**УДК 657.2**

**ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ**

**FINANCIAL ACCOUNT**

**РЕЗЕРВ НА ОТПУСКА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ: МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ**

**leave RESERVE IN ACCOUNTING: METHODICAL APPROACHES TO FORMATION**

**Горячих Светлана Павловна,** кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и финансов, Вятский государственный гуманитарный университет

**E-mail: svetikgor18@mail.ru**

**economd@vshu.kirov.ru**

**Svetlana P. Goryachikh**

Candidate of economic sciences, associate professor of accounting, analysis and finance, Vyatka State Humanities University, Kirov, Russian Federation

E-mail: svetikgor18@mail.ru

economd@vshu.kirov.ru

**Аннотация**

**Предмет/тема.** Ввиду сложности учета и оценки резервов их создание не характерно для российского бухгалтерского учета, хотя в соответствии с нормативными документами в области бухгалтерского учета для многих организаций создание резервов является не правом, а обязанностью. Методика формирования резервов на отпуска (оценочного обязательства на отпуска) нормативными документами по бухгалтерскому учету четко не регламентирована, а указаны только общие требования и принципы их создания. Поэтому у бухгалтеров возникают вопросы в отношении методики формирования данного резерва, не противоречащей требованиям нормативных актов.

**Цели/задачи.** Цель работы обобщить и проанализировать методические подходы к формированию резервов на отпуска в организациях.

**Метод.** В настоящей работе на основе практических исследований представлен обзор и произведена систематизация методик создания резерва на отпуска с учетом особенностей автоматизации учетного процесса и размеров предприятия.

**Результаты** **работы.** В результате проведенного исследования произведена систематизация различных методических подходов к формированию резервов на отпуска в организациях в зависимости от особенностей учетного процесса и размера организации.

**Область применения результатов.** Рассмотренные методики формирования резерва на отпуска могут быть использованы в практической учетной деятельности организаций, а также использоваться в учебном процессе при изучении бухгалтерского финансового учета в части резервов.

**Выводы/значимость.** Сделан вывод о том, что в условиях реформирования учета в соответствии с МСФО, резервы являются важным показателем финансовой отчетности, поскольку позволяют объективно отражать информацию о финансовом состоянии организации.

**Abstract**

**Importance** In connection of account complexity and reserves assessment their creation isn't typical for the Russian accounting though according to normative documents in the field of accounting creation of reserves is not the right, but a duty for many organizations. The technique of leave reserves formation (the estimated obligation on leave) is not regulated by normative documents on accounting, and only the general requirements and the principles of their creation are specified. Therefore accountants have questions concerning the technique of formation of this reserve which isn't contradicting requirements of regulations.

**Objective** The purpose of the article is to generalize and analyze the methodical approaches to formation of leave reserves in the organizations.

**Methods** In the article the review on the basis of practical researches is presented and systematization of creation techniques of leave reserves is made taking into account features of registration process automation and the sizes of the enterprise.

**As a Result** systematization of various methodical approaches to formation of leave reserves in the organizations is made depending on features of registration process and the size of the organization.

**Application of results** These techniques of leave reserves formation can be used in practical activities of the organizations, and also in educational process when studying the financial account regarding reserves.

**Conclusions and Relevance** The conclusion that reserves are an important indicator of financial accounting in the conditions of account reforming according to ISFA is made. The reserves allow to reflect information on a financial condition of the organization objectively.

***Ключевые слова****: резервы, оценочные обязательства, бухгалтерский учет, налоговый учет.*

**Keywords**: reserves, estimated obligations, accounting, tax accounting.

Формирование резервов является оптимальным способом повышения достоверности бухгалтерской отчетности, поскольку позволяет сформировать финансовый результат с учетом реальной величины объектов бухгалтерского учета и распределения расходов по времени. Но на практике в силу сложности учета и оценки резервов их создание не характерно для российского учета, хотя в соответствии с нормативными документами в области бухгалтерского учета для многих организаций создание резервов является не правом, а обязанностью. Что же касается налогообложения, напротив, создание резерва - право налогоплательщика уменьшить налоговую базу заранее, не дожидаясь момента, когда резервируемые расходы будут фактически осуществлены.

Для изучения вопроса формирования резервов на отпуска необходимо определить их место в системе всех резервов, формирование которых предусмотрено нормативными документами по бухгалтерскому и налоговому учету. На рисунках 1, 2 представлены схемы классификации резервов для целей бухгалтерского и налогового учета [7]. Как видно из рисунка 1, резерв на отпуска относится к категории резервов предстоящих расходов или оценочных обязательств. Это разные названия одного и того же объекта бухгалтерского учета и, соответственно, правомерно применение обоих терминов.

Резерв на отпуска является классическим резервом среди резервов, относимых к оценочным обязательствам. Все организации, кроме малых предприятий, согласно ПБУ 8/2010 [14] обязаны его создавать в бухгалтерском учете, т.е. признавать оценочное обязательство по отпускам. Цель его создания – показать участникам, что на отчетную дату у организации есть обязательство перед работниками по оплате отпусков. Наиболее достоверная оценка резерва на отпуска должна представлять величину, отражающую сумму, которую работник имеет право истребовать у организации при выходе в отпуск либо при увольнении по состоянию на отчетную дату, увеличенную на сумму страховых взносов, относящихся к этим выплатам.

Формирование оценочного обязательства по оплате отпусков начинается с даты возникновения у работников права на оплачиваемые отпуска и ежемесячно изменяется. По мере возникновения права работников на дни отпуска оно увеличивается, а по мере предоставления отпуска и выплаты отпускных – уменьшается.

Резерв можно создавать:

- на последнее число каждого месяца (идеальный вариант, но при отсутствии соответствующей автоматизации учетного процесса достаточно трудоемкий);

- на последнее число каждого квартала (оптимальный вариант);

-на 31 декабря каждого года (вариант для организаций, составляющих и представляющих только годовую отчетность заинтересованным пользователям. При этом варианте в течение календарного года не отслеживается информация по отпускным обязательствам).

Поскольку нормативными актами по бухгалтерскому учету не описана методика формирования резерва на отпуска, то организации разрабатывает его сама, закрепив порядок расчета в Учетной политике.

Рассмотрим разные методические подходы к формированию резерва на отпуска, которые используют организации в практической учетной деятельности.

Таблица 1- Методики формирования резерва на отпуска

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Методика | Суть методики | Примечание |
| 1 | Исходя из определения среднедневного заработка по каждому работнику | Величина резерва на каждую отчетную дату рассчитывается по каждому работнику по формуле:  В = Дни х Среднедневной заработок,  где В – величина оценочного обязательства;  Дни – количество заработанных, но неиспользованных дней отпуска.  Затем складываются обязательства по всем работникам и полученный результат увеличивается на сумму соответствующих страховых взносов и взносов от несчастных случаев | Методика изложена в Методических рекомендациях МР-1-КПТ «Оценочные обязательства по расчетам с работниками» [11] |
| 2 | Исходя из определения среднедневного заработка не по каждому работнику, а в целом по подразделению | Среднедневной заработок рассчитывается в рамках отдельного подразделения следующим образом:  СЗ= ФОТ/ (СЧ х 12 мес х 29,3), где  СЗ – среднедневной заработок сотрудников подразделения;  ФОТ – фонд оплаты труда сотрудников подразделения за 12 месяцев, предшествующих отчетному периоду (тех выплат, которые учитываются при расчете среднего заработка для отпускных);  СЧ – среднесписочная численность сотрудников за 12 месяцев.  Рассчитанный таким образом среднедневной заработок сотрудников умножается на количество дней неиспользованного отпуска, наколенных по подразделению в целом и получаем величину резерва по отпускам на отчетную дату. Затем полученный результат увеличивается на сумму соответствующих страховых взносов и взносов от несчастных случаев | Данный способ применяется в организациях с большой численностью работников и при отсутствии достаточного уровня автоматизации учетного процесса, при котором на конец периода (месяца или квартала) в программе не определяется количество неиспользованных дней отпуска и среднедневной заработок по каждому работнику. |
| 3 | На основе отчислений по проценту от начисленной зарплаты работникам (упрощенная методика) | Сумма резерва на отчетную дату определяется путем умножения начисленной суммы заработной платы на процент, который при отпуске в 28 календарных дней рассчитывается так: 28/12/29,3 х 100. В результате получается около 8 %. Данный процент также необходимо применить и в отношении суммы страховых взносов и взносов от несчастных случаев. В конце квартала (года) резерв необходимо проинвентаризировать и вывести правильный остаток. | Алгоритм расчета прост, но не учитывает следующее: некоторые работники имеют право на удлиненные отпуска, по ним необходимо рассчитать свой процент подобным образом и применить его при расчете отчислений в резерв |
| 4 | По правилам создания резерва в налоговом учете (гл.25 НК РФ ст. 324.1) [12]. | Процент отчислений в указанный резерв определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.  Умножением рассчитанного процента на суммы начисленной заработной платы по всем работникам, а затем прибавлением соответствующих сумм страховых взносов и взносов от несчастных случаем, получаем величину резерва. | Организация обязана составить специальный расчет (смету), в котором отразить расчет размера ежемесячных отчислений в резерв, исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму страховых взносов и взносов от несчастных случаев |

Из таблицы видно, что идеальной методикой выступает методика 1, при которой обеспечивается абсолютно точный размер формируемого резерва. Именно она отвечает требованиям к оценке размера обязательств перед работниками в соответствии с МСФО. Но ввиду сложности расчета (приходится ежемесячно рассчитывать количество дней отпуска, на которые имеет право каждый работник) и исходя из требования рациональности ведения бухгалтерского учета допустимо применение методик 2 и 3.

Также возможен модифицированный вариант формирования резерва. На даты составления промежуточной бухгалтерской отчетности расчет осуществляем по второй или третьей методикам, а на 31 декабря оценку отпускных обязательств производим по каждому работнику, то есть по первой методике. Это позволит в годовой отчетности отразить сумму обязательств по предстоящей оплате отпусков наиболее полно [18].

По причине отсутствия в бухгалтерском учете четких правил для создания резерва (даны лишь общие принципы учета оценочных обязательств) многим организациям было бы проще формировать такой резерв по правилам налогового учета (методика № 4). Это позволило бы сблизить два учета, и, как следствие, отпала бы необходимость применения [ПБУ 18/02](consultantplus://offline/ref=EC3C074839A9EB7F9134A2B34020BDBA191A76051251B73632514A7F6A112F9C10B3D4B6B101841CuBkDH) "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" [17].

Поэтому вполне естественно, что налогоплательщиков волнует вопрос, могут ли они вести бухгалтерский учет резервов на оплату отпусков по правилам НК РФ, прописав данное решение в своей учетной политике. К сожалению, чиновники Минфина России, отвечая на него в одном из своих писем, ограничились лишь ссылками на вышеперечисленные нормы: порядок отражения оценочных обязательств в бухгалтерском учете и отчетности организаций установлен [ПБУ 8/2010](consultantplus://offline/ref=EC3C074839A9EB7F9134A2B34020BDBA191876001156B73632514A7F6A112F9C10B3D4B6B101851BuBkDH), в налоговом учете создание резервов на оплату отпусков регулируется [ст. 324.1](consultantplus://offline/ref=EC3C074839A9EB7F9134A2B34020BDBA191E72041252B73632514A7F6A112F9C10B3D4B6B102871BuBk9H) НК РФ.

Полагаем, что при соблюдении положений [п. 16](consultantplus://offline/ref=EC3C074839A9EB7F9134A2B34020BDBA191876001156B73632514A7F6A112F9C10B3D4B6B101851FuBk8H) ПБУ 8/2010, исходя из которого, организация должна обеспечить документальное подтверждение обоснованности величины оценочного обязательства, резерв предстоящих расходов на оплату отпусков при необходимости может формироваться в бухгалтерском учете на условиях, предусмотренных НК РФ. То есть исходя из предполагаемой суммы расходов на оплату труда и процента предстоящих расходов на оплату отпусков [3].

Если организация приняла решение формировать резерв по правилам налогового учета, то у нее на конец года не может быть переходящего остатка резерва, т.к. его необходимо включить в состав внереализационных расходов. При использовании других методик уточненный при инвентаризации остаток неиспользованного резерва переносится на следующий год.

Мы рассмотрели несколько методик формирования резерва на отпуска, которые может использовать в своей учетной деятельности организация в зависимости от уровня автоматизации учетного процесса, потребностей анализа и контроля. Отчисления в резерв производятся на последнее число отчетного периода (месяца, квартала, года) в дебет тех же счетов, на которые начисляется зарплата работникам (Д 08,20,23,25,26,44 К 96) [15]. В бухгалтерском балансе сумма резерва на отчетную дату (кредитовое сальдо счета 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Резерв на оплату отпусков») отражается по строке 1540 «Оценочные обязательства». Начисление отпускных и компенсаций за неиспользованные дни отпуска, а также страховых взносов и взносов от несчастных случаев за счет резерва отразится: Д 96 «Резервы предстоящих расходов» К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Создавая резерв на оплату отпусков, мы соблюдает требование осмотрительности, т.к. проявляем большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств (п.6 ПБУ 1/2008) [16]. Кроме того, в рамках адаптации российского бухгалтерского учета к нормам МСФО ужесточаются требования аудиторских фирм и пользователей бухгалтерской отчетности к достоверности сведений, содержащихся в бухгалтерском учете компаний. И именно формирование резервов, как важных показателей финансовой отчетности, позволяет объективно отражать информацию о финансовом состоянии организации и признавать объекты бухгалтерского учета в отчетности по справедливой стоимости.

**Список литературы**

1. Акимова Е.В. Резервы: сложные моменты бухгалтерского и налогового учета / М.: РОСБУХ, 2012.
2. Александрова Т.А. Вместо отпускного резерва начисляем оценочное обязательство по отпускам // Зарплата. 2014. №12 - Режим доступа: [Консультант Плюс]. - Загл. с экрана.
3. Белецкая Ю.А. Резерв на оплату отпусков: итоги инвентаризации //Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2014. №3 - Режим доступа: [Консультант Плюс]. - Загл. с экрана.
4. Булаев С.В. Резервы по МСФО и РСБУ: в чем разница? //Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. №10 - Режим доступа: [Консультант Плюс]. - Загл. с экрана.
5. .Бухгалтерский финансовый учет / Зонова А.В., Бачуринская И.Н., Горячих С.П.: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения. – СПб.: Питер, 2011. – 480с.
6. Быковская А.В. Новые правила бухучета отдельных активов и резервов с 2011 года //Российский налоговый курьер. 2011. №9 - Режим доступа: [Консультант Плюс]. - Загл. с экрана.
7. Горячих С.П. Особенности бухгалтерского и налогового учета формирования резервов в сельскохозяйственных предприятиях // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2014. №11. С. 36 –38.
8. Коновалова Е.В. Создаем резерв на оплату отпусков //Главная книга. 2011. №8 - Режим доступа: [Консультант Плюс]. - Загл. с экрана.
9. Манохова С.В. Сущность и понятие оценочного обязательства //Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. №11 - Режим доступа: [Консультант Плюс]. - Загл. с экрана
10. Манохова С.В.Порядок отражения оценочного обязательства в бухгалтерском учете //Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. №11 - Режим доступа: [Консультант Плюс]. - Загл. с экрана

11. Методические рекомендации МР-1-КПТ «Оценочные обязательства по расчетам с работниками» (принято Комитетом БМЦ по толкованиям 09.09.2011). - Режим доступа: [Консультант Плюс]. – Загл. с экрана.

12. Налоговый кодекс Российской Федерации [Часть вторая] – Режим доступа: [Консультант Плюс]. - Загл. с экрана.

13. Никиташина Е. Отпускной резерв //Расчет. 2014. №5 - Режим доступа: [Консультант Плюс]. - Загл. с экрана

14. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы (ПБУ 8/2010): приказ Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н. – Режим доступа: [Консультант Плюс]. – Загл. с экрана.

15. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности [Текст]: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н – Режим доступа: [Консультант Плюс]. - Загл. с экрана.

16. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008): приказ Минфина РФ от 16.10.2008 № 106н. – Режим доступа: [Консультант Плюс]. – Загл. с экрана.

17. Учет расчетов по налогу на прибыль (ПБУ 18/02): приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н. – Режим доступа: [Консультант Плюс]. – Загл. с экрана.

18. .Федорович В. Резерв на оплату отпусков //Практический бухгалтерский учет. 2012. №5 - Режим доступа: [Консультант Плюс]. - Загл. с экрана.

19.Хитрова С. «Отпускные» резервы //Консультант. 2014. №11 - Режим доступа: [Консультант Плюс]. - Загл. с экрана.

20.Щадилова С.Н. Формирование и использование резервов согласно МСФО //Аудитор. 2013. №9 - Режим доступа: [Консультант Плюс]. - Загл. с экрана.

**References**

1. Akimova E.V. Reservi: slozhnie momenti bukhalterskogo i nalogovogo ucheta [Reserves: difficult moments of accounting and tax accounting] / M.: ROSBUH, 2012.

2. Alexandrova T.A. Vmesto otpusknogo reserva nachislyaem otsenochnoe objasatel’stvo po otpuskam [Instead of leave reserve we charge the estimated obligation for leave]//Zarplata - The Salary. 2014. No. 12 - the access mode: [Consultant Plus]. -Title from the screen.

3. Beletskaya U.A. Reserv na oplatu otpuskov: itogi inventarisazii [Reserve on leave payment: inventory results]//Aktual’niye voprosi bukhgalterskogo ucheta I nalogooblozheniya - Topical issues of accounting and taxation. 2014. No. 3 - the access mode: [Consultant Plus]. - Title from the screen.

4. Bulayev S. V. Reservi po MSFO i RSBU: v chem raznitsa? [Reserves on ISFA and RAS: where is the difference?]//Pish’evaya promishlennost’: bukhalterskii uchet i nalogooblozhenie - Food industry: accounting and taxation. 2014. No. 10 - the access Mode: [Consultant Plus]. – Title from the screen.

5. Bukhalterskii finansovii uchet [Financial accounting] / Zonova A.V., Bachurinskaya I.N., Goryachikh S.P.: Uchebnoe posobie. Standart tretyego pokoleniya - Standard of the third generation. – SPb.: St. Petersburg, 2011. – 480.

6. Bykovskaya A.V. Novie pravila bukhucheta otdel’nih aktivov i reservov s 2011 [New rules of separate assets and reserves accounting since 2011//Rossiiskii nalogovii kuryer. 2011. No. 9 - the access mode: [Consultant Plus]. – Title from the screen.

7. Goryachikh S. P. Osobennosti bukhalterskogo i nalogovogo ucheta formirovaniya reservov v sel’skohozyastvennih predpriyatiyah [Accounting and tax accounting features of reserves formation in the agricultural enterprises]//Ekonomika sel’skohozyastvennih i pererabativaush’ih predpriyatii - Economy of the agricultural and overworking enterprises. 2014. No. 11. 36 – 38.

8. Konovalova E.V. Sozdayem reserv na oplatu otpuskov [To make a reserve on leave payment]//Glavnaya kniga. 2011. No. 8 - the access mode: [Consultant Plus]. - Title from the screen.

9. Manokhova S. V. Sush’nost’ i ponyatie otsenochnogo obyazatel’stva [Essence and concept of the estimated obligation//Torgovlya: bukhaltersii uchet i nalogooblozhenie - Trade: accounting and taxation. 2014. No. 11 - the access mode: [Consultant Plus]. - Title from the screen.

10. Manokhova S.V. Poryadok otrazheniya otsenochnogo obyazatel’stva v bukhalterskom uchete [The order of the estimated obligation in accounting]//Torgovlya: bukhaltersii uchet i nalogooblozhenie - Trade: accounting and taxation. 2014. No. 11 - the access mode: [Consultant Plus]. - Title from the screen/

11. Metodicheskie rekomendazii MR-1-KPT “Otsenochnie obyazatel’stva po raschetam s rabotnikami” (prinyato Komitetom BMTS po tolkovaniyam 09.09.2011). – the access mode: [Consultant Plus]. – Title from the screen.

12. Nalogovii kodeks Rossiiskoii Federatsii [Tax code of the Russian Federation] [Chast’ vtoraya - Part second] – the access mode: [Consultant Plus]. - Title from the screen.

13. Nikitashina E. Otpuskoi reserv [Leave reserve]//Raschyot - Calculation. 2014. No. 5 - the access mode: [Consultant Plus]. - Title from the screen.

14. Otsenochniye obyazatel’stva, uslovniye obyazatel’stva i uslovniye aktivi (PBU 8/2010) [Estimated obligations, conditional obligations and conditional assets: order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 13.12.2010 No. 167n. – the access mode: [Consultant Plus]. – Title from the screen.

15. Plan schetov bukhalterskogo ucheta proizvodstvenno-hozyaiistvennoii deyatel’nosti [Book of accounts of production economic activity accounting] [Text]: order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 31.10.2000 No. 94n – the access mode: [Consultant Plus]. – Title from the screen.

16. Uchetnaya politika organizatsii (PBU 1/2008) [Accounting policies of the organization]: order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 16.10.2008 No. 106n. – the access mode: [Consultant Plus]. – Title from the screen.

17. Uchet raschetov po nalogu na pribil’ (PBU 18/02) [Accounting of calculations for income tax]: order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 19.11.2002 No. 114n. – the access mode: [Consultant Plus]. – Title from the screen.

18. Fedorovich V. Reserv na oplatu otpuskov [Reserve on leave payment]//Prakticheskii bukhalterskii uchet - Practical accounting. 2012. No. 5 - the access mode: [Consultant Plus]. - Title from the screen.

19. Hitrova S. ‘Otpusknie reservi’ [Leave reserves]//Konsul’tant - Consultant. 2014. No. 11 - the access mode: [Consultant Plus]. - Title from the screen.

20. Shchadilova S. N. Formirovaniye i ispol’zovaniye reservov soglasno MSFO [Formation and use of reserves according to ISFA]// Auditor - Auditor. 2013. No. 9 - the access mode: [Consultant Plus]. – Title from the screen.

**Резервы**

Резервы предстоящих расходов (оценочные обязательства): Оценочные резервы:

- резерв по сомнительным долгам (РСД)

- на оплату отпусков, на выплату вознаграждений по итогам работы за год и выслугу лет - резерв под снижение стоимости материальных ценностей

- на гарантийный ремонт и обслуживание

-резервы, связанные с другими оценочными обязательствами *-* резерв под обесценение финансовых вложений

Рис. 1 Классификация резервов для целей бухгалтерского учета

**Резервы**

по сомнительным расходов на предстоящую оплату отпусков, по гарантийному специфические

долгам на ремонт ОС на выплату ежегодных вознаграждений ремонту и - резерв предстоящих расходов, направляемых

(ст. 266 НК РФ) (ст. 324 НК РФ) по итогам работы за год и за выслугу лет обслуживанию на цели, обеспечивающие социальную защиту

(ст. 324.1 НК РФ) (ст. 267 НК РФ) инвалидов (ст. 267.1 НК РФ)

- резерв предстоящих расходов на научные

исследования и (или) опытно-конструкторские

разработки (ст. 267.2 НК РФ)

- резерв на возможные потери по ссудам

(ст. 292 НК РФ) и др.

Рис. 2 Классификация резервов для целей налогового учета