

Порядок формирования и использования резервов предстоящих расходов

1. Общие положения

1.1. Настоящий порядок формирования и использования резервов предстоящих расходов (далее - Порядок) устанавливает правила отражения в бюджетном (бухгалтерском) учете (*наименование Субъекта централизованного учета*) (далее – Субъект централизованного учета) информации о состоянии и движении сумм резервов предстоящих расходов в целях равномерного отнесения расходов на финансовый результат учреждения по обязательствам, неопределенным по величине и (или) времени исполнения.

1.2. Порядок разработан в целях корректного формирования фактической себестоимости оказанных услуг (выполненных работ), в том числе по видам финансового обеспечения, и отражения в отчетности информации об отложенных обязательствах учреждения.

1.3. Одновременно с формированием резервов предстоящих расходов в учете отражается принятие Субъектом централизованного учета обязательств в сумме сформированных резервов с применением счета 0 502 99 000 «Отложенные обязательства на иные очередные годы (за пределами планового периода)».

1.4. Величина резервов определяется соответствующим расчетом и является оценочным значением. Размер резервов не ограничен. Период, на который создается резерв, может быть ограничен только сроком исполнения обязательства, в отношении которого создан резерв.

2. Виды резервов предстоящих расходов, формируемых Субъектом централизованного учета

2.1. Субъект централизованного учета формирует следующие виды резервов:

- резерв на оплату отпусков за фактически отработанное время или компенсаций за неиспользованный отпуск, в том числе при увольнении, включая платежи на обязательное социальное страхование работника (далее – резерв на оплату отпусков);
- резерв по претензионным требованиям и искам по результатам фактов хозяйственной жизни, в том числе в рамках досудебного (внесудебного) рассмотрения претензий (далее – резерв по претензиям, искам);

- резерв по обязательствам Субъекта централизованного учета, возникающим по фактам хозяйственной деятельности (сделкам, операциям), по начислению которых существует на отчетную дату неопределенность по их размеру ввиду отсутствия первичных учетных документов (далее - резерв по отсутствующим первичным учетным документам);

- резерв за поставленные материальные ценности, сданные работы, предоставленные (потребленные) услуги, обусловленные обязанностью заказчика принять и исполнить денежное обязательство по результатам приемки поставленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, в случае оформления документа о приемке не в момент поставки товара, сдачи результатов работ, оказания услуг (далее - резерв по приемке);

- резерв по гарантийному ремонту;

- резерв по убыточным договорным обязательствам;

- резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации;

- резерва по реструктуризации;

- резервом по сомнительным долгам.

3. Порядок определения сумм резервов предстоящих расходов и их отражения в бюджетном (бухгалтерском) учете

Устанавливаются следующие особенности формирования резервов предстоящих расходов:

3.1. Резерв на оплату отпусков. Резерв на оплату отпусков рассчитывается как сумма оплаты отпусков сотрудникам за фактически отработанное время на 31 декабря каждого года и сумма страховых взносов по единому страховому тарифу, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Резерв на оплату отпусков за фактически отработанное время и выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск, включая страховые взносы, рассчитывается исходя из среднедневного заработка каждого сотрудника.

3.1.1. Оценочное обязательство в виде резерва на оплату отпусков за фактически отработанное время определяется ежегодно по состоянию на 31 декабря каждого года, исходя из Сведений о количестве дней отпуска по всем сотрудникам на указанную дату, представленных кадровой службой Субъекта централизованного учета по форме утвержденной Учетной политики.

Расчет производится персонифицировано по каждому сотруднику:

Резерв отпусков = K x ЗП,

где K - количество не использованных сотрудником дней отпуска за период с начала работы по 31 декабря отчетного года;

$ЗП$ - среднедневной заработок сотрудника, исчисленный по правилам расчета среднего заработка для оплаты отпусков на 31 декабря отчетного года.

3.1.2. Расчет резерва на оплату страховых взносов.

Сумма страховых взносов при формировании резерва рассчитывается по каждому сотруднику индивидуально:

$\text{Резерв на оплату страховых взносов} = K \times ЗП \times C,$

где C - ставка страховых взносов.

Сумма страховых взносов рассчитывается по максимальному тарифу страховых взносов без учета предельной величины базы для исчисления страховых взносов.

Отнесение расходов на финансовый результат производится ежемесячно на отчетную дату.

Стоимостная оценка объектов учета отложенных выплат персоналу подлежит пересмотру не реже чем на годовую отчетную дату и при необходимости подлежит корректировке до текущей обоснованной оценки.

Изменения в стоимостной оценке резервов выплат персоналу отражаются следующими корреспонденциями:

- при превышении суммы созданного резерва по отношению к сумме обоснованной оценки резерва на отчетную дату и относится на финансовый результат текущего периода

Дт 0 401 60 XXX Кт 0 401 20 XXX

- уточнение суммы резерва на выплаты персоналу до обоснованной оценки резерва на отчетную дату

Дт 0 401 20 XXX Кт 0401 60 XXX

Корректировка оценочного значения, отраженного в бухгалтерском учете, бухгалтерской (финансовой) отчетности, вследствие изменения допущений, обстоятельств, информации, на основе которых были определены суммовые величины оценочных значений, не является исправлением ошибки и изменением учетной политики (пункт 23 федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.2017 № 274н, Письмо Минфина России от 30.11.2020 N 02-06-07/104576).

3.2. Резерв по претензиям, искам. Оценочное обязательство в виде резерва для оплаты обязательств по предъявленным претензиям и искам определяется (уточняется) на основании документов (скан-копии претензии, иска), представляемой Субъектом централизованного учета в соответствии с Графиком документооборота.

Резерв создается при условии, если по состоянию на отчетную дату Субъект централизованного учета является стороной судебного разбирательства и (или) Субъекту централизованного учета предъявлены иски (претензии).

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

- по оспоримым претензионным требованиям, по которым Субъектом централизованного учета предполагается досудебное урегулирование, - на дату получения Субъектом централизованного учета претензионного требования;

- по оспоримым исковым требованиям, по которым Субъектом централизованного учета не предполагается досудебное урегулирование, - на дату уведомления Субъекта централизованного учета о принятии иска к судебному производству.

Резерв принимается к учету в полной сумме оспоримых претензионных требований и исков с учетом экспертного мнения (юристов, юридической службы Субъекта централизованного учета).

По претензиям и искам, которые предъявлены к публично-правовому образованию и подлежат удовлетворению за счет казны, резерв признаётся в учете в двух случаях:

- предполагается досудебное урегулирование предъявленных требований;
- есть основания для обжалования судебного акта.

Если эти условия не выполняются, в учете отражается обязательство по судебному акту – исполнительному документу. Резерв в учете не признается.

При недостаточности сумм созданных резервов, соответствующее превышение фактически произведенных расходов признается расходами (затратами) текущего периода.

Аналитический учет ведется по каждому судебному разбирательству.

3.3. Оценочное обязательство резерва по отсутствующим первичным учетным документам, формируется последним днем отчетного квартала на основании Расчетной ведомости для создания резерва предстоящих расходов, форма которого утверждена учетной политикой, представляемой Субъектом централизованного учета:

- а) в объеме потребленных коммунальных услуг, размер которых за соответствующий отчетный период расчетно-документально подтвержден (в соответствии с условиями контракта (договора));

- б) на расходы в виде периодических платежей, если имеются основания для их осуществления, установленные нормативными актами и (или) договором (контрактом).

3.4. Резерв по приемке формируется в случае возникновения обязательств при поступлении товаров, работ, услуг, закупка которых осуществляется через ЕИС в сфере закупок (далее – ЕИС), в следующих случаях:

- приемка поставленного товара, предусмотренная условиями контракта (по документу о приемке с приложением документов, подтверждающих фактическую

поставку товаров), произведена не в момент передачи (поступления) товара, а с временным разрывом;

- приемка переданного результата работ, предусмотренная условиями контракта (по документу о приемке с приложением документов, подтверждающих факт выполнения (передачи) результатов работ), произведена не в момент передачи (поступления) результатов работ, а с временным разрывом;

- приемка оказанной услуги, предусмотренная условиями контракта (по документу о приемке с приложением документов, подтверждающих факт оказания услуг), произведена не в момент передачи (поступления) результатов услуг, а с временным разрывом.

При этом дата фактического получения (поставки) товара, результата работы, оказания услуги ранее даты приемки. Резерв формируется, даже если это даты одного отчетного периода.

Датой признания резерва в бухгалтерском учете является дата фактической поставки товара (выполнения работ, оказания услуг).

Резерв списывается после принятия товара (работы, услуги), т.е. после подписания в ЕИС документа о приемке — при признании затрат и (или) при признании кредиторской задолженности по выполнению обязательства, по которому резерв был создан. Уточнение ранее сформированного резерва отражается на дату его расчета дополнительной бухгалтерской записью (увеличение резерва). 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 (уменьшение резерва).

3.5. Резерв по гарантийному ремонту формируется Субъектом централизованного учета бюджетной сферы, которая исходя из условий своей деятельности выполняет работы, оказывает услуги, реализует товары, при предусмотренных обязательствах по гарантийному ремонту или текущему обслуживанию в заключенном с контрагентом договоре.

Резерв по гарантийному ремонту - это обязанность Субъекта централизованного учета по осуществлению гарантийного ремонта и (или) текущему обслуживанию, которая будет осуществляться Субъектом централизованного учета по требованию контрагента, в случаях, предусмотренных договором.

Гарантийное обслуживание — это безвозмездное устранение Субъектом централизованного учета неисправностей путем диагностики, настройки и ремонта его составных частей или устройства в целом в течение гарантийного срока, либо замену на аналогичные отремонтированные при соблюдении пользователем условий гарантии и при условии, что дефект возник по вине производителя данного устройства.

Резерв по гарантийному ремонту формируется в момент передачи работ, услуг, товаров в сумме расчетно-документальной обоснованной оценки, которая должна быть рассчитана, экономически обоснована и документально подтверждена.

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

Если срок исполнения обязательства по гарантийному ремонту или текущему обслуживанию превышает 12 месяцев после годовой отчетной даты, то сумма резерва должна определяться с учетом дисконтирования его величины. В этом случае используется ключевая ставка ЦБ РФ, действующая на отчетную дату, на которую составляется годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых он был изначально создан.

Признание в учете расходов, в отношении которых сформирован резерв, осуществляется за счет суммы созданного резерва.

Если сумма признанного резерва избыточна или осуществляется прекращение выполнения условий признания резерва, неиспользованная сумма резерва списывается с отнесением на уменьшение расходов (финансового результата) текущего периода.

Если суммы признанного резерва недостаточно, то разница между суммой признанного резерва и затратами по исполнению обязательства признается расходами (затратами) текущего периода.

3.6. Резерв по убыточным договорным обязательствам создается, только если условия исполнения договора изменились по не зависящим от Субъекта централизованного учета причинам. По договорам, которые Субъект централизованного учета может расторгнуть в одностороннем порядке без штрафов, резерв по убыточным договорным обязательствам не создается (пункт 14 СГС «Резервы», пункт 4.4 раздела 2 Методических рекомендаций, доведенных письмом Минфина от 05.08.2019 № 02-07-07/58716).

Резерв по убыточным договорным обязательствам рассчитывается как разница между затратами на выполнение договора и поступлениями от него. Основание для расчета – финансово-экономическое обоснование об убыточности дальнейшего исполнения договора, когда затраты на его исполнение превышают доход по этому договору.

Сумма резерва рассчитывается как разница между предполагаемыми доходами и расходами, увеличенной на сумму санкций по договору.

3.7. Резерв на демонтаж и вывод основных средств из эксплуатации формируется, в случае если Субъект централизованного учета заплатит за разборку и утилизацию основного средства и восстановит участок, где был расположен объект (посадка травы, уборка мусор и т.п.).

Резерв отражается на дату, когда принимается к учету объект основных средств или земельный участок от другой организации бюджетной сферы – если по ним есть обязанность по демонтажу или выводу объекта из эксплуатации, восстановлению земельного участка, обязанность по которой указана в договоре купле-продаже или законодательстве. Например, при выводе объекта основных средств из эксплуатации Субъект централизованного учета обязан демонтировать его и восстановить участок, на котором был расположен этот объект.

По земельным участкам, которые получили в аренду или безвозмездное пользование, резерв отражается на дату, когда учли такие объекты. Основание, чтобы рассчитать резерв: обязанность по восстановлению участка прописана в договоре (пункт 15 СГС «Резервы», раздел 2 Методических рекомендаций, доведенных письмом Минфина от 05.08.2019 № 02-07-07/58716).

Величина резерва устанавливается на основании расчета планового отдела о предполагаемых затратах на утилизацию объекта и восстановление участка.

3.8. Обязанность формирования резерва по реструктуризации возникает в силу законодательства РФ при принятии решения:

- о реструктуризации деятельности Субъекта централизованного учета;
- о реорганизации либо ликвидации (упразднении) Субъекта централизованного учета.

Основание расчета резерва – план реструктуризации деятельности со сроками реструктуризации не менее четырех лет начиная с года, за который была сформирована последняя бухгалтерская отчетность.

Резерв рассчитывается в сумме расходов на реализацию мероприятий по реструктуризации. При этом расходы на текущую деятельность в расчет не включаются (пункт 13 СГС «Резервы», пункт 4.2. раздела 2 Методических рекомендаций, доведенных письмом Минфина от 05.08.2019 № 02-07-07/58716).

Необходимо определить, сколько денежных средств понадобится, чтобы провести мероприятия по реструктуризации (выплата выходного пособия при сокращении штата, расходы на переезд, компенсация среднего заработка уволенным в течение двух месяцев по сокращению).

3.9. Под резервом по сомнительным долгам понимается сумма учтенная на забалансовом счете 04 «Сомнительная задолженность».

Неисполненная в срок и не соответствующей критериям признания актива дебиторская задолженность признается комиссией по поступлению и выбытию активов сомнительной задолженностью и по ней создается резерв в размере суммы сомнительной задолженности.

Это сумма, которую списывают с баланса на счета 0.401.10.173 и 0.401.20.273.

На балансовых счетах резерв не отражается.

4. Учет и использование сумм резервов

4.1. Начисление (корректировка) резерва осуществляется в случае:

- полного использования начисленного резерва;
- принятия решения о реорганизации, ликвидации Субъекта централизованного учета;
- по результатам инвентаризации.

Резерв отражается по кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 0 401 60 000 «Резервы предстоящих расходов» с одновременным отражением суммы отложенного обязательства на соответствующем счете аналитического учета счета 0 502 99 000 «Отложенные обязательства» на основании полученных от контрагента первичных документов (накладных, актов, УПД).

В случае если на отчетную дату величина остатка резерва по данным бухгалтерского учета меньше, чем величина резерва, определенная по приведенной формуле, то расходы сверх резерва списываются на текущие расходы.

Если на отчетную дату величина остатка резерва по данным бухгалтерского учета больше, чем величина резерва, определенная по приведенной формуле, то резерв уменьшается на разницу между этими величинами. Применение способа «Красное сторно» для корректировки резерва исключена.

4.2. Резервы используются только на покрытие тех расходов, в отношении которых они были созданы.

4.3. Признание в учете расходов, в отношении которых сформирован резерв, осуществляется за счет суммы созданного резерва.

4.4. Стоимостная оценка резервов подлежит ежегодному пересмотру и корректировке до текущей обоснованной оценки на отчетную дату.

4.5. Резерв списывается при признании затрат и (или) при признании кредиторской задолженности по выполнению обязательства, по которому резерв был создан.

Аналитический учет по счету ведется в Карточке учета средств и расчетов.