

УДК 657

А.И. Осипова, И.М. Бортникова, А.Д. Ягудин

ФГБОУ ВО Донской государственный аграрный университет, Персиановский,
email: fisa25@yandex.ru

РЕЗЕРВЫ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Ключевые слова: резервы, расходы, формирование, учет, отчетность, инструкция.

Государственные организации, наравне с коммерческими, обязаны вести бухгалтерский учет и предоставлять отчетные сведения. Следует отметить, что учет в данном секторе обладает рядом специфических черт. Во-первых, работа бюджетных организаций является предметом управления для государственных (муниципальных) образований, во-вторых, бюджетная организация – это хозяйствующий субъект, который является независимой формой управления финансово-хозяйственной жизнью. Работа организации зависит от регламентов, ей свойственны немалые объемы данных, подвергающиеся систематизации в электронных информационных системах. Данные собираются и упорядочиваются довольно быстро, и это способствует постоянному контролю за работой, как самой организации, так и всех ее участников.

A.I. Osipova, I.M. Bortnikova, A.D. Yagudin

Don State Agrarian University, Persianovsky, email: fisa25@yandex.ru

RESERVES OF UPCOMING EXPENSES IN THE ACCOUNTING AND REPORTING OF A STATE ORGANIZATION

Keywords: reserves, expenses, formation, accounting, reporting, instructions.

Government organizations, like all commercial ones, keep accounting records and submit reports. However, this sector of institutions has a number of features. Firstly, the work of budget organizations is the subject of management for state (municipal) entities, and secondly, a budget organization is an economic entity that is an independent form of financial and economic life management. The work of an organization depends on regulations; it is characterized by considerable amounts of data that are systematized in electronic information systems. Data is collected and organized fairly quickly, and this contributes to the constant monitoring of the work of both the organization itself in general and all its participants.

Материалы, основные средства и расчеты с контрагентами характеризуются прозрачностью проводимого учета, так как они производятся в реальном времени с реальными данными. Однако когда бухгалтер переходит к работе с планированием на будущий период времени предстоящих расходов, возникает путаница относительно иллюзорности объектов. Данные области в бухгалтерском учете следует изучить более подробно. В бухгалтерском учете устанавливают резервы с целью равномерного переноса расходов на финансовый результат. Посмотрим, для чего они необходимы, что с ними делать и как их использовать.

Сначала определение было описано в Инструкции № 157н от 01.12.2010 г. и означало суммы, которым невозможно определить размер или момент исполнения. Это трудно предсказуемые части расходов, но их надо относить

на финансовый результат организации. Резервы предстоящих расходов и платежей создаются как раз для равномерного распределения этих сумм на протяжении отчетного периода. Метод их учета особенный и мало понятный даже грамотным работникам бухгалтерии. Формировать резервы должны государственные органы, казенные, бюджетные и автономные организации. Процедура распознавания и оценки резервов и другие методы работы с ними для учреждений бюджетного сектора определены Федеральным стандартом бухгалтерского учета «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах».

Бухгалтерский учет переходит к формированию резервов, когда выполняются данные требования:

– бюджетное учреждение осуществляет расходы согласно законодательству,

– для выполнения этой обязанности необходимо выбытие активов,

– размер обязанности оценивается и подтверждается расчетами или документами,

– время предоставления требования об исполнении обязательства и его размер не обусловлены действиями учреждения, а именно, не известна дата оплаты.

Бюджетные учреждения создают различные резервы. С использованием ФСБУ «Резервы. Раскрытие информации об условных обязательствах и условных активах» создаются такие резервы:

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

И еще существует несколько стандартов, предписывающих формирование резервов:

– ФСБУ «Доходы» – на его основе происходит формирование резервов по сомнительным долгам,

– ФСБУ «Запасы» – на его основе возникает обязательство формирования резерва с целью снижения стоимости материальных запасов,

– ФСБУ «Выплаты персоналу» – на его основе формируется резерв на выплату отпускных и перечислению в Пенсионный фонд в том случае, если данные выплаты вменены в обязанность организации [1-4].

Инструкция № 157н от 01.12.2010 г. также обязывает формировать резерв по оплате обязательств, по которым на отчетную дату не пришли расчетные документы и размер этих обязательств не известен и другие резервы, установленные учетной политикой. В любой организации существует определенный список предстоящих расходов. Немаловажно закрепить его в учетной политике со ссылкой на то, к какому виду резервов отнесен, какой датой создан, с какой периодичностью производится расчет (месячный, квартальный, годовой) и иные.

Цель исследования

Выясним, чем различаются резервы предстоящих расходов и расходы будущих периодов. Эти два определения

раскрывают суммы, которые могут быть израсходованы с течением времени, но существует отличие в их содержании и учете. В противовес резервам, расходами будущих периодов являются уже начисленные организацией суммы. Если подходит отрезок времени, с которым связаны ранее определенные доходы, суммы переносятся на текущие доходы организации. Сумма резерва обозначается в бухгалтерском учете в примерном, оценочном виде, и для исполнения обязательства организации нужно только совершить расходы.

Например, организация должна выплатить отпускные работникам, но конкретный размер их на начало года не определен. Бухгалтер формирует резерв на выплату отпускных, умножая количество календарных дней неиспользованного отпуска по организации на средний дневной заработок по организации.

Следовательно, резерв – это ориентировочная сумма, требуемая на выплату отпускных в течение года, потому что до расчета нельзя точно выяснить их величину. Резервы предстоящих расходов и платежей различаются, в первую очередь, невозможностью верно угадать их размер или время их исполнения: будут ли они потрачены полностью, во 2 или в 3 квартале и прочее.

Сумма расходов будущих периодов точно определена, но эти расходы привязаны к одному или нескольким временным периодам в будущем и поэтому расходы не признаются сразу все.

Например, оплата отпуска, предоставленного авансом до завершения периода, за который он был предоставлен, отражают как расходы будущих периодов по дебету счета 0 401 50 000 «Расходы будущих периодов».

Материал и методы исследования

Рассмотрим методологические вопросы учета и аналитики для введения функционирующей управляющей системы, характеризующейся высокой эффективностью по управлению доходами и расходами организации за счет сформированного достоверного учета данных. В российских стандартах ведения бухгалтерского учета более значимая роль отведена обеспечению и признанию производимых расходов и возникших обя-

зательств по отношению к возможным доходам и активам, не учитывая скрытые резервы (согласно требованию осмотрительности). Важная роль отводится методам оценки и резервирования в отчетном периоде или на будущие периоды с целью минимизировать потери и непредвиденные убытки. Сущность любого созданного резерва состоит в защите от расходов в будущем и минимизации рисков. Рассмотрим, как организован учет резервов предстоящих расходов. Для информации о состоянии и изменении суммы резервов в бухгалтерский учет организации в бюджетной сфере имеет выделенный счет 0 401 60 000 «Резервы предстоящих расходов».

Учетная политика организации содержит перечень правил, на основе которых создается резерв, методику, с помощью которой производится обязательственная оценка, какой датой осуществляется отражение в бухгалтерском учете, правила проведения инвентаризационного учета резервов и порядок отражения полученного результата.

В каждой организации может существовать свой список. Нужно помнить, что список резервов обязан быть закреплен в учетной политике с определением, к какому виду резерва отнесен, какой датой создан, с какой периодичностью рассчитывается (месячный, квартальный, годовой).

Необходимо знать, что резерв обязан быть использован на покрытие именно тех затрат, по которым он был сформирован.

Например, резерв исковых требований не может быть использован для погашения обязательств, по которым не получены отчетные документы, или для выплаты отпускных с учетом фактически отработанного времени.

Министерство финансов России в письме №02-07-07/28998 от 20.05.2015 г. советует организациям раскрывать подробнее счет 0 401 60 000 «Резервы предстоящих расходов» и в приложении № 1 в качестве образца приведена следующая разбивка, которая приводится в Таблице 1 «Резервы предстоящих расходов».

Таблица 1

«Резервы предстоящих расходов»

0 401 60 200	Резервы предстоящих расходов
0 401 61 210	Резерв на оплату отпусков за фактически отработанное время
0 401 61 211	Резерв на оплату отпусков за фактически отработанное время в части выплат персоналу
0 401 61 213	Резерв на оплату отпусков за фактически отработанное время в части оплаты страховых взносов
0 401 62 200	Резерв на оплату обязательств, по которым не поступили расчетные документы
0 401 62 221	Резерв на оплату обязательств, по которым не поступили расчетные документы, по услугам связи
0 401 62 223	Резерв на оплату обязательств, по которым не поступили расчетные документы, по коммунальным услугам
0 401 62 225	Резерв на оплату обязательств, по которым не поступили расчетные документы, по работам, услугам по содержанию имущества
0 401 63 200	Резерв по претензионным требованиям и искам
0 401 63 29X	Резерв по претензионным требованиям и искам по прочим расходам
0 401 64 200	Резерв на реструктуризацию деятельности, реорганизацию
0 401 64 211	Резерв на реструктуризацию деятельности, реорганизацию в части выплат персоналу
0 401 64 213	Резерв на реструктуризацию деятельности, реорганизацию в части оплаты страховых взносов
0 401 64 226	Резерв на реструктуризацию деятельности, реорганизацию в части оплаты прочих услуг
0 401 64 29X	Резерв на реструктуризацию деятельности, реорганизацию в части прочих расходов

В дополнение к таблице 1 стоит отметить, что предприятие имеет право использования собственного выделения счета 0 401 60 000 «Резервы предстоящих расходов», при этом обязательным является закрепление в учетной политике методики учета.

Для правильного отражения в бухгалтерии движения по счету, необходимо руководствоваться положениями инструкции, разработанной для каждого вида организаций:

- для бюджетных – Инструкция от 16.12.2010 г. № 174н,
- для казенных – Инструкция от 06.12.2010 г. № 162н,
- для автономных – Инструкция от 23.12.2010 г. № 183н.

Каков алгоритм формирования резерва на оплату отпусков за фактически отработанное время, ведь суммы отпускных и компенсаций – это очевидный и часто встречающийся тип резерва. Принципы его создания рассмотрены в п. 10 федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Выплаты персоналу», разделе 3 Письма Министерства финансов России от 30.11.2020 г. № 02-06-07/104576, в письме Министерства финансов России от 20.05.2015 г. № 02-07-07/28998. За счет сформированного резерва оплаты отпусков выплачивают отпускные, компенсируют работнику неотгуленный отпуск, а также производят отчисления во внебюджетные фонды. Формирование резерва производится в текущих периодах с целью использовать в будущих периодах. При помощи созданного отпускного резерва бухгалтерией производится обязательственная оценка и подтверждение факта имеющейся ответственности предприятия за исполнение гарантий трудовых отношений перед работниками в отчетный период.

Сумма резерва отпусков отражает сумму отпускных обязательств организации за фактически отработанное время в следующем году. При формировании резерва в него необходимо внести отпускные фактически отработанного времени, компенсацию неиспользованного отпуска, и в случае производимых увольнений сумму единого налогового платежа.

Отпускные могут формироваться ежемесячно, ежеквартально или один раз в год. На дату расчета необходимо знать, сколько составляют: отпускные за фактическое количество отработанного времени, единовременный платеж в налоговую, сумма взносов страхования при наступлении несчастного случая и профессионального заболевания.

Резерв предстоящих в будущем расходов рассчитывается в порядке с выплатами на персонал, при этом резерв организацией определяется при формировании учетной политики.

Министерство финансов советует три варианта:

- по всей организации и средней зарплате всех работников,
- по каждому сотруднику и его среднедневному заработку,
- по группам сотрудников и средней зарплате по этим группам.

Организация сама определяет, каким методом руководствоваться при расчете резерва на оплату отпусков и на какую дату. Выбранный метод обязан быть записан в учетной политике.

Но на самом деле, если проанализировать полученные данные создания отпускных резервов в учетной политике предприятия, применяя различные методики, наиболее верной является методика расчета резерва отдельно на каждого работника.

В бухгалтерском учете резерв отражают последним расчетным днем в периоде, применяя Бухгалтерскую справку ф. 0504833.

1. Отпускной резерв по отработанному времени отражается следующими проводками:

Дт	Кт
0 401 20 211	0 401 61 211
0 109 X0 211	0 401 61 211

2. Единый налоговый платеж при формировании отпускного резерва отражается следующими проводками:

Дт	Кт
0 401 20 213	0 401 61 213
0 109 X0 213	0 401 61 213

3. Выплата отпускных за счет резервных средств отражается в бухгалтерском учете отражается следующими проводками:

Дт	Кт
0 401 60 211	0 302 11 737
0 401 60 213	0 303 XX 731

Здесь надо понять, что уменьшение размера резерва влечет за собой то, что у организации будет меньше средств на выплату отпускных. Учредитель всегда анализирует в годовых отчетах сумму резерва и запрашивает объяснение, когда она равна нулю [5].

Нулевой размер показателя резерва предстоящих расходов отпускных за отчетный период на первое число года, который следует за отчетным периодом, отражается в случае, если в отпуске пребывает весь персонал предприятия, его длительность составляет не меньше положенного количества дней за отработанные до первого января года следующего за истекшим за неиспользованные отпуска сотрудниками. Размер резерва на оплату отпусков на отчетную дату обязан иметь для начала значение больше нуля, такие пояснения включены в Письмо Министерства финансов России от 25.03.2022 г. № 02-06-09/24142.

В случае не созданного резерва для оплаты отпусков, администрация организации может быть привлечена к ответственности административного характера, согласно статье 15.15.6 Кодекса об административных правонарушениях.

Не соответствующие действительности данные по счету 401 60 в отчетах чреваты штрафом. Размер штрафа зависит от процента искажения показателей в отчетах:

– если искажение от одного до десяти процентов, выписывается штраф, размер которого от одной до пяти тысяч рублей.

– если искажение от одного до десяти процентов, при этом сумма искажения более ста тысяч до одного миллиона рублей, выписывается штраф, размер которого от пяти до пятнадцати тысяч рублей.

– если искажение составляет выше десяти процентов, выписывается штраф, размер которого от пятнадцати до тридцати тысяч рублей.

Важным является без ошибок и вовремя формировать резервы, придерживаться принципов их учета и отражения в отчетах. Хотя резервы предстоящих расходов являются очень полезным эконо-

номическим показателем, все равно это очень трудоемкий раздел бухгалтерского учета.

В 2023 году в Инstrukция № 157н дополнена новым обязательственным резервом, который исполняется поставкой в случае не подписанных приемочных документов. Суть нововведения заключена в формировании резерва за поставку, сдачу работ, услуг и товаров, при которых различаются даты приемки и подписания документов о приеме, в качестве примера здесь выступает электронный прием. В данном случае, учетная политика должна отражать создание нового резерва с целью устранения временной разницы между электронным приемом и фактом поступления товаров.

Также у госучреждения может быть резерв расходов по претензионным требованиям и искам, т.к. одной из причин возникновения отложенного обязательства в госучреждении может стать поступление претензий от юридических, либо физических лиц или судебного иска. Обязательство считается отложенным, если у учреждения есть шанс: урегулировать спор в досудебном порядке или обжаловать иск в судебном порядке. При вынесении окончательного судебного решения с указанием взыскиваемой суммы и предельного срока исполнения создается обычное текущее обязательство. Резерв, сформированный на основании оспариваемых требований, по которым можно снять все проблемы в досудебном порядке, нужно отразить в учете на счете 0 401 60 в день поступления требования. Сумма оспариваемых исковых требований принимается к учету на дату поступления уведомления о принятии иска к производству. На основании заявления юридической службы, предполагающей, что с большой долей вероятности им удастся отстоять в суде определенную часть суммы, размер резерва может быть уменьшен.

Существуют следующие проводки, отражающие создание и использованию резерва предстоящих расходов по претензиям и искам:

1. Начислен резерв для оплаты отложенных обязательств по претензиям и искам:

Дт 0 401 20 29х Кт 0 401 60 29х за счет текущего финансового результата;

Дт 0 109 хх 29х Кт 0 401 60 29х за счет себестоимости оказываемых услуг.

2. Начислены выплаты за счет резерва:

Дт 0 401 60 29х Кт 0 302 9х 73х по пеням, штрафам, другим экономическим санкциям;

Дт 0 401 60 29х Кт 0 302 хх 73х по обязательствам перед кредиторами;

Дт 0 401 60 29х Кт 0 303 хх 731 по обязательствам перед бюджетом.

В Налоговом кодексе предусмотрено создание резервов по видам расходных операций: гарантийные ремонтные работы и обслуживание (предусмотрены статьей 267 Налогового кодекса); ремонтные работы основных фондов (предусмотрены статьей 324 Налогового кодекса); для списания сомнительного долгового обязательства (предусмотрены статьей 266 Налогового кодекса); для отпускных выплат и выплат за год при наличии выслуги (предусмотрены статьей 324.1 Налогового кодекса); для защиты социальных интересов общества (согласно статье 267.1 Налогового кодекса); с целью проведения исследований и разработок науки (согласно статье 267.2 Налогового кодекса).

Создание резервов в учете производится с целями: равномерного отнесения расходов на текущий финансовый результат; для обеспечения оплаты принятых отложенных обязательств. Поскольку создание резервов в налоговом учете влияет, в основном, только на размер налога на прибыль, НК РФ (ст.267.3) разрешает некоммерческим организациям самостоятельно принимать решение о резервировании средств. У бюджетных и автономных учреждений, которые осуществляют получение дохода, возникает обязательство производства уплаты налогов на прибыль. В случае принятия решения о резервировании, в учетной политике нужно указать: наименование резерва; период, на который он создается; метод расчета. Казенные учреждения от уплаты налога на прибыль освобождены (ст.251 НК РФ).

Результаты исследования и их обсуждение

Таким образом, должны выполняться следующие необходимые принципы при создании резервов: необходимо наличие возможности производить списание понесенных затрат; должно осуществляться

планирование затрат, так как очевидным является то, что данные планируемые затраты являются расходами в будущих бухгалтерских периодах. Возникновение затрат должно быть отражено в текущем годовом периоде, таким образом создается резерв, который должен иметь согласование со списанием затрат на будущий или текущий период. Затраты обязаны быть вероятными и гарантированными. Следует отметить, что не каждый вероятный расход представляет основу резервного создания, необходимо произвести установку причин, на основании которых принимается решение о резервном создании. Типичным условием при формировании резервов является то, что расходы и период их возникновения являются неопределенными значениями.

Отпускной резерв представляет собой оценочное обязательство, предусмотренное положениями законодательных актов, регулирующих трудовые отношения, при этом, выполняя обязательства, происходит отток финансовых средств организации, размер которых имеет обоснованную оценку. Обязательство, подлежащее оценке, должно быть отражено в той сумме, которая отражает надежные оценочные финансовые затраты, необходимые для оплаты возникшего обязательства. Нередко бухгалтеры организаций считают, что при отсутствии скорректированных лимитов бюджетных обязательств или субсидии на выполнение поручения, задолженность перед кредиторами отражается в форме отсроченных обязательств, при этом формируется резерв предстоящих расходов. Взгляд на это обстоятельство в бухгалтерском учете не является правильным решением, если речь не идет об оспаривании требований об уплате штрафов и других подобных расходов, поскольку отсутствие финансирования препятствует выполнению существующего обязательства, а не отодвигает срок выполнения этого обязательства. Это означает, что невозможность своевременного выполнения обязательств в связи с данными обстоятельствами не означает, что имеется основание относить кредиторскую задолженность в состав отсроченных обязательств. Бухгалтер обязан быть очень внимателен к расчету резервов предстоящих расходов и отложенных обязательств, потому что,

на самом деле, незначительная ошибка может привести к искажению отчетов и другим неприятным последствиям. Хорошим подспорьем для бухгалтера станет автоматизация этих процессов. Современные бухгалтерские программы позволяют отслеживать количество резервов, правильно распределять их по счетам и учитывать при составлении отчетов. Используя выбранную методику резервного создания, рассчитывается обоснованный норматив резервного запаса, который ограничен в размере и должен быть в действительности необходим для обеспечения непрерывной рабочей деятельности организации.

Выводы

Отчетность государственных организаций строится на принципах наиболее

тщательного и непрерывного контроля за расходованием бюджетных средств, поскольку государственные организации занимают немаловажную и существенную по размерам часть государственных расходов, а, следовательно, влияют на экономику страны. Отчеты государственных организаций работают на создание прозрачности бюджетной сферы страны. В работе бюджетных организаций есть внешний финансовый контроль, который проводится внешними, применительно к учреждению, субъектами управления (потребители, государственные органы, контрагенты, общественность) и внутренний финансовый контроль, проводимый субъектами учреждения (администрация, работники). Финансовый контроль является самой важной частью регулирования бюджетного финансирования.

Библиографический список

1. Инструкция о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений (утв. приказом Минфина РФ от 25 марта 2011 г. № 33н) с изменениями и дополнениями.
2. Инструкция о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2010 г. № 191н) с изменениями и дополнениями.
3. Сорокобаткин В.В. Управленческий учет как подсистема бухгалтерского учета в системе деятельности казенных учреждений // Молодой ученый. 2017. № 18 (152). С. 179-181.
4. Маслова Т.С., Мизиковский Е.А. // Контроль и ревизия в бюджетных учреждениях: Учебное пособие. М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2016. С. 152.
5. Радионова Г.П. Отражение информации о создании резерва на оплату отпусков в учетной политике бюджетных учреждений // Молодой ученый. 2019. № 40 (278). С. 66-71.