



Формирование и учет оценочных обязательств по оплате отпусков

А. М. Пронина,
доктор экономических наук,
профессор,
М. И. Чумаченко,
Сургутский государственный
университет,
redmart@rambler.ru

При рассмотрении вопроса о порядке формирования величины оценочного обязательства по оплате отпусков одной из важнейших задач становится снижение трудоемкости процесса при одновременном обеспечении достоверности величины оценочного обязательства.

Одной из особенностей крупных организаций является, как правило, наличие большого штата работников, что существенно увеличивает трудозатраты при формировании величины оценочного обязательства. Однако в структуре таких предприятий существует разделение отдельных функций между различными службами (отделами), что позволяет распределить нагрузку по формированию оценочного обязательства по оплате отпусков и ответственность за достоверность его величины между соответствующими службами (отделами).

В соответствии с п. 15 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату.

Сравнивая указанный подход с требованиями МСФО необходимо отметить, что в соответствии с п. 36 и 37 IAS 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы" величина оценочного обязательства должна

отражать наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых на конец отчетного периода для урегулирования существующей обязанности. Наилучшая расчетная оценка затрат представляет собой сумму, которую организации было бы разумно заплатить для погашения обязательства или для передачи его третьему лицу на конец отчетного периода.

Анализ рекомендаций по формированию оценочного обязательства по оплате отпусков показал, что алгоритм расчета величины обязательства по оплате отпусков может отличаться в зависимости от задач, которые ставит для себя организация.

Наибольшую достоверность величины оценочного обязательства по состоянию на отчетную дату позволяет достичь подход, который учитывает количество дней отпуска (основного и дополнительного), не использованных работником по состоянию на отчетную дату, и величину среднего дневного заработка работника, рассчитанную в соответствии со ст. 139 ТК РФ и Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (утверждено постановлением Правительства РФ от 24.12.07 № 922) по состоянию на отчетную дату.

Количество неиспользованных дней отпуска рассчитывается исходя из количества дней отпуска, не использованных работниками за все время их работы в организации (как если бы рассчитывалось количество дней неиспользованного отпуска для выплаты компенсации при увольнении работника) по состоянию на отчетную дату. Наиболее

Одним из основных этапов при организации процесса формирования любого оценочного обязательства является разработка соответствующего порядка взаимодействия служб, участвующих в его формировании

Анализ рекомендаций по формированию оценочного обязательства по оплате отпусков показал, что алгоритм расчета величины обязательства по оплате отпусков может отличаться в зависимости от задач, которые ставит для себя организация

достоверная оценка обязательства по отпускам должна соответствовать сумме, которую работник имеет право истребовать у организации при выходе в отпуск по состоянию на отчетную дату, увеличенной на величину страховых взносов, которые были бы начислены в случае начисления отпускных.

Таким образом, для достижения наибольшей достоверности (наилучшей оценки) величину оценочного обязательства по состоянию на отчетную дату периода m по каждому работнику следует определять по формуле (1).

$$S_{m(1..n)} = S_{\text{ср.д}} \cdot N_{\text{неисп.отп}} \cdot (1 + CB), \quad (1)$$

где $S_{m(1..n)}$ – величина обязательства по оплате отпусков по состоянию на отчетную дату периода m для каждого отдельного работника (1, 2... n); $S_{\text{ср.д}}$ – средний дневной заработок работника на отчетную дату; $N_{\text{неисп.отп}}$ – количество дней отпуска (основного и дополнительного) не использованных работником по состоянию на отчетную дату периода m ; CB – коэффициент (тариф) по страховым взносам.

Общая величина оценочного обязательства по оплате отпусков в организации по состоянию на отчетную дату периода m будет состоять из совокупности величин оценочных обязательств по всем работникам и определяется по формуле (2).

$$S_m = S_{m1} + S_{m2} + \dots + S_{mn}, \quad (2)$$

где S_m – общая величина оценочного обязательства по оплате отпусков по состоянию на отчетную дату периода m ; $S_{m(1..n)}$ – величина оценочного обязательства по оплате отпусков по состоянию на отчетную дату периода m по каждому работнику (1, 2... n).

Отметим, что сбор и подготовка данных с целью формирования оценочного обязательства по оплате отпусков с использованием приведенных формул могут являться очень трудоемкими в случае, когда организация имеет значительное количество работников и при этом отдельные этапы процесса

(например, учет количества дней неиспользованного отпуска, расчет среднего заработка и др.) не автоматизированы.

На рисунке представлена разработанная нами карта процесса "Взаимодействие служб (отделов) при формировании и использовании оценочного обязательства по оплате отпусков".

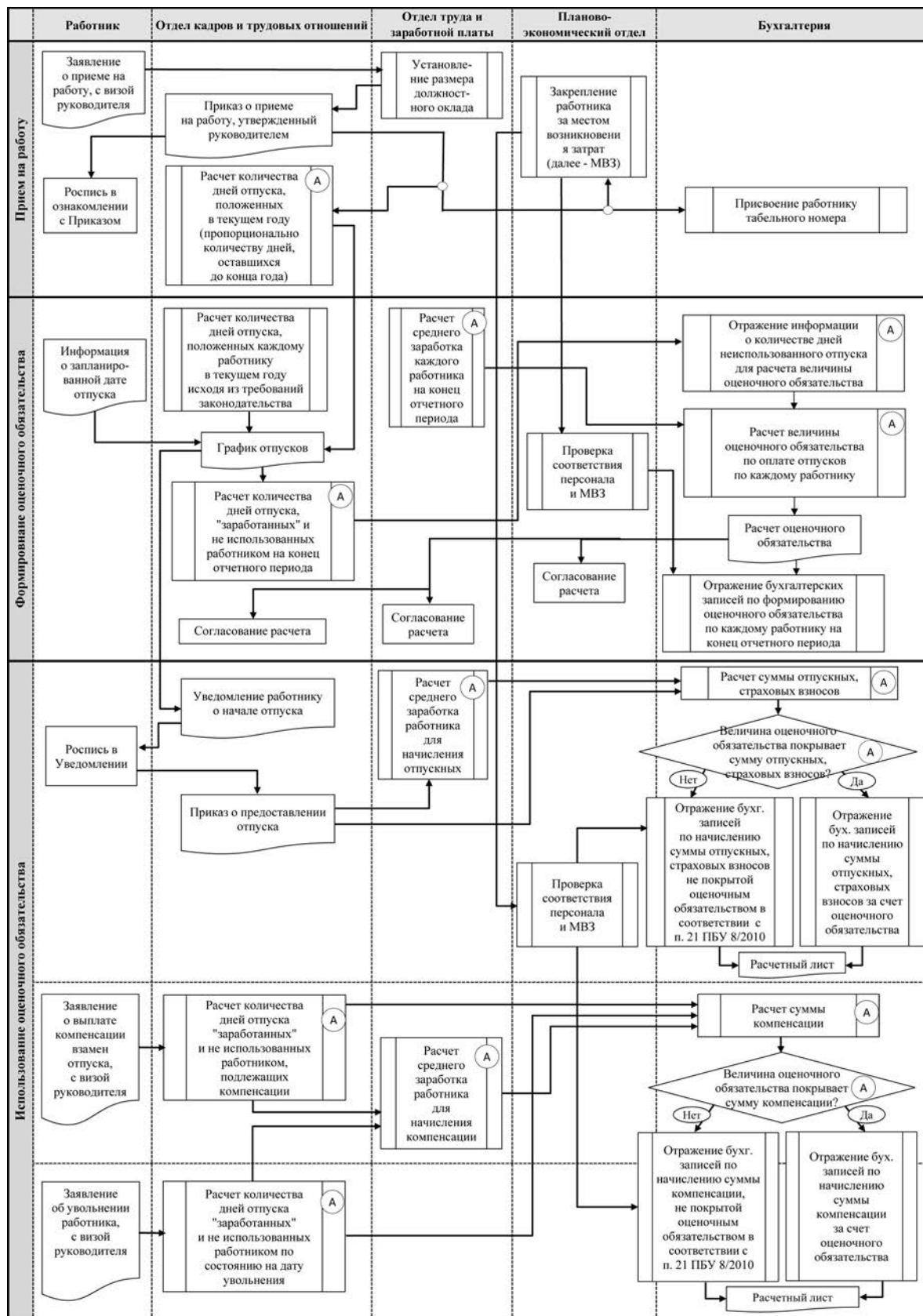
Помимо самого процесса взаимодействия служб (отделов), участвующих в формировании оценочного обязательства по оплате отпусков на карте отмечены этапы, автоматизация которых приводит к существенному упрощению процесса формирования оценочного обязательства по оплате отпусков. Также в идеале схема предполагает увязку (интеграцию данных) программных обеспечений, используемых службами (отделами), участвующими в формировании оценочного обязательства, между собой. Предполагается, что обеспечение автоматизации подобного процесса является достаточно высокочрезвычайным.

Схема взаимоотношений, приведенная на карте процесса, позволяет формировать, учитывать и использовать величину оценочного обязательства в разрезе каждого отдельного работника, что при условии автоматизации существенно упрощает процедуру формирования и использования оценочного обязательства, а также контроля на каждом этапе.

Различные рекомендации по упрощению алгоритма формирования оценочного обязательства по оплате отпусков зачастую связаны именно с проблемой отсутствия автоматизации. Однако такое упрощение, как правило, влечет за собой снижение достоверности величины оценочного обязательства.

Следует ли организациям рассматривать "упрощенный вариант" расчета оценочного обязательства как "промежуточный этап" на пути к его автоматизации и стремлению детализировать алгоритм расчета?

Сегодня вопрос о необходимости отражения в бухгалтерской отчетности обязатель-



Если положения Проекта будут приближены к IAS 19, то решится принципиальный вопрос о квалификации обязательства по оплате будущих отпусков и о способе отражения его в бухгалтерской (финансовой) отчетности

ства по оплате отпусков в составе оценочных обязательств, исходя из требований ПБУ 8/2010, остается дискуссионным. В Положении прямо не указано на требование формировать оценочное обязательство, а в п. 11 IAS 37 (по сути — прототип ПБУ 8/2010) указано, что суммы, относящиеся к начисленным отпускным, являются "начисленными обязательствами", а не оценочными.

Иными словами, в настоящее время расходы в квалификации обязательств по оплате будущих отпусков между ПБУ 8/2010 и IAS 37 не урегулированы.

Между тем в п. 2 ПБУ 8/2010 указано, что оно распространяет свое действие на трудовые договоры. Таким образом, на наш взгляд, в Положении предусмотрена необходимость формирования оценочных обязательств, вытекающих из трудового договора.

Такая категория обязательств как "начисленное обязательство" не регламентируется отечественным законодательством о бухгалтерском учете. В IAS 37 раскрыты основные отличия начисленного обязательства от оценочного: несмотря на то, что иногда необходимо оценить величину начислений или их распределение во времени, неопределенность в данном случае, как правило, значительно меньше, чем в отношении оценочных обязательств. Однако требования п. 4 ПБУ 8/2010 используют понятие "неопределенности величины или срока исполнения" только для выделения условных обязательств, в отношении которых вероятность осуществления события и возможность достоверной оценки невелики и не предусматривают вариативность отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности обязательств, подходящих под критерии "начисленных". При этом критерии п. 5 ПБУ 8/2010 в отношении обязательств организации по заработанным, но не использованным дням отпуска, соблюдаются.

Таким образом, исходя из требований российских стандартов, организациям необходимо учитывать оценочные обязательства по оплате отпусков.

Если обращаться к нормам МСФО, то в них также указывается на наличие обязательства по оплате отпусков и необходимость его оценки. В соответствии с п. 15 и 16 IAS 19 "Вознаграждения работникам" обязательство возникает по мере того, как работники оказывают услуги, в результате чего увеличивается продолжительность оплачиваемого времени отсутствия, которое они могут использовать в будущем. При этом организация должна оценить ожидаемые затраты на оплату накапливаемого оплачиваемого времени отсутствия как дополнительную сумму, которую она предполагает выплатить работнику за неиспользованное оплачиваемое время отсутствия, накопленное по состоянию на конец отчетного периода.

На сегодняшний день проект Федерального стандарта "Учет вознаграждений работникам"¹ предусматривает необходимость формирования оценочных обязательств по оплате отпусков. Другими словами, если положения Проекта будут приближены к IAS 19, то решится принципиальный вопрос о квалификации обязательства по оплате будущих отпусков и о способе отражения его в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Вместе с тем, в результате таких изменений необходимость расчета и оценки обязательств по оплате отпусков не исчезнет, напротив, потребность в детализации учета может возрасти. Учитывая требования IAS 19 и положения Проекта при определении дней отпуска, не использованных работниками, организации также следует принимать во внимание дни отпуска, предоставленные работникам "авансом", т. е. фактически не заработанные на дату предоставления отпуска. Если уже выплаченная сумма крат-

¹ Учет вознаграждений работникам: проект Федерального стандарта. Официальный сайт Минфина России. URL: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2011/07/PBU_Voznagrazhdeniya_rabotnikam.pdf.

В Проекте не регламентировано, на какой именно вид актива следует относить расходы по оплате отпусков, предоставленных "авансом"

косрочных вознаграждений работникам превышает не дисконтированную величину выплат, организация должна признать это превышение в качестве актива (предоплаченного расхода) в той мере, в какой соответствующая предоплата приведет, например, к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств (подп. а) п. 11 IAS 19).

Исходя из требований отечественных бухгалтерских стандартов, для целей формирования оценочного обязательства дни отпуска, предоставленные "авансом", равны нулю. При этом в настоящее время законодательно не установлена обязанность организации отражать в бухгалтерской (финансовой) отчетности информацию о суммах отпускных, выплаченных работникам "авансом", которые подлежат удержанию в случае, если на отчетную дату трудовой договор с работником будет расторгнут. Подобные требования изложены и во втором абзаце п. 23 Проекта, где указано: если величина выплаченных (погашенных) сумм превышает величину начисленных затрат, то в бухгалтерском балансе это превышение отражается в составе активов организации.

Конечно, исходя из требований Проекта, не следует, что учет указанных активов необходимо вести в разрезе каждого отдельного работника. Однако если опираться на требования IAS 19, то величина такого актива (предоплаченного расхода) должна быть приближена к величине "задолженности работника" в виде суммы отпускных, еще не заработанных и выплаченных "авансом".

Таким образом, после введения в действие Стандарта "Учет вознаграждений работникам" возможность анализировать величину оценочного обязательства в разрезе каждого отдельного работника и учитывать актив (предоплаченный расход) в виде сумм отпускных, выплаченных "авансом" в разрезе каждого работника, позволит обеспечить более достоверную оценку, а также решить

вопрос о механизме уменьшения такого актива по мере зарабатывания работником дней отпуска, выплаченных авансом.

После введения в действие Проекта карту процесса необходимо будет актуализировать в части источника отнесения величины начисленных отпускных, не покрытых оценочным обязательством, — ее необходимо будет учитывать в виде актива (предоплаченного расхода). При обеспечении соответствующей автоматизации процесса аналитику по такому активу также целесообразно осуществлять в разрезе каждого отдельного работника.

Немаловажным является тот факт, что после утверждения Проекта будет обеспечена равномерность признания расходов по оплате отпусков. Механизм погашения актива в виде оценочной задолженности работника не описан в Проекте, однако можно предположить, что его следует уменьшать по мере "зарабатывания" работником дней отпуска, предоставленных "авансом".

Отметим, что если отечественными стандартами бухгалтерского учета будет закреплено требование об отражении суммы превышения расходов на оплату отпусков в составе активов, то для расчета оценочного обязательства более удобным будет применение упрощенного алгоритма, который основывается на расчетных показателях количества дней отпуска, положенных каждому работнику в отчетном году. В этом случае необходимо уточнить величину оценочного обязательства по состоянию на конец отчетного года. В ситуации, когда сумма превышения отпускных над величиной оценочного обязательства будет отражена в виде актива, ежемесячная сумма уменьшения такого актива может быть рассчитана с применением аналогичного алгоритма.

Рассмотрим, как изменится подход к учету оценочной задолженности по отпускам, предоставленным "авансом" после введения в действие Проекта.

В Проекте не рассматривается вопрос об отражении денежной оценки дней оплаченного отпуска, предоставленных работнику "авансом" по состоянию на отчетную дату в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Ситуация. В отчетном году работнику, исходя из требований законодательства и локальных нормативных актов организации, положен отпуск в размере 48 дней. То есть ежемесячно работник зарабатывает 4 дня отпуска (48 дн. : 12 мес.). Для упрощения ситуации количество не использованных работником дней отпуска по состоянию на 1 января отчетного года равно нулю. 15 марта работник берет ежегодный отпуск в количестве 48 дней. Организация формирует оценочные обязательства по оплате отпусков по состоянию на последнее число каждого отчетного месяца. Средний дневной заработок работника 1 000 руб., общий размер ставки страховых взносов 30 %. Предприятие рассчитывает величину оценочного обязательства по оплате отпусков по формулам (1) и (2). Она составит по состоянию на:

- 31 января – 5 200 руб. (1 000 руб. × 4 дн. · (1 + 30 %));
- 28 февраля – 10 400 руб. (1 000 руб. × 8 дн. × (1 + 30 %)).

Начиная с 31 марта и далее – количество заработанных и не использованных дней отпуска равно нулю. В период март–декабрь оценочные обязательства не формируются. В марте работнику начислены отпускные в размере 48 000 руб. (1 000 руб. · 48 дн.). Также на сумму отпускных начислены страховые взносы в размере 14 400 руб.

Исходя из требований ПБУ 8/2010, начисление отпускных и страховых взносов будет осуществлено за счет:

- оценочного обязательства в сумме 10 400 руб. (сумма отпускных и страховых взносов, покрытая величиной оценочного обязательства);
- расходов по обычным видам деятельности в сумме 52 000 руб. (сумма отпускных и страховых взносов, превышающая величину оценочного обязательства).

Бухгалтерские записи по отражению указанных операций отражены в таблице 1.

Предположим, что организация приняла решение рассчитывать оценочное обязат-

ТАБЛИЦА 1

№ п/п	Наименование хозяйственной операции	Сумма, руб.	Подтверждающие документы	Корреспонденция счетов	
				Дебет	Кредит
1	Сформировано оценочное обязательство по оплате отпусков по состоянию на 31.01	5200,00	Расчет суммы оценочного обязательства за январь	20 и др.	96
2	Сформировано оценочное обязательство по оплате отпусков по состоянию на 28.02	5200,00	Расчет суммы оценочного обязательства за февраль	20 и др.	96
3	Отражено начисление работнику отпускных за счет оценочного обязательства	8000,00	Расчетно-платежная ведомость; бухгалтерская справка-расчет	96	70
4	Отражено начисление страховых взносов на сумму отпускных за счет оценочного обязательства	2400,00	То же	96	69
5	Отражено начисление работнику отпускных в соответствии с п. 21 ПБУ 8/2010	40000,00	–"	20 и др.	70
6	Отражено начисление страховых взносов на сумму отпускных в соответствии с п. 21 ПБУ 8/2010	12000,00	–"	20 и др.	69

В целях контроля за отражением и движением сумм обязательств по отпускным и страховым взносам, превышающим оценочное обязательство и отраженным в составе актива (предоплаченного расхода), наиболее эффективным осуществлять их учет в разрезе каждого работника

ельство исходя из количества дней отпуска, положенных работнику в текущем году, по формуле (3).

$$S_{(отч)м(1...n)} = S_{ср.д} \cdot (N_{отп}/P) \cdot (1 + CB), \quad (3)$$

где $S_{(отч)м(1...n)}$ — величина оценочного обязательства по оплате отпусков по состоянию на дату расчета за отчетный период m по каждому отдельному работнику (1, 2... n); $S_{ср.д}$ — средний дневной заработок работника на отчетную дату; $N_{отп}$ — количество дней ежегодного оплачиваемого отпуска (основного и дополнительного), предоставляемого в отчетном году, предусмотренного законодательством Российской Федерации, локальными нормативными документами организации, а также договором между работником и работодателем; P — количество месяцев в отчетном году (в случае приема на работу нового работника показатель составит количество месяцев, оставшихся до конца текущего года, начиная с месяца приема нового работника); CB — коэффициент (тариф) по страховым взносам.

Таким образом, величина оценочного обязательства по оплате отпусков по указанному работнику составит по состоянию на:

- 31 января — 5 200 руб. (1 000 руб. \times 4 дн. \cdot (1 + 30 %));
- 28 февраля — 10 400 руб. (организация доначислит еще 5 200 руб.).

С введением в действие Проекта по состоянию на 15 марта в бухгалтерском учете организации возникнет актив на сумму 52 000 руб. При этом формула (4) для расчета суммы ежемесячного уменьшения актива в виде оценочной задолженности работника будет аналогична формуле (3).

$$O_{(отч)м(1...n)} = S_{ср.д} \cdot (N_{отп}/P) \cdot (1 + CB), \quad (4)$$

где $O_{(отч)м(1...n)}$ — погашаемая величина актива по оплате отпусков по состоянию на дату расчета за отчетный период m по каждому отдельному работнику (1, 2... n); $S_{ср.д}$ — средний дневной заработок работника на отчетную дату; $N_{отп}$ — количество дней ежегодного оплачиваемого отпуска (основного и дополни-

тельного), предоставляемого в отчетном году, предусмотренного Трудовым кодексом РФ, локальными нормативными документами организации, а также договором между работником и работодателем; P — количество месяцев в отчетном году (в случае приема на работу нового работника, показатель составит количество месяцев, оставшихся до конца текущего года, начиная с месяца приема нового работника); CB — коэффициент (тариф) по страховым взносам.

Источником покрытия будут являться расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы, либо они будут отнесены на увеличение стоимости актива.

Отметим, что в Проекте не регламентировано, на какой именно вид актива следует относить расходы по оплате отпусков, предоставленных "авансом", также не рассматривается вопрос об отражении денежной оценки дней оплаченного отпуска, предоставленного работнику "авансом" по состоянию на отчетную дату в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поэтому в приведенной ситуации применяется общее понятие "Счет учета актива".

Таким образом, после введения в действие Проекта начисление отпускных и страховых взносов будет осуществлено по кредиту счетов 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" в корреспонденции со счетами:

- 96 "Резервы предстоящих расходов" в сумме 10 400 руб. (сумма отпускных и страховых взносов, покрытая величиной оценочного обязательства);
- счет учета актива — 52 000 руб. (сумма отпускных и страховых взносов, превышающая величину оценочного обязательства).

По мере зарабатывания работником дней отпуска ежемесячно будет отражено уменьшение актива на сумму 5 200 руб. (1000 руб. \cdot 4 дн. \cdot (1 + 30 %)).

Бухгалтерские записи отражены в таблице 2.

Исходя из требований отечественных бухгалтерских стандартов, для целей формирования оценочного обязательства дни отпуска, предоставленные "авансом", равны нулю

При рассмотрении таблиц 1 и 2 отметим, что в целях контроля за отражением и движением сумм обязательств по отпускным и страховым взносам, превышающим оценочное обязательство и отраженным в составе актива (предоплаченного расхода), наиболее эффективно осуществлять их учет в разрезе каждого работника.

Резюмируя преимущества формирования оценочного обязательства в разрезе каждого работника при автоматизации указанного процесса необходимо выделить:

- прозрачность величины оценочного обязательства на каждом этапе его формирования и использования;

- отсутствие необходимости существенных корректировок по состоянию на конец отчетного года и при инвентаризации;

- снижение вероятности возникновения существенных ошибок при формировании оценочного обязательства;

- снижение трудоемкости процесса формирования и учета оценочного обязательства при условии автоматизации основных этапов, участвующих в его формировании и использовании;

- снижение трудоемкости при инвентаризации оценочного обязательства по оплате отпусков.

ТАБЛИЦА 2

№ п/п	Наименование хозяйственной операции	Сумма, руб.	Подтверждающие документы	Корреспонденция счетов	
				Дебет	Кредит
1	Сформировано оценочное обязательство по оплате отпусков по состоянию на 31.01	5200,00	Расчет суммы оценочного обязательства за январь	20 и др.	96
2	Сформировано оценочное обязательство по оплате отпусков по состоянию на 28.02	5200,00	Расчет суммы оценочного обязательства за февраль	20 и др.	96
3	Отражено начисление работнику отпускных за счет оценочного обязательства	8000,00	Расчетно-платежная ведомость; бухгалтерская справка-расчет	96	70
4	Отражено начисление страховых взносов на сумму отпускных за счет оценочного обязательства	2400,00	То же	96	69
5	Отражено начисление работнику отпускных за счет расходов по обычным видам деятельности	40000,00	–"	Счет учета актива	70
6	Отражено начисление страховых взносов на сумму отпускных за счет расходов по обычным видам деятельности	12000,00	–"	Счет учета актива	69
7	Ежемесячно в течение периода март-декабрь отражается погашение оценочной задолженности на сумму 5200,00 руб. в месяц. Итого – 52000,00 руб.	52000,00	Расчет суммы погашения оценочной задолженности за март-декабрь	20 и др.	Счет учета актива

Литература

1. Анищенко А. В., Луговая Н. Н. Оплачиваемый отпуск: поговорим об оценочных обязательствах организации // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2016. – № 4. – С. 31–40.
2. Горячих С. П. Резерв на отпуска в бухгалтерском учете: методические подходы к формированию // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 24.

3. Дружиловская Т. Ю. Оценочные обязательства и резервы: трактовка и проблемы учета в системах российских и международных стандартов // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 21. – С. 2–18.
4. Чумаченко М. И. Рекомендации по формированию оценочных обязательств по оплате труда // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 8.