



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)

ЗАМЕСТИТЕЛЬ МИНИСТРА

Ильинка, д. 9, Москва, 109097
телетайп: 112008
факс: +7 (495) 625-08-89

Главные распорядители средств
федерального бюджета

Финансовые органы субъектов
Российской Федерации

Органы управления государственными
внебюджетными фондами Российской
Федерации

05.08.2019 № 02-07-07/38716
На № _____

Министерство финансов Российской Федерации в целях методологического сопровождения применения федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.05.2018 № 124н (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 29 июня 2018 г., регистрационный номер 51491), (далее – СГС «Резервы») направляет для руководства Методические указания по применению СГС «Резервы».

Приложение: в 1 экз. на 20 л.

А.М. Лавров

**Методические рекомендации по применению федерального стандарта
бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Резервы.
Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах»**

1. Общие положения

Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.05.2018 № 124н (далее – СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах», Стандарт) устанавливает порядок признания и оценки резервов, раскрытия информации о резервах, об условных обязательствах и условных активах в бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, в бюджетной отчетности (далее вместе – бухгалтерская (финансовая) отчетность).

Положения СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» применяются при:

– ведении бюджетного учета получателями бюджетных средств, в том числе государственными (муниципальными) бюджетными, автономными учреждениями, осуществляющими в соответствии с законодательством Российской Федерации полномочия по исполнению публичных обязательств перед физическим лицом, подлежащих исполнению в денежной форме, а также государственными (муниципальными) бюджетными, автономными учреждениями и (или) государственными (муниципальными) унитарными предприятиями в части ведения бюджетного учета фактов хозяйственной жизни, возникающих при осуществлении

на основании соглашений полномочий государственного (муниципального) заказчика по заключению и исполнению от имени соответствующего публично-правового образования государственных (муниципальных) контрактов от лица органов государственной власти (государственных органов), органов управления государственными внебюджетными фондами, органов местного самоуправления, являющихся государственными (муниципальными) заказчиками, при осуществлении бюджетных инвестиций в объекты государственной (муниципальной) собственности и получающих бюджетные инвестиции в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности и (или) на приобретение объектов недвижимости государственной (муниципальной) собственности в порядке, установленном для получателей бюджетных средств, а также централизованными бухгалтериями, осуществляющими ведение бюджетного учета на основании договора (соглашения), заключенного получателем бюджетных средств согласно части 10.1 статьи 161 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – организации, осуществляющие полномочия по ведению бюджетного учета учреждений);

- ведении бухгалтерского учета государственными (муниципальными) бюджетными, автономными учреждениями, а также организациями, осуществляющими согласно договору (соглашению), заключенному в соответствии с частью 3 статьи 7 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», полномочия по ведению бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных или автономных учреждений (далее – организации, осуществляющие полномочия по ведению бухгалтерского учета учреждений);

- раскрытии информации о резервах, об условных обязательствах и условных активах при составлении бюджетной отчетности получателями бюджетных средств, а также организациями, осуществляющими полномочия по ведению бюджетного учета учреждений;

- раскрытии информации о резервах, об условных обязательствах и условных активах при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) учреждений, в том числе организациями, осуществляющими полномочия по ведению бухгалтерского учета учреждений (централизованными бухгалтериями).

Положения СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» применяются одновременно с применением положений СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»¹, если иное не предусмотрено:

¹ Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.2016 № 256н (далее – СГС «Концептуальные основы»).

а) другими федеральными стандартами бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, применяемыми начиная с 2018 года;

б) иными нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности, нормативными правовыми актами, регулирующими единую методологию бюджетного учета и бюджетной отчетности, принятыми в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации:

– приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (далее – Инструкция №157н);

– приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 162н);

– приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2010 № 191н «Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» (далее – Приказ № 191н);

в) иными нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета, в части требований по раскрытию информации об объектах нефинансовых, финансовых активов и обязательств, доходах, расходах при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности бюджетных (автономных) учреждений:

– приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 174н);

– приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.12.2010 № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 183н);

– приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25.03.2011 № 33н «Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений» (далее – Приказ № 33н).

СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» разработан в целях обеспечения единства системы требований к ведению бюджетного (бухгалтерского) учета и формированию информации об объектах бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При этом СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» устанавливает порядок признания (принятия к бухгалтерскому учету) резервов, их оценку, раскрытия информации о резервах, об условных обязательствах и условных активах в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Вместе с тем СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» регулирует не все резервы, которые формируются при ведении бюджетного (бухгалтерского) учета и формировании информации об объектах бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Так формирование резерва под снижение стоимости материальных запасов регулируется положениями федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Запасы», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 07.12.2018 № 256н, который также обязателен к применению с 1 января 2020 года.

Резерв по сомнительным долгам регулируется положениями федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Доходы», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27.02.2018 № 32н.

Резерв по отпускам за отработанное работниками (сотрудниками) время, который в настоящее время обязательно формируется субъектом учета при ведении бюджетного и бухгалтерского учета, до утверждения и применения федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Выплаты персоналу» регулируется Инструкцией № 157н.

Формирование иных резервов (*например, резервы по пенсионным обязательствам*) регулируется нормативными правовыми актами по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Кроме того, СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» не применяется:

1. При исполнении:

- а) публичных нормативных обязательств, за исключением обязательств по выплатам, осуществляемым в результате реструктуризации деятельности.

Следует отметить, что к публичным нормативным обязательствам относятся публичные обязательства перед физическим лицом, подлежащие исполнению в денежной форме в установленном соответствующим законом, иным нормативным правовым актом размере или имеющие установленный порядок его индексации, за исключением выплат физическому лицу, предусмотренных статусом государственных (муниципальных) служащих, а также лиц, замещающих государственные должности Российской Федерации, государственные должности субъектов Российской Федерации, муниципальные должности, работников казенных учреждений, военнослужащих, проходящих военную службу по призыву (обладающих статусом военнослужащих, проходящих военную службу по призыву), лиц, обучающихся в государственных или муниципальных организациях, осуществляющих образовательную деятельность.

Например, публичным нормативным обязательством является осуществление ежемесячной денежной выплаты ветеранам, которое установлено Федеральным законом от 12 января 1995 г. № 5–ФЗ «О ветеранах».

Вместе с тем при исполнении публичных обязательств резерв формируется.

б) обязательств по выплатам физическим лицам в связи с исполнением трудовых функций, за исключением обязательств по выплатам, осуществляемым в результате реструктуризации деятельности.

Например, не формируется резерв по заработной плате, а также по обязательствам по переподготовке и (или) перемещению персонала, не подлежащего сокращению при проведении реструктуризации.

в) обязательств, возникающих по незавершенным договорам, за исключением обременительных договоров.

Обременительным договором считается договор, неизбежные затраты на выполнение обязательств по которому превышают экономические выгоды, которые ожидается по нему получить. При этом, несмотря на убыточность договора, субъект учета обязан будет исполнить принятые обязательства по данному договору.

2. При формировании затрат, которые планируются к осуществлению исходя из допущения непрерывности деятельности субъекта учета (затраты для продолжения деятельности субъекта учета в обозримом будущем).

Положения СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» применяются при формировании следующих видов резервов:

- резерва по претензиям, искам;
- резерва по реструктуризации;
- резерва по гарантийному ремонту;
- резерва по убыточным договорным обязательствам;
- резерва на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации.

При этом важно понимать, при каких условиях создается резерв.

В соответствии с пунктом 6 СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» резерв – это обязанность по осуществлению расходов в целях исполнения обусловленного законодательством Российской Федерации требования физического или юридического лица, иного публично–правового образования, субъекта международного права к субъекту учета и (или) публично–правовому образованию, имеющая на момент признания в бухгалтерском учете расчетно–документальную обоснованную оценку с неопределенным временем (финансовым периодом) исполнения (предъявления) требования. При этом срок исполнения (предъявления) требования по исполнению обязательств не наступил.

Одновременно с резервом предстоящих расходов формируются отложенные обязательства, величина которых определена на момент их принятия условно – расчетно и (или) не определено время (финансовый период) их исполнения.

2. Виды формируемых резервов

Резерв по претензиям, искам – это обязанность, возникающая:

– **из претензионных требований и исков** по результатам фактов хозяйственной жизни, в том числе в рамках досудебного (внесудебного) рассмотрения претензий);

– **из претензий (исков) к публично-правовому образованию** о возмещении вреда, причиненного физическому или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов и должностных лиц этих органов, в том числе в результате издания актов органов государственной власти, не соответствующих закону или иному правовому акту.

Примером принятия решения о формировании резерва по претензиям и искам может быть ситуация, когда по состоянию на отчетную дату учреждение является стороной судебного разбирательства. На основе экспертного заключения учреждение оценивает, что с высокой степенью вероятности судебное решение будет принято не в его пользу.

Номер счета		Содержание операции	Документ–основание
по дебету	по кредиту		
1	2	3	4
1 401 20 29х	1 401 60 29х	Формирование резерва по претензиям, искам	Расчет, справка (ф. 0504833)
1 501 93 29х	1 502 99 29х	Принятие отложенного обязательства на сумму созданного резерва	
1 401 60 29х	1 302 9х 73х	Начисление расходов по оплате обязательств, в том числе признанных в судебном порядке, за счет резерва	Решение суда, акт
	1 303 05 731		
1 501 13 29х	1 501 93 29х	Начисление сумм принятых обязательств за счет созданного ранее резерва для оплаты обязательств, оспариваемых в судебном порядке	
1 502 99 29х	1 502 11 29х	Одновременное уменьшение ранее отраженных отложенных обязательств методом «Красное сторно»	Справка (ф. 0504833)

Резерв по реструктуризации – это обязанность, возникающая в силу законодательства Российской Федерации при принятии решения:

– о реструктуризации деятельности субъекта учета;

– о реорганизации либо ликвидации (упразднении) субъекта учета.

Реструктуризация деятельности – предполагаемое изменение деятельности субъекта учета, включающее создание, изменение структуры (состава) обособленных подразделений субъекта учета и (или) изменение видов деятельности, объема и (или) способов ведения деятельности, изменение кадрового состава, в том числе численности, приводящее к увеличению обязательств субъекта учета сверх предусмотренных бюджетных назначений, в случае если такие изменения не являются условием осуществления деятельности субъекта учета.

Резервы по реструктуризации деятельности возникают при обязательном соблюдении следующих условий:

1) если у субъекта учета есть план (программа) реструктуризации деятельности;

2) субъект учета своими действиями и (или) заявлениями создал у лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией деятельности, обоснованные ожидания, что план (программа) реструктуризации деятельности будет реализован в обозримом будущем.

Обозримое будущее в соответствии с пунктом 77 СГС «Концептуальные основы» соответствует временному периоду не менее четырех лет, начиная с года, за который была сформирована последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность.

При этом план реструктуризации деятельности представляет собой детальный утвержденный документ, определяющий:

– время начала исполнения плана (программы) и сроки проведения реструктуризации деятельности;

– вид деятельности (отдельные направления вида деятельности) и (или) структурное подразделение (часть структурного подразделения), подлежащие реструктуризации, и его местонахождение;

– основные мероприятия по реструктуризации деятельности;

– примерную численность персонала (сотрудников), их должности, с указанием функциональных обязанностей, которым будет выдана компенсация в связи с прекращением обязательств субъекта учета;

– размер обязательств, которые возникнут в результате проведения мероприятий по реструктуризации деятельности;

– сроки доведения информации до лиц, права которых затрагиваются в ходе предстоящей реструктуризации деятельности.

В случае, если одно из условий не выполнено, резерв по реструктуризации не создается.

Например, руководство субъекта учета утвердило план (программу) предстоящей реструктуризации деятельности, который предусматривает:

- сроки реализации предстоящей реструктуризации деятельности,
- место её осуществления,

- вид деятельности, подлежащей реструктуризации,
- расходы на проведение реструктуризации,
- указание структурных подразделений, функций,
- примерную численность сотрудников, которым будет выплачена компенсация в связи с разрывом трудовых отношений.

О существующем плане (программе) предстоящей реструктуризации деятельности сотрудникам не было объявлено.

Обязательство по выплатам, осуществляемым в результате реструктуризации деятельности, **не будет признано как резерв по реструктуризации**, так как не соблюдены упомянутые ранее критерии признания резервов.

Таким образом, необходимо объявить сотрудникам о существующем плане, и согласовать его с их профессиональным союзом.

Резерв по гарантийному ремонту – это обязанность по осуществлению гарантийного ремонта и (или) текущему обслуживанию, которая будет осуществляться субъектом учета по требованию заказчиков (покупателей), **в случаях, предусмотренных договором.**

Например, субъект учета производит, продает оборудование и на реализованную продукцию предоставляет гарантию сроком на 12 месяцев. За 2016 год сумма выручки от реализации составила 1,5 млн. руб., за 2017 год – 2 млн руб., за 2018 год – 1,8 млн руб. Сумма фактических расходов на осуществление гарантийного ремонта составила соответственно 40 тыс. руб., 75 тыс. руб., 60 тыс. руб. Предполагается, что в 2019 году выручка от реализации составит 1,1 млн руб.

Доля фактических расходов на осуществление гарантийного ремонта в объеме выручки от реализации составляет $(\sum \text{Фактических расходов на гарантийный ремонт} / \sum \text{Выручки})$:

$$(40 + 75 + 60) / (1\,500 + 2\,000 + 1\,800) * 100 = 3,3 \, \%$$

Следовательно, в 2019 году сумма резерва по гарантийному ремонту составит 36 300 руб.

Резерв по гарантийному ремонту целесообразно создавать, чтобы «гарантийные» расходы не оказывали существенного влияния на себестоимость продукции и **распределялись равномерно в течение года.**

Исходя из примера, можно определить, что данный вид резерва присутствует не во всех организациях государственного сектора.

Если обязательство по осуществлению гарантийного ремонта и (или) текущему обслуживанию может быть обоснованно оценено, организация выдает гарантию и обязуется устранить обнаруженные в будущем недостатки в течение гарантийного срока, и, если существует вероятность уменьшения экономических выгод в результате исполнения гарантийных обязательств.

При этом субъект учета должен установить порядок формирования резерва по гарантийному ремонту **в рамках формирования учетной политики.**

Сумма резерва по гарантийному ремонту определяется на основании данных, полученных по результатам статистических наблюдений либо усредненных ретроспективных данных.

Резерв по убыточным договорам – это обязанность по осуществлению расходов на исполнение обязательств по договору, цена которого была самостоятельно установлена субъектом учета исходя из условий безубыточности и самостоятельного покрытия расходов (из условий компенсации затрат на исполнение договора исключительно за счет доходов от исполнения такого договора).

В то же время, по договорам, исполнение которых субъект учета вправе прекратить в одностороннем порядке без санкций, превышающих полученные экономические выгоды от исполнения договора, резерв по убыточным договорным обязательствам не формируется.

Например, незанятая или частично занятая арендованная недвижимость. Субъект учета перестает использовать арендованную недвижимость в своей деятельности, либо субаренда невозможна, невыгодна, осуществляется по низкой арендной ставке. В этом случае, создается резерв по неизбежным арендным платежам (резерв по убыточным договорным обязательствам). При этом в случае, если субаренда невыгодна, убытки уменьшаются на поступление по субаренде. Если субаренда невозможна – резерв равен убыткам.

Указанный резерв также необходим в ситуации, когда ожидаемые экономические выгоды от использования недвижимости становятся меньше арендных платежей по договору.

Резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации – это обязанность по демонтажу и выводу объектов основных средств из эксплуатации, а также восстановление участка, на котором объект расположен, возникающая по договору купли–продажи, пользования, иному договору (соглашению), устанавливающему условия использования объекта имущества.

Резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации создается только при наличии в договоре купли–продажи (соглашении) обязательного условия, что при выводе основных средств из эксплуатации субъект учета этого имущества обязан осуществить его демонтаж и восстановить участок, на котором был расположен демонтируемый объект основных средств либо если такие затраты являются условием использования объекта.

Например, субъект учета создает объект, который в силу своей специфики после выполнения возложенных на него задач должен быть демонтирован и участок, на котором он располагался, восстановлен.

Указанные условия установлены договором (соглашением) о его

строительстве (создании).

Резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации будет признан в момент принятия объекта к учету.

3. Общие критерии признания резервов

Пункт 7 Стандарта устанавливает, что в рамках формирования учетной политики субъектом учета определяются единицы бухгалтерского учета по каждому виду резервов. Выбранные единицы должны обеспечить формирование и раскрытие полной и достоверной информации о резервах.

В соответствии с пунктом 9 Стандарта выделяют общие критерии признания резервов. При этом они должны соблюдаться вне зависимости от вида формируемого резерва.

Первый критерий – у субъекта учета имеется обязанность, возникшая в результате произошедших фактов хозяйственной жизни.

Второй критерий – для исполнения обязанности потребуется выбытие активов.

Третий критерий – размер обязанности может быть обоснованно оценен, и подтвержден расчетно или документально.

Четвертый критерий – момент предъявления требования об исполнении обязательства и его размер не зависят от действий субъекта учета.

В случае, если хотя бы один из критериев не выполняется, резерв не создается.

Вместе с тем, в Пояснительной записке указанная информация раскрывается.

Суммы, которые невозможно обоснованно оценить и подтвердить, следует учитывать в качестве условных обязательств, а не резервов.

4. Признание и оценка резервов.

Резерв признается в сумме, представляющей собой расчетно (документально) обоснованную оценку обязательства на отчетную дату либо на иную дату признания резерва, установленную в соответствии со Стандартом.

Резервы подлежат обязательному дисконтированию, если предполагаемый срок исполнения обязательства, по которому сформирован резерв, превышает 12 месяцев после годовой отчетной даты.

Сумма резерва определяется с учетом дисконтирования его величины. В качестве ставки дисконтирования используется ключевая ставка Центрального банка Российской Федерации, действующая на отчетную дату, на которую составляется годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность.

В случае если предполагаемый срок исполнения обязательства, по которому сформирован резерв, превышает 12 месяцев после годовой отчетной даты, сумма

резерва определяется с учетом дисконтирования его величины. В качестве ставки дисконтирования используется ключевая ставка Центрального банка Российской Федерации, действующая на отчетную дату, на которую составляется годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Например, обязывающее событие произошло 1 января 2019 года. В результате этого события субъект учета через 4 года должен израсходовать 2,5 млн руб. на исполнение этого обязательства. Ставка дисконтирования равна 7,75%. Первоначальная оценка резерва:

$$2\,500\,000 / (1 + 0,0775)^4 = 1\,854\,688,13 \text{ руб.}$$

При оценке величины резерва не принимаются в расчет:

- суммы налогов, подлежащие уплате в связи с исполнением обязательства;
- суммы ожидаемых встречных требований или суммы требований к другим лицам в возмещение расходов, планируемых при исполнении обязательства;
- поступления, ожидаемые от выбытия активов, связанных с исполнением обязательства.

В случае если при исполнении обязательства, по которому сформированы резервы, планируется поступление экономических выгод по встречным требованиям или требованиям к другим лицам, то такие требования признаются в бухгалтерском учете в качестве самостоятельных активов. При этом величина сформированного резерва в целях исполнения обязательства не должна быть менее величины указанных активов (величины планируемых поступлений экономических выгод).

Например, в качестве самостоятельного актива может быть признано ожидаемое возмещение от страховой организации, если события, явившиеся причиной возникновения обязательства, признаются страховым случаем.

Обязанность субъекта учета, по которой он несет солидарную ответственность, признается резервом в той части, по которой исполнение обязательства, возникшего при наступлении ответственности, потребует выбытия активов субъекта учета.

4.1. Резерв по претензиям, искам

Резерв по претензиям, искам признается на основании предъявленных претензий, исков:

- на дату получения претензионного требования – по оспоримым претензионным требованиям, по которым субъектом учета предполагается досудебное урегулирование;
- на дату уведомления субъекта учета о принятии иска к судебному производству – по оспоримым исковым требованиям, по которым субъектом учета не предполагается досудебное урегулирование.

Резерв по претензиям, искам признается в полной сумме претензионных

требований и исков.

В рамках формирования учетной политики субъект учета вправе установить особенности признания суммы резерва по претензиям, искам, например, с учетом экспертного мнения собственной юридической службы

Например, субъект учета является участником судебного разбирательства по иску на 1 000 000 руб. Вероятность успешного исхода, по оценке юристов, составляет 35 %. Таким образом, наиболее вероятно судебное решение по иску не в пользу субъекта учета (65 %). При этом оценку резерва по претензиям, искам следует определить в сумме 1 000 000 руб.

Резерв по претензиям, искам, предъявленным к публично-правовому образованию и удовлетворяемым за счет соответствующей казны, признается в бухгалтерском учете:

- в случае претензионного (досудебного) урегулирования предъявленных требований;
- и (или) при наличии оснований для обжалования судебного акта.

В ином случае, резерв не формируется, и обязательство признается по судебному акту (исполнительному документу).

Резерв по претензиям, искам признается в полной сумме претензионных требований и исков. Однако в рамках формирования учетной политики субъект учета вправе установить особенности признания суммы резерва по претензиям, искам, например, с учетом экспертного мнения собственной юридической службы.

4.2. Резерв по реструктуризации

Резерв по реструктуризации признается на **более раннюю дату** из следующих дат:

- а) на дату доведения субъектом учета основных положений мероприятий по реструктуризации деятельности, предусматривающих их реализацию в обозримом будущем, до сведения лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией деятельности;
- б) на дату начала реализации субъектом учета мероприятий по реструктуризации деятельности.

Например, в ходе реструктуризации предполагается продажа одного из видов деятельности субъекта учета. Решение о продаже было объявлено. Резерв в отношении обязанности, связанной с продажей, не признается до появления обязательного для исполнения договора о продаже.

Если же для осуществления сделки по продаже необходимо одобрение со стороны регулирующего органа, то резерв признается после оформления договора только при условии, что с большой долей вероятности необходимое одобрение будет получено.

Резерв по реструктуризации оценивается в сумме обязательств, возникающих вследствие реализации мероприятий по реструктуризации деятельности без учета обязательств, связанных с текущей деятельностью субъекта учета, в том числе обязательств по переподготовке и (или) перемещению персонала, не подлежащего сокращению.

Таким образом, в расчет резерва по реструктуризации включаются только дополнительные затраты, непосредственно связанные с реструктуризацией.

Например: оплата консультационных услуг, непосредственно связанных с реструктуризацией, затраты, связанные с прекращением действия договора (неустойка за расторжение договора аренды).

В то же время, в расчет резерва по реструктуризации не могут быть включены:

- инвестиции в новые системы;
- заработная плата сотрудников, которые будут продолжать работать в обычном порядке;
- административные расходы;
- затраты на маркетинг;
- затраты по изменению наименования субъекта учета и т.п.

4.3. Резерв по гарантийному ремонту

Резерв по гарантийному ремонту признается в момент передачи работ, услуг, товаров заказчику (покупателю) на условиях осуществления согласно договору гарантийного ремонта и (или) текущего обслуживания, осуществляемых субъектом учета по требованию заказчиков (покупателей) (на основании предъявленных заказчиком (покупателем) претензий).

Порядок расчета резерва по гарантийному ремонту устанавливается субъектом учета самостоятельно в рамках формирования его учетной политики.

Резерв создается один – общий для всех видов товаров, работ, услуг, по которым имеются гарантийные обязательства.

*Например, субъект учета в текущем году реализует товары с гарантийным сроком. Единица товара составляет 25 500 руб., ожидаемые расходы на гарантийный ремонт данной единицы товара равны 1 200 руб. По результатам текущего года было реализовано 345 единиц товара. Размер созданного резерва исходя из ожидаемых затрат на гарантийный ремонт составил $345 * 1\,200 = 414\,000$ руб., выручка от реализации – $25\,500 * 345 = 8\,797\,500$ руб., фактические затраты на гарантийный ремонт – 56 000 руб.*

Учитывая, что доля фактических расходов на осуществление гарантийного ремонта в объеме выручки от реализации снизилась, размер резерва следует скорректировать:

$$414\,000 * 56\,000 / 8\,797\,500 * 100 = 263\,529,41 \text{ руб.}$$

4.4. Резерв по убыточным договорным обязательствам

Резерв по убыточным договорным обязательствам признается *на дату подтверждения финансово-экономическим обоснованием*, составленным субъектом учета, убыточности дальнейшего исполнения договора, условия исполнения которого изменились по независящим от субъекта учета причинам (превышения расходов на исполнение обязательств по договору, цена которого была самостоятельно установлена субъектом учета исходя из условий безубыточности и самостоятельного покрытия расходов, над экономическими выгодами, планируемыми к получению от исполнения такого договора).

Резерв по убыточным договорным обязательствам оценивается *в размере ожидаемого превышения затрат на исполнение договора над экономическими выгодами от его исполнения*, подтвержденного финансово-экономическим обоснованием исполнения договора, т.е. превышения расходов на исполнение обязательств по договору, цена которого была самостоятельно установлена субъектом учета исходя из условий безубыточности, и самостоятельного покрытия расходов, над экономическими выгодами, планируемыми к получению от исполнения такого договора.

4.5. Резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации

Резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации признается:

- на дату признания в бухгалтерском учете объекта основных средств, условия эксплуатации которого согласно договору (соглашению) о его приобретении (создании, пользовании) предусматривают осуществление субъектом учета расходов при выводе объекта основных средств из эксплуатации, а также по восстановлению участка, на котором объект расположен;

- на дату признания объекта основных средств, полученного от другой организации государственного сектора, по которому существует обязанность по демонтажу и (или) выводу объекта из эксплуатации, предусмотренная договором купли-продажи, пользования, иным договором (соглашением), устанавливающим условия использования объекта;

- в сумме планируемых обязательств по демонтажу, расчетно (документально) подтвержденных субъектом учета на момент принятия объекта основных средств к учету, и (или) в сумме обязательств по восстановлению участка, на котором расположен принимаемый к учету объект основных средств;

- в сумме резерва на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации, отраженной в передаточных документах при признании объекта основных средств, полученного субъектом учета от собственника (учредителя), иной организации государственного сектора, по которому существует обязанность по демонтажу и

(или) выводу объекта из эксплуатации, предусмотренная договором купли–продажи, пользования, иным договором (соглашением), устанавливающим условия использования объекта.

Одновременно с резервом на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации субъектом учета признаются в составе объектов учета нефинансовых активов будущие расходы на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации (Дт 0 106 хх 310 Кт 0 401 60 310).

Например, срок полезного использования котельной, принадлежащей субъекту учета, составляет 25 лет. При выводе объекта из эксплуатации потребуются проведение восстановительных работ на территории объекта. Есть вероятность, что к концу срока полезного использования субъект учета построит новую котельную на этой же территории и с таким же сроком полезного использования. Следовательно, проведение восстановительных работ на территории объекта при выводе объекта из эксплуатации произойдет через 50 лет. Если объективно не может быть подтверждено, что новая котельная действительно будет построена, то следует считать, что вывод объекта из эксплуатации произойдет через 25 лет.

Будущие расходы на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации относятся на расходы (на уменьшение финансового результата) текущего периода равномерно в течение срока полезного использования основного средства, в отношении которого признан резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации (Дт 0 401 20 271 Кт 0 104 ХХ 411).

Резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации списывается в случае изменения условий использования объекта основных средств, предусмотренных договором купли–продажи, пользования, иным договором (соглашением), в результате которого у субъекта учета более не возникает обязанность по осуществлению расходов на демонтаж и (или) вывод объекта основных средств из эксплуатации, а также по восстановлению участка, на котором данный объект расположен.

Балансовая стоимость будущих расходов на демонтаж и вывод указанного объекта основных средств из эксплуатации, учитываемых в составе нефинансовых активов на момент принятия решения о списании резерва на демонтаж и вывод объекта основных средств из эксплуатации, относится на уменьшение ранее сформированного резерва. Разница между балансовой стоимостью резерва на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации и балансовой стоимостью будущих расходов на демонтаж и вывод из эксплуатации относится на финансовый результат текущего периода.

В случае выбытия объекта основных средств, по которому был создан резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации, при передаче другому субъекту государственного сектора, одновременно подлежит передаче сумма

указанного резерва и сумма будущих расходов на демонтаж и вывод передаваемого объекта основных средств.

5. Последующая оценка резервов

Стоимостная оценка резервов подлежит ежегодному пересмотру и при необходимости корректировке до текущей обоснованной оценки.

Пересмотр стоимостных оценок резервов осуществляется на годовую отчетную дату, а в случае реорганизации субъекта учета на дату составления последней бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При этом изменение стоимостных оценок резервов относится на финансовый результат текущего финансового года (Дт 0 401 20 XXX Кт 401 60 XXX).

Исключение составляет пересмотр стоимостной оценки резерва на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации не связанной с приближением срока исполнения обязательства.

Изменения в стоимостной оценке резерва на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации, не связанные с приближением срока исполнения обязательства, **относятся на увеличение или уменьшение стоимости будущих расходов на демонтаж** и вывод основных средств из эксплуатации (Дт 0 106 XX 310 Кт 0 401 60 310). Стоимостная оценка дисконтированных резервов определяется с учетом ее увеличения в связи с приближением срока исполнения обязательств. Указанное увеличение признается в качестве процентного расхода текущего периода (Дт 0 401 20 234 Кт 0 401 60 234).

Стоимостная оценка дисконтированных резервов пересчитывается в связи с изменением ставки дисконтирования на годовую отчетную дату. Указанное изменение стоимостной оценки дисконтированных резервов признается в качестве процентного дохода или расхода текущего периода.

6. Списание резервов

Списание резервов осуществляется:

– **при признании затрат и (или) при признании кредиторской задолженности по выполнению обязательства, по которому резерв был создан**, и отражается в бюджетном (бухгалтерском) учете по дебету счета 0 401 60 xxx «Резервы предстоящих расходов» и кредиту счета 0 302 xx 73x «Увеличение кредиторской задолженности по принятым обязательствам»;

– случае избыточности суммы признанного резерва или в случае прекращения выполнения условий признания резерва, неиспользованная сумма резерва списывается с отнесением на уменьшение расходов (финансового результата) текущего периода и отражается в бюджетном (бухгалтерском) учете

по дебету счета 0 401 60 xxx «Резервы предстоящих расходов» и кредиту счета 0 401 20 xxx «Расходы текущего финансового года»;

– в случае недостаточности суммы признанного резерва разница между суммой признанного резерва и затратами по исполнению обязательства признается расходами (затратами) текущего периода.

7. Раскрытие информации о резервах

Информация о резервах подлежит обязательному раскрытию в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в составе Пояснительной записки, состав которой определен пунктами 32 – 33 СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах».

При этом информация раскрывается по каждому виду резерва.

8. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах

Условное обязательство – информация о возникновении у субъекта учета обязанности по осуществлению расходов в целях исполнения обусловленного законодательством Российской Федерации требования к нему физического или юридического лица, публично–правового образования, субъекта международного права:

- неопределенного по величине;
- с ненаступившим сроком его исполнения;
- при условии, когда *в обозримом будущем не ожидается выбытие активов;*
- *величина указанных расходов не может быть расчетно–документально оценена.*

К условному обязательству относится обязательство, по которому субъект учета несет солидарную ответственность и исполнение которого потребует выбытия активов субъекта учета только в случае отказа в исполнении другими участниками **солидарной** ответственности.

Например, если субъект учета совместно ответственен по обязательству (выступает гарантом), то обязательство, которое, как ожидается, погасят другие стороны, считается условным обязательством.

При этом условные обязательства подлежат постоянному анализу в целях оценки вероятности оттока ресурсов (выбытия активов) не стала ли вероятность оттока ресурсов высокой.

Отличие условного обязательства от резерва в том, что для исполнения обязательства на дату раскрытия информации *не ожидается выбытие активов и*

(или) величина обязательства не может быть обоснованно оценена.

Если вероятность оттока ресурсов велика, ожидается в обозримом будущем выбытие активов, и величина размера обязанности может быть обоснованно оценена и подтверждена расчетно или документально, то обязательство, ранее признаваемое условным, признается резервом.

В случаях, когда обязательство частично квалифицируется как резерв, а частично как условное обязательство, информация об условном обязательстве раскрывается в увязке с информацией о соответствующем резерве.

Например, субъекту учета предъявлен иск за нарушение требований антимонопольного законодательства. В 2018 году субъект учета признает условное обязательство, так как убежден в том, что вряд ли придется платить по иску. В 2019 году суд выносит решение не в пользу субъекта учета, и сумма по иску признается в качестве резерва.

Условное обязательство подлежит раскрытию субъектом учета в бухгалтерской (финансовой) отчетности в текстовой части Пояснительной записки без признания резервов.

Условный актив – информация о праве субъекта учета на актив, возникающем в результате произошедших фактов хозяйственной жизни, при наступлении независимо от воли субъекта учета в обозримом будущем событий.

Например: субъект учета предоставил другой организации объект недвижимости на условиях операционной аренды. Досрочное расторжение договора возможно при уплате штрафа. Признать дебиторскую задолженность в размере штрафа нельзя до момента расторжения договора.

Информация об условных активах подлежит раскрытию субъектом учета в бухгалтерской (финансовой) отчетности без признания активов в бухгалтерском учете.

Условные обязательства и условные активы не признаются объектами бухгалтерского учета.

Стоимостная оценка условных обязательств и условных активов не производится. Их учет ведется простой реестровой записью на основании управленческой информации, представленной в бухгалтерскую службу субъекта учета.

Данные об условных обязательствах, условных активах, формирующие существенную информацию, подлежат обязательному раскрытию в текстовой части Пояснительной записки, в том числе:

краткое их описание;

оценка их влияния на финансовые показатели.

9. Переходные положения

На дату первого применения СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» проводится инвентаризация договоров (обязательств), в соответствии с которыми у субъекта учета возникает обязанность по осуществлению расходов в целях исполнения обусловленных законодательством Российской Федерации требований, по результатам которой признаются в бюджетном (бухгалтерском) учете соответствующие виды резервов.

Резерв по гарантийному ремонту признается по договорам, по которым были переданы товары, продукция, результаты работ и срок гарантийного обслуживания на дату применения СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» еще не истек.

Резерв по претензиям, искам признается в полной сумме в отношении оспоримых исковых требований, принятых к судебному производству.

Резерв по реструктуризации признается по договорам в сумме прямых затрат, возникающих вследствие реструктуризации деятельности, за вычетом уже признанных на отчетную дату затрат по реструктуризации деятельности.

Резерв по убыточным договорным обязательствам признается в отношении договоров, незавершенных на 01.01.2020, в сумме превышения затрат по исполнению договоров, планируемых с 01.01.2020, над ожидаемыми экономическими выгодами по исполнению договора.

Резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации признается в отношении объектов основных средств, учитываемых субъектом учета на балансовых счетах учета нефинансовых активов, в случаях если обязанности по демонтажу и (или) выводу объекта из эксплуатации были предусмотрены договором купли-продажи либо если такие затраты являются условием использования объекта.

Результаты начисления резервов при первом применении СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» раскрываются в бухгалтерской (финансовой) отчетности как корректировка входящих остатков в том периоде, в котором положения указанного стандарта были применены впервые.

Корректировка входящих остатков осуществляется операциями в межотчетный период через счет 0 401 30 000 «Финансовый результат прошлых отчетных периодов» на основании Бухгалтерской справки (ф.0504833). Указанная информация отражается в Сведениях об изменении остатков валюты баланса (ф. 0503173), Сведениях об изменении остатков валюты баланса учреждения (ф. 0503773).

Информация об условных обязательствах и условных активах раскрывается в составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (в текстовой части Пояснительной записки (ф. 0503160), Пояснительной записки к Балансу учреждения

(ф. 0503760) за период, в котором СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» был применен впервые. Условные обязательства и условные активы не отражаются на балансовых и забалансовых счетах бухгалтерского учета.

Ретроспективное применение и пересчет сравнительной информации не требуются.