

Серебренникова Анастасия Сергеевна

студентка направления «Экономика» Тюменского государственного университета,

г. Тюмень, nastym@mail.ru

К ВОПРОСУ ОБ УЧЕТЕ ОЦЕНОЧНОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО ОПЛАТЕ ОТПУСКОВ

Аннотация. В статье рассмотрены методики расчета оценочных обязательств по оплате отпусков на условных примерах с аргументацией применения наиболее приемлемой, по мнению автора, методики. Представлены доводы в поддержку предложения изменить наименование счета 96 «Резервы предстоящих расходов», назвав его «Оценочные обязательства».

Ключевые слова: оценочное обязательство по оплате отпусков, бухгалтерский учет, методики расчета оценочных обязательств.

Serebrennikova Anastasiya Sergeevna

Student of the specialty "Economics" at Tyumen State University, Tyumen,

nastym@mail.ru

ON THE ISSUE OF ACCOUNTING FOR THE ESTIMATED OBLIGATION TO PAY FOR HOLIDAYS

Abstract. The article considers the methods of calculating estimated vacation payment obligations based on conditional examples with the argumentation of the most acceptable application, according to the author. Arguments are presented in support of the proposal to change the name of account 96 "Reserves for future expenses" to "Estimated liabilities".

Keywords: estimated obligation to pay for holidays, accounting, methods of calculating estimated obligations.

Согласно ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» все организации, за исключением кредитных организаций, государственных учреждений, а также организаций, которые имеют право, согласно действующему законодательству, применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета (малые предприятия, некоммерческие организации и организации, имеющие особый статус, в связи с проведением исследований в инновационном центре «Сколково»), обязаны отражать в учете

образование оценочных обязательств, в том числе на оплату отпусков. Организации, имеющие право вести упрощенный бухгалтерский учет и составлять упрощенную отчетность, самостоятельно принимают решение о том, создавать оценочное обязательство на оплату отпусков или нет, фиксируя принятое решение в своей учетной политике.

Правила учета, закрепленные ПБУ 8/2010 обязательны к применению начиная с 2011 года, уже десять лет, однако по-прежнему есть актуальные вопросы по образованию данного оценочного обязательства требующие обсуждения. Первый вопрос, носящий теоретический характер, состоит, по нашему мнению в том, что давно назрела необходимость внести изменения в действующий план счетов, изменив наименование счета 96 «Резерв предстоящих расходов», логичнее данному счету дать наименование «Оценочные обязательства» и соответственно выделить субсчет «Оценочные обязательства по оплате отпусков», это предложение высказывалось в публикациях по бухгалтерскому учету и ранее [1, с.82]. В современных условиях масштабного реформирования бухгалтерского учета в РФ, что явно прослеживается в активизации утверждения МФ РФ ряда ключевых ФСБУ, назрела острая необходимость изменить и план счетов, в том числе, и в части изменения названия ряда счетов, для того, чтобы их названия соответствовали содержанию того, объекта, данные о наличии и движении которого на нем формируются.

Следующим проблемным аспектом актуальным до сих пор в отношении учета образования оценочных обязательств в целом и, в частности, оценочного обязательства по оплате отпусков является выбор методики расчета таких обязательств. Данный вопрос находится в сфере практического применения норм ПБУ8/2010. Как известно, в ПБУ 8/2010 содержатся лишь указания на общие принципы определения суммы оценочных обязательств, при этом в приложении к данному ПБУ содержатся возможные примеры расчета оценочных обязательств в случае когда организация является истцом в судебном разбирательстве и пример определения оценочного обязательства на случай возможного возмещению гарантийных обязательств. Однако на практике ситуаций возникновения оценочных обязательств больше, например, оценочные обязательства по исполнению обязательств по некоторым договорам подряда, методика расчета суммы по которому была изложена в статье Токмаковой Е.Г. и Апрелковой Е.Л. [2, с.180-181].

Самой же распространённой ситуацией, при которой образуется оценочное обязательство является оплата отпусков. Многие авторы предлагают определенные методики расчета оценочного обязательства при данной ситуации. В практической деятельности важно выбрать оптимальную для конкретной организации методику определения данного оценочного обязательства и зафиксировать ее в своей учетной политике.

Рассмотрим некоторые методики расчета оценочных обязательств на оплату отпусков с анализом их преимуществ и недостатков.

Первая методика, представленная в статье В. В. Мизюревой, в основу которой положена формула 1.

$$OO = ((\text{ФОТ}_i + \text{СВ}_i) / K_i) * 2,33 * N_i \quad (1)$$

ОО – оценочное обязательство;

ФОТ – фонд оплаты труда за определенный период времени;

СВ – начисленные страховые взносы за определенный период времени;

i – период времени (месяц, квартал, год) в зависимости от выбранной периодичности расчета;

K – количество дней в периоде расчета;

2,33 – положенное количество дней отпуска за месяц (при расчете из 28 календарных дней отпуска в год);

n – число, которое определяет периодичность расчета (в случае ежемесячного формирования значение будет равно 1, при ежеквартальном будет равно 3 и при годовом данное значение будет равно 12) [3, с.38].

Согласно этой формуле, оценочное обязательство можно найти, если фонд оплаты труда за определенное время сложить с суммой страховых взносов за этот же период, разделить на количество дней в этом периоде, а затем умножить на 2.33 (это показатель положенного количества дней отпуска за месяц) и умножить на N – показатель, который равен 1, 3 или 12 в зависимости от выбранного периода.

В таблице 1 произведен расчет оценочного обязательства, за основу взяты условные данные (страховые взносы – 30%). Величина оценочного обязательства на оплату отпусков на конец каждого следующего квартала определяется путем сложения остатка оценочного обязательства текущего квартала и остатка оценочного обязательства на конец предыдущего квартала за вычетом начисленных отпускных с учетом страховых взносов.

Таблица 1

Пример расчета по методике, рассмотренной В.В. Мизюревой

Показатели	1 квартал 2020	2 квартал 2020	3 квартал 2020
1	2	3	4
Фонд оплаты труда, руб.	1300000	1350000	1250000
Страховые взносы, руб.	390000	405000	375000
Количество дней в квартале	91	91	92
Отчисления на формирование оценочного обязательства за квартал, руб. $((\text{п.1} + \text{п.2})/\text{п.3} * 2,33 * 3)$	129814	134807	123464

1	2	3	4
Начислено оплаты за время отпуска с учетом страховых взносов в квартале, руб.	-	33500	95100
Величина оценочного обязательства на оплату отпусков на конец квартала, руб.	129814	231121	259485

Источник: составлено автором

Рассмотрим еще одну методику, позволяющая рассчитать остаток оценочного обязательства на определенную дату, представленную И.А. Лазаревой и Е.Н. Королевой [4, с. 33-36]. Они предлагают подход, при котором необходимо фонд оплаты труда за предшествующие 12 месяцев разделить на 12, на 29,3, на среднесписочную численность сотрудников, а затем умножить на общее количество дней отпуска, причитающееся сотрудникам. Данная методика основывается на формуле 2.

$$ОО = (ФОТ / 12 / 29,3 / Ч) * Н \quad (2)$$

ОО – оценочное обязательство на дату расчета;

ФОТ – фонд оплаты труда за предшествующие 12 месяцев;

Ч – среднесписочная численность работников;

Н – общее количество причитающихся дней отпуска работникам.

В таблице 2 представлен расчет по предложенной формуле, остаток оценочного обязательства на конец третьего квартал взят из предыдущей таблицы. Согласно формуле, на 31 декабря остаток оценочного обязательства будет равен 319742 руб., а сумма на формирование оценочного обязательства за 4 квартал – 146360 руб.

Таблица 2

Расчет суммы оценочного обязательства по методике, рассмотренной

И.А. Лазаревой, Е.Н. Королевой

Показатели	Значение
Фонд оплаты труда за 12 мес. 2020 года, руб.	4980000
Средняя списочная численность работников за 2020 год, чел.	10
Количество причитающихся дней отпуска работникам, дней	175
Ставка по страховым взносам, в долях	0,3
Остаток оценочного обязательства по оплате отпусков на 31 декабря 2020 года, руб. (п.1 / 12 / 29,3 / п.2 * п.3 * (1 + п.4))	322227
Остаток оценочного обязательства по оплате отпусков на 30 сентября 2020 года	259485
Начислено отпускных с учетом страховых взносов в 4 квартале 2020 г., руб.	77320
Сумма отчислений на формирование оценочного обязательства по оплате отпусков за 4 квартал 2020 г., руб. (п.5 – (п.6 – п.7))	140062

Источник: составлено автором

Рассмотренные методики позволяют произвести наиболее простой и удобный расчет оценочного обязательства на оплату отпусков. При этом методика, рассмотренная Лазаревой И.А. и Королевой Е.Н. представляется наиболее приемлемой, так как обладает, по мнению автора, более высокой точностью расчетов, учитывая, как среднесписочную численность работников предприятия, так и количество заработанного ими права на отпуск, в виде количества дней отпуска, оплату за которые необходимо будет произвести в будущем (количество причитающихся дней отпуска).

В представленных расчетах мы использовали сумму страховых взносов во внебюджетные социальные фонды из расчета 30% (2,9% – ставка расчета взносов в ФСС, 22% – в ПФР и 5,1% – в ФОМС), для более точного расчета представляется целесообразным также включать в сумму страховых взносов отчисления в сумму страховых взносов в ФСС при страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, как известно, ставки данных страховых взносов зависят от сферы деятельности конкретной организации, в связи с этим, в представленных расчетах данные взносы не учитывались, для получения более обобщенной информации по рассматриваемому объекту. При практическом применении данных методик, безусловно, рекомендуется принимать в расчет страховые взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Вопрос о создании оценочных обязательств, в том числе и на оплату отпусков малые предприятия решают самостоятельно, как правило, делая выбор в пользу отказа от образования данного обязательства. Это вполне объяснимо, так как образование оценочного обязательства сопряжено, с дополнительными затратами времени работников бухгалтерии на осуществление операций по расчету обязательства и другими учетными процедурами, в связи с этим. Однако, с другой стороны, по мнению автора, целесообразно для малых предприятий со среднесписочной численностью близкой к 100 создавать данное оценочное обязательство. Это позволит избежать неравномерности включения в затраты организации начисленных сумм оплаты за время отпуска в месяцы массового ухода в отпуск и одновременно будет способствовать формированию достоверной информации о пассивах организации.

В условиях автоматизации учета и предусмотренной бухгалтерскими программами, возможности расчета оценочного с применением заложенной в программе методики расчета оценочного обязательства, говорить о возможных трудозатратах работников бухгалтерии на указанные процедуры не приходится, следовательно, данный довод в пользу отказа образования оценочного обязательства представляется не убедительным. Но при этом важно, повторимся, выбрать наиболее приемлемую методику расчета оценочного обязательства.

Выбор методики расчета оценочного обязательства для оплаты отпусков является одной из многих составляющих учетной политики, которые организация обязана определить для себя. Бухгалтерский учет каждой организации осуществляется согласно ее учетной политики. Выбранные хозяйствующим субъектом правила учета, зафиксированные в учетной политике в определенной степени влияют на формирование информации в учете, используемой, в частности, для обеспечения экономической безопасности бизнеса. Для разработки мероприятий по обеспечению экономической безопасности деятельности предприятия важно располагать точной достоверной информацией по основным показателям, характеризующим эту деятельность. Бухгалтерский учет является информационным обеспечением системы управления бизнеса, в том числе и системы обеспечения экономической безопасности. Таким образом, очевидно, что данные формируемые в учете используются и специалистами в сфере экономической безопасности бизнеса.

Проанализируем на какие данные, формируемые в бухгалтерском учете, повлияет методика расчета оценочного обязательства по оплате отпусков. Совершенно очевидно, что прежде всего, показатели баланса, а именно, на показатель по одноименной статье баланса в пятом его разделе. Здесь важно, как можно точнее определить сумму оценочного обязательства по оплате отпусков, это важно для экономического анализа с использованием показателей баланса.

Еще один важный момент, показывающий значимость выбора метода, позволяющего наиболее точно определить сумму оценочного обязательства по оплате отпусков – это возможность равномерного включения сумм, отражаемых как оценочное обязательство в составе затрат предприятия того или иного периода, что влияет на определение себестоимости продукции (работ, услуг) и в конечном итоге на финансовый результат. Финансовый результат деятельности организации является одним из основных показателей, характеризующих деятельность предприятия в целом, в том числе и с позиции оценки его экономической безопасности.

Обеспечение экономической безопасности бизнеса, состоящее в предупреждении угроз его стабильному состоянию и устойчивому развитию, может быть обеспечено управлением лишь при обладании полной и достоверной информацией о состоянии хозяйствующего субъекта. Эта информация формируется в бухгалтерском учете, при этом немаловажное значение имеет информации о кредиторской задолженности. Оценочное обязательство, в том числе и по оплате отпусков не является кредиторской задолженностью, но тем не менее, имеет определенные признаки данного объекта, а именно выражает сумму потенциальной задолженности, избежать погашения которой невозможно, как в частности, при оплате отпусков, однако сумма при этом определена определённой доле условности. В связи с этим

значение применение методики расчета оценочного обязательства по оплате отпусков, позволяющей наиболее точно рассчитать данную потенциальную задолженность, представляется важным для достоверного формирования информации о пассивах организации.

Итак, рассмотренные в данной статье вопросы, связанные с расчетом оценочных обязательств, позволят обратить более пристальное внимание на данный объект бухгалтерского учета.

Библиографический список

1. Токмакова Е.Г., Каримова Д.В. Оценочные обязательства по исполнению гарантийных условий по договору подряда как объект бухгалтерского учета // Казанский социально-гуманитарный вестник. 2017. № 1 (24). С. 80-84 URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_29032894_82785470.pdf (дата обращения 01.02.2021).

2. Токмакова Е.Г., Апрелькова Е.Л. признание в бухгалтерском учете и отражение на счетах гарантийных оценочных обязательств по договорам подряда // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2015. Т. 1. № 2. С. 176-183 URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_23568058_84467751.pdf (дата обращения 01.02.2021).

3. Мизюрева В.В. Бухгалтерский учет отпускных в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 8/2010 // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2012. № 15. С. 37-40. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/buhgalterskiy-uchet-otpusknyh-v-sootvetstvii-s-polozheniem-po-buhgalterskomu-uchetu-8-2010> (дата обращения 01.02.2021).

4. Лазарева И.А., Королева Е.Н. Порядок формирования оценочных обязательств по отпускам // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2012. № 13. С. 33-36. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/poryadok-formirovaniya-otsenochnyh-obyazatelstv-po-otpuskam> (дата обращения 01.02.2021).