

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-74-83  
УДК 657.2(045)  
JEL M41, M49

# Начисление оценочных резервов и оценочных обязательств и их влияние на финансовые результаты в бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий

Н.С. Сулейманов

АНО ДПО «НОЦ ВКО «Алмаз-Антей» им. Академика В.П. Ефремова», Москва, Россия

## АННОТАЦИЯ

**Целью** исследования является рассмотрение проблем формирования оценочных резервов, подпадающих под требование ФСБУ 5/2019 по договорам (заказам), признанным заведомо убыточными уже после их заключения, а также влияние существующих обязательств на финансовые результаты предприятий и порядок их отражения в отчетности. В ходе работы автором обоснована необходимость начисления резерва под обесценение незавершенного производства (далее – НЗП), когда одновременно договор (заказ), по которому формируется НЗП, признается заведомо убыточным, и величина предполагаемых затрат, необходимых для завершения производства НЗП (выполнения работ, услуг), а также подготовки к продаже и осуществления продажи, существенно превышает саму сумму накопленного НЗП. На основе проведенного анализа существующего подхода к отражению оценочных обязательств (по заведомо убыточным договорам на счетах учета) дано обоснование авторского видения их представления и предложены практические рекомендации по отражению соответствующих резервов на счетах бухгалтерского учета. **Результаты** исследования могут быть использованы для повышения качества и надежности учетной информации, а также будут полезны при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, выполняющих договоры, которые подпадают под определение заведомо убыточных согласно пп. а, п. 2 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». В качестве инструментария использованы **методы** анализа и синтеза на основе креативно-информационного подхода. **Ключевые слова:** незавершенное производство; оценочные резервы; оценочное обязательство; чистая стоимость продажи; обесценение; заведомо убыточный договор

**Для цитирования:** Сулейманов Н.С. Начисление оценочных резервов и оценочных обязательств и их влияние на финансовые результаты в бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(2):74-83. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-74-83

## ORIGINAL PAPER

## Accrual of Estimated Reserves and Estimated Liabilities and their Impact on Financial Results in the Accounting (Financial) Statements of Enterprises

N.S. Suleymanov

ANPO APE "REC ASD Almaz-Antey" named after Academician V.P. Efremov, Moscow, Russia

## ABSTRACT

The purpose of the study is to consider the problems of formation of the valuation of estimated reserves falling under the requirement of FAS 5/2019 "Reserves" the contracts (orders) recognized as obviously unprofitable or loss-making after their conclusion, as well as the impact of existing liabilities on the financial results of enterprises, and the procedure for their recognition in the financial reporting statements. In the course of the work, the author substantiated and justified the necessity to accrue a reserve or provision for the impairment of work in progress (hereinafter referred to as WIP), when at the same time the contract (order) under which the WIP is formed is recognized as obviously unprofitable and the amount of estimated costs necessary to complete the production of the WIP (performance of work, services), as well as preparation for sale and implementation of the sale, significantly exceeds the amount of accumulated WIP. Practical recommendations

© Сулейманов Н.С., 2024

are given for reflecting the mentioned above relevant reserves in accounting, the analysis of the existing approach to the reflection of estimated liabilities for obviously unprofitable contracts in accounting was carried out and the justification of the author's vision of reflecting these transactions in accounting is given. The results of the study can be used to improve the quality and reliability of accounting information on estimated reserves and estimated liabilities and will also be useful when conducting an audit of the accounting (financial) statements of enterprises performing contracts that fall under the definition of obviously unprofitable according to paragraph a, article 2 of RAS 8/2010 "Estimated liabilities, contingent liabilities and contingent assets." The methods of analysis, synthesis and logical research based on a creative information approach were used as tools.

**Keywords:** work in progress; estimated or valuation reserves; estimated liability; net sales value; impairment; obviously unprofitable contract

**For citation:** Suleymanov N.S. Accrual of estimated reserves and estimated liabilities and their impact on financial results in the accounting (financial) statements of enterprises. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):74-83. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-74-83

## ВВЕДЕНИЕ

Отечественная система нормативного регулирования бухгалтерского учета оценочных резервов и оценочных обязательств с момента зарождения претерпела ряд изменений. Первоначально создание резервных фондов и принятие обязательств было добровольным, и зачастую указанное право играло не в пользу повышения достоверности и качества отчетности, а, скорее всего, позволяло руководству организации скорректировать финансовые результаты в ту или иную сторону в зависимости от планируемых целей. В частности, такое право было закреплено в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденном приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н в редакции, действовавшей до 01.01.2011 г.<sup>1</sup> Так, в п. 70 указанного Положения значилось, что организации могут создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими компаниями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги. Однако по мере изменения законодательного подхода от возможности предоставления права начисления резервов к их обязательному созданию актуальность данного вопроса значительно возросла. Что касается резерва под обесценение запасов, то в соответствии с действовавшим ранее ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» на НЗП он не начислялся<sup>2</sup>; при этом информация о наличии

обесценения НЗП могла оказать существенное влияние на финансовые результаты и данные бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций о стоимости запасов.

Наибольшую актуальность указанная проблема приобрела для крупных компаний, выполняющих контракты, предусматривающие длительный цикл производства продукции (работ, услуг), или выполнения НИОКР и имеющие значительные затраты в виде незавершенного производства. Для таких организаций некорректное формирование оценочных резервов под обесценение НЗП и оценочных обязательств по заведомо убыточным контрактам может оказать существенное влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности, а также привести к искажению показателей незавершенного производства в бухгалтерском балансе. Кроме того, управленческие решения, принятые руководством экономического субъекта и акционерами (участниками) на основании такой недостоверной отчетности, могли быть недостаточно эффективными в реализации, а в некоторых случаях и некорректными.

## АНАЛИЗ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ

Первые законодательные изменения, касающиеся обязательного начисления резервов, произошли уже в 2011 г., когда в новой редакции Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности право начисления резерва по сомнительной задолженности сменилось обязательным требованием по его созданию. В п. 70 документа говорилось следующее: «Организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые ре-

<sup>1</sup> Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_20081/?ysclid=lq3wxfaf0qq9595748](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/?ysclid=lq3wxfaf0qq9595748)

<sup>2</sup> Приказ Минфина от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01"» (утратил силу). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_32619/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/)

зультаты организации»<sup>3</sup>. Одновременно было изменено определение сомнительной задолженности — ее характеристика стала более точной. Если ранее (до 2011 г.) сомнительной признавалась задолженность, которая не была погашена в срок, то, согласно новой редакции рассматриваемого Положения, таковой может быть признана дебиторская задолженность, срок погашения которой еще не наступил, но имеется высокая степень вероятности ее непогашения в срок. Указанные нововведения вынуждают компании проводить постоянный мониторинг и анализ платежеспособности контрагентов, а также следить за выполнением ими договорных обязательств в оговоренные сроки. Это позволяет выявлять сомнительные дебиторские задолженности, по которым следует начислить необходимый резерв, на более ранней стадии.

Действующим ранее (до 2021 г.) ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»<sup>4</sup> также не была предусмотрена необходимость начисления резерва под обесценение НЗП — отчасти по причине того, что незавершенное производство было исключено из сферы действия данного документа, а какими-либо другими федеральными стандартами или положениями по бухгалтерскому учету его оценка не регулировалась. При этом предусмотренные в МСФО нормы, регламентирующие порядок оценки запасов (включая НЗП), их учет и обесценение, как правило, не применялись в отечественной практике по причине сложности их восприятия, необходимости выполнения многочисленных процедур по проверке на обесценение и подготовки дополнительного объема документов. Однако отметим, что хотя такие активы, как незавершенное производство, не включались в состав материально-производственных запасов до принятия нового ФСБУ 5/2019<sup>5</sup>, формирование резерва по ним было предусмотрено Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его

применению<sup>6</sup>. Согласно комментариям к счету 14 этого документа, он предназначен для обобщения информации о резервах под снижение стоимости незавершенного производства, готовой продукции, товаров и иных ценностей. Необходимость проверки НЗП на обесценение была обоснована в Рекомендации Р-107/2019-ОК Маш «Обесценение незавершенного производства», принятой отраслевым комитетом по машиностроению Фонда «НРБУ «БМЦ»» 14.10.2019<sup>7</sup> (далее — Рекомендация). При этом в п. 1 Рекомендации отмечено, что она применяется при оценке незавершенного производства за исключением случая, когда оно сформировано в связи с заведомо убыточным договором. Таким образом, Рекомендация фактически отсылает к нормам ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»<sup>8</sup> при возникновении ситуации по обесценению НЗП по заведомо убыточным договорам несмотря на то, что порядок учета и отражения в отчетности оценочных резервов под обесценение НЗП и оценочных обязательств по заведомо убыточным договорам существенно различаются.

Приверженность принципам, закрепленным в Международных стандартах финансовой отчетности (МФСО), введение в действие Федерального закона «О бухгалтерском учете»<sup>9</sup>, новых положений по бухгалтерскому учету и федеральных стандартов привели к тому, что требование по начислению оценочных резервов и оценочных обязательств стало обязательным практически для всех организаций, кроме имеющих право вести упрощенный учет. Одним из последних нововведений стало обязательное применение с 01.01.2021 г. ФСБУ 5/2019 «Запасы», согласно которому запасы, в число которых, в со-

<sup>3</sup> Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_20081/?ysclid=lq3wxfa0qq9595748](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/?ysclid=lq3wxfa0qq9595748)

<sup>4</sup> См. выше.

<sup>5</sup> Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»». URL: <https://base.garant.ru/73798403/?ysclid=lq3x1bsyup71176771>

<sup>6</sup> Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_29165/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/)

<sup>7</sup> Рекомендация Р-107/2019-ОК Маш «Обесценение незавершенного производства». Бухгалтерский методологический центр (официальный сайт). URL: [http://bmcenter.ru/Files/R-OK\\_Mash\\_Obesceneniye\\_nezavershennogo\\_proizvodstva](http://bmcenter.ru/Files/R-OK_Mash_Obesceneniye_nezavershennogo_proizvodstva) (дата обращения: 12.12.2023).

<sup>8</sup> Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_110328/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/)

<sup>9</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/?ysclid=lq3wz8y2pc657541619](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?ysclid=lq3wz8y2pc657541619)

Таблица 1 / Table 1

**Порядок определения чистой стоимости продажи запасов согласно ФСБУ 5/2019 /  
The procedure for determining the net sale value of inventories according to FAS 5/2019**

Объект сравнения / Comparison object	ФСБУ 5/2019 / FAS 5/2019
Порядок определения чистой стоимости продажи запасов	Предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи
	Величина, равная приходящейся на данные запасы доле предполагаемой цены, по которой организация может продать готовую продукцию, работы, услуги, в производстве которых используются указанные запасы, как доля в цене
	Цена, по которой возможно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату

*Источник / Source:* разработано автором по данным приказа Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»». URL: <https://base.garant.ru/73798403/?ysclid=lq3x1bsyup71176771> / developed by the author based on Order of the Ministry of Finance of Russia dated November 15, 2019 "180n" "On approval of the Federal Accounting Standard FSBU 5/2019 "Inventories". URL: <https://base.garant.ru/73798403/?ysclid=lq3x1bsyup71176771>

ответствии со стандартом, входят и НЗП, подлежат отражению в учете по наименьшей из фактической себестоимости или чистой стоимости их продажи, так как величина превышения первой над второй признается их обесценением. При этом, согласно п. 29 данного стандарта, чистая стоимость продажи запасов может определяться организацией одним из способов, представленных в табл. 1.

Обязательность формирования компаниями оценочных резервов (в том числе по НЗП), отраженная в новом ФСБУ 5/2019, была вызвана необходимостью соблюдения основных принципов (требований) бухгалтерского учета в части осмотрительности, предусмотренной в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организаций»<sup>10</sup>. Согласно п. 6 ПБУ 1/2008 требование осмотрительности заключается в большей готовности «к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов».

Следует обратить внимание на отличия в определении чистой стоимости продажи запасов согласно ФСБУ 5/2019 и Рекомендации. Во втором документе речь идет о «предполагаемых затратах, необходимых для завершения производства», а не

обо всех «предполагаемых затратах, необходимых для их производства», как это указано в п. 29 ФСБУ 5/2019. Так или иначе, оба эти варианта фактически определяют ожидаемый финансовый результат по конкретному договору (заказу). Аналогичный вывод сделан в статье В.А. Ситниковой: «Если из цены, по которой организация может продать запасы, вычесть затраты на их производство и продажу, то получится скорее предполагаемый финансовый результат» [1, с. 4]. В работе группы авторов [2] отмечено, что наиболее приближенным к международным стандартам в настоящее время является новый ФСБУ 5/2019 «Запасы», поскольку он разрабатывался на основе МСФО (IAS) 2 «Запасы»<sup>11</sup>. Более обстоятельно проблемы определения чистой стоимости продажи запасов и предполагаемых затрат, требуемых для «производства, подготовки к продаже и осуществления продажи», а также необходимые для уточнения формулировок рекомендации изложены в монографии [3]. Актуальные вопросы организации учета незавершенного производства и готовой продукции, а также их последующей оценки по ФСБУ 5/2019 рассмотрены в работах [4–6], но анализируемая в настоящем исследовании проблема в них не раскрыта.

<sup>10</sup> Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)), Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)): приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020). URL: <http://www.consultant.ru/>

<sup>11</sup> «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). URL: <https://base.garant.ru/71323392/?ysclid=lq3x356ocs997756746>



Основные требования к порядку формирования и изменения величины оценочных резервов под обесценение НЗП, согласно нормам ФСБУ 5/2019 и оценочным обязательствам по заведомо убыточным договорам в соответствии с ПБУ 8/2010, приведены в *табл. 2*.

Учитывая, что ФСБУ 5/2019 разработан на основе МСФО (IAS) 2, можно говорить о том, что различий между основными принципами подготовки информации о запасах, включая данные о резервах под обесценение НЗП, в отечественной и международной практике стало значительно меньше. Вопросы, касающиеся сравнения этих стандартов, рассмотрены в статьях А. В. Ивановской и Е. В. Ершовой [16], С. Н. Коваленко и Ю. Н. Коваленко [17], О. А. Солдаткиной [18]. Проблемам учета оценочных резервов также посвящена статья [19] — ее авторы С. В. Козменкова и Р. А. Алборов отмечают высокую сложность создания экономическими субъектами резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ

Проанализируем ситуацию, когда в ходе длительного изготовления продукции (выполнения НИОКР, оказания услуг) договор был признан заведомо убыточным в соответствии с критериями, приведенными в ПБУ 8/2010. Так, в некоторых случаях — главным образом при выполнении НИОКР по длительным договорам, в случае продолжительного цикла изготовления продукции, вследствие роста цен на сырье, материалы и комплектующие, а также по причине переноса сроков расходы на производство предусмотренной договором продукции (выполнение НИОКР, оказание услуг) могут существенно превысить чистую стоимость продажи НЗП, т. е. фактически договор становится заведомо убыточным для исполнителя сразу после его заключения.

Возникает вопрос: что в таком случае делать бухгалтеру, каким стандартом или рекомендациям руководствоваться? Согласно п. 1 Рекомендации она не применяется к таким ситуациям. Тем не менее в настоящее время специалисты учета, руководствуясь положениями ПБУ 8/2010 и указанными в Приложении 1 к нему примерами, начисляют оценочное обязательство по договору только тогда, когда договор квалифицируется как заведомо убыточный *на момент его подписания*. Если же договор становится заведомо убыточным *уже в процессе его исполнения*, то, как правило, формируется только оценочный резерв под обесценение НЗП (как того

требует ФСБУ 5/2019), что может стать причиной существенного искажения показателей отчетности и финансового результата организации.

Согласно п. 2 ПБУ 8/2010 такие договоры фактически подпадают под его действие вне зависимости от даты их заключения, так как по условиям речь идет не только о договорах, признанных заведомо убыточными на момент их заключения. Однако при наличии незавершенного производства возникает необходимость применения к таким договорам (заказам) одновременно ФСБУ 5/2019 в части требования по обесценению НЗП. Очевидно, что резерв под обесценение незавершенного производства не может быть создан в размере, превышающем саму сумму накопленного НЗП по конкретному договору (заказу) на соответствующую отчетную дату, поскольку в противном случае балансовая стоимость данного НЗП может оказаться отрицательной. Таким образом, наиболее логичным будет применение обоих указанных стандартов.

Для решения данного вопроса необходимо также рассмотреть положения, изложенные в МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и касающиеся порядка определения критериев обременительных договоров. Согласно этому стандарту под обременительным договором понимается документ, «неизбежные затраты на выполнение обязанностей по которому превышают ожидаемые от его исполнения экономические выгоды. Неизбежные затраты отражают минимальные чистые расходы на выход из договора, соответствующие наименьшему из двух значений: суммы затрат на его исполнение и суммы всех компенсаций и штрафов, вытекающих из неисполнения договора»<sup>12</sup>. При этом в п. 69 МСФО (IAS) 37 содержится правило, согласно которому перед созданием оценочного обязательства по обременительному (заведомо убыточному) договору организацией должен быть признан убыток от обесценения каких-либо активов, используемых для выполнения соответствующего договора (заказа). Таким образом, МСФО предполагает возможность наличия одновременно нескольких разных обесценений (резервов) по одному и тому же обязательству или активам, задействованным для его исполнения, чего нет в требованиях российских стандартов учета.

<sup>12</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». URL: <https://base.garant.ru/71323392/?ysclid=lq3x356ocs997756746>

Таблица 2 / Table 2

**Характеристика требований к порядку формирования и изменения величины резервов под обесценение НЗП и оценочного обязательства по заведомо убыточным договорам /  
Characteristics of the requirements for the procedure for the formation, establishing and changing the amount of reserves and allowances for impairment of inventory and estimated liability for obviously unprofitable contracts**

Признаки различий / A sing of differences	Резерв под обесценение НЗП (ФСБУ 5/2019) / Provision for impairment of work in progress (FAS 5/2019)	Резерв по заведомо убыточным договорам (ПБУ 8/2010) / Provision for unprofitable contracts (RAS 8/2010)
Объект анализа	Незавершенное производство, в том числе продукции (работ, услуг)	Договор, признанный заведомо убыточным
Причины создания	Превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи. Моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости, сужение рынков сбыта запасов	Превышение затрат на исполнение договора над ожидаемой выручкой
Периодичность	На каждую отчетную дату	На каждую отчетную дату
Определение величины резерва/оценочного обязательства	Превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи, определяемой в соответствии с п. 29 ФСБУ 5/2019	Превышение неизбежных расходов на исполнение договоров над поступлениями, ожидаемые от их исполнения
Начисление резерва / оценочного обязательства	Величина обесценения запасов признается расходом периода, в котором создан (увеличен) резерв под их обесценение и отражается по Дт субсчета 90–2 «Себестоимость продаж» и Кт счета 14	Начисление оценочного обязательства отражается по Дт субсчета 91–2 «Прочие расходы» и Кт счета 96 по соответствующей аналитике
Восстановление резерва / оценочного обязательства	Величина восстановления резерва под обесценение запасов относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде по Дт субсчета 90–2 «Себестоимость продаж» (Сторно) Кт счета 14	Восстановление оценочного обязательства отражается по Дт счета 96 и Кт субсчета 91–1 [относится на увеличение финансовых результатов при реализации (исполнении) договора]

*Источник / Source:* разработано автором на основе ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» / developed by the author based on the analysis of the FAS 5/2019 and RAS / 1010.

В данном исследовании автор рассматривает только договоры, от выполнения которых исполнитель фактически не может отказаться в одностороннем порядке без существенных репутационных потерь или угрозы оказаться в реестре недобросовестных поставщиков (подрядчиков, исполнителей) (например, при выполнении госконтрактов или осуществлении закупок в соответствии с правилами, установленными Федеральным законом от 05.04.2013 № 44-ФЗ<sup>13</sup>) и затраты на исполнение

которых превышают ожидаемые от них поступления. В связи с этим под минимальными чистыми затратами в настоящем исследовании понимаются неизбежные расходы на исполнение договора, которые исполнитель будет вынужден понести, несмотря на ожидаемые убытки по нему.

В настоящее время порядок отражения на счетах бухгалтерского учета оценочных резервов под обесценение запасов и НЗП исследован рядом известных отечественных авторов, большая часть которых предлагает фиксировать в учете начисление

<sup>13</sup> Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных

нужд». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_144624/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144624/)

и восстановление резерва через счета учета расходов по обычным видам деятельности проводкой Дт счета 90 — Кт счета 14, а при восстановлении резерва — проводкой Дт счета 90 — Кт счета 14 — Сторно [1, 7–12]. Что касается порядка отражения оценочных обязательств по заведомо убыточным договорам, то, согласно п. 8 ПБУ 8/2010, они фиксируются на счете учета резервов предстоящих расходов по кредиту счета 96 и в зависимости от его характера относятся на расходы по обычным видам деятельности или на прочие. Правда, в работах российских ученых встречаются и иные предложения (подходы) относительно отражения таких оценочных обязательств. В частности, автор [13] рекомендует отнести оценочные обязательства (в случае исполнения организацией заведомо убыточного договора) на расходы по обычным видам деятельности отчетного периода с такой проводкой, как Дт счета 20 — Кт счета 96, а при признании выручки — произвести списание резерва проводками Дт счета 96 — Кт счета 20.

В статье [14] со ссылкой на МСФО (IAS) 37 рассматривается возможность применения положений данного стандарта при определении необходимости начисления оценочного резерва под обесценение материально-производственных запасов (МПЗ) и оценочного обязательства по заведомо убыточным договорам, но при этом не дается рекомендаций по отражению указанных операций на счетах учета.

По нашему мнению, такое оценочное обязательство в сумме превышения ожидаемых расходов на его исполнение над величиной накопленного по нему НЗП, начисленное по заведомо убыточному договору (который руководство решило исполнить), необходимо отражать в составе расходов по обычным видам деятельности, используя следующую проводку: Дт счета 90 — Кт счета 96.

Договор, который на момент подписания не являлся заведомо убыточным, должен быть признан таковым, если вследствие роста цен на сырье, материалы, покупные комплектующие и материалы расходы на производство предусмотренной договором продукции (выполнение НИОКР, оказание услуг) существенно превысили чистую стоимость продажи. Организациям необходимо создавать резервы на сумму превышения ожидаемых расходов над фактической себестоимостью НЗП по каждому договору, признанному заведомо убыточным уже после его заключения; и, кроме того, одновременно должен быть создан резерв под обесценение НЗП на всю сумму НЗП.

*Рассмотрим следующий пример.*

Пусть накопленное НЗП по договору (заказу) на 31.12.2022 г. составляет 3200 тыс. руб.; дополнительные ожидаемые неизбежные затраты, необходимые для завершения изготовления продукции (работ, услуг), предполагаются в размере 5000 тыс. руб.; ожидаемая выручка по договору — 4000 тыс. руб. Таким образом, договор признается заведомо убыточным — ожидаемый убыток от его исполнения составит 4200 тыс. руб. (4000 тыс. руб. — 3200 тыс. руб. — 5000 тыс. руб.).

В бухгалтерском учете данной организации на 31.12.2022 г. признаются: убыток от обесценения НЗП на всю его сумму, так как ожидаемые убытки превышают НЗП, равный 3200 тыс. руб. (проводка Дт счета 90.2 — Кт счета 14); одновременно начисляется оценочное обязательство по убыточному договору на оставшуюся сумму убытка — 1000 тыс. руб. (проводка Дт счета 90.2 — Кт счета 96). По мере увеличения величины НЗП по рассматриваемому договору оценочное обязательство по нему подлежит восстановлению, т.е. оформляется записью Дт счета 90.2 — Кт счета 96 — (Сторно); при этом одновременно доначисляется резерв под обесценение НЗП на аналогичную сумму.

Например, если на 31.12.2023 г. сумма НЗП по рассматриваемому договору (заказу) составила 5000 тыс. руб., то на указанную дату в учете организации отражается восстановление оценочного обязательства на сумму в 1000 тыс. руб. записью [Дт счета 90.2 — Кт счета 96 — (Сторно)] и одновременно производится бухгалтерская запись по доначислению резерва под обесценение НЗП на сумму 1000 тыс. руб. (Дт счета 90.2 — Кт сч 14).

Начисление оценочных обязательств и оценочных резервов предлагаемым способом, в том числе сторнировочными проводками, обеспечит компании выполнение требований ФСБУ 5/2019 и ПБУ 8/2010, а также повысит качество и достоверность отчетности за счет предоставления более точной информации о состоянии запасов и незавершенного производства, что, в свою очередь, позволит руководству организации принимать более обоснованные экономические решения по управлению ее финансово-хозяйственной деятельностью.

Ранее нами были исследованы проблемы влияния финансовых результатов по заведомо убыточным контрактам на порядок признания выручки по мере готовности и достоверности оценки степени завершенности контрактов (исполнения договора) [15]. Порядок признания оценочного обязательства

разъяснен также в рекомендациях аудиторам, изложенных в письме Минфина РФ, где говорится, что величина оценочного обязательства по заведомо убыточным договорам определяется как наименьшая из двух величин: превышения неизбежных расходов на выполнение такого договора и ожидаемых поступлений по нему (или суммы санкций за расторжение договора)<sup>14</sup>.

Однако мы полагаем, что в данном документе речь идет об определении оценочного обязательства по заведомо убыточному договору, который был признан таковым на момент его заключения и по которому руководством организации еще не принято решение относительно необходимости его исполнения или расторжения. Считаем, что в первом случае, несмотря на подтвержденные неизбежные расходы (убытки), связанные с исполнением договора, исходя из требования п. 5 и пп. 15–16 ПБУ 8/2010, оценочное обязательство по нему должно быть признано в бухгалтерском учете в сумме, отражающей наиболее достоверную денежную оценку неизбежных ожидаемых расходов, необходимых для его исполнения по состоянию на отчетную дату, т.е. фактически в сумме ожидаемого убытка по договору.

## ВЫВОДЫ

Анализ существующего на сегодняшний день опыта применения ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ПБУ

8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», а также детальное изучение требований, предъявляемых данными стандартами к порядку начисления оценочных резервов и оценочных обязательств, показали, что в учетной практике имеются ряд проблемных вопросов, не охваченных данными стандартами или решение которых не следует явно из положений этих документов. В то же время применение зарубежной практики и международных стандартов финансовой отчетности, в частности МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», также не дает полного ответа на исследуемые вопросы. В результате проведенного исследования нами предложен новый порядок начисления оценочных резервов и оценочных обязательств по заведомо убыточным договорам, признанным таковыми уже после их заключения (ожидаемые неизбежные затраты на их завершение на отчетную дату превышают сумму накопленного в соответствии с их условиями НЗП), а также даны рекомендации по их отражению на счетах бухгалтерского учета.

Выявленные проблемы свидетельствуют о необходимости дальнейшего совершенствования положений ФСБУ 5/2019 и ПБУ 8/2010 с целью повышения уровня достоверности информации о МПЗ и НЗП, оценочных резервах и оценочных обязательствах в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций. Результаты исследования могут быть использованы при разработке новых федеральных стандартов бухгалтерского учета, например ФСБУ «Выручка», а также будут полезны при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности компаний.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ситникова В.А. Резерв под обесценение запасов в соответствии с ФСБУ 5/2019: проблемы и решения. *Международный бухгалтерский учет*. 2022;(9):1019–1032.
2. Клычова Г.С., Исхаков А.Т., Каримуллина А.И. Сравнительная характеристика применяемых методов оценки и учета незавершенного производства в отечественной и международной практике. *Международный бухгалтерский учет*. 2022;(5):520–535.
3. Алейникова М.Ю., Алексеева Г.И., Ситникова В.А. Стандартизация формирования и раскрытия финансовой информации как инструментарий обеспечения долгосрочного устойчивого развития России. Монография. М.: КноРус; 2021. 290 с.
4. Грицук Н.В., Сухова А.К. Особенности организации учета незавершенного производства и готовой продукции в соответствии с ФСБУ 5/2019. *Вектор экономики*. 2021;(12):2.
5. Сотникова Л.В. Учет запасов как ключевой вопрос аудита. *Аудитор*. 2021;7(10):24–32. DOI: 10.12737/1998–0701–2021–7–10–24–32
6. Соколовская А.С., Янковская Д.Г. Особенности применения ФСБУ 5/2019 «Запасы» современными коммерческими организациями. *Казанский экономический вестник*. 2021;(1):79–85.



7. Елина Л.А. Резерв под обесценение запасов по новым правилам. 2021. URL: <https://glavkniga.ru/elver/2021/2/5100>
8. Крутякова Т.Л. Годовой отчет 2021. М.: АйСи Групп; 2021. 640 с.
9. Моряк Е.Н. Обесценение запасов по новым правилам. *Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2021;(2):28–33.
10. Рабинович А.М. Бухгалтерский учет запасов в соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 «Запасы». М.: АйСи Групп; 2021. 176 с.
11. Харалгина О.Л., Федорова О.С., Ананьина К.С. и др. Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета на 2021 год. *Налоги и финансовое право*. 2021;(3):8–158.
12. Яковенко П.В. Учет запасов по-новому. *Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2020;(10):41–51.
13. Крутякова Т.Л. Годовой отчет 2022. М.: АйСи Групп; 2022. 608 с.
14. Федорова О.С., Харалгина О.Л., Королева М.В., Алпатов П.С., Брызгалов А.В. Сложные операции и сделки: бухгалтерский учет, документооборот, применение ККТ. *Налоги и финансовое право*. 2018;(11):8–147.
15. Чайковская Л.А., Сулейманов Н.С. Проблемы признания выручки по мере готовности при выполнении контрактов по НИОКР на предприятиях ОПК. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;26(5):522–539.
16. Ивановская А.В., Ершова Е.В. Концепция формирования учетной информации о материально-производственных запасах в системе российских и международных стандартов финансовой отчетности. *Вектор экономики*. 2020. URL: [http://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2020/11/accounting/Ivanovskaya\\_Ershova.pdf](http://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2020/11/accounting/Ivanovskaya_Ershova.pdf)
17. Коваленко С.Н., Коваленко Ю.Н. Сравнительная характеристика ФСБУ 5/2019 «Запасы» и МСФО 2 «Запасы» как основа построения учетного процесса организаций агропромышленного комплекса. *Вестник Воронежского государственного аграрного университета*. 2021;14(3):177–184. DOI: 10.53914/issn2071-2243\_2021\_3\_177
18. Солдаткина О.А. Актуальные вопросы формирования информации о запасах по российским и международным требованиям. *Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права*. 2020;(1–2):37–43. DOI: 10.38161/2618-9526-2020-1-2-28
19. Козменкова С.В., Алборов Р.А. Итоги и перспективы развития бухгалтерского учета в России (1991–2021 гг.). *Международный бухгалтерский учет*. 2022;(11):1261–1282.

## REFERENCES

1. Sitnikova V.A. Reserve for impairment of reserves in accordance with FSB 5/2019: problems and solutions. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2022;(9):1019–1032. (In Russ.).
2. Klychova G.S., Iskhakov A.T., Karimullina A.I. Comparative characteristics of applied methods of assessment and accounting of work-in-progress in domestic and international practice. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2022;(5):520–535. (In Russ.).
3. Aleynikova M. Yu., Alekseeva G.I., Sitnikova V.A. Standardization of formation and disclosure of financial information as a tool for ensuring long-term sustainable development of Russia. Monograph. Moscow: KnoRus; 2021. 290 p. (In Russ.).
4. Gritsuk N.V., Sukhova A.K. Features of the organization of accounting for work-in-progress and finished products in accordance with FSB 5/2019. *Vektor ekonomiki = Vectoreconomy*. 2021;(12):2. (In Russ.).
5. Sotnikova L.V. Inventory accounting as a key audit issue. *Auditor*. 2021;7(10):24–32. (In Russ.). DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-10-24-32
6. Sokolovskaya A.S., Yankovskaya D.G. Features of the application of FSB 5/2019 «Reserves» by modern commercial organizations. *Kazanskii ekonomicheskii vestnik = Kazan Economic Bulletin*. 2021;(1):79–85. (In Russ.).
7. Elina L.A. Reserve for depreciation of reserves under the new rules. 2021. URL: <https://glavkniga.ru/elver/2021/2/5100> (In Russ.).
8. Krutyakova T.L. Annual report 2021. Moscow: AiSi Group; 2021. 640 p. (In Russ.).
9. Seaman E.N. Depreciation of stocks according to new rules. *Turisticheskie i gostinichnye uslugi: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Tourist and hotel services: accounting and taxation*. 2021;(2):28–33. (In Russ.).
10. Rabinovich A.M. Inventory accounting in accordance with the requirements of FSB 5/2019 “Reserves”. Moscow: AiSi Group; 2021. 176 p. (In Russ.).

11. Kharalgina O.L., Fedorova O.S., Ananyina K.S., etc. Accounting policy of the enterprise for accounting purposes for 2021. *Nalogi i finansovoe parvo = Taxes and financial law*. 2021;(3):8–158. (In Russ.).
12. Yakovenko P.V. Inventory accounting in a new way. *Apteka: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Pharmacy: accounting and taxation*. 2020;(10):41–51. (In Russ.).
13. Krutyakova T.L. Annual report 2022. Moscow: AiSi Group; 2022. 608 p. (In Russ.).
14. Fedorova O.S., Kharalgina O.L., Koroleva M.V., Alpatov P.S., Bryzgalin A.V. Complex operations and transactions: accounting, document flow, application of KKT. *Nalogi i finansovoe parvo = Taxes and financial law*. 2018;(11):8–147. (In Russ.).
15. Tchaikovsky L.A., Suleymanov N.S. Problems of revenue recognition as soon as it is ready when performing R&D contracts at defense industry enterprises. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2023. 2023;26(5):522–539. (In Russ.).
16. Ivanovskaya A.V., Ershova E.V. Concept of formation of accounting information on inventories in the system of Russian and international financial reporting standards. *Vektor ekonomiki = Economics vector*. 2020. URL: [http://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2020/11/accounting/Ivanovskaya\\_Ershova.pdf](http://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2020/11/accounting/Ivanovskaya_Ershova.pdf). (In Russ.).
17. Kovalenko S.N., Kovalenko Yu.N. Comparative characteristics of FSBU 5/2019 “Inventories” and IFRS 2 “Inventories” as the basis for constructing the accounting process of organizations in the agro-industrial complex. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of Voronezh State Agrarian University*. 2021;14(3):177–184. (In Russ.). DOI: 10.53914/issn2071-2243\_2021\_3\_177
18. Soldatkina O.A. Topical issues of generating information about reserves according to Russian and international requirements. *Vestnik Khabarovskogo gosudarstvennogo universiteta ekonomiki i prava = Bulletin of the Khabarovsk State University of Economics and Law*. 2020;(1–2):37–43. (In Russ.). DOI: 10.38161/2618-9526-2020-1-2-28
19. Kozmenkova S.V., Alborov R.A. Results and prospects for the development of accounting in Russia (1991–2021). *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2022;(11):1261–1282 (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

**Нажмудин Сулейманович Сулейманов** — начальник службы консолидированной финансовой отчетности по МСФО, АНО ДПО «НОЦ ВКО «Алмаз-Антей» им. Академика В.П. Ефремова», Москва, Россия

**Nazhmudin S. Suleymanov** — Head of IFRS Consolidated Financial Statements, Autonomous Non-Profit Organization of Additional Professional Education “Almaz-Antey Air and Space Defence Research and Education Centre” named after Academician V.P. Efremov, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0009-0000-3006-4396>

[n.suleymanov@almaz-antey.ru](mailto:n.suleymanov@almaz-antey.ru)

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 12.12.2023; после рецензирования 16.02.2024; принята к публикации 07.05.2024.

The article was submitted on 12.12.2023; revised on 16.02.2024 and accepted for publication on 07.05.2024.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The author read and approved the final version of the manuscript.