

## 2.5. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЙ

Мизиковский И.Е., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой Бухгалтерского учета;  
Маслова Т.С., к.э.н., доцент, кафедра Бухгалтерского учета

*Институт экономики и предпринимательства,  
Нижегородский государственный университет им.  
Н.И. Лобачевского*

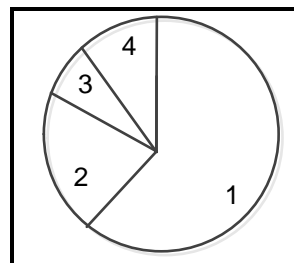
Укрепление экономической основы государственных (муниципальных) институтов, стабильности их финансового состояния, требует существенного повышения эффективности учетной компоненты управления их деятельности. Актуальной задачей в настоящее время для рассматриваемых организаций является освоение приемов и способов резервирования средств для осуществления предстоящих расходов. Авторами предлагается алгоритм подготовки и исполнения решения руководства государственной (муниципальной) организации о формировании резервов предстоящих расходов, методики их учета и связанных с ней изменений в учетной политике. Предложенные в статье практические рекомендации позволят руководителям государственных (муниципальных) учреждений более качественно планировать финансово-хозяйственную деятельность и эффективно расходовать бюджетные средства.

Обеспечение стабильности и поступательного развития деятельности государственных (муниципальных) учреждений требует немало усилий в плане разработки эффективных долгосрочных стратегий. Нам представляется, что центральной задачей реализации этих стратегий является стабилизация финансового состояния организации, систематизация ее финансовых потоков, прочная увязка их направленности с целями ее деятельности. Важным направлением решения этой задачи является структуризация рационально спланированного процесса расходования ресурсов в заранее определенных объемах в течение установленного отчетного периода. Иными словами, управление государственным (муниципальным) учреждением нуждается в определенном классе инструментов, способствующих заметному росту прочности его финансовой конструкции, позволяющему стабильно, за счет продуктивно выстроенных процессов использования собственной ресурсной базы, выполнять свои функции по оказанию (выполнению) государственных (муниципальных) услуг (работ) на протяжении текущего (очередного) финансового года и планового периода.

Ключевым инструментом, поддерживающим решение поставленной задачи, является процесс формирования резервов предстоящих расходов, ставший доступным для государственных учреждений с начала 2015 г. [1, с. 26]. Необходимо отметить, что методологической новизны с учетной точки зрения он не имеет, так как был предусмотрен и активно использовался коммерческими организациями [2, с. 244; 4, с. 376; 6; 7, с. 315]. По существу, данный процесс основывается на аккумулировании отчислений в резервы финансирования отдельных

видов функциональной деятельности организации, распределяемых в строго определенном порядке. Очевидно, что особенности структурирования и реализации сферы бюджетной деятельности имеют свои специфические характеристики.

На сегодняшний день формирование резервов предстоящих расходов не является обязательной управленческой процедурой, но, в связи ее достаточно наглядной продуктивностью, по нашему мнению, в управлении многими государственными (муниципальными) учреждениями завоеует достаточно прочные позиции. Исследования, проведенные нами в форме опроса руководителей и главных бухгалтеров ряда учреждений Нижнего Новгорода, показали эффективность принятого нормативно-правового обеспечения выполнения рассматриваемой процедуры, позволяющего хозяйствующему субъекту самостоятельно устанавливать виды формируемых резервов в рамках их учетной политики. На рис. 1 показано усредненное соотношение объемов резервирования средств по видам предстоящих расходов по результатам опроса.



**Рис. 1. Соотношение объемов резервирования в разрезе наиболее типичных видов предстоящих расходов государственных (муниципальных) учреждений<sup>1</sup>**

Результаты проведенных нами исследований позволяют с уверенностью утверждать, что эффективный менеджмент государственных (муниципальных) учреждений готов активно использовать открывшиеся возможности резервирования для стабилизации и укрепления финансового состояния. Данный процесс реализуется при соблюдении ряда условий, предусмотренных приказом №157н, в том числе определяющих порядок формирования резервов, его целевое назначение и признание в учете расходов, в отношении которых он сформирован. Виды формируемых резервов, методы оценки обязательств, дата признания в учете и т.д., устанавливается учреждением в рамках формирования учетной политики. Целевое назначение резерва реализуется путем обязательного покрытия этого резерва был изначально создан», которые при-

<sup>1</sup> Условные обозначения: 1 – оплата отпусков; выплаты вознаграждений по итогам года, за выслугу лет, за неиспользованные отпуска с отчислениями на обязательное социальное страхование; 2 – ремонт основных средств, в том числе для сдачи в аренду; 3 – по обязательствам, возникающим по фактам хозяйственной жизни, по начислению которых существует на отчетную дату неопределенность по их размеру (коммунальные услуги, подготовка к осенне-зимнему сезону и т.п.); 4 – на другие цели, предусмотренные законодательством РФ.

знаются в учете расходами «за счет суммы созданного резерва» [1, с. 67].

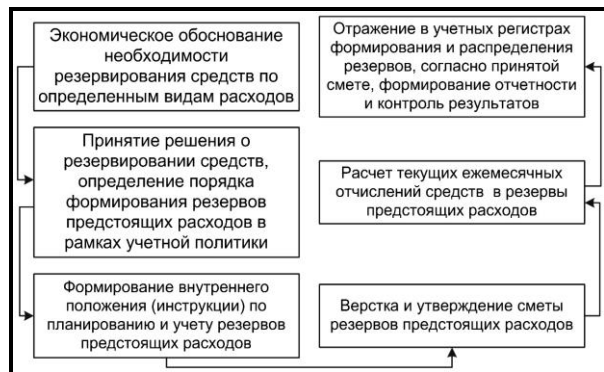


Рис. 2. Процесс подготовки и исполнения решения о формировании резервов предстоящих расходов государственного (муниципального) учреждения

Принятие решения о создании резервов достаточно сложный и ответственный процесс в деятельности хозяйствующего субъекта. Он должен основываться на тщательно выверенной экономической информации, позволяющей всесторонне обосновать цель, источники и направления резервирования средств [3, с.104; 5, с.185]. В нормативных документах не указаны критерии и параметры выбора конкретной статьи, для которых резервы формируются. Также нормативно не закреплены конкретные способы расчета суммы резерва, лимиты его формирования. Еще раз подчеркнем, что структурирование резервов, как и любой другой элемент управленческой стратегии, является правом хозяйствующего субъекта, а не его обязанностью, т.е. дилемма «создавать или не создавать резервы предстоящих расходов?» менеджмент учреждения решает самостоятельно, и ответственность за результаты полностью ложится на лицо, принимающее решение.

Таблица 1

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ

Содержание хозяйственного факта	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
<b>1. В бухгалтерском учете учреждением сформирован резерв предстоящих расходов в рамках бюджетной (внебюджетной) деятельности</b>		
На оплату отпусков (компенсации за неиспользованный отпуск), за выслугу лет и др.	40120 211 (10900 211)	40161 211
На обязательное социальное страхование, а также обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний работников на сумму отпусков (компенсации за неиспользованный отпуск), выслугу лет и др.	40120 213 (10900 213)	40161213
На ремонт объектов основных средств, гарантийный ремонт и текущее обслуживание и т.п.	40120 225 (10900 225)	40162 225
По обязательствам учреждения, возникающим по фактам хозяйственной жизни, по начислению которых существует на отчетную дату неопределенность по их размеру ввиду отсутствия первичных учетных документов, например, на коммунальные услуги	40120 223 (10900 223)	40163 223
На оплату обязательств, оспариваемых в судебном порядке (по судебным разбирательствам), а также ожидаемых судебных расходов (издержек), в случае предъявления учреждению согласно законодательству РФ претензий (исков), иных аналогичных ожидаемых расходов	40120 290 (10900 290)	40164 290
Инвентаризация является важным инструментом управленческого контроля и информационным источником выполнения корректирующих действий в отношении резервируемых средств. Поэтому в конце года излишне начисленную сумму резерва можно уменьшить, отразив такими же бухгалтерскими записями только «сторно»		
<b>2. Признаны в бухгалтерском учете фактически начисленные расходы за счет ранее созданных резервов</b>		
Учреждением начислены суммы отпусков (компенсации за неиспользованный отпуск) работникам, а также за выслугу лет	40161 211	30211730
Учреждением начислены взносы на обязательное социальное страхование, а также страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с начисленных сумм отпусков (компенсаций за неиспользованный отпуск), а также за выслугу лет и др.	40161 213	30302730, 30307730, 30310730, 30306730
Учреждением начислена задолженность по оплате работ (услуг) по ремонту, выполненным сторонней организацией	40162 225	30225 730
Учреждением начислена задолженность по оплате обязательств за коммунальные услуги при поступлении расчетных документов	40163 223	30223 730
Учреждением начислена задолженность по оплате обязательств, в том числе признанных в судебном порядке о возмещении вреда, причиненного незаконными действиями (бездействием) органов государственной власти или их должностными лицами, морального вреда по решению судебных органов и др.	40164 290	30291 730

Процесс подготовки и исполнения данного решения можно представить в виде последовательности управленческих процедур, представленных на рис. 2.

Следует отметить, что сметное планирование резервов предстоящих расходов должно осуществляться с учетом кодов Классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ) [1, с. 26] без переходящих остатков (за исключением тех резервов, по которым такие остатки допускаются), его результат

(смета) утверждается, как правило, руководителем хозяйствующего субъекта в установленном порядке на один год.

Важным условием продуктивного резервирования является обеспечение регулярных отчислений в заданные временные периоды на протяжении установленного календарного периода в полном соответствии с утвержденной сметой. Это является не

только залогом успешной стратегии, но и основооб-  
разающим условием финансовой дисциплины.

Синтетический учет резервов предстоящих расходов государственных (муниципальных) учреждений, осуществляется на счете 40160 «Резервы предстоящих расходов», аналитический учет в многографной карточке или в карточке учета средств и расчетов, по видам создаваемых резервов (приказ №157н, п. 302.1).

Исследования показали, что на практике возникает существенная проблема правильного отнесения резервов предстоящих расходов на соответствующую статью (подстатью) КОСГУ при их списании на финансовый результат текущего года [3, с. 105]. Решить этот вопрос можно, руководствуясь приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации РФ» от 1 июля 2013 г. № 65н. Также в качестве решения данной проблемы предлагаем, при формировании учетной политики, предусмотреть в рабочем Плане счетов учреждений соответствующие аналитические счета по видам резервов (разряд 23 в коде счета 40160 «Резервы предстоящих расходов») [1, с. 26].

Учреждениям можно предусмотреть в учетной политике следующие виды резервов и счета по их учету:

- резервы на предстоящую оплату отпусков за фактически отработанное время или компенсаций за неиспользованный отпуск, в том числе при увольнении, включая платежи на обязательное социальное страхование работника учреждения. Предлагаем счет 40161;
- резервы на предстоящую оплату по требованию покупателей гарантийного ремонта, текущего обслуживания в случаях, предусмотренных договором поставки. Предлагаем счет 40162;
- резервы по обязательствам учреждения, возникающим по фактам хозяйственной деятельности (сделкам, операциям), по начислению которых существует на отчетную дату неопределенность по их размеру ввиду отсутствия первичных учетных документов. Предлагаем счет 40163;
- резервы на оплату обязательств, оспариваемых в судебном порядке (по судебным разбирательствам и т.п.). Предлагаем счет 40164;
- резервы иных предстоящих оплат, например, при принятии решения о реструктуризации деятельности учреждения, в том числе создании, изменении структуры (состава) обособленных подразделений учреждения и (или) изменении видов деятельности учреждения, а также при принятии решения о реорганизации либо ликвидации учреждения. Предлагаем счет 40165 и т.д.

Предлагаемые нами записи по бухгалтерскому учету резервов предстоящих расходов государственными (муниципальными) учреждениями представлены в табл. 1.

Формирование резервов предстоящих расходов является еще одним важным шагом в структурировании механизма эффективной работы государственных (муниципальных) учреждений, в создании методологической платформы перманентной экономии государственных расходов. Методологическое значение рассматриваемой управленческой процедуры в плане развития бухгалтерского учета мы связываем с гармонизацией его приемов и способов, адаптированных к потребностям эффективного государственного (муниципального) управления. Интеграцию инструментальной среды бухгалтерского учета вне зависимости от области его применения мы считаем одним из ключе-

вых направлений современной отечественной бухгалтерии.

## Литература

1. Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 31 дек. 2010 г. №157н (в ред. от 29 авг. 2014 г. №89н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет в схемах и таблицах [Текст] / Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков. – М. : Проспект, 2014. – 280 с.
3. Маслова Т.С. Бухгалтерский учет резервов предстоящих расходов как инструмент управления экономической безопасностью бюджетных учреждений [Текст] / Т.С. Маслова // Инновационное развитие экономики : Междунар. науч.-метод. конф. 8-9 дек. 2014 г. – Йошкар-Ола, 2014. – Вып. 6. – С. 104-106.
4. Мизиковский Е.А. Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособие [Текст] / Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский. – М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2014. – 624 с.
5. Мизиковский Е.А. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях [Текст] : учеб. пособие / Е.А. Мизиковский, Т.С. Маслова. – М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2010. – 335 с.
6. Мизиковский И.Е. и др. Формирование процесса принятия решения об организации выполнения вспомогательных работ [Электронный ресурс] / И.Е. Мизиковский, А.Н. Милосердова, А.А. Софьин // Современные проблемы науки и образования. – 2014. – №5. URL: [www.science-education.ru/119-14276](http://www.science-education.ru/119-14276).
7. Отчетность: бухгалтерская и налоговая [Текст] / Г.Ю. Касьянова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : АБАК, 2014. – 352 с.

## Ключевые слова

Государственные (муниципальные) учреждения; резервы предстоящих расходов; смета; бухгалтерский учет; учетная политика.

*Мизиковский Игорь Ефимович,*

*Маслова Татьяна Степановна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Бухгалтерский учет в государственных (муниципальных) учреждениях является одной из наиболее емких учетных информационных систем, предназначенных для формирования и обобщения различной экономической информации о фактическом финансовом обеспечении структур органов государственной власти Российской Федерации, субъектов РФ, местного самоуправления и эффективности произведенных расходов.

В рамках реализации Концепции реформирования бюджетного процесса в РФ принято ряд изменений в нормативные документы, которые кардинально изменили методологию бухгалтерского учета учреждений государственного сектора экономики.

В приказе Министерства финансов РФ «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, государственных (муниципальных) учреждений...» №157н приводится лишь типовое содержание бухгалтерских проводок в форме перечня счетов бухгалтерского учета, корреспондирующих по дебету и кредиту. Поэтому авторы поставили перед собой задачу – предложить конкретный порядок учета резервов предстоящих расходов, с чем профессионально и справились.

Применение данного счета должно найти отражение в учетной политике государственных (муниципальных) учреждений. Авторы предлагают порядок формирования резерва предстоящих расходов, что позволит правильно отнести резервы предстоящих расходов на соответствующую статью (подстатью) Классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ) при их списании на финансовый результат текущего года. Они предлагают записи по бухгалтерскому учету резервов предстоящих расходов государственными (муниципальными) учреждениями, что имеет высокий уровень востребованности для решения конкретной практической проблемы.

Содержание работы корректно. Работа четко структурирована, читается легко, полностью соответствует требованиям журнала и может быть опубликована.

*Каспина Р.Г., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Управленческий учет и контроллинг» Института управления, экономики и финансов Казанского федерального университета.*