

METHODOLOGY OF THE RESERVE FORMING FOR THE UPCOMING VACATIONS OF WORKERS

L. Gerasimova, Professor, Doctor of Economics, Associate Professor
Financial University under the Government of the Russian
Federation, Russia

The author considers matters of formation of an estimated reserve for the upcoming holidays of workers. Modern methods of calculation of the size of the reserve for vacation are analyzed. Advantages and disadvantages of these methods are determined. The author considers factors affecting the size of the reserve.

Keywords: reserve, estimated liabilities, holidays, methodology, calculation.

Conference participant, National Research
Analytics Championship, Open European and Asian
research analytics championship

В связи с отсутствием законодательно установленных методик расчета соответствующих резервов признание оценочного обязательства в виде резерва на оплату отпусков является актуальной проблемой.

Весьма проблематично создать унифицированный способ для расчета суммы резервов, который возможно было бы использовать в качестве «шаблона» всеми организациями.

Согласно п. 15 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству.

Таким образом, порядок учета резерва по отпускам четко определен в ПБУ 8/2010, но методика расчета его суммы определяется организацией самостоятельно, и прописывается в учетной политике. С нашей точки зрения, при выборе методики, хозяйствующие субъекты должны учитывать ряд факторов:

1) размер организации – для малого и среднего предприятия возможен расчет резерва по каждому сотруднику, для крупной организации со сложной организационной структурой и несколькими сотнями (тысячами) сотрудников, рассчитать резерв по каждому работнику будет достаточно проблематично и трудоёмко.

Соответственно, в учетной политике может использоваться укрупненный (агрегированный) метод расчета (прописывается в разрезе

чего начисляется резерв – например, по подразделениям (департаментам) или по группам работников (по управленческому, производственному персоналу));

2) специфику отрасли. В этом случае появляется возможность использовать статистические данные по уходу в отпуска в определенные периоды, информацию о текучести кадров, конъюнктуре рынка. Например, сезонность (когда число отпусков будет больше или меньше, в летний период или зимний и, соответственно, оценочное обязательство, отраженное в балансе, должно покрывать сумму отпускных, выплачиваемых работникам, если большая часть их уйдет в отпуск);

3) формирование определенно-го внутреннего регламента создания оценочных обязательств. Например, организация может утвердить «Положение о создании оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов». В нем может быть прописан порядок оформления и представления в бухгалтерию информации, необходимой для отражения в учете оценочных обязательств; раскрытия информации об условных активах и обязательствах. По нашему мнению, внедрение такого положения нацелено на повышение уровня комплексности и прозрачности формируемой в учете информации об оценочных обязательствах.

Изучив соответствующие факторы, необходимо приступить к выбору метода расчета суммы резерва.

Существует целый ряд методик расчета резерва под предстоящие

МЕТОДОЛОГИЯ ФОРМИРОВАНИЯ РЕЗЕРВА ПОД ПРЕДСТОЯЩИЕ ОТПУСКА РАБОТНИКОВ

Герасимова Л.Н., профессор, доктор экономических наук, доцент
Финансовый университет при Правительстве Российской
Федерации, Россия

В статье рассматриваются вопросы формирования оценочного резерва под предстоящие отпуска работников. Проанализированы современные методики расчета суммы резерва под отпуска. Выявлены преимущества и недостатки данных методов. Рассмотрены факторы, влияющие на величину резерва.

Ключевые слова: резерв, оценочное обязательство, отпуск, методика, расчет.

Участник конференции, Национального первенства
по научной аналитике, Открытого Европейско-Азиатского
первенства по научной аналитике

отпуска работников. Как уже было сказано, выбор одной из них должен быть закреплен в учетной политике организации.

1. Вариант расчета из общего фонда оплаты труда. Данный способ наиболее прост в применении, но и наименее точен. Расчет происходит по организации в целом на основе плановых показателей по начислению заработной платы и страховых взносов:

$$OO = ((\text{ФОТ}_i + \text{СВ}_i) / K_i) \times 2,33 \times T_i,$$

где OO – оценочное обязательство, ФОТ – фонд оплаты труда, СВ – начисленные страховые взносы, i – период времени (зависит от периодичности формирования резерва), K – количество дней в месяце/квартале (если резерв создается ежегодно, то $K = 12 \times 29,4$), T – определяется периодичностью формирования резерва (например, при ежеквартальном создании $T = 3$).

Присутствие величин, зависящих от периодичности формирования резерва, объясняется тем, что признание оценочного обязательства по отпускам может осуществляться как по итогам месяца, так и по итогам квартала или года.

Преимуществом данного метода является простота и удобство применения, а также сближение с налоговым учетом. Последствиями использования могут быть завышенная себестоимость продукции в январе и заниженная в остальные месяцы, и, как результат, – искажения в промежуточной бухгалтерской отчетности.

2. На основании данных предыдущего календарного года. Расчет в данном случае осуществляется с использованием следующей формулы:

$$OO = \sum(O_i + CBO_i) \times K_{з/п} \times K_{\Delta чис}$$

где O – отпускные, фактически начисленные в прошлом календарном году в аналогичном периоде, CBO – начисленные страховые взносы на отпускные в прошлом календарном году в аналогичном периоде, $K_{з/п}$ – коэффициент повышения заработной платы, $K_{\Delta чис}$ – коэффициент изменения численности сотрудников организации. Преимуществом данного метода является простота расчета. Однако, этот расчет представляет собой наиболее усредненное значение.

3. Точный расчет по каждому отдельному сотруднику. Этот метод расчета сопряжен с большой трудоемкостью. Определение величины резерва осуществляется на конец отчетного периода на основании следующей формулы:

$$OO = (CZ_i + CZ_i \times T_{с.в.}) \times КДО_i$$

где CZ – среднедневной заработок; $T_{с.в.}$ – тариф страховых взносов, действующий в соответствующем периоде; $КДО$ – количество дней отпуска, на которые работник имеет право. При этом расчет ведется исходя из количества дней неиспользованного отпуска.

В данном случае резерв по отпускам будет формироваться по каждому работнику, начиная с начала его личного расчетного периода за месяц, путем умножения количества дней неиспользуемого отпуска на среднедневную заработную плату работника. Такое оценочное обязательство будет подлежать корректировке каждый месяц. Важно отметить, что именно этот способ используется в МСФО и, в связи с этим, чаще используется организациями для упрощения трансформации отчетности.

Также необходимо отметить, что Минфином разработан проект нового ПБУ «Учет вознаграждений работникам», за основу которого взят МСФО 19 «Вознаграждения работникам». На официальном сайте Министерства

финансов (www.minfin.ru) опубликован проект этого стандарта, после его утверждения условия признания оценочных обязательств по отпускным будут конкретизированы.

Таким образом, в бухгалтерском учете формируется оценочное обязательство, поскольку точная сумма отпускных за отработанное ранее время будет определяться только на момент реального расчета по заявлению работника на предоставление отпуска.

Преимуществом данного метода является возможность получить наиболее точную оценку размера оценочного обязательства. Метод удобен при трансформации отчетности.

К недостаткам относится большая трудоемкость расчетов и веское расхождение с налоговым учетом. Оценочные обязательства перед работником формируются нарастающим итогом, и корректируются каждый месяц. В налоговом учете предполагаемая сумма расходов определяется в целом на год, и подлежит инвентаризации только по окончании налогового периода.

Среди специалистов существует мнение, что для максимальной достоверности данных необходимо применять этот вариант расчета. Однако в соответствии с п. 6 ПБУ 1/2008 учетная политика должна обеспечивать и рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствования и величины организации.

Мы считаем, что проблему трудоемкости метода можно решить использованием соответствующего программного обеспечения. Кроме того, снизить трудоемкость расчетов можно путем укрупнения единицы расчета, т.е. производить расчет не по каждому работнику, а по подразделениям или группам работников.

4. Упрощенный вариант. Если исходить из МСФО 19, то оценочное обязательство по отпускам может признаваться на последний день месяца, за который производится начисление оплаты труда сотрудникам. Для упрощения расчета можно рассчитать ежемесячный процент для определения величины оценочного обязательства, взяв за основу величину среднемесячного числа календарных дней 29,4.

В этом случае допустимо признание оценочного обязательства в размере следующей величины:

$$OO = (ФОТ_{\text{мес}} + СВ_{\text{мес}}) \times (2,33 / 29,4 \times 100) = (ФОТ_{\text{мес}} + СВ_{\text{мес}}) \times 7,9\%$$

Таким образом, если организация впервые в процессе своей деятельности начинает формировать резерв на предстоящую оплату отпусков, то в наиболее общем случае в учетном процессе можно использовать следующий алгоритм:

1) рассчитать остаток неиспользованных дней отпуска по каждому работнику предприятия на текущую дату;

2) определить среднедневной заработок, при этом возможен расчет как в целом по предприятию, так и по каждому работнику;

3) увеличить полученную сумму на соответствующий процент страховых взносов;

4) в дальнейшем каждый месяц увеличивать резерв на 7,9% начисленной заработной платы с учетом страховых взносов;

5) по мере необходимости уменьшать резерв на оплату отпусков на сумму начисленных отпускных и компенсаций за неиспользованный отпуск.

Какой бы способ организация ни выбрала, она должна обеспечить документальное подтверждение обоснованности такой оценки (п. 16 ПБУ 8/2010). Для документального подтверждения расходов на формирование резерва на оплату отпусков компания должна составить специальный расчет, унифицированного бланка такой сметы по созданию резерва на оплату отпусков не предусмотрено.

Причитающиеся работникам отпускные и начисляемые на них страховые взносы относятся к расходам по обычным видам деятельности (п. 5, абз. 3, 4 п. 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). Создавая резерв, организация учитывает те расходы, которых ей не избежать из-за обязательств перед другими лицами.

План счетов бухгалтерского учета на сегодня остался прежним. Для учета оценочных обязательств по предстоящей оплате отпусков исполь-

зается счет 96 “Резервы предстоящих расходов и платежей”, но прежним остается только его название. Само же использование счета носит принципиально новый подход в бухгалтерском учете, заключающийся в повышении достоверности статей бухгалтерского баланса за счет отражения существующих обязательств, даже если часть из них не определена точной суммой или временем исполнения. Таким образом, в бухгалтерском учете прева-лирует достоверность статей баланса над формированием финансового результата текущего периода.

К этому можно добавить, что счет 96 “Резервы предстоящих расходов” планируется переориентировать на учет оценочных обязательств (проект по изменению Плана счетов уже выложен на сайте Минфина России).

К счету 96 целесообразно открыть субсчет “Резерв на оплату отпусков”. По мере формирования соответствующих оценочных обязательств в учете отражаются записи по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 96 (п. 8 ПБУ 8/2010, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н). Пока работник числится в штате организации, счет 96 по нему в части оценочного обязательства не закрывается.

Начисляя отпускные конкретному сотруднику, на их полную сумму надлежит уменьшить созданный ранее резерв. Признанное оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности по выполнению только того обязательства, по которому оно было создано; поэтому резерв, созданный под отпускные конкретного сотрудника, будет использован только тогда, когда именно он уйдет в отпуск. При оформлении заявления на отпуск производится окончательный расчет отпускной суммы и начисление ее за счет созданного резерва (Д–т 96 К–т 70, 69).

В конце года это оценочное обязательство подлежит обязательному уточнению в случае получения дополнительной информации (изменение

уровня заработной платы и др.). Если в результате получена информация о недостаточности резерва, то сумма увеличивается в том же порядке (п. 21 ПБУ 8/2010).

В случае же избыточности резерва сумма восстанавливается на прочие доходы или “переводится” на другое аналогичное возникшее обязательство в отношении другого работника (п. 22 ПБУ 8/2010).

Итак, создавая резерв под предстоящие отпуска работников, организации предоставляется определенная степень свободы формирования порядка определения размера оценочных обязательств, который был бы ей удобен.

Бухгалтер имеет широкий спектр возможностей для выражения своего профессионального суждения. Ему необходимо решить, как начислить резерв: ежемесячно, ежеквартально, по каждому сотруднику, по производственным отделам, по секторам. При этом необходимо соблюдать только одно требование: обосновать в учетной политике, что расчет действительно отражает наиболее достоверную денежную оценку расходов.

Мы считаем, что данному расчету следует уделить особое внимание: учесть специфику работы предприятия, долю заработной платы в общих расходах, текучесть кадров и т.д. Ведь итоговая сумма резерва должна быть достаточной для выплаты отпускных

работникам, но не должна, по нашему мнению, приниматься к учету в максимальной оценке в связи с тем, что это может существенно повлиять на показатели отчетности.

References:

1. “Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)” от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
2. Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н “Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы” (ПБУ 8/2010)”.
3. Приказ Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н “О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации”.
4. Письмо Минфина РФ от 27.01.2012 № 07–02–18/01 “Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2011 год”.
5. Гарант [Электронный ресурс] : информационно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>
6. Консультант Плюс [Электронный ресурс] : инф.-правовая система. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

