнирования. Такой учетный подход формально полностью идентичен описанию этой процедуры в официальном переводе текста МСБУ 37 на украинский язык, размещенном на сайте Министерства финансов Украины, где слово «reverse» переведено как «сторнировать». При этом следует подчеркнуть, что согласно учетной традиции, сложившейся еще в годы СССР и нормативно закрепленной в Положении о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете в Украине [1], метод «сторно» или «красное сторно» — это способ исправления ошибок в учетных регистрах. Но изменение величины обяза-

тельств в результате появления новой информации или под влиянием новых обстоятельств, для которых в текущем или прошлых отчетных периодах формировалось обеспечение, необходимо рассматривать как изменения в учетных (бухгалтерских) оценках, а не как ошибку, поскольку оно не является результатом математических просчетов, неверного применения учетной политики, невнимательности, неверного толкования фактов или мошенничества. Так как по своей природе пересмотр учетной оценки не имеет отношения к предыдущим периодам и не является корректировкой ошибки, то последствия изменения в ней следует включать в статьи доходов или затрат в том периоде, в котором произошло изменение, а также и в последующих периодах, если изменение влияет на них, что предусмотрено как П(С)БУ 6 «Исправления ошибок и изменения в финансовых отчетах» [14], так и МСБУ 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [15].

Подводя итоги, следует отметить, что нормативная база Украины в области бухгалтерского учета обеспечений будущих затрат и платежей содержит существенные расхождения с положениями соответствующего международного стандарта. Продолжение работы по усовершенствованию норм П(С)БУ 11 в направлении сближения его с требованиями МСБУ 37 позволит в значительной мере, с одной стороны, снизить затраты на составление финансовых отчетов на основе МСФО, а с другой стороны, повысить качество финансовой отчетности, сформированной по П(С)БУ.

#### Примечания:

1. Программа реформирования системы бухгалтерского учета с применением международных стандартов: Постановление Кабинета Министров Украины от 28.10.1998 г. №1706. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/КР981706.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/КР981706.html).

2. П(С)БУ 11 «Обязательства»: Приказ Министерства финансов Украины от 31.01.2000 г. №20. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

3. МСБУ 37 «Обеспечения, условные обязательства и условные активы». URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_051).

4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): Приказ Минфина РФ от 13.12.2010 г. №167н: [ред. от 27.12.12]. URL: [http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/02/PBU\\_8.pdf](http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/02/PBU_8.pdf).

5. Инструкция по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы»: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 28.12.2005 г. №168. URL: <http://www.minfin.gov.by/accounting/methodology/acts/doc/caa5d7015a28f7e1.html>.

6. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Молдова «Собственный капитал и обязательства». URL: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartnew>.



7. Кузьмин М. Введение в МСФО. МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» // МСФО на практике. URL: <http://www.MSFO-TRAINING.RU>.

8. Методические рекомендации по применению международного стандарта бухгалтерского учета (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»: Рекомендовано к применению Экспертным Советом Министерства финансов Республики Казахстан по вопросам бухгалтерского учета и аудита согласно Протоколу от 02.03.2005 г. № 2. URL: <http://www.grossbuh.kz/information/show/id/201.html>.

9. Лоханова Н.О. Проблеми обліку забезпечень в системі управління економічною стійкістю підприємств // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. 2014. Т. 19, Вип. 2/6.

10. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине: Закон Украины от 16.07.1999 г. №996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

11. О восстановлении платежеспособности должника или признании его банкротом: Закон Украины от 14.05.1992 г. №2343-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>.

12. Положение о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете: Приказ Министерства финансов Украины от 24.05.95 г. № 88. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

13. Концептуальная основа предоставления финансовой отчетности (2010). URL: <http://www.minfin.gov.ua>.

14. П(С)БУ 6 «Исправления ошибок и изменения в финансовых отчетах»: Приказ Министерства финансов Украины от 28.05.99 г. № 137. URL: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=340510&cat\\_id=293533](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533).

15. МСБУ 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». URL: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).

#### References:

1. The Programme of reforming of the accounting system applying the international standards: The Cabinet of Ministers of Ukraine dated 28 October 1998 №1706. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP981706.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP981706.html).

2. P(S)BU 11 «Commitments»: Order of the Ministry of Finance of Ukraine from 31.01.2000, the №20. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

3. IAS 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets» URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_051).

4. Accounting Regulations «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets» (PBU 8/2010): Order of the Ministry of Finance from 13.12.2010 №167n: [Ed. from 12.27.12]. URL: [http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/02/PBU\\_8.pdf](http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/02/PBU_8.pdf).

5. Instructions on accounting «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets»: Decree of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus of 28.12.2005 №168. URL: <http://www.minfin.gov.by/accounting/methodology/acts/doc/caa5d7015a28f7e1.html>.

6. National accounting standard of the Republic of Moldova «Equity and Liabilities» // URL: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartnew>

7. Kuzmin M. Introduction to IFRS. IAS 37 «Provisions, contingent liabilities and contingent assets» // IFRS in practice. URL: <http://www.MSFO-TRAINING.RU>.

8. Methodical recommendations on the application of international accounting standard (IAS) 37 provisions, contingent liabilities and contingent assets: Recommended for use by the Expert Council of the Ministry of Finance of the Republic of Kazakhstan on accounting and auditing in accordance with the Protocol dated 02.03.2005, №2. URL: <http://www.grossbuh.kz/information/show/id/201.html>

9. Lohanova N.O. The problems of accounting in the system of management of economic sustainability of the enterprises // Bulletin Odessa national University by Mechnikov. 2014. Vol 19. Vol. 2/6.

10. On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: the Law of Ukraine dated 16.07.1999 of №996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

11. On the reconstruction of the debtor's solvency or declaring bankruptcy: the Law of Ukraine dated 14.05.1992, the №2343-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>.

12. Regulation on the provision of documentary records in the accounting: Order of the Ministry of Finance of Ukraine from 24.05.95, the № 88. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

13. The Conceptual Framework for Financial Reporting (2010). URL: <http://www.minfin.gov.ua>.

14. P(C)BU 6 «Error corrections and changes in the financial statements»: The Order of the Ministry of Finance of Ukraine from 28.05.99 Mr. №137. URL: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=340510&cat\\_id=293533](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533).

15. IAS 8 «Accounting Policies changes in accounting estimates and errors». URL: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408)