МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 20 мая 2015 г. N 02-07-07/28998

О ПОРЯДКЕ

ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ ОПЕРАЦИЙ С ОТЛОЖЕННЫМИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМИ

Министерство финансов Российской Федерации в связи с поступающими запросами об отражении в бухгалтерском учете бюджетных, автономных учреждений (далее - учреждения), а также в бюджетном учете получателей бюджетных средств, главных администраторов доходов бюджетов отдельных хозяйственных операций сообщает.

В соответствии с положениями [Инструкции](consultantplus://offline/ref=7E16DD6357E8E256946BC7600B0CC462AEC39B55A72B3BFEC3F741A134DF6CA4B44657CAD233E221E87EI) по применению единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений, утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 N 157н, с учетом изменений, внесенных приказом Минфина России 89н от 29.08.2014, предусмотрено формирование в бухгалтерском (бюджетном) учете информации о сформированных резервах предстоящих расходов в сумме отложенных обязательств, которые отражаются на счете 040160000 "Резервы предстоящих расходов".

Резервы формируются в целях формирования полной и достоверной информации об обязательствах публично-правового образования (государственного (муниципального) учреждения) по методу начисления, предусматривающему отражение расходов в том периоде, к которому они относятся, независимо от того, когда выплачены денежные средства, а также для равномерного отнесения расходов на финансовый результат учреждения, в том числе для расчета налога на прибыль организаций.

Детализация счета 040160000 "Резервы предстоящих расходов" осуществляется субъектом учета в рамках формирования его учетной политики. Пример детализации плана счетов приведен в [приложении 1](#P31) к настоящему письму.

Операции по формированию резервов отражаются следующими бухгалтерскими записями:

формирование резервов на оплату отпусков, включая платежи на выплаты по оплате труда (отложенных обязательств по оплате отпусков за фактически отработанное время), на фактически произведенные расходы, по которым в срок не поступили документы (по приобретаемым услугам связи, коммунальным услугам и т.д.), на ремонт основных средств, на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, для оплаты обязательств, по предъявленным в адрес учреждения претензиям, в том числе оспариваемым в судебном порядке, а также иных резервов, предусмотренных в рамках формирования учетной политики субъекта учета, отражается по кредиту счета 040160000 "Резервы предстоящих расходов" и дебету соответствующих счетов аналитического учета счетов 040120200 "Расходы экономического субъекта", 010900000 "Затраты на изготовление готовой продукции, выполнение работ, услуг".

Операции по использованию резервов отражаются следующими бухгалтерскими записями:

начисление расходов (расчетов по обязательствам), на которые был ранее образован резерв, отражается по дебету счета 040160000 "Резервы предстоящих расходов" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 030200000 "Расчеты по принятым обязательствам", 030300000 "Расчеты по платежам в бюджеты".

Пример отражения в бухгалтерском учете операций по формированию и использованию резервов на примере резерва на оплату отпусков за фактически отработанное время приведен в [приложении 2](#P78) к настоящему письму.

Формирование резервов (отражение в учете отложенных обязательств) осуществляется на основе оценочных значений. Порядок и методы формирования оценочного значения зависят от вида создаваемого резерва и устанавливаются учреждением в рамках формирования его учетной политики. Пример определения оценочного значения по отложенным обязательствам по оплате накапливаемых отпусков (создаваемому резерву на оплату отпусков за фактически отработанное время) приведен в [приложении 3](#P163) к настоящему письму.

А.М.ЛАВРОВ

Приложение 1

к письму Министерства финансов

Российской Федерации

от "\_\_" \_\_\_\_\_\_\_\_ 2015 г. \_\_\_\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

ПРИМЕР

ДЕТАЛИЗАЦИИ ПЛАНА СЧЕТОВ ПО СЧЕТУ 040160000 "РЕЗЕРВЫ

ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ"

Рабочий план счетов (извлечение)

|  |  |
| --- | --- |
| РАЗДЕЛ 4. Финансовый результат | |
| 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, но которым не поступили расчетные документы |
| 0 401 62 221 | Резерв по оплате обязательств, по которым не поступили расчетные документы, по услугам связи |
| 0 401 62 223 | Резерв по оплате обязательств, по которым не поступили расчетные документы, по коммунальным услугам |
| 0 401 62 225 | Резерв по оплате 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 63 290 | 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 64 290 | Резерв на реструктуризацию деятельности, реорганизацию в части прочих расходов |

Приложение 2

к письму Министерства финансов

Российской Федерации

от "\_\_" \_\_\_\_\_\_\_\_ 2015 г. \_\_\_\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ

ПО ОТРАЖЕНИЮ В УЧЕТЕ ОПЕРАЦИЙ ПО ФОРМИРОВАНИЮ

И ИСПОЛЬЗОВАНИЮ РЕЗЕРВОВ

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N п/п | Содержание операции | Номер счета | |
| дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Формирование резерва на оплату отпусков за фактически отработанное время: |  |  |
|  | - по выплатам работникам | 040120211  (010961211) | 040161211 |
|  | - по страховым взносам | 040120213  (010961213) | 040161213 |
| 2. | Отражение в учете расходных обязательств по формированию резервов на оплату отпусков [<1>](#P152): |  |  |
|  | - по выплатам работникам | 150193211  050690211 | 150299211  050299211 |
|  | - по страховым взносам | 150193213  050690213 | 150299213  050299213 |
| 3. | Начисление оплаты отпуска за проработанное время (компенсации за неиспользованный отпуск): |  |  |
|  | - за счет резерва | 040161211  040161213 | 030211730  0303XX730 |
|  | - в случае, если сумма резерва меньше суммы начисленных отпускных (на сумму превышения начисленных отпускных над суммой резерва) | 040120211  (010961211) | 030211730 |
| 040120213  (010961213) | 0303XX730 |
| 4. | Отражение в учете расходных обязательств по выплатам начисленных отпусков (компенсации за неиспользованный отпуск), производимых за счет ранее созданного резерва.  Одновременно производится уменьшение ранее отраженных обязательств методом "красное сторно" | 150113211  050610211  150113213  150610213 | 150211211  050211211  150211213  150211213 |

--------------------------------

<1> Уточнение ранее сформированного резерва отражается на дату его расчета дополнительной бухгалтерской записью (увеличение ранее сформированного резерва), или бухгалтерской записью, оформленной по способу "Красное сторно" (уменьшение ранее сформированного резерва).

Приложение 3

к письму Министерства финансов

Российской Федерации

от "\_\_" \_\_\_\_\_\_\_\_ 2015 г.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

ОЦЕНОЧНОГО ЗНАЧЕНИЯ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ РЕЗЕРВА НА ОПЛАТУ

ОТПУСКОВ ЗА ФАКТИЧЕСКИ ОТРАБОТАННОЕ ВРЕМЯ

Оценочное обязательство в виде резерва на оплату отпусков за фактически отработанное время может определяться ежемесячно (ежеквартально, ежегодно) на последний день месяца (квартала или года), исходя из данных количества дней неиспользованного отпуска по всем сотрудникам на указанную дату, предоставленных кадровой службой.

Резерв при этом рассчитывается ежемесячно (ежеквартально, ежегодно), как сумма оплаты отпусков работникам за фактически отработанное время, на дату расчета, и сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

1. Сумма расходов на оплату предстоящих отпусков определяется по одной из следующих методик.

1.1. Расчет производится персонифицированно по каждому сотруднику:

Резерв отпусков = К \* ЗП, где

К - количество не использованных сотрудником дней отпуска за период с начала работы на дату расчета (конец каждого месяца, квартала, года);

ЗП - среднедневной заработок сотрудника, исчисленный по правилам расчета среднего заработка для оплаты отпусков на дату расчета резерва.

1.2. Расчет средней заработной платы производится по учреждению в целом:

Резерв отпусков = К \* ЗПср, где

К - общее количество не использованных всеми сотрудниками дней отпуска за период с начала работы на дату расчета (конец каждого месяца, квартала, года);

ЗПср - средняя заработная плата по всем сотрудникам учреждения в целом.

1.3. Расчет средней заработной платы производится по отдельным категориям сотрудников (группам персонала):

Резерв = К1 \* ЗПср1 + К2 \* ЗПср2 + К3 \* ЗПср3, где

К1, К2, К3 - количество всех дней неиспользованного отпуска каждой категории работников (группы персонала),

ЗПср1, ЗПср2, ЗПср3 - средняя заработная плата, рассчитанная по каждой категории работников (группе персонала).

2. Резерв на оплату страховых взносов рассчитывается с учетом методики расчета резерва на оплату отпусков.

2.1. Сумма страховых взносов при формировании резерва может быть рассчитана по каждому работнику индивидуально:

Резерв стр. взн. = К \* ЗП \* С;

в среднем по учреждению:

Резерв стр. взн. = К \* ЗПср \* С;

или по каждой категории работников (группе персонала):

Резерв стр. взн = (К1 \* ЗПср1 + К2 \* ЗПср2 + К3 \* ЗПср3) \* С,

где С - ставка страховых взносов.

2.2. Сумма страховых взносов может быть рассчитана с учетом предельной величины базы для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, уплачиваемых в Фонд социального страхования Российской Федерации на основании информации за предшествующий период, а также применяемого к нему повышающего коэффициента.