

© Е. Г. ТОКМАКОВА<sup>1</sup>, Е. Л. АПРЕЛКОВА<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Тюменский государственный университет

<sup>2</sup> Государственное предприятие

Ханты-Мансийского автономного округа–Югры «Северавтодор»

tokmake@mail.ru, alekvika@mail.ru

УДК 657:1

**ПРИЗНАНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ  
И ОТРАЖЕНИЕ НА СЧЕТАХ ГАРАНТИЙНЫХ  
ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО ДОГОВОРАМ ПОДРЯДА  
ADMISSION OF GUARANTEED ESTIMATED LIABILITIES  
IN ACCOUNTING AND THEIR RECOGNITION  
ON ACCOUNTS UNDER TURNKEY CONTRACTS**

На практике часто возникают вопросы о возможности признания в бухгалтерском учете при конкретных ситуациях обязательств в качестве оценочных, в частности по обязательствам, определенным гарантийными условиями договоров подряда. В данной статье представлены аргументы, базирующиеся на правовых нормах, которые позволяют однозначно квалифицировать гарантийные обязательства по договорам подряда как оценочные обязательства. При этом рассматривается конкретная ситуация по гарантийным обязательствам согласно договорам подряда на содержание автомобильных дорог. Представлена методика отражения на счетах фактов хозяйственной жизни, связанных с возникновением и погашением гарантийных оценочных обязательств, с использованием традиционно в данной ситуации счета 96 «Резерв предстоящих расходов», но рассматривающая различные варианты корреспондирующих счетов по дебету, в частности счета 28 «Брак в производстве». Предложенная методика позволит сформировать в системе бухгалтерского учета полную и достоверную информацию об оценочных гарантийных обязательствах.

*The article deals with a frequent question of admitting liabilities as indemnity bonds in accounting, in particular when dealing with certain liabilities defined by guarantee terms of turnkey contracts. The article submits arguments based on principles of law which allow to definitely qualify indemnity bonds in turnkey contracts as estimated liabilities. This involves considering the situation with indemnity bonds concerned by turnkey contracts of roads' maintenance. There is the method of repulsing economic facts (which are connected with appearance and redemption of indemnity bonds) involving traditional usage of account 96 "Provisions of impending expenses" but paying attention to different types of offsetting accounts, particularly account 28 "Defects while production". Within the accounting system the submitted method will enable to get sufficient and error-free information on indemnity bonds.*

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА.** Оценочные обязательства, бухгалтерский учет, гарантийные обязательства.

**KEY WORDS.** Estimated liabilities, accounting, indemnity bonds.

Порядок признания и отражения в бухгалтерском учете оценочных обязательств определен Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [7] (далее — ПБУ 8/2010).

Примеры, приведенные в Приложении 1 к ПБУ 8/2010, описывают возможные случаи возникновения оценочных обязательств. Однако эти примеры не позволяют бухгалтеру при оценке определенной хозяйственной ситуации сделать однозначный бесспорный вывод о наличии всех необходимых признаков оценочного обязательства. При признании обязательства оценочным и определении его величины необходимо взвешенно, всесторонне, с профессиональной осторожностью и осмотрительностью проанализировать каждую конкретную хозяйственную ситуацию. О наличии проблем в квалификации обязательств как оценочных свидетельствуют публикации по данному вопросу в отношении различных объектов, в частности по резервам на предстоящие затраты по рекультивации земель и осуществлению иных природоохранных мероприятий [3; 4]. Ошибки при определении объекта как оценочное обязательство приведут к формированию искаженной информации о финансовом положении организации по данным бухгалтерской отчетности, а это, в свою очередь, — к неадекватным решениям со стороны пользователей данными бухгалтерского учета.

В бухгалтерской практике в качестве оценочных обязательств признаются обязательства по оплате отпусков и выплате вознаграждений по итогам года. Признание гарантийных обязательств по договорам на выполнение работ (договорам подряда) оценочными является достаточно спорным, и предприятия практически не создают резервы по таким обязательствам.

Гарантийные обязательства по выполненным работам возникают из договоров подряда (ст. 721-725 Гражданского кодекса Российской Федерации [1]) (далее — ГК РФ). В случае когда законом, иным правовым актом, договором подряда или обычаями делового оборота предусмотрен для результата работы гарантийный срок, то результат работы в течение всего гарантийного срока должен соответствовать условиям договора о качестве (п. 1 ст. 721 ГК РФ). В случае когда на результат работы не установлен гарантийный срок, требования, связанные с недостатками результата работы, могут быть предъявлены заказчиком при условии, что они были обнаружены в разумный срок, но в пределах двух лет со дня передачи результата работы, если иные сроки не установлены законом, договором или обычаями делового оборота (п. 2 ст. 724 ГК РФ).

Таким образом, гарантийные обязательства по договорам подряда являются обязательными. В случае отсутствия таких обязательств в договоре они являются существующими в силу закона. Исполнение гарантийных обязательств нельзя избежать, поскольку односторонний отказ чреват принудительным исполнением (ст. 310 ГК РФ). При этом само их исполнение носит вероятностный характер (т. к. неизвестно, будут ли требования об исполнении гарантийных обязательств заявлены). Именно в связи с вероятностным характером исполнения гарантийного обязательства такое обязательство зачастую не признается в бухгалтерском учете оценочным обязательством. Отказываясь признавать гарантийные обязательства оценочными, делается вывод о вероятностном характере самого обязательства, а не его исполнения. Считается, что для признания обязательства оценочным, затраты однозначно должны быть понесены, известно лишь когда и (или) сколько. Такие обязательства считают условными и не отражаются в бухгалтерском учете.

Однако данный подход является весьма спорным. В соответствии с п. 4 ПБУ 8/2010 оценочными обязательствами являются обязательства с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. Гарантийное обязательство, вытекающее из договора подряда, является существующим в пределах гарантийного срока. Поскольку сомневаться в существовании самого гарантийного обязательства не приходится, избежать его исполнения невозможно, срок его исполнения не определен, значит, в соответствии с указанным в ПБУ 8/2010 определением гарантийное обязательство является оценочным.

Пункт 5 ПБУ 8/2010 устанавливает, что оценочное обязательство признается при одновременном соблюдении следующих условий:

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, она признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, что обязанность существует;

б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Посмотрим, соблюдаются ли все данные условия при признании гарантийных обязательств по договорам подряда оценочными.

У подрядчика существует обязанность в случае обоснованного требования заказчика исполнить гарантийные обязательства (безвозмездно устранить недостатки выполненных работ, возместить расходы заказчика на устранение недостатков либо иным образом исполнить гарантийное обязательство, как это предусмотрено договором либо законом). Исходя из указанного, считается, что возникновение гарантийного обязательства напрямую зависит от воли заказчика на предъявление самого требования. Итак, если недостатки (дефекты) в результате выполненных работ имеют место, но заказчик требований не предъявил, то гарантийное обязательство не возникает. Вместе с тем в соответствии с ч. 4 ст. 755 ГК РФ при обнаружении в течение гарантийного срока недостатков заказчик должен заявить о них подрядчику в разумный срок по их обнаружении. Исходя из буквального смысла указанной нормы, воля заказчика как основание возникновения гарантийного обязательства не является обязательным условием. Таким образом, не возникают сомнения в том, что гарантийные обязательства есть обязанности, явившиеся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которых организация не может избежать. Первое условие соблюдается.

Уменьшение экономических выгод подрядчика, необходимое для исполнения оценочного обязательства, не только вероятно, но и очевидно. Устранение недостатков выполненных работ невозможно без соответствующих материальных затрат на ресурсы. Возмещение расходов заказчика также предусматривает отвлечение средств подрядчика. В случае если выполненные некачественно работы подрядчика еще не оплачены заказчиком, у последнего есть право (установленное ст. 723 ГК РФ либо договором) соразмерно снизить установленную за работу цену. Следовательно, и второе условие соблюдается.

Величина гарантийного обязательства может быть обоснованно оценена. Третье условие также соблюдается, т. к. величина гарантийного обязательства

действительно может быть определена на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а при необходимости и мнений экспертов (п. 16 ПБУ 8/2010). Как следует из п. 15 ПБУ 8/2010, оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству.

ПБУ 8/2010 обязывает организацию, реализующую товары (продукцию) и результаты работ, признать в бухгалтерском учете соответствующее оценочное обязательство. Избежать этой обязанности могут только субъекты малого предпринимательства, закрепившие в своей учетной политике положение о неприменении ПБУ 8/2010. Таким образом, нормы ПБУ 8/2010 не применяются по желанию бухгалтера, отражение в учете и отчетности оценочного обязательства является его обязанностью.

На практике при определении величины оценочного гарантийного обязательства возникают проблемы, связанные с обоснованностью и достоверностью такой оценки. Интересным примером определения величины оценочных обязательств по договорам подряда могут стать гарантийные обязательства по договорам подряда на содержание автомобильных дорог. Как правило, гарантийные обязательства по таким договорам имеют разные сроки по видам выполняемых работ в рамках одного договора.

Так, например, условиями одного из долгосрочных государственных контрактов на выполнение работ по содержанию автомобильных дорог регионального и межмуниципального значения и сооружений на них в Ханты-Мансийском автономном округе-Югре (далее — контракт), кроме прочих, предусмотрен гарантийный срок в один год на работы по нанесению дорожной разметки красками (эмалями). При этом срок действия контракта, как и срок выполнения работ, составляет три года.

При определении величины гарантийных оценочных обязательств организации необходимо учесть срок погашения и размер (объем и стоимость выполненных работ) каждого гарантийного обязательства, поскольку стоимость и объем каждого вида работ в общей стоимости контракта ежегодно меняются. Кроме того, вероятность исполнения и размер гарантийных обязательств по разным видам работ в течение календарного года в рамках одного контракта также не одинаковы. Поэтому определение величины оценочного обязательства в процентах от общей стоимости выполненных работ не будет обоснованным.

Еще одна сложность при определении величины оценочных обязательств состоит в том, что возникновение результата работ, обеспеченного гарантийными обязательствами по контракту, происходит неравномерно в течение года и напрямую зависит от вида выполненных работ. Помимо этого, на многие виды работ гарантийные сроки по объективным причинам не установлены. Указанная особенность обусловлена спецификой вида деятельности организаций дорожного хозяйства.

При определении величины оценочных обязательств необходимо руководствоваться подп. «а» п. 17 ПБУ 8/2010. В соответствии с указанной нормой, если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из набора значений, то в качестве такой величины принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на его вероятность.

Для определения величины гарантийных оценочных обязательств по договорам подряда с различными сроками погашения обязательств с учетом изложенных особенностей необходимо учесть долю каждого гарантийного обязательства в общем объеме гарантийных обязательств по контракту и вероятность исполнения каждого из имеющихся гарантийных обязательств. Такой вывод основан на содержании п. 7 ПБУ 8/2010, в соответствии с которым вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько обязательств, однородных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в совокупности. При этом, несмотря на то что уменьшение экономических выгод организации по каждому отдельному обязательству может быть маловероятным, в результате же исполнения всей совокупности обязательств может быть достаточно вероятным.

Как показывает практика, для большинства добросовестных подрядчиков практически полностью объективно невыполнимо условие о годовом гарантийном сроке на результат выполненных работ по нанесению дорожной разметки. Это подтверждает не только многочисленная практика, но и научные исследования, проведенные, в том числе, разработчиком ГОСТ Р 51256-2001 «Технические средства организации дорожного движения. Разметка дорожная. Классификация. Технические требования» [2] ООО ЦИТИ «Дорконтроль». Исходя из данных, полученных специалистами ООО ЦИТИ «Дорконтроль» в ходе исполнения работ по инструментальному контролю качества горизонтальной дорожной разметки, проводимому в различных федеральных округах Российской Федерации, а также данных сравнительных полевых испытаний материалов для дорожной разметки, организованных ООО ЦИТИ «Дорконтроль» при поддержке Федерального дорожного агентства Министерства транспорта РФ и Министерства внутренних дел России в Воронежской, Новосибирской, Ленинградской, Московской областях, реальная продолжительность функционирования долговечности горизонтальной дорожной разметки, нанесенной красками (эмальями), составляет от трех до шести месяцев. Таким образом, устанавливаемое государственным контрактом гарантийное обязательство сроком в один год на работы по нанесению красками дорожной разметки изначально невыполнимо.

Доводы ООО ЦИТИ «Дорконтроль» могут быть использованы в качестве экспертного заключения при формировании оснований признания величины гарантийного оценочного обязательства в объеме 100% от стоимости выполненных работ по нанесению горизонтальной дорожной разметки красками.

Как видно, при определении величины оценочного гарантийного обязательства по договорам подряда на содержание автомобильных дорог основную сложность составляет анализ видов, сроков, вероятности исполнения всех обязательств в рамках одного конкретного договора. Очевидно, что в случае возникновения подобных указанных оснований или фактов исполнения иных гарантийных обязательств по иным видам работ оценку величины необходимо производить с учетом каждого вида выполненных работ, покрытых соответствующими исполненными гарантийными обязательствами.

При признании оценочного обязательства по гарантийному ремонту и обслуживанию согласно договору подряда возникает необходимость отражать в системе синтетических счетов образование данного обязательства. Отражение на синтетических счетах фактов хозяйственной жизни — это неотъемлемая состав-

ляющая систематизации данных в бухгалтерском учете, позволяющая формировать данные об объектах учета, в том числе и об оценочных обязательствах.

Не вызывает вопросы то, на каком счете отражать оценочные обязательства. Сложившаяся практика бухгалтерского учета свидетельствует о применении для данного объекта учета счета 96 «Резервы предстоящих расходов» как счета, предназначенного для получения информации о наличии и движении зарезервированных сумм, в том числе и для покрытия расходов организации, произведенных в следующих отчетных периодах, при выполнении гарантийного ремонта и обслуживания по договору подряда. На этот факт есть прямое указание в инструкции по применению плана счетов, утвержденной Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н [8], а именно, в числе примеров, с какой целью может быть образован резерв, есть и резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, но без уточнения, по каким договорам. По нашему мнению, вполне уместно при вышепредставленных аргументах, позволяющих признать оценочным обязательством гарантийные обязательства по договорам подряда, применять для целей отражения данных по их формированию и использованию счет 96 «Резервы предстоящих расходов», с выделением соответствующего субсчета.

Вопрос возникает в отношении того, по дебету каких счетов отражать образование гарантийного оценочного обязательства по договору подряда, т. е. каким образом квалифицировать в системе бухгалтерского учета отчисления в резерв на гарантийный ремонт по договору подряда. Если исходить из норм инструкции по применению плана счетов [8], где при характеристике счета 96 «Резервы предстоящих расходов» указано, что на нем отражается резервирование сумм в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходов на продажу, то следует дебетовать счет 20 «Основное производство» как затраты производственного характера или счет 44 «Расходы на продажу» — как коммерческие расходы. Если выбирать из данной альтернативы, то, по нашему мнению, предпочтительнее будет использовать счет 20 «Основное производство», т. к. образование гарантийного оценочного обязательства по договору подряда обусловлено производственным процессом, который приводит к ситуации расходования средств в дальнейшем для устранения возникших недостатков, предусмотренных гарантийными обязательствами по договору подряда.

Представляется целесообразным с позиции формирования полной достоверной информации, отражающей экономическое содержание фактов хозяйственной деятельности, в данном случае использовать счет 28 «Брак в производстве». Во-первых, использование этого счета не будет противоречить инструкции по применению плана счетов, поскольку в конечном итоге зарезервированные под гарантийное оценочное обязательство суммы будут включены в производственные затраты, т. к. счет 28 «Брак в производстве» закрывается в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство». Во-вторых, обособленное отражение зарезервированных сумм по гарантийным обязательствам позволит выделить данный объект и констатировать его значение без дополнительных расчетных процедур, и, наконец, в-третьих, по экономическому содержанию суммы, резервируемые в данной ситуации, — это потери от брака, т. е. предстоящие потери, как следствие ненадлежащего выполнения работ по договору подряда.

На основании изложенного можно сделать вывод о необходимости признания всех гарантийных обязательств по договорам подряда оценочными обязательствами в соответствии с ПБУ 8/2010. Предприятие, много лет выполняющее

работы по договорам подряда без расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию, вправе создавать резерв на гарантийный ремонт и обслуживание в размере ожидаемых на это расходов, предусмотренных в плане на выполнение гарантийных обязательств, с учетом срока гарантии. Образование гарантийного оценочного обязательства целесообразно отражать в бухгалтерском учете проводкой: Дебет счета 28 «Брак в производстве» Кредит счета 96 «Резерв предстоящих расходов», что позволит сформировать информацию, адекватную экономическому содержанию данного факта хозяйственной жизни.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ.
2. ГОСТ Р 51256-2001. Технические средства организации дорожного движения. Разметка дорожная. Классификация. Технические требования: утв. Приказом Федерального агентства по техническому регулированию и методологии от 13.12.2011 г. № 1175-с.
3. Зылева Н. В. Учет обязательств геологоразведочной организации по охране окружающей среды // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». 2012. № 4. С. 192-195.
4. Кензеева И. А. Отдельные вопросы бухгалтерского учета оценочных обязательств по расходам на ликвидацию основных средств и восстановление окружающей среды // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2014. № 6. URL: [http://www.gaap.ru/articles/Otdelnye\\_voprosy\\_bukhgalterskogo\\_ucheta\\_otenochnykh\\_obyazatelstv\\_po\\_raskhodam\\_na\\_likvidatsiyu\\_osnovnykh\\_sredstv\\_i\\_vosstanovlenie\\_okruzhayushchey\\_sredy/](http://www.gaap.ru/articles/Otdelnye_voprosy_bukhgalterskogo_ucheta_otenochnykh_obyazatelstv_po_raskhodam_na_likvidatsiyu_osnovnykh_sredstv_i_vosstanovlenie_okruzhayushchey_sredy/)
5. Лытнева Л. И., Малявкина Л. И., Федорова Т. В. Бухгалтерский учет: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИД «ФОРУМ»: НИЦ «ИНФРА-М», 2013. 512 с.
6. Мельникова Л. А., Петров А. М. Бухгалтерский учет финансовых резервов и оценочных обязательств: монография. М.: Вузовский учебник: НИЦ «ИНФРА-М», 2015. 96 с.
7. Приказ Минфина России от 13.12.2010 г. № 167н (ред. от 27.04.2012 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)».
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.
9. Сапожникова Н. Г., Поправко И. В. Проблемы формирования информации о резервах и оценочных обязательствах по гарантийному ремонту и обслуживанию в учете и отчетности в соответствии с российскими и международными стандартами // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 45. С. 2-7.
10. Фрезоргер Н. С. Порядок отражения оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов: что изменилось за 9 лет // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2011. № 03 (19). URL: [http://www.reghelp.ru/article/poryadok\\_otrageniya.shtml](http://www.reghelp.ru/article/poryadok_otrageniya.shtml)

#### REFERENCES

1. Grazhdanskij kodeks Rossijskoj Federacii (chast' vtoraja) ot 26.01.1996 g. № 14-FZ [The Civil Code of the Russian Federation (part two) from 26.01.1996 № 14-Federal Law]. (in Russian).
2. GOST R 51256-2001. Tehnicheskie sredstva organizacii dorozhnogo dvizhenija. Razmetka dorozhnaja. Klassifikacija. Tehnicheskie trebovanija: utv. Prikazom Federal'nogo agentstva po tehničeskomu regulirovaniju i metodologii ot 13.12.2011 g. № 1175-s [State Standard P 51256-2001. Hardware for traffic arrangement. Road marking. Classification. Requirements: approved by Order from Federal Bureau of Technical Adjustment and Methodology from 13.12.2011 № 1175-s]. (in Russian).

3. Zylyova, N. V. Uchet objazatel'stv geologorazvedochnoj organizacii po ohrane okruzhajushhej sredy // Vestnik Omskogo universiteta. Serija "Jekonomika" [Accounting for commitments of exploration organization for environmental protection // Omsk University Bulletin. "Economy" series]. 2012. № 4. Pp. 192-195. (in Russian).
4. Kenzeyeva, I. A. Otdel'nye voprosy buhgalterskogo ucheta ocenочных objazatel'stv po rashodam na likvidaciju osnovnyh sredstv i vosstanovlenie okruzhajushhej sredy // Finansovyje i buhgalterskie konsul'tacii [Some issues of accounting estimated liabilities for the costs of decommissioning and environmental restoration // Financial and accounting tutorials]. URL: [http://www.gaap.ru/articles/Otdelnye\\_voprosy\\_buhgalterskogo\\_ucheta\\_otenochnykh\\_obyazatelstv\\_po\\_raskhodam\\_na\\_likvidatsiyu\\_osnovnykh\\_sredstv\\_i\\_vosstanovlenie\\_okruzhayushchey\\_sredy/](http://www.gaap.ru/articles/Otdelnye_voprosy_buhgalterskogo_ucheta_otenochnykh_obyazatelstv_po_raskhodam_na_likvidatsiyu_osnovnykh_sredstv_i_vosstanovlenie_okruzhayushchey_sredy/) (in Russian).
5. Lytneva, L. I., Malyavkina, L. I., Fyodorova, T. V. Buhgalterskij uchet: uchebnik [Accounting: textbook]. 2nd edition (revised). M.: PH "Forum": NIC "INFRA-M", 2013. 512 p. (in Russian).
6. Mel'nikova, L. A., Petrov, A. M. Buhgalterskij uchet finansovyh rezervov i ocenочных objazatel'stv: monografija [Estimated liabilities and bankroll accounting: monograph]. M.: Vuzovskij uchebnik: NIC "INFRA-M", 2015. 96 p. (in Russian).
7. Prikaz Minfina Rossii ot 13.12.2010 g. № 167n (red. ot 27.04.2012 g.) "Ob utverzhdenii Polozhenija po buhgalterskomu uchetu "Ocenочные objazatel'stva, uslovnyje objazatel'stva i uslovnyje aktivy" (PBU 8/2010)" [Treasury Department Order from 13.12.2010 № 167n "On approval of accounting regulations "Estimated liabilities, contingent liabilities and contingent assets" (edited 27.04.2012) (PBU 8/2010)"]. (in Russian).
8. Plan schetov buhgalterskogo ucheta finansovo-hozjajstvennoj dejatel'nosti organizacij i instrukcija po ego primeneniju: utv. Prikazom Minfina RF ot 31.10.2000 g. № 94n [Plan of accounts for financial and economic activity of organizations and instruction for its implementation: Approved by the Ministry for Finance from 31.10.2000 № 94n]. (in Russian).
9. Sapozhnikova, N. G., Popravko, I. V. Problemy formirovanija informacii o rezervah i ocenочных objazatel'stvah po garantijnomu remontu i obsluzhivaniju v uchete i otchetnosti v sootvetstvii s rossijskimi i mezhdunarodnymi standartami // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet [Problems of organizing data on reserves and estimated liabilities for warranty repair and maintenance in accounting provision according to Russian and International standards // International accounting]. 2011. № 45. Pp. 2-7. (in Russian).
10. Frezorger, N. S Porjadok otrazhenija ocenочных objazatel'stv, uslovnyh objazatel'stv i uslovnyh aktivov: chto izmenilos' za 9 let // Finansovyje i buhgalterskie konsul'tacii [The procedure of recognizing estimated liabilities, contingent liabilities and contingent assets: what has changed in 9 years // Financial and accounting tutorials]. 2011. № 03 (19). URL: [http://www.reghelp.ru/article/poryadok\\_otrageniya.shtml](http://www.reghelp.ru/article/poryadok_otrageniya.shtml) (in Russian).

#### Авторы публикации

**Токмакова Елена Геннадьевна** — доцент кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита Финансово-экономического института Тюменского государственного университета, кандидат экономических наук, доцент

**Апрелкова Евгения Леонидовна** — начальник юридического отдела Государственного предприятия Ханты-Мансийского автономного округа-Югры «Северавтодор»

#### Authors of the publication

**Elena G. Tokmakova** — Associate Professor of the Department of Economic Safety, Accounting, Analysis and Audit, Financial and Economic Institute, Tyumen State University, Associate Professor

**Evgenia L. Aprelkova** — Head of Legal Department State-run enterprise "Severavtodor" in Yugra, Khanty-Mansi Autonomous Area