



**Федеральный стандарт бухгалтерского учета для
организаций государственного сектора
«РЕЗЕРВЫ. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ УСЛОВНЫХ
ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ И УСЛОВНЫХ АКТИВАХ»**

Апрель
2019

СГС «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах»

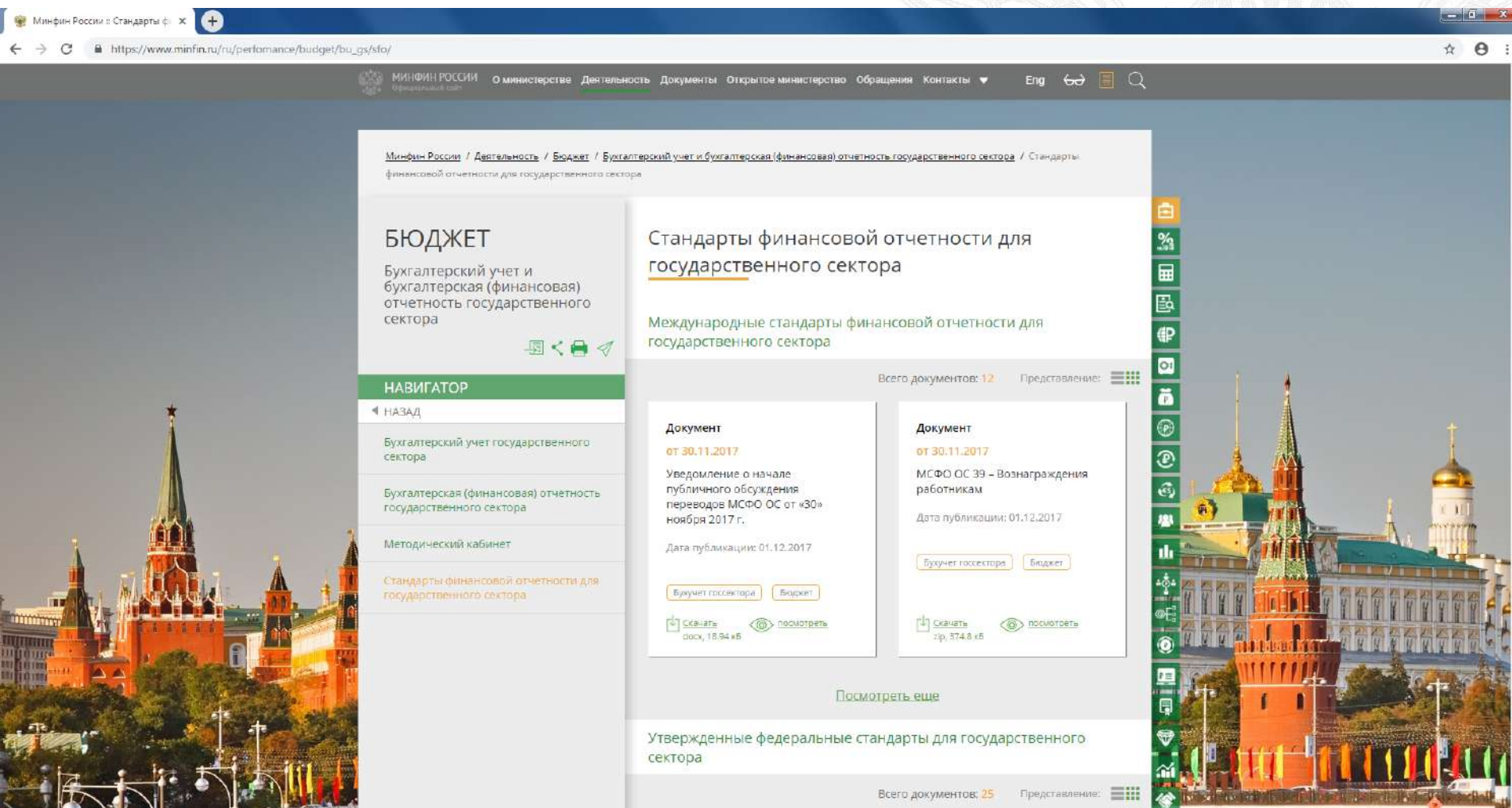
**утвержден приказом Минфина России № 124н
от 30.05.2018 г.**

зарегистрирован в Минюсте 29.06.2018 г.

Регистрационный № 51491

**Обязательное применение
с 1 января 2020 года**

Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации



Минфин России :: Стандарты ф...

https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bu_gs/sto/

МИНФИНАНСОВ РОССИИ
Официальный сайт

О министерстве Деятельность Документы Открытое министерство Обращения Контакты

Eng

Минфин России / Деятельность / Бюджет / Бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность государственного сектора / Стандарты финансовой отчетности для государственного сектора

БЮДЖЕТ

Бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность государственного сектора

НАВИГАТОР

- НАЗАД
- Бухгалтерский учет государственного сектора
- Бухгалтерская (финансовая) отчетность государственного сектора
- Методический кабинет
- Стандарты финансовой отчетности для государственного сектора

Стандарты финансовой отчетности для государственного сектора

Международные стандарты финансовой отчетности для государственного сектора

Всего документов: 12 Представление:

Документ
от 30.11.2017
Уведомление о начале публичного обсуждения переводов МСФО ОС от «30» ноября 2017 г.
Дата публикации: 01.12.2017

Бухучет госсектора Бюджет

Скачать: 219, 374.8 кБ

Документ
от 30.11.2017
МСФО ОС 39 – Вознаграждения работникам
Дата публикации: 01.12.2017

Бухучет госсектора Бюджет

Скачать: 219, 374.8 кБ

Посмотреть еще

Утвержденные федеральные стандарты для государственного сектора

Всего документов: 25 Представление:

СГС «РЕЗЕРВЫ» применяется с 1 января 2020 года :

❑ **ПБС**, а также, организациями, осуществляющими полномочия ПБС по ведению бюджетного учета учреждений (ЦБ)

- при ведении бюджетного учета
- при раскрытии информации о резервах, об условных обязательствах и условных активах при составлении бюджетной отчетности

❑ **Г(М)БУ, Г(М)АУ**, а также организациями, осуществляющими согласно договору (соглашению) полномочия по ведению бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных или автономных учреждений (ЦБ)

- при ведении бухгалтерского учета
- при раскрытии информации о резервах, об условных обязательствах и условных активах при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности



СГС «РЕЗЕРВЫ»

Разработан в целях обеспечения
единства системы требований к:

к ведению

бюджетного
учета

бухгалтерского
учета

формированию

информации об
объектах
бухгалтерского
учета, бухгалтерской
(финансовой)
отчетности
государственных

Устанавливает порядок:
признания (принятия к
бухгалтерскому учету)
оценки резервов
раскрытия информации о
резервах, об условных
обязательствах и условных
активах в бухгалтерской
(финансовой) отчетности, если
иное не установлено :

Другими
ФСГС

Инструкциями
№№157н,162н,174н, 183н,
191н, 33н

РЕЗЕРВ

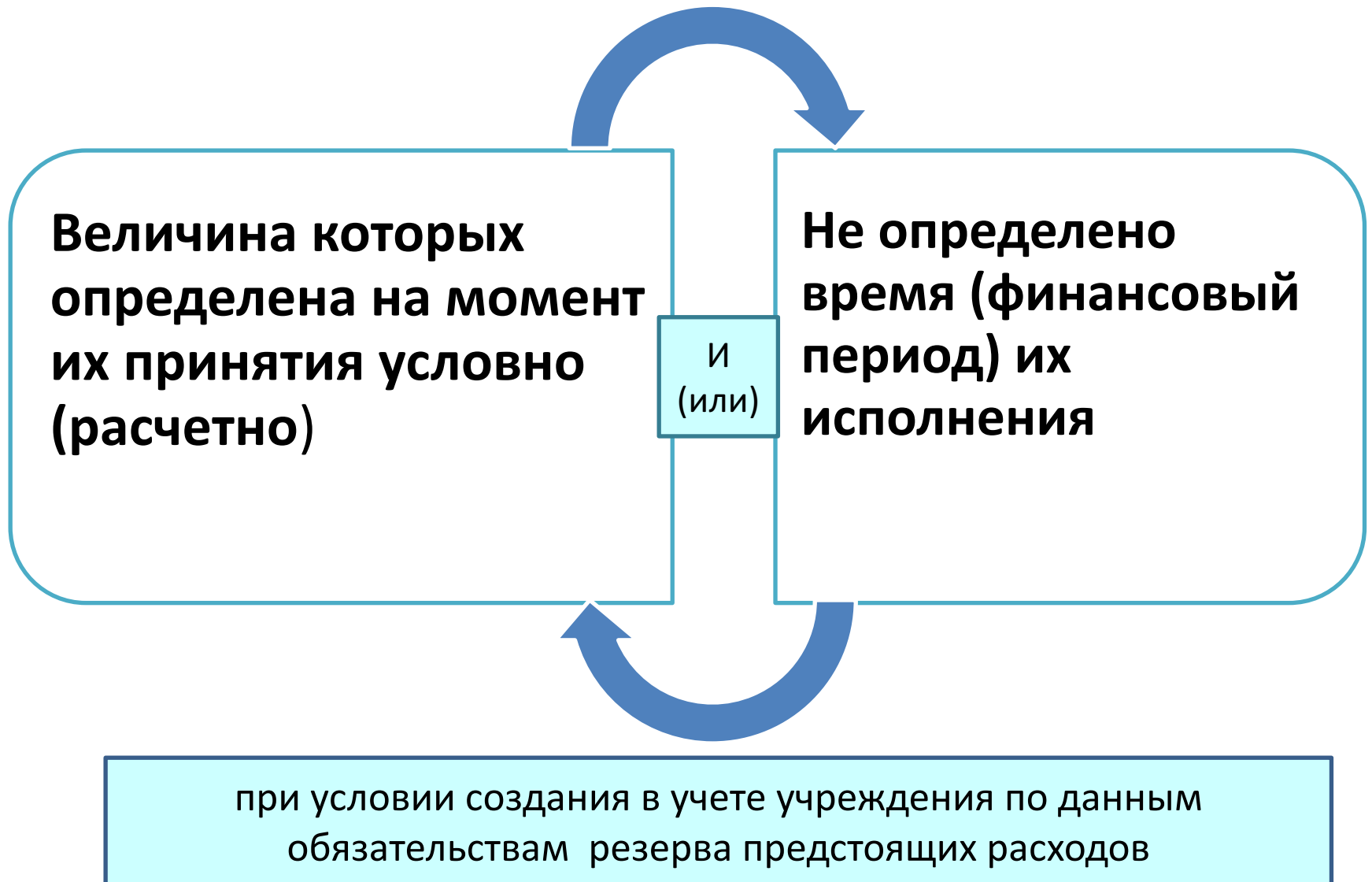
обязанность по осуществлению расходов в целях исполнения обусловленного законодательством Российской Федерации требования:

к субъекту учета и (или) публично-правовому образованию физического или юридического лица, иного публично-правового образования, субъекта международного права

с ненаступившим
сроком его исполнения
(предъявления)

имеющая на момент признания в бухгалтерском учете **расчетно-документальную обоснованную** оценку с неопределенным временем исполнения (предъявления) требования

Отложенные обязательства



Виды формируемых резервов

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

СГС «РЕЗЕРВЫ»

НЕ применяется при исполнении:

1. Публичных нормативных обязательств

2. Обязательств по выплатам физическим лицам в связи с исполнением трудовых функций работников ГС и МС, лицами замещающими гос. должности РФ, субъектов РФ, и муниципальные должности

Обязательств по выплатам персоналу (сотрудникам) в сфере национальной безопасности, правоохранительной деятельности и обороны

3. Обязательств, возникающих по незавершенным договорам

4. Затрат, которые планируются к осуществлению исходя из допущения непрерывности деятельности субъекта учета (затраты для продолжения деятельности субъекта учета в обозримом будущем)

**за исключением
обязательств по
выплатам,
осуществляемым в
результате
реструктуризации
деятельности**

**за исключением
обременительных
договоров**

СГС «РЕЗЕРВЫ»

НЕ регулирует формирование:

**Резерва под снижение стоимости материальных запасов
(Стандарт «Запасы»)**

Резерва по сомнительным долгам (Стандарт «Доходы»)

**Иных резервов, ведение которых регулируются НПА,
регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление
бухгалтерской (финансовой) отчетности**

Резерв по претензиям, искам



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 лицу или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов или должностных лиц этих органов, в том числе в результате издания актов органов государственной власти, не соответствующих закону или иному правовому акту**
(Дт 0 401 20 2xx Кт 0 401 60 2xx)

Резерв по реструктуризации

обязанность, возникающая в силу законодательства Российской Федерации при принятии решения:

- **о реструктуризации деятельности субъекта учета**
- **о реорганизации либо ликвидации (упразднении) субъекта учета**
- **(Дт 0 401 20 2XX Кт 0 401 60 2XX)**

Реструктуризация деятельности – предполагаемое изменение деятельности субъекта учета, включающее изменение структуры (состава), объема и (или) способов ведения деятельности, численности кадрового состава и приводящие к существенному увеличению обязательств субъекта учета

Резервы по реструктуризации деятельности возникают



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**

План реструктуризации деятельности

Это детальный, утвержденный документ, определяющий:

- **время начала исполнения плана (программы) и сроки проведения реструктуризации деятельности**
- **вид деятельности и структурное подразделение, подлежащие реструктуризации, и его местонахождение**
- **основные мероприятия по реструктуризации деятельности**
- **примерную численность персонала (сотрудников), их должности, с указанием функциональных обязанностей, которым будет выдана компенсация**
- **размер обязательств**
- **сроки доведения информации до лиц, права которых затрагиваются в ходе предстоящей реструктуризации деятельности**

Например, руководство субъекта учета утвердило план (программу) предстоящей реструктуризации деятельности, который предусматривает:
сроки реализации предстоящей реструктуризации деятельности,
место её осуществления
вид деятельности, подлежащей реструктуризации.

В плане отражены расходы на проведение реструктуризации. Также указаны структурные подразделения, функции и примерная численность сотрудников, которым будет выплачена компенсации 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** (не соблюдены упомянутые выше критерии признания резервов).

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

- **обязанность** по осуществлению гарантийного ремонта и (или) текущему обслуживанию, которая будет осуществляться субъектом учета по требованию заказчиков (покупателей), в случаях, предусмотренных договором
(Дт 0 401 20 2xx Кт 0 401 60 2xx)

Например, субъект учета производит, продает оборудование и на реализованную продукцию предоставляет гарантию. 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. За первый квартал 2019 года выручка от реализации составила 1,1 млн руб.

Доля фактических расходов на осуществление гарантийного ремонта в объеме выручки от реализации составляет: $\sum \text{ФР} / \sum \text{Выручки}$.

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

Следовательно, резерв по гарантийному ремонту можно установить в сумме 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

Резерв по убыточным договорам

обязанность по осуществлению расходов на исполнение обязательств по договору, цена которого была самостоятельно установлена субъектом учета исходя из условий безубыточности и самостоятельного покрытия расходов (условий компенсации затрат на исполнение договора исключительно за счет доходов от исполнения такого договора), которые в процессе исполнения договора по независящим от субъекта учета причинам превысили экономические выгоды, планируемые к получению от исполнения договора

(Дт 0 401 20 2XX Кт 0 401 60 2XX)



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*)

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

Например, субъект учета арендует помещение по договору, арендные платежи по которому составляют 165 000 руб. в год. Срок аренды – 10 лет. Также существует возможность досрочного прекращения договора – через три года заплатить штраф в сумме 180 000 руб. Чтобы решить, является ли договорное обязательство убыточным, необходимо сравнить:

- стоимость исполнения обязанностей, предусмотренных договором ($165\,000 * 10 - (180\,000 + 165\,000 * 3) = 975\,000$ руб.);
- затраты в случае досрочного расторжения договора ($165\,000 * 3 + 180\,000 = 675\,000$ руб.).

Вторая сумма меньше, поэтому договорное обязательство не является убыточным. Резерв не создается.



Резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации

- **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

Первоначальное признание - резервов

20

У субъекта учета **имеется обязанность**, возникшая в результате произошедших фактов хозяйственной жизни

Да

Для исполнения обязанности потребуется **выбытие активов**

Да

Размер обязанности **может быть обоснованно оценен и подтвержден расчетно или документально**

Да

Момент предъявления требования об исполнении обязательства и его размер **не зависят от действий субъекта учета**

Да

Признается резерв

Нет

Нет

Нет

Нет

Нет объекта учета

Раскрытие информации в Пояснительной записке

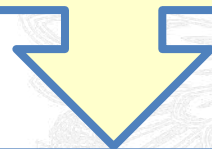
Резерв признается в сумме, представляющей собой расчетно (документарно) обоснованную оценку обязательства на отчетную дату

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 ЦБ России**, 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: $2\,500\,000 / (1 + 0,0775)^4 = 1\,854\,688,13$ 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



Признание

в момент передачи работ, услуг, товаров заказчику (покупателю на основании предъявленных претензий, исков)

Оценка

порядок расчета резерва 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, в 2018 году субъект учет начал реализацию товаров с гарантийным сроком. Единица товара стоит 25 500 руб., ожидаемые расходы на гарантийный ремонт данной единицы товара равны 1 200 руб. По результатам 2018 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. Размер резерва должен быть скорректирован: $414\,000 * 56\,000 / 8\,797\,500 * 100 = 263\,529,41$ руб.

Признание

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

Оценка

- ***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

резерв по претензиям, искам

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)**

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)

Не могут быть включены в расчет резерва по реструктуризации:

инвестиции в
новые системы

затраты на
маркетинг

затраты по изменению наименования
субъекта учета и т.п.

административные
расходы

заработная плата сотрудников,
которые будут продолжать
работать в обычном порядке



резерв по убыточным договорным обязательствам

27

Признание

- **на дату подтверждения финансово-экономическим обоснованием**, составленным субъектом учета, убыточности дальнейшего исполнения договора, условия исполнения которого изменились по независящим от субъекта учета причинам

Оценка

- **в размере ожидаемого превышения затрат** на исполнение договора **над экономическими выгодами** от его исполнения, подтвержденного финансово-экономическим обоснованием исполнения договора

Превышение 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

ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ при первом применении СГС «РЕЗЕРВЫ»

28

На дату первого применения

**резерв по
гарантийному
ремонту**

Признается по договорам, по которым были переданы товары, продукция, результаты работ и срок гарантийного обслуживания на дату применения Стандарта № 124н еще не истек

**резерв по
претензиям,
искам**

Признается в полной сумме в отношении оспоримых исковых требований, принятых к судебному производству

**резерв по
реструктуризац
ии**

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 договора, планируемых с 01.01.2020, над ожидаемыми экономическими выгодами по исполнению договора

**резерв на
демонтаж/
вывод ОС из
эксплуатации**

Признание в отношении объектов ОС, учитываемых субъектом учета на балансовых счетах учета НФА, 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 Стандарта раскрываются в бухгалтерской (финансовой) отчетности **как корректировка входящих остатков** в том периоде, в котором положения СГС «Резервы» были применены впервые

Информация об условных обязательствах и условных активах раскрывается в составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за период, в котором СГС «Резервы» был применен впервые



Ретроспективное применение и пересчет сравнительной информации не требуются

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

на годовую отчетную дату

на дату составления **последней бухгалтерской (финансовой) отчетности** при реорганизации субъекта учета

Изменения в стоимостной оценке резервов относятся

- на **финансовый результат** текущего периода

Исключение

резерв на демонтаж не связанный с приближением срока исполнения обязательства



Списание резервов

❑ При признании затрат и (или) при признании кредиторской задолженности по выполнению обязательства, по которому резерв был создан (Дт 0 401 60 ххх Кт 0 302 хх 73х)

❑ В 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 (Дт 0 40160 ххх Кт 040120 ххх)

❑ В случае *недостаточности* суммы признанного резерва разница между суммой признанного резерва и затратами по исполнению обязательства *признается расходами (затратами) текущего периода*

В годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в составе ПЗ

По каждому виду резервов

Σ резерва на начало и конец отчетного периода

краткое описание оснований создания резерва и ожидаемые сроки его использования

указание на признаки неопределенности в части момента предъявления требования об исполнении обязательства и (или) его размера

Σ ожидаемых возмещений по встречным требованиям при исполнении соответствующего обязательства, признанных самостоятельным активом (с указанием наименования актива)

сумма изменений (увеличений, уменьшений) величины резерва в **структуре оснований:**

- использования резерва
- создания резерва
- приращения ДСР за отчетный период в связи с приближением срока исполнения обязательства, под которое был сформирован резерв, а также влияния любых изменений ставки дисконтирования

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

*в обозримом
будущем не
ожидается
выбытие активов*

*величина расходов не
может быть расчетно-
документально оценена*

Условное обязательство

- *Например,* в течение последних 5 лет правительство заявляет о своем намерении ввести дополнительный налог

Пока правительство не предпримет дальнейшие шаги по введению нового вида налогообложения, условное обязательство не учитывается, поскольку вероятность наступления этого события мала



Условное обязательство

- 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, признается **условным обязательством**
- Условное обязательство подлежит раскрытию субъектом учета в бухгалтерской (финансовой) отчетности ***без признания резервов***
- Условные обязательства подлежат ***постоянному анализу*** с целью оценки ***вероятности оттока ресурсов***



Условные активы

Информация о праве субъекта учета на имущество, возникающее в результате произошедших фактов хозяйственной жизни, при наступлении независимо от воли субъекта учета в обозримом будущем событий 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***

Учет ведется ***простой реестровой записью на основании управленческой информации,*** представленной в бухгалтерскую службу субъекта учета

Условные обязательства и условные активы



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



Условные обязательства и условные активы

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

- краткое их описание
- оценка их влияния на финансовые показатели



СПАСИБО ЗА ВНИМАНИЕ!