

Волкова Анна Александровна

канд. экон. наук, доцент, заместитель директора

Институт дизайна, туризма

и социальных технологий

ФГБОУ ВО «Поволжский государственный

университет сервиса»

г. Тольятти, Самарская область

Кузнецова Наталья Львовна

канд. экон. наук, доцент, финансовый консультант

ООО «Мидас-Групп»

г. Тольятти, Самарская область

преподаватель

НП «Институт профессиональных

бухгалтеров и аудиторов РФ»

г. Москва

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РЕЗЕРВОВ, ВОЗМОЖНОСТИ ИХ АВТОМАТИЗАЦИИ

Аннотация: в статье рассматриваются актуальные вопросы формирования оценочных обязательств по оплате предстоящих отпусков в бухгалтерском учете и резервов предстоящих расходов на оплату отпусков в налоговом учете. и возможности автоматизации учета обязательств и резервов по отпускам в программных продуктах «1С:Предприятия 8».

Ключевые слова: оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы, резервы предстоящих расходов, оплата отпусков, бухгалтерский учет, налоговый учет, 1С:Предприятие 8.3.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учёту «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», утверждённого Приказом Минфина России от 13.12.2010 №167н [2] (далее ПБУ 8/2010) все организации

обязаны формировать оценочные обязательства в бухгалтерском учете. Исключение составляют организации, имеющие право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Такие предприятия формируют оценочные обязательства в добровольном порядке.

Цель создания любого оценочного обязательства – реальное отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности организации ее финансового состояния. Остановимся подробнее на формировании резервов на оплату отпусков. Участники (акционеры) общества заинтересованы в том, чтобы информация о том, что у организации имеются обязательства перед ее работниками по оплате предстоящих отпусков и обязательства перед внебюджетными фондами по страховым взносам, которые будут начислены на эту сумму отпускных, были отражены в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Несмотря на то, что оценочные обязательства отражаются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», с 1 января 2011 года в бухгалтерском учете понятие «резервы на предстоящую оплату отпусков работникам» уже не применяется. Связано это с отменой п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н [1]. Таким образом, перед бухгалтером больше не ставится цель равномерного включения предстоящих расходов (в том числе и на предстоящую оплату отпусков) в издержки производства или обращения отчетного периода.

Следует обратить внимание, что в ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» обязательства по оплате предстоящих отпусков, в том числе компенсаций за неиспользованные отпуска, не перечислены среди оценочных обязательств. Однако, все условия пункта 5 ПБУ 8/2010, необходимые для признания оценочного обязательства, одновременно соблюдаются:

– во-первых, у работников ежемесячно возникает право на определенное количество дней оплачиваемого от пуска согласно ТК РФ, но достоверно неиз-

вестно, когда обязательство по выплате отпускных будет исполнено (болезнь, увольнение работника или другие причины переноса отпуска);

– во-вторых, размер обязательств может меняться (средний заработок, исходя из которого рассчитываются отпускные, определяется из расчета двенадцати месяцев, предшествующих отпуску), но его можно ежемесячно обоснованно и достоверно оценить;

– в-третьих, выплата отпускных осуществляется за счет сохранения средней зарплаты работника, уменьшая при этом экономическую выгоду организации.

Специального порядка для расчета величины оценочного обязательства в ПБУ 8/2010 не предусмотрено, однако указано, что денежная оценка такого обязательства должна отражать наиболее реальную величину расходов, необходимых для расчета (п. 15 ПБУ 8/2010). Такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с учетом положений III ПБУ 8/2010 и закрепляется в учетной политике организации. Кроме этого, организация может воспользоваться Методическими рекомендациями МР-1-КпТ от 09.09.2011 «Оценочные обязательства по расчетам с работниками», принятыми комитетом БМЦ по толкованиям [5].

Корреспонденция счетов по оценочным обязательствам приведена в Таблице 1.

Таблица 1

Операции по признанию и начислению в бухгалтерском
учете оценочных обязательств по отпускам

№	Содержание операции	Бухгалтерская проводка
1	Признание оценочных обязательств	Дебет счетов 20 (23, 25, 26, 44, 91, 08) Кредит счет 96
2	Начисление отпускных с учетом страховых взносов с учетом оценочных обязательств	Дебет счета 96 Кредит счетов 70, 69
3	Начисление отпускных с учетом страховых взносов, если накопленной суммы оценочных обязательств недостаточно на оплату отпусков	Дебет счетов 20 (23, 25, 26, 44, 91, 08) Кредит счетов 70, 69
4	Списание остатков оценочных обязательств, если организация имеет право со следующего года не формировать оценочные обязательства	Дебет счета 96 Кредит счета 91

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» на конец отчетного года не закрывается, поскольку обязательства по предоставлению отпусков работникам не прекращаются на последнее число месяца. Таким образом, кредитовое сальдо по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» должно быть учтено при расчете оценочного обязательства на следующую отчетную дату.

Следует обратить внимание на рекомендации Минфина РФ, которые ведомство ежегодно публикует для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности [4]. В Рекомендациях по аудиту отчетности за 2015 год уделено внимание вопросу признания расходов на выплату работникам организации премии по итогам работы за год. Опираясь на нормы ПБУ 8/2010, Минфин РФ рекомендует признавать оценочное обязательство по таким премиям, при условии, что система премирования работников предусматривает выплату премии за отчетный период в следующем году.

Для целей налогообложения прибыли применяется термин «Резервы предстоящих расходов на оплату отпусков». Целью создания данного вида резерва в налоговом учете является постепенное и равномерное списание расходов на оплату отпусков работников. Формирование резерва по отпускам является правом налогоплательщика, а не обязанностью, поэтому создавать его можно по желанию. Необходимо иметь в виду, что в случае применения кассового метода резерв предстоящих расходов на оплату отпусков создавать нельзя, а суммы отпускных признаются расходами только в момент их выплаты работникам (пп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ).

Порядок создания и использования резерва на оплату отпусков регламентирует статья 324.1 НК РФ. На основании пункта 1 этой статьи налогоплательщики, решившие формировать резерв на оплату отпусков, в учетной политике для целей налогообложения должны отразить:

- способ резервирования (предполагаемую сумму расходов на оплату труда с учетом страховых взносов на обязательное социальное страхование за год);
- предельную сумму отчислений в резерв (предполагаемую годовую сумму расходов на отпуск с учетом страховых взносов);

– ежемесячный процент отчислений в резерв, который определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

Для этих целей налогоплательщик обязан составить специальный расчет (смету), в котором отразить размер ежемесячных отчислений в указанный резерв, исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму страховых взносов.

Если резерв создан, то в состав расходов на оплату труда каждый месяц включаются не фактически начисленные отпускные, а сумма отчислений в резерв, рассчитанная на основании сметы.

Следует обратить внимание, что компенсации за неиспользованный отпуск, выплачиваемые работникам при увольнении, учитываются в составе расходов на оплату труда на основании пункта 8 статьи 255 НК РФ и не уменьшают сумму созданного резерва (письмо Минфина России от 03.05.2012 №03–03–06/4/29).

В конце налогового периода организация обязана провести инвентаризацию резерва (п. 4 ст. 324.1 НК РФ).

Для проведения инвентаризации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков работникам необходимо уточнить следующие показатели:

- количество дней неиспользованного отпуска;
- среднедневную сумму расходов на оплату труда работников (с учетом установленной методики расчета среднего заработка);
- обязательные отчисления страховых взносов.

Сумма начисленного в текущем году резерва, которая соответствует величине расходов на оплату неиспользованных отпусков, представляет собой остаток резерва, который можно перенести на следующий год.

При инвентаризации резерва в конце календарного года могут выявиться неиспользованные суммы резерва, которые представляют собой разницу между суммой начисленного резерва и суммой фактических расходов на оплату использованных в течение года отпусков (с учетом страховых взносов) и расходов на предстоящую оплату не использованных в текущем году отпусков (с учетом

страховых взносов). Неиспользованные суммы резерва надо учесть в составе внереализационных доходов текущего налогового периода.

Если же организация в следующем году не будет создавать резерв на оплату предстоящих отпусков, то в состав внереализационных доходов текущего налогового периода надо включить всю сумму фактического остатка резерва.

Если по результатам инвентаризации окажется, что фактические расходы на оплату отпусков (с учетом страховых взносов) превышает сумму сформированного за год резерва, то образовавшуюся разницу, не покрытую за счет резерва, надо списать в расходы на оплату труда текущего года (п. п. 7, 16 ст. 255 НК РФ, п. 3 ст. 324.1 НК РФ).

Таким образом, правила статьи 324.1 и требования ПБУ 8/2010 отличаются существенно. И даже если учетной политикой организации установлено, что в отношении предстоящих отпусков порядок определения величины оценочных обязательств аналогичен порядку расчета резервов в Налоговом учете (так называемый нормативный метод), бухгалтер должен быть готов к тому, что суммы оценочных обязательств и суммы отчислений в резерв будут различаться. В этом случае у организации может возникнуть необходимость применять нормы Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 [3] (утв. Приказом Минфина России от 19.11.2002 №114н).

Рассмотрим, как формируются оценочные обязательства и резервы по отпускам в программах семейства 1С, редакции 3.0.

Несмотря на то, что термин «резервы на предстоящую оплату отпусков работникам» в законодательстве применяется исключительно в отношении налогообложения прибыли, в программах «1С:Предприятия» он традиционно используется для целей как налогового, так и бухгалтерского учета.

В программе «1С:Зарплата и управление персоналом 8» редакция 3.0, начиная с версии 3.0.22, предусмотрена возможность формировать:

- оценочные обязательства по отпускам в бухгалтерском учете, используя на выбор Нормативный метод или Метод обязательств (МСФО);
- резервы отпусков в налоговом учете Нормативным методом [6, с. 24].

Рассмотрим методику расчета оценочных обязательств разными методами.

Механизм учета оценочных обязательств (резервов) отпусков в программе «1С:Зарплата и управление персоналом 8» редакции 3.0 включается в меню Настройка – Реквизиты организации на закладке Учетная политика и другие настройки. В настройках учетной политики организации по оценочным обязательствам нужно выбрать один из методов.

Расчет оценочных обязательств в бухгалтерском учете по методу обязательств (МСФО) происходит в порядке алгоритма, заложенного в программу.

Показатель Сумма резерва за месяц (Р) рассчитывается как разность показателей Суммы резерва (исчислено) (И) и Суммы резерва (накоплено) (Н):

$$P = И - Н \quad (1)$$

Суммы резерва (исчислено) (И) – это сумма отпускных, которую следовало бы выплатить, если бы отпуск рассчитывался на все положенные дни отпуска, в том числе и за расчетный месяц. Показатель (И) рассчитывается как произведение среднего заработка (СЗ) на количество оставшихся дней отпуска (Д):

$$И = Д \times СЗ \quad (2)$$

(Сумма резерва получается равной сумме компенсации отпуска при увольнении сотрудника в последний день месяца.)

Сумма резерва (накоплено) (Н) рассчитывается по предыдущему месяцу и равна разнице Суммы резерва (исчислено) прошлого месяца (Ипм) и суммы фактически начисленных отпускных (От):

$$Н = Ипм - От \quad (3)$$

Обязательства по оплате страховых взносов Сумма резерва страховых взносов (Рев) рассчитываются процентом от оценочного обязательства Суммы резерва:

$$Рев = Р \times Тсв \quad (4)$$

Тсв – текущая ставка страховых взносов суммарно в фонды ПФР, ФСС, ФФОМС.

Текущая ставка страховых взносов (Тсв) определяется как отношение взносов сотрудника в эти фонды, начисленных в этом месяце в документе Расчет зарплаты (ФактСв), к фактическим начислениям, составляющим ФОТ оценочного обязательства (ФактФот):

$$Тсв = (ФактСв / ФактФот) \times 100\% \quad (5)$$

Сумма резерва ФСС НС и ПЗ (Рнс) рассчитывается аналогично процентом (Тнс) от ранее сформированного оценочного обязательства Сумма резерва:

$$Рнс = Р \times Тнс \quad (6)$$

Тнс – текущая ставка страховых взносов в ФСС НС и ПЗ

Текущая ставка страховых взносов в ФСС НС и ПЗ (Тнс) – отношение взносов в ФСС НС и ПЗ сотрудника, начисленных в этом месяце в документе Расчет зарплаты (ФактНс), к фактическим начислениям, составляющим ФОТ оценочного обязательства (ФактФот):

$$Тнс = (ФактНс / ФактФот) \times 100\% \quad (7)$$

При нормативном методе оценочное обязательство рассчитывается как произведение заработка (который бы вошел в расчет среднего при расчете отпуска) с учетом страховых взносов, и ежемесячного процента отчислений от ФОТ. В диалоговом окне программы необходимо указать «Ежемесячный процент отчислений от ФОТ» и «Предельная сумма отчислений в год», рассчитанные согласно смете, утвержденной в локальном акте организации. Если нормативный метод применяется и в бухгалтерском и в налоговом учете, то в программе предусмотрено, что величины, используемые в расчете совпадают для обоих учетов.

При включенном механизме учета оценочных обязательств (резервов) отпусков в разделе Зарплата становится доступен документ «Начисление оценочных обязательств по отпускам».

Таким образом, обязательства (резервы) в документе «Начисление оценочных обязательств по отпускам» заполняются автоматически исходя из сумм начислений, взносов и выплат текущего месяца, рассчитанных в документах «Расчет зарплаты за месяц» и «Отражение зарплаты в бухучете».

Начиная с версии 3.0.39 программы «1С:Бухгалтерия 8» ред. 3.0 в план счетов бухгалтерского учета, включенный в конфигурацию, внесены изменения. К счету 96 «Резервы предстоящих расходов» добавлены субсчета для организации учета оценочных обязательств по оплате предстоящих отпусков расходов по вознаграждениям работников:

– счет 96.01 «Оценочные обязательства по вознаграждениям работникам» – предназначен для обобщения информации об оценочных обязательствах по вознаграждениям работникам и страховым взносам, начисленным на суммы этих вознаграждений;

– счет 96.01.1 «Оценочные обязательства по вознаграждениям» – предназначен для обобщения информации об оценочных обязательствах по вознаграждениям работникам;

– счет 96.01.2 «Оценочные обязательства по страховым взносам» -предназначен для обобщения информации об оценочных обязательствах по страховым взносам, начисленным на суммы вознаграждений работникам;

– счет 96.09 «Резервы предстоящих расходов прочие» – предназначен для обобщения информации о прочих оценочных обязательствах [6, с. 27].

Для использования возможности автоматического формирования оценочных обязательств (резервов) в «1С:Бухгалтерии 8» (ред. 3 0) достаточно установить флаг Формировать резерв отпусков в форме настроек учета зарплаты. При синхронизации данных с программой «1С:Зарплата и управление персоналом 8» (ред. 3.0) в «1С:Бухгалтерии 8» (ред. 3.0) автоматически создаются документы вида:

1. Отражение зарплаты в бухучете (доступны в разделе Зарплата и кадры). После проведения документов данного вида формируются проводки по начислению зарплаты и других выплат работникам, страховых взносов, НДФЛ, а также проводки по начислению отпускных и страховых взносов с отпускных за счет оценочных обязательств в бухгалтерском учете и за счет резервов в налоговом учете.

2. Начисление оценочных обязательств по отпускам (доступны из обработки Заккрытие месяца). После проведения документов данного вида формируются проводки по начислению оценочных обязательств и резервов по отпускам с учетом начисленных страховых взносов.

Итак, все вышесказанное позволяет рационально вести бухгалтерский и налоговый учет и формировать отчетность, которая будет давать внешним пользователям достоверные сведения о деятельности организации и ее финансовом состоянии.

Список литературы

1. Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н.

2. Положение по бухгалтерскому учёту «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010, утверждённое Приказом Минфина России от 13.12.2010 №167н.

3. Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 №114н.

4. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 год (приложение к письму Минфина России от 22.01.2016 №07–04–09/2355).

5. Методические рекомендации МР-1-КПТ «Оценочные обязательства по расчетам с работниками», принятые комитетом БМЦ по толкованиям 09.09.2011.

6. Формирование оценочных обязательств и резервов по отпускам в «1С:Предприятия 8» [Текст] // БУХ.1С. – 2015. – №8. – С. 22–28.