

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ ДЛЯ ГОССЕКТОРА ПРО РЕЗЕРВЫ

Появился проект нового федерального стандарта "Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах". Предполагается, что применять этот стандарт нужно будет с 2020 года, но уже сейчас можно ориентироваться на его нормы. Проектом стандарта определены порядок принятия к бухучету резервов и порядок их оценки. Также предусмотрено, каким образом раскрывать информацию о них в отчетности.

Что относится к резервам

Резерв - это обязанность, по которой не наступил срок погашения (предъявления) и размер которой может быть оценен и подтвержден расчетно или документально. Согласно проекту стандарт касается следующих видов резервов:

- по гарантийному ремонту;
- претензиям и искам;
- реструктуризации деятельности;
- обременительным договорам;
- на демонтаж и вывод ОС из эксплуатации;
- иные виды.

Как видим, список открытый, так же как в Инструкции N 157н, но при этом стандарт распространяется не на все резервы. В частности, он не применяется в отношении:

- публичных обязательств, за исключением установленных законодательством выплат, осуществляемых в результате реструктуризации деятельности;
- обязательств по выплатам физлицам в связи с исполнением ими трудовых функций. Например, резерв на отпуск будет урегулирован ФСБУ (СГС) "Выплаты персоналу";
- обязательств перед юрлицами, ИП, физлицами-производителями по незавершенным договорам, если они не являются обременительными;
- затрат, которые необходимо будет понести для продолжения деятельности в обозримом будущем. Понятие "обозримое будущее" в проекте не раскрывается, но оно есть в ФСБУ "Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора". Полагаем, что не надо будет создавать резервы на затраты, которые нужно понести в течение четырех и более лет начиная с года, за который сформирована последняя бухотчетность;
- резерва под снижение стоимости материальных запасов, резерва по сомнительным долгам и иных резервов, формирование и ведение которых регулируются другими федеральными стандартами.

Отметим, что ни в инструкциях, ни в проекте стандарта обязанность создавать резервы не установлена. Поэтому если учредитель не установил такую обязанность, то учреждение самостоятельно решает, создавать резервы или нет, а решение фиксирует в своей учетной политике.

Каковы особенности учета резервов

Резерв можно принять к учету только при соблюдении следующих условий:

- у субъекта учета имеется обязанность, возникшая в результате произошедших фактов хозяйственной жизни;
- для исполнения обязанности потребуется выбытие активов;

- размер обязанности может быть обоснованно оценен и подтвержден расчетно или документально;
- момент предъявления требования об исполнении обязательства и его размер не зависят от будущих действий субъекта учета.

Рассмотрим особенности учета резервов по видам.

Резерв по гарантийному ремонту признается в момент передачи работ, услуг, товаров заказчику (покупателю). Порядок расчета резерва учреждение устанавливает самостоятельно и фиксирует в учетной политике.

Резерв по претензиям, искам принимается к учету на основании предъявленных претензий, исков в следующем порядке:

- предполагается досудебное урегулирование - на дату получения претензионного требования;
- не предполагается досудебное урегулирование - на дату уведомления субъекта учета о принятии иска к судебному производству.

Обратите внимание: по претензиям и искам, которые предъявлены к публично-правовому образованию и должны быть оплачены за счет соответствующей казны, резервы формируют, только если предполагается досудебное урегулирование или есть основания для обжалования судебного акта.

Учитывается резерв по претензиям, искам в полной сумме претензионных требований и исков.

Резервы по реструктуризации деятельности. Кроме основных условий принятия у резервов по реструктуризации предусмотрены дополнительные. Так, субъект учета:

- должен располагать подробным официальным планом (программой) реструктуризации деятельности;
- своими действиями или заявлениями у заинтересованных лиц создал обоснованные ожидания, что план реструктуризации деятельности будет реализован в ближайшем будущем.

Резерв по реструктуризации признается на наиболее раннюю из следующих дат:

- когда основные положения мероприятий по реструктуризации доведены до лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией;
- реализация мероприятия по реструктуризации началась.

Резерв по обременительным договорам. По большому счету обременительный - это тот договор, который в процессе исполнения стал убыточным. Например, это может случиться, когда по договору материалы приобретаются в иностранной валюте и меняется ее курс. Формируют резерв, когда обоснованно оценена убыточность договора.

Резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации признается на дату признания:

- в бухучете суммы затрат на демонтаж и вывод объекта основных средств из эксплуатации в стоимости объекта основных средств в соответствии с положениями ФСБУ "Основные средства";
- объекта основных средств, полученного от другого субъекта госсектора, по которому существует обязанность по демонтажу или выводу объекта из эксплуатации, предусмотренная договором купли-продажи, пользования, иным договором (соглашением), устанавливающим условия использования объекта.

Отметим, что определение видов затрат на демонтаж и их оценка осуществляются комиссией субъекта учета по поступлению и выбытию активов. Вся информация должна содержаться в инвентарной карточке объекта. Затраты на демонтаж - это дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к выбытию актива.

Как посчитать резерв

Как уже говорилось выше, резерв признается в сумме, которая представляет собой расчетно (документально) обоснованную оценку обязательства на отчетную дату. Если срок исполнения обязательства больше 12 месяцев после годовой отчетной даты, то сумму резерва определяют с учетом дисконтирования. В качестве ставки дисконтирования используется ключевая ставка ЦБ РФ, действующая на отчетную дату, на которую составляется годовая отчетность.

Рассчитывая резерв, не включайте в него:

- налоги, подлежащие уплате в связи с исполнением обязательства;
- ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к другим лицам в возмещение расходов, которые, как ожидается, будут понесены при исполнении обязательства;
- ожидаемые поступления от выбытия активов, связанных с исполнением обязательства. К примеру, учреждение выполняет работы, по которым предусмотрено гарантийное обслуживание. При выполнении гарантийных работ бракованные детали приходятся, а в дальнейшем их планируется продать. Так вот, при оценке резерва на гарантийный ремонт доходы от реализации бракованных деталей учитывать не надо.

Если при исполнении обязательства ожидается поступление экономических выгод по встречным требованиям или требованиям к другим лицам, то резерв не нужно пересчитывать. Такие требования признаются в бухгалтерском учете и отражаются в отчетности в качестве самостоятельного актива. Величина указанных активов не должна превышать величину соответствующего сформированного резерва.

Как пересчитать или списать резерв

Сумму резерва нужно ежегодно пересматривать и в случае необходимости корректировать. Изменения в стоимостной оценке резервов относят на финансовый результат текущего периода.

Списывается резерв при признании затрат или при признании кредиторской задолженности по выполнению обязательства, по которому резерв был создан, если иное не установлено стандартом.

Если резерв превышает сумму, необходимую для погашения, то эти излишки списывают, относя их на уменьшение расходов (финансовый результат) текущего периода. А если не хватает, то разницу между суммой признанного резерва и затратами по исполнению обязательства включают в расходы текущего периода.

Каковы особенности отражения резервов в отчетности

В пояснительной записке к годовой отчетности по каждому виду резервов нужно будет раскрыть следующую информацию:

- сумму резерва на начало и конец отчетного периода;
- сумму изменений (увеличений, уменьшений) величины резерва в структуре оснований (создание, приращение дисконтированной стоимости резерва за отчетный период в связи с приближением срока исполнения обязательства, под которое был сформирован резерв, а также влияние любых изменений ставки дисконтирования, использование, восстановление неиспользованных и излишне начисленных сумм резерва);
- краткое описание оснований создания резерва и ожидаемые сроки его использования;
- указание на признаки неопределенности в части момента предъявления требования об исполнении обязательства или в части его размера;
- сумму ожидаемых возмещений по встречным требованиям или требованиям к другим лицам при исполнении соответствующего обязательства, признанных самостоятельным активом (с указанием наименования актива).

Данные о суммах созданных резервов отражают в составе бюджетной информации субъекта учета.

Условные обязательства и активы - не резерв

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. Кроме того, условные обязательства не признают объектом бухучета.

Условный актив - это право на имущество, возникающее в результате произошедших фактов хозяйственной жизни, возникновение которого на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых субъектом учета. Условные активы тоже не признаются объектом бухучета.

В пояснительной записке раскрывают информацию только о существенных условных обязательствах и активах, в том числе:

- краткое описание условных обязательств и активов;
- оценка их влияния на финансовые показатели.

Для условных обязательств также нужно раскрыть информацию о неопределенности относительно величины и времени исполнения обязательства.

Стоимостную оценку условных обязательств и активов производить не нужно. Их учет ведется простой реестровой записью на основании управленческой информации, представленной в бухгалтерскую службу субъекта учета.
