УДК 657.1.012.1

Проблемные вопросы учета оценочных обязательств в связи с оплатой труда

СЕРЕБРЯКОВА ТАТЬЯНА ЮРЬЕВНА,

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, Чебоксарский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Чебоксары, Россия
tserebryakova@rucoop.ru

Аннотация

Сближение принципов российского и международного учета и отчетности затруднено в связи с имеющимися ограничениями в отечественных стандартах по сравнению с их международными прообразами, по сути приводящими к искажению международных правил учета. С другой стороны, зачастую в специальной литературе тиражируются выводы и предлагаются рекомендации, не в полной мере раскрывающие идеи международных принципов учета, отсутствует критический подход к содержанию и случаям применения отдельных положений Международных стандартов финансовой отчетности в российской учетной практике, например оценочных обязательств в связи с отпускными выплатами. Для обеспечения гармонизации и единообразия в применении международных и российских правил учета необходимо применять принципы учета оценочных обязательств в связи с вознаграждениями работникам, заложенные в одноименном международном стандарте, учитывая, что в отечественном стандарте по оценочным обязательствам отсутствуют конкретные правила резервирования таких расходов.

Ключевые слова: оценочные обязательства; МСФО; резервы; учет.

Problematic Issues of Estimated Liabilities in Payroll Accounting

TATYANA YU. SEREBRYAKOVA,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting, Cheboksary Cooperative Institute (branch) of the Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia
tserebryakova@rucoop.ru

Abstract

The convergence of Russian and international accounting and reporting principles is hindered because of the limitations in the domestic standards in comparison with their international prototypes, which, in fact, leads to distortion of international accounting rules. On the other hand, the academic literature often replicates the findings and recommendations which do not fully reflect the ideas of the international accounting principles, demonstrating the lack of critical approach to the contents and applications of certain provisions of the IFRS in the Russian accounting practice, for example, the estimated obligations in connection with vacation pay. To ensure the harmonization and uniform application of international and Russian rules of accounting it is necessary to apply the principles of accounting of estimated liabilities in respect of employee benefits, required by the IFRS under the same name, taking into consideration that the domestic standard on the estimated liabilities does not contain specific rules about provisions for such expenses.

Keywords: estimated liabilities; IFRS; allowances; accounting.

Период некоторой инертности российско-го научного бухгалтерского сообщества в отношении применения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в отечественном бухгалтерском учете незаметно закончился. В настоящее время только ленивый не пишет о преимуществах МСФО и ужасных недостатках российских правил бухгалтерского учета. Основные упреки в адрес нашего бухгалтерского учета сводятся к следующему:

1) недостаточной информативности бухгалтерской отчетности, если она составлена в оценке по исторической стоимости. Причем следствием этого «недостатка» указывается наличие в отчетности стоимости не учитываемых активов до 90% и более. При этом авторами подобных выводов не уточняется, что же это за активы. Между тем такими активами являются, очевидно, только нематериальные активы в виде гудвилла, да и то появляющегося только в консолидированной отчетности. В стандартной отчетности обычных и даже необычных (крупных, инвестиционных, инновационных) предприятий, если и бывают неучтенные активы, то по недосмотру или при плохом внутреннем контроле [1];

2) следствием первого недостатка является второй: результативное применение инструментов, используемых в сложившейся (традиционной) отчетности, не может в «достоверной мере служить целям анализа эффективности предпринимательской деятельности». [1, с. 52]. Это довольно спорное утверждение, поскольку отечественные правила учета в основном соответствуют МСФО, за исключением некоторых нюансов в связи с учетом финансовых активов, гудвилла и классификации. В них так же, как и в МСФО, предлагается учитывать обесценение активов и обязательств, что позволяет реализовать принцип осмотрительности так же, как и в международных стандартах, ценные бумаги, предназначенные для продажи и имеющие рыночную (стоимость на бирже) стоимость, следует отражать по справедливой стоимости (текущей рыночной) с учетом возникающих разниц в финансовом результате. Для обычного предприятия России этот принцип редко используется, поскольку далеко не все могут позволить себе сделки с подобного рода финансовыми инструментами;

3) звучат обвинения в адрес классического бухгалтерского учета в том, что он не дает

информацию об эффективности деятельности организации с позиции изменения чистых активов, добавленной стоимости и других факторов, в то время как в мире стали использоваться подобные подходы. Следует отметить, что бухгалтерский учет и не должен учитывать виртуальные факты, поскольку в таком случае он перестанет быть бухгалтерским учетом.

Вполне понятны желания менеджмента просчитать в конкретную минуту стоимость компании, предположив, что именно в эту минуту все, что было куплено, продано по нынешней рыночной стоимости, издержки для этого известны и оценены и на основе этого просчитан результат деятельности и стоимость компании. Однако все эти манипуляции не имеют ничего общего с бухгалтерским учетом. Необходимо все-таки отдавать отчет, что для существования финансовых расчетов и финансовой отчетности необходим классический бухгалтерский учет, поскольку именно он дает основу всем остальным расчетам. Это означает, что нельзя две несопоставимые системы сравнивать, выискивая преимущества МСФО и недостатки только классического бухгалтерского учета. В связи с чем, помимо итога мечтаний менеджмента, воплощенного в финансовом учете, следует иметь нечто более реальное и обоснованное — классический финансовый результат от продажи активов как сопоставление понесенных в реальности расходов и поступившей выручки в виде денежных средств;

4) в обоснование прогрессивности МСФО по сравнению с «ретроградным» отечественным бухгалтерским учетом высказываются идеи о том, что подход к оценке активов организации с учетом будущей стоимости находящихся на балансе организации активов (EVA) уменьшает риск ошибочных прогнозов результата продажи этих активов [2]. Прибыль, по мнению указанных авторов, «вводит в заблуждение при оценке финансового успеха...», «компания может продемонстрировать прибыль в бухгалтерском балансе, но в действительности работать в убыток» [2]. Не будем останавливаться на прописных истинах, как в бухгалтерском учете может быть отражена прибыль при убыточной деятельности (это нонсенс или ошибка в понимании мысли автора). Остановимся на другом. Эти высказывания приводились в 2016 г., после череды финансовых кризисов, спровоцированных, в том

Сводные данные о практическом применении резервирования расходов на отпуска

№ п/п	Объем выручки, млн руб.	Количество предприятий			
		Всего	создающих резерв в бухгалтерском учете	создающих резерв в налоговом учете	не создающих резерв при незначительных суммах
1	Более 2000	4	2	1	2
2	800–2000	5	4	2	1
3	200–800	11	6	5	5
4	Менее 200	17	9	6	8
Итого		37	21	14	16

числе, недостоверной информацией финансовой отчетности, составленной по принципам ГААП¹ и МСФО, на основе применения EVA и подобных расчетных (виртуальных) данных [1]. Хотелось бы понять, каким же образом риски менеджмента снизятся от того, что оценка финансового положения, отраженного в балансе, и финансового результата — в отчете о финансовых результатах будет показывать предполагаемую стоимость продаж еще не проданных активов? Ведь само по себе **предположение** уже несет в себе риск ошибочного мнения, следовательно, и количественный риск. При этом, оказывается, историческая стоимость, по которой отражены активы и обязательства, потенциально несет риски недостоверности финансового результата. В подобных утверждениях все перевернуто с ног на голову. Отчетность по исторической стоимости показывает реальный финансовый результат, при этом в ней заложены несколько иные риски, например риск непоступления денежного потока под исчисленный финансовый результат — невозврат дебиторской задолженности покупателей. Этот риск минимизируется созданием резервов по сомнительным долгам — дань виртуальным расчетам по международным правилам. Зато в этом случае сам по себе финансовый результат и капитал не будут отражать рискованные данные, а будут более достоверны;

5) учет по дисконтированной стоимости возможен и несет в себе рациональное зерно, однако он основан на предположениях. Они касаются

практически всего: ставки дисконтирования, оценки будущих обязательств, периода. Получается, что сколько показателей, столько же неизвестных, т.е. это уравнение со всеми неизвестными. Оставляем за рамками настоящей статьи глубокое исследование вопросов дисконтирования, замечу только, что полной объективности учет по дисконтированной стоимости не дает и с позиций классического бухгалтерского учета представляется более логичным и честным создавать резервы на другой основе определения ежегодных отчислений в них. Не думается, что финансовые технологии развитых рыночных стран располагают настолько объективными способами определения дисконтированной стоимости, которые не вводили бы в заблуждение.

Практика применения отечественных стандартов, измененных и модернизированных в большей или меньшей степени приближения к МСФО, показывает, что бухгалтерское сообщество в целом преодолело неприятие некоторых виртуальных величин, таких как оценочные обязательства, резервы по сомнительным долгам, под обесценение. Например, проведенное исследование в отношении оценочных обязательств по отпускам показывает следующие результаты. Были обобщены данные о создании таких обязательств в 37 организациях Чувашской Республики, в том числе относящихся к малым, средним и крупным предприятиям по критерию «Выручка» (см. таблицу). Более половины (60%) организаций, попавших в выборку, создают оценочные обязательства по отпускным выплатам работникам. При этом оставшиеся 40% не исполняют требование Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Оценочные обязательства, условные обязательства

¹ ГААП (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) — общепринятые принципы бухгалтерского учета.

и условные активы» (ПБУ 8/2010)² под предлогом несущественности обязательства по предстоящей выплате отпускных. Обращает на себя внимание тот факт, что таким правом пользуются более крупные субъекты и средние по величине выручки предприятия, относящиеся к малым. Выборка показывает, что предприятия, не создающие резерв в бухгалтерском учете, как правило, не создают его и в налоговом. Редко наблюдается смешанный тип: когда в бухгалтерском учете резервируются отпуска, а в налоговом — нет и наоборот.

Остановимся на некоторых неоднозначных моментах в применении простых, на первый взгляд, норм и правил, не являющихся новыми для российского учета. Например, резервирование расходов под обязательства в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»³ и российским ПБУ 8/2010. Следует обратить внимание, что ПБУ 8/2010 в последней редакции — третий вариант начиная с 1998 г. Первые два ПБУ 8 — ПБУ 8/98⁴ и ПБУ 8/01⁵ — назывались иначе: «Условные факты хозяйственной деятельности» и введены в действие соответственно с 01.01.1999 и с бухгалтерской отчетности 2002 г. В их основе лежит актуальная на тот момент редакция международного стандарта.

Как обычно, российские ПБУ 8 копируют МСФО (IAS) 37 с изменениями применительно к российской учетной практике. В последней редакции отечественного стандарта — ПБУ 8/2010, наряду с большим, по сравнению с первыми двумя ПБУ 8, приближением к МСФО (IAS) 37, имеется ряд ключевых упущений, которые искажают смысл МСФО (IAS) 37 и принципиальных положений некоторых смежных международных стандартов.

² Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) // приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н (в ред. от 06.04.2015).

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (в ред. от 27.06.2016) // приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

⁴ Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/98 // приказ Минфина России от 25.11.1998 № 57н.

⁵ Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 // приказ Минфина России от 28.11.2001 № 96н (в ред. от 20.12.2007).

Отличительной особенностью ПБУ 8/98 и ПБУ 8/01 является присутствие в них требования существенности для признания в учете условных фактов. В ПБУ 8/2010, как и в МСФО (IAS) 37, отсутствует условие существенности обязательства для целей признания в бухгалтерском учете в качестве оценочного.

В целом, если бы российский стандарт повторял в полной мере международный, особых проблем с применением в учете обычных коммерческих организаций ПБУ 8/2010 не возникало бы, поскольку МСФО (IAS) 37 действует в ограниченных случаях и не многие организации среднего и малого бизнеса имеют хозяйственные операции, которые вызывают необходимость в применении резервирования предстоящих расходов. В частности, сам МСФО (IAS) 37 налагает ограничения в его применении, связанные с наличием других стандартов, определяющих создание резервов в конкретных случаях:

- в связи с вознаграждениями работников, поскольку действует МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»;
- в связи со страхованием, так как действует МСФО (IFRS4) «Договоры страхования», за исключением случаев, не входящих в сферу указанного стандарта;
- в связи с договорами строительства, поскольку действует МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»;
- в связи с арендой, поскольку действует МСФО (IAS) 17 «Аренда», за исключением не предусмотренных стандартом ситуаций, когда операционная аренда становится обременительной;
- в связи с налогом на прибыль, расчеты по которой регулируются МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;
- в связи с объединением бизнеса в рамках МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»;
- в связи с финансовыми инструментами, на которые распространяется МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Кроме того, МСФО (IAS) 37 не применяется для признания выручки, поскольку действует МСФО (IAS) 18 «Выручка», а также к договорам, которые не исполнены и по ним не предусмотрено обременение.

Указанные выше условия, а также прямые требования, присутствующие в МСФО (IAS) 37,

ограничивают его использование несколькими случаями: при реструктуризации, в том числе для прекращающейся деятельности, как требует этого МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», для резервирования обязательств по гарантиям, а также в связи с разведкой и добычей сырьевых ресурсов для учета обязательств природоохранного характера. Таким образом, обычное применение коммерческими организациями МСФО (IAS) 37 практически сводится только к созданию резервов под гарантийные обязательства. При этом в данном стандарте дается четкое предостережение от ошибочного создания резервов под обязательства в связи с обычными расходами, которые организация предполагает понести в связи с текущими хозяйственными операциями. «Финансовая отчетность отражает финансовое положение предприятия на конец отчетного периода, а не его возможное положение в будущем. Следовательно, оценочные обязательства не признаются в отношении затрат, которые придется понести для продолжения деятельности в будущем. Единственными обязательствами, признаваемыми в отчете о финансовом положении предприятия, являются те, которые существуют на конец отчетного периода» [п. 18 МСФО (IAS) 37].

В первые месяцы действия ПБУ 8/2010 эти случаи не были определены так четко, как в его международном аналоге, но все же было вполне понятно, для каких целей это положение не предназначено. Однако через некоторое время в ПБУ 8/2010 было внесено несколько уточнений, которые значительно отдалили стандарт от его международных аналогов и нарушили внутреннюю логику, присущую МСФО, в связи с чем адекватность применения отечественного ПБУ 8/2010 сделалась весьма проблематичной по сравнению с международными правилами для подобных случаев.

Необходимо, правда, оговориться, что сразу же после введения в действие ПБУ 8/2010 в первоначальной редакции планировалось утвердить российский стандарт по учету вознаграждений работникам, который, как известно, регулирует резервирование различных выплат в связи с оплатой труда. Возможно, тогда бы все встало на свои места, поскольку в МСФО (IAS) 37 есть

отсылка на МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»⁶.

В условиях, когда планируемый к применению российский стандарт не был утвержден (а он не введен в действие до сих пор), Минфином России были внесены не вполне удачные поправки в ПБУ 8/2010, которые распространили его действие на выплаты в пользу работников.

Проблемы, связанные с порядком создания и учета отпускных выплат и их резервированием, являлись предметом острой дискуссии на протяжении нескольких лет, с момента выхода в свет первых поправок в ПБУ 8/2010, а также благодаря изменениям соответствующих формулировок в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации⁷, итогом которых стало исключение всех видов резервирования из текста последнего документа. Между тем вопросы резервирования расходов под обязательства, т.е. их переноса из будущих периодов, когда обязательство необходимо будет погасить, в настоящие — очень важны в первую очередь для правильного определения финансовых результатов и чистых активов как источника пополнения капитала и выплаты доходов учредителям. Всестороннее и многолетнее обсуждение привело практически к полному единодушию в отношении сущности оценочного обязательства в связи с предстоящими выплатами отпускных. Резерв на отпуски является классическим резервом среди резервов, относимых к оценочным обязательствам, такого мнения придерживается С.П. Горячих [3]. Точно также бытует устоявшееся мнение о том, что его можно создавать на последнее число каждого месяца (идеальный вариант), последнее число каждого квартала (оптимальный вариант), на 31 декабря каждого года (для организаций, составляющих и представляющих только годовую отчетность заинтересованным пользователям) [4, 5]. В связи с этим получается, что резерв создается не на основе инвентаризации задолженности по отпускным выплатам на

⁶ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (в ред. от 27.06.2016) // приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

⁷ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации // приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н, п. 72.

отчетную дату, а путем ежемесячного накопления обязательств организации перед каждым сотрудником в суммовом выражении. Такой порядок усматривается из п. 13 МСФО 19 «Вознаграждения работникам», на это и обращают внимание в своих публикациях некоторые специалисты [6, 7]. Что касается методики расчета, то и здесь многие единодушны — предлагается определять количество дней неиспользованного отпуска по всем работникам и среднюю заработную плату, что позволяет рассчитать сумму отпускных выплат на отчетную дату. Этот принцип кладется в основу методик исчисления величины обязательства по выплате за отпуск, однако, как правило, предлагается несколько различных вариаций на эту тему с большей или меньшей степенью детализации, начиная от методик ежемесячных начислений резерва и заканчивая сближением налогового и бухгалтерского учета резервов под отпуск [3, 4, 8–11]. В техническом смысле подобные задачи, наверное, можно решить, но для этого необходимы дополнительные настройки учетных программ. Практические работники, склонные к минимизации различий между бухгалтерским и налоговым учетом, зачастую выдвигают идеи применения порядка создания и определения величины оценочного обязательства по выплате отпускных аналогично налоговым правилам [12, 13].

Встречаются публикации, в которых звучат иные мнения. Например, в некоторых статьях приводятся обоснования и методики создания обязательств под расходы на оплату отпусков, основанные на инвентаризации задолженностей организации по предоставлению отпусков, т.е. выплат текущего периода, перенесенных на будущее. Это согласуется с международными принципами учета [14, 7].

Заслуживает внимания точка зрения, высказанная В.В. Остаповой и А.В. Яцюк, заключающаяся в том, что международные стандарты [МСФО (IAS) 19, МСФО (IAS) 37] вообще не содержат требований резервировать расходы на отпуск, поскольку они являются обычными расходами и их следует признавать одновременно с расходами на оплату труда. При этом у российской организации остается право, по желанию, воспользоваться ПБУ 8/2010 и создавать такое оценочное обязательство согласно российским стандартам бухгалтерского учета [15]. В отдельных публикациях высказывается

мнение, что в ПБУ 8/2010 не содержится указание о его применении в отношении обязательств по отпускам [12].

Свою точку зрения на данный вопрос сформулировал «Бухгалтерский методологический центр» в Методических рекомендациях МР-1-КПТ «Оценочные обязательства по расчетам с работниками»⁸. Согласно положениям разд. 1 этого документа «обязательства по предстоящей оплате отпусков и выплате вознаграждений по итогам работы за год являются оценочными и должны признаваться в бухгалтерском учете по состоянию на каждую отчетную дату... Согласно п. 15 ПБУ 8/2010 по состоянию на конец каждого отчетного периода (промежуточного, годового) оценочное обязательство должно признаваться в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству». Необходимо отметить, что в п. 15 ПБУ 8/2010 ничего не сказано о том, с какой периодичностью следует признавать в учете обязательства по отпускным выплатам, как и рекомендованные в разд. 2 этого же документа способы его исчисления: поскольку оценочное обязательство, отраженное в учете на каждую отчетную дату, должно отражать наиболее достоверную оценку обязательств, следует его определять исходя из величины отпускных или компенсации за неиспользованный отпуск, на которые работник имеет право на отчетную дату.

Рекомендованный порядок создания оценочного обязательства в связи с отпускными выплатами вполне логичен, но, реализуя этот совет, можно прийти до абсурдной ситуации, поскольку, создавая обязательства под отпускные выплаты по каждому работнику, организация столкнется с необходимостью производить немислимые расчеты по каждому работнику на конец каждого месяца, учитывая все факторы, от которых зависят не только его отпускные, но и возможная компенсация за неиспользованный отпуск, которая полагается при увольнении. Следуя логике авторов рассматриваемых Методических рекомендаций,

⁸ Методические рекомендации МР-1-КПТ «Оценочные обязательства по расчетам с работниками» от 09.09.2011. Официальный сайт «Бухгалтерского методологического центра» URL: <http://www.bmcenter.ru> (дата обращения: 07.05.2017).

организация должна иметь в виду возможность увольнения каждого работника, поскольку сам факт трудовых отношений предполагает их окончание в какой-то момент, и это всегда сопровождается выплатой компенсации либо предоставлением отпуска. Но тогда возникает вопрос: будет ли такое обязательство краткосрочным? А если нет, то как учесть, какая сумма приходится на период до 12 мес., а какая — сверх того? Конечно, всегда можно изобрести расчет, и в целом автор этих строк его мог бы описать, но послужит ли это рациональности? Можно еще упомянуть, что обязательство по каждому работнику должно пересчитываться на каждую отчетную дату, поскольку все данные, от которых оно зависит, по объективным причинам изменяются, и при этом еще и работник может использовать свой отпуск по частям, что приводит к необходимости корректировок не только накопления обязательств, но и их использования. Пункт 17 ПБУ 8/2010 не предусматривает вариантов определения величины обязательств, в принципе приемлемых для обязательств по оплате отпусков, учитывающих их особенности и определяющих специфические допущения, позволяющие не доводить учетный процесс до абсурдной точности. Все это, по нашему мнению, свидетельствует о несовместимости ПБУ 8/2010 с учетом выплат работникам в той редакции, которая имеется на сегодняшний день.

В целом дискуссии на эту тему стихли, практическое применение под давлением аудиторских организаций и в связи с комментариями ответственных работников Минфина России было направлено в русло безусловного создания резервов по выплатам работникам. При этом не обращается внимание на логические и экономические противоречия, возникающие в связи с необдуманным и неосмотрительным резервированием предстоящих расходов организаций по некоторым видам оплаты труда.

В числе недочетов ПБУ 8/2010 можно отметить следующие.

Во-первых, в отечественном ПБУ 8/2010 отсутствуют правила, разъясняющие главный принцип резервирования: запрет на создание оценочных обязательств под текущие, обычные расходы или неординарные, но необходимые для бизнеса, [пп. 18–19 МСФО (IAS) 37], в связи с чем многими не вполне осторожно и умеренно применяются

положения ПБУ 8/2010. Несколько сглаживают неверное понимание примеры, приведенные в приложениях отечественного стандарта, иллюстрирующие правила создания резервов, адаптированные к российским бухгалтерским привычкам, однако, на наш взгляд, они не полностью передают принцип запрета переноса расходов из текущего в будущие периоды. Такие примеры содержатся в МСФО (IAS) 37, они довольно четко обозначают пределы резервирования.

Во-вторых, данный отечественный стандарт приводит к неоднозначности понимания момента признания оценочного обязательства. Непосредственно в МСФО (IAS) 37 об этом, в контексте вопросов признания, говорится в пп. 14–16. Признание в учете оценочных обязательств наступает в конце отчетного периода и распространяется на будущие периоды. В отечественном стандарте практически отсутствуют фразы об отчетном периоде, по окончании которого и осуществляется признание оценочных и условных обязательств, что на практике порождает довольно распространенную практику начисления резервов в течение отчетного периода (см., например, пп. 6, 7, 9, 11 и др.). Под отчетной датой понимается дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность (п. 4 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»)». При этом ежемесячное начисление резервов обосновывается необходимостью формировать промежуточную отчетность, например, по решению исполнительного органа. Однако при этом не учитывается, что правила формирования промежуточной отчетности таковы, что не нарушают принципы формирования отчетности за отчетный период, и в промежуточной отчетности резервирование осуществляется лишь в той мере, в какой возможны пересчеты по итогам за отчетный период путем реверсирования. Как правило, резервы, связанные с вознаграждениями работников, не носят долгосрочного характера. Например, в нашей стране такие резервы могут начисляться по отпускам, вознаграждениям за выслугу лет, по итогам работы за год. Все эти резервы краткосрочные, поскольку предполагается наличие обязанности предоставить отпуск

⁹ Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) // приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н (в ред. от 08.11.2010).

работникам своевременно и выплатить за время отпуска вознаграждение. Что касается выплаты компенсации за неиспользованный отпуск, то при неопределенности периода увольнения и условий выплаты нет оснований ее классифицировать как долгосрочное обязательство.

Обратимся к первоисточнику — МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам». Автор этих строк не является безусловным апологетом МСФО, однако именно эти правила пытаются транслировать российскому бухгалтерскому сообществу посредством ПБУ 8/2010 и поэтому следует понять в первую очередь первоисточник. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» предписывает признавать накапливаемые отсутствия на момент, когда работники оказывают услуги, увеличивающие будущие оплачиваемые отсутствия на работе, на которые эти работники имеют право. Действительно, эта фраза должна быть понята таким образом, что каждый рабочий день сотрудников организации приводит к накоплению будущих отсутствий. Но это не означает, что в бухгалтерском учете должны признаваться накопленные отсутствия. В учете может быть признано только обязательство организации по денежным выплатам за такие отсутствия, поскольку только они выражаются в денежной оценке. Сами же отсутствия исчисляются в днях. Их учитывают кадровые службы. Накапливаемые отсутствия могут быть перенесены в будущие периоды, если не были израсходованы в отчетном. Соответственно величина обязательств организации перед работниками за перенесенные на будущее накапливаемые отсутствия также должна быть перенесена в будущие отчетные периоды, а на расходы принимается в текущем периоде. При этом не следует забывать, что методом оценки служит определение ожидаемой дополнительной суммы выплаты сверх обычных ожидаемых выплат, из-за переноса тех отсутствий на работе, которые должны были быть использованы в отчетном периоде, — в будущий. Между тем в проекте отечественного стандарта «Вознаграждения работникам» присутствуют положения, обязывающие постоянно, ежемесячно накапливать обязательства по отпускным выплатам именно по мере возникновения на них прав у работников. Величина обязательства — дополнительные платежи, которые возникли исключительно в связи с накоплением выплат [п. 17

МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»]. Особо подчеркивается, что не следует производить подробные расчеты для того, чтобы прийти к выводу об отсутствии существенных обязательств в связи с неиспользованными оплачиваемыми отсутствиями на работе. Таким образом, на будущее в учете создается оценочное обязательство в виде резерва только при существенных суммах обязательств под компенсируемые и некомпенсируемые отсутствия на работе. В нашей стране отпускные являются компенсируемыми, что может привести к накоплению оплачиваемых отсутствий за несколько лет, которые при увольнении должны быть выплачены в виде компенсации за неиспользованный отпуск. Вопрос о краткосрочности таких обязательств стандарт предписывает решать в пользу краткосрочного обязательства. В редких случаях возможна иная классификация, основанная исключительно на конкретных обстоятельствах и профессиональном суждении.

Актуальным является вопрос о периодичности создания резерва. Она зависит от понимания отчетного периода. Имея в виду положения Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 23.05.2016), устанавливающие отчетный период в календарный год, принцип рациональности, значение достоверного финансового результата для расчетов с учредителями и положения пп. 13–19 МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», считаем, что обязательство по отпускам, для выплат в будущем следует начислять на основе инвентаризации неиспользованных отпусков в оценочных значениях только при их существенности и один раз — на 31 декабря.

В заключение хочется обратить внимание, что российский проект стандарта «Вознаграждение работников» не в полной мере раскрывает все необходимые положения для однозначного его применения в различных ситуациях. Он намного короче аналогичного МСФО и в связи с этим существенно проигрывает по содержанию. Кроме того, некоторые моменты, четко сформулированные в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», прозвучали в российском проекте стандарта противоречиво из-за неполного переноса необходимых для понимания категорий. Например, в нем не затрагивается вопрос оценки, существенности, периода признания обязательства. Изучение практического

состояния дел в этой области на примере 37 отечественных предприятий среднего и малого бизнеса показало, что в условиях неопределенности, присутствующей в ПБУ 8/2010, и противоречий его некоторых положений МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» практические работники находят возможным следовать правилам международного учета. В таких условиях организации должны заложить в собственную учетную политику смысл, содержащийся в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», что они и делают.

Нельзя обойти вниманием и возможные обоснования для отсутствия резервирования отпускных выплат, заработанных в текущем и более ранних годах, в следующем отчетном периоде. В ПБУ 2010 есть указание (п. 9), что если величина

оценочного обязательства не определяется достоверно, то оно должно быть признано условным обязательством. В таком случае информация должна быть раскрыта только в пояснениях, без создания оценочного обязательства. Учитывая, что ПБУ 8/2010 не содержит методик оценки оценочного обязательства по выплатам работникам, а имеющиеся модели оценки не применимы к этому случаю, есть все основания признавать такие обязательства условными.

В целом, понимая логику МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», при разработке отечественных федеральных стандартов целесообразно лучшие идеи МСФО не превращать в абсурд, а вдумчиво перенести в наши нормативные бухгалтерские документы.

Литература

1. Лисовская И. А., Чипуренко Е. В., Трапезникова Н. Г. Современные методы оценки в финансовом учете: МСФО и РСБУ // Аудиторские ведомости. 2016. № 1. С. 51–65.
2. Браун М. Г. Сбалансированная система показателей на маршруте внедрения. М.: Альпина Бизнес Букс, 2013. 226 с.
3. Горячих С. П. Особенности бухгалтерского и налогового учета формирования резервов в сельскохозяйственных предприятиях // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2014. № 11. С. 36–38.
4. Русских Я. Резервы на оплату отпусков // Новая бухгалтерия. 2014. № 4. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 27.12.2016).
5. Абросимова Ю. В. Оценочное обязательство по предстоящим выплатам сумм отпускных: формируем и используем резерв на оплату отпусков // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 6. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 27.12.2016).
6. Волкова И. Н. Формирование и отражение в бухгалтерском учете оценочных обязательств по оплате отпусков // Молочнохозяйственный вестник. 2014. № 2. С. 73–78.
7. Грищенко Ю. Оплата отпусков: оценочное обязательство // Аудит и налогообложение. 2012. № 6. С. 2–6.
8. Манохова С. В. Порядок отражения оценочного обязательства в бухгалтерском учете // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 11. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 27.12.2016).
9. Храбрых С. Л. Методологические подходы к созданию резервов на оплату отпусков и резервов по сомнительным долгам в сельскохозяйственных предприятиях // Фундаментальные исследования. 2013. № 11–2. С. 295–298.
10. Ефремова А. А. Резерв на оплату отпусков не отменяется, но работает по-новому // Бухгалтерский учет. 2011. № 8. С. 87–91.
11. Бакулина Г. Н., Поликарпова Е. П. Оценочное обязательство (резерв) по предстоящей оплате отпусков работникам в современной системе бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 23. С. 27–37.
12. Белецкая Ю. А. Резерв на оплату отпусков: итоги инвентаризации // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2014. № 3. С. 42–51.
13. Карзаева Н. Н. Формирование и использование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков // Бухучет в сельском хозяйстве. 2012. № 12. С. 43–47.
14. Евсеев Е. Г., Анохина Е. В. Формирование резервов предстоящих расходов в учреждениях // Аудитор. 2015. № 3. С. 51–56.

15. Остапова В.В., Яцюк А.В. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда: методический аспект // Аудиторские ведомости. 2015. № 2. С. 51–62.

References

1. Lisovskaia I.A., Chipurenko E.V., Trapeznikova N.G. Sovremennye metody otsenki v finansovom uchete: MSFO i RSBU [Modern evaluation methods in financial accounting: IFRS and RAS]. *Auditorskie vedomosti — Audit Newsletter*, 2016, no. 1, pp. 51–65 (in Russian).
2. Braun M.G. *Sbalansirovannaiia sistema pokazatelei na marshrute vnedreniia* [Balanced scorecard on the way of introduction]. Moscow, Al'pina Biznes Buks — Alpina Business Books, 2013, 226 p. (in Russian).
3. Goriachikh S.P. Osobennosti bukhgalterskogo i nalogovogo ucheta formirovaniia rezervov v sel'skokhoziaistvennykh predpriatiiakh [Peculiarities of accounting and tax accounting of reserves in the agricultural enterprises]. *Ekonomika sel'skokhoziaistvennykh i pererabatyvaiushchikh predpriatii — Economics of agricultural and processing enterprises*, 2014, no. 11, pp. 36–38 (in Russian).
4. Russkikh Ia. Rezervy na oplatu otpuskov [Provisions for vacation pay]. *Novaia bukhgalteriiia — Modern Accounting*, 2014, no. 4. URL: <http://www.consultant.ru> (accessed: 27.12.2016) (in Russian).
5. Abrosimova Iu.V. Otsenochnoe obiazatel'stvo po predstoiashchim vyplatam summ otpusknykh: formiruem i ispol'zuem rezerv na oplatu otpuskov [The estimated liability for upcoming vacation pay: forming and using the provisions for vacation pay]. *Oplata truda: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie — Employee compensation: accounting and taxation*, 2014, no. 6. URL: <http://www.consultant.ru> (accessed: 27.12.2016) (in Russian).
6. Volkova I.N. Formirovanie i otrazhenie v bukhgalterskom uchete otsenochnykh obiazatel'stv po oplate otpuskov [Formation and recording of estimated liabilities for vacation pay in accounting statements]. *Molochnokhoziaistvennyi vestnik — Dairy Farming Newsletter*, 2014, no. 2, pp. 73–78 (in Russian).
7. Grishchenko Iu. Oplata otpuskov: otsenochnoe obiazatel'stvo [Vacation Pay: the estimated liability]. *Audit i nalogooblozhenie — Audit and Taxation*, 2012, no. 6, pp. 2–6 (in Russian).
8. Manokhova S.V. Poriadok otrazheniia otsenochnogo obiazatel'stva v bukhgalterskom uchete [Order of recording estimated liabilities in accounting statements]. *Torgovlia: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie — Trade: Accounting and Taxation*, 2014, no. 11. URL: <http://www.consultant.ru> (accessed: 27.12.2016) (in Russian).
9. Khrabrykh S.L. Metodologicheskie podkhody k sozdaniiu rezervov na oplatu otpuskov i rezervov po somnitel'nyim dolgam v sel'skokhoziaistvennykh predpriatiiakh [Methodological approaches to forming provisions for vacation pay and doubtful debt in the agricultural enterprises]. *Fundamental'nye issledovaniia — Fundamental research*, 2013, no. 11–2, pp. 295–298 (in Russian).
10. Efremova A.A. Rezerv na oplatu otpuskov ne otmeniaetsia, no rabotaet po-novomu [Provisions for vacation pay are not canceled, but work in a new way]. *Bukhgalterskii uchet — Accounting*, 2011, no. 8, pp. 87–91 (in Russian).
11. Bakulina G.N., Polikarpova E.P. Otsenochnoe obiazatel'stvo (rezerv) po predstoiashchei oplate otpuskov rabotnikam v sovremennoi sisteme bukhgalterskogo ucheta sel'skokhoziaistvennykh organizatsii [Estimated liabilities (provisions) for forthcoming vacation pay at agricultural enterprises in modern accounting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2013, no. 23, pp. 27–37 (in Russian).
12. Beletskaiia Iu.A. Rezerv na oplatu otpuskov: itogi inventarizatsii [Provisions for vacation pay: results of the inventory take]. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniia — Actual issues of accounting and taxation*, 2014, no. 3, pp. 42–51 (in Russian).
13. Karzaeva N.N. Formirovanie i ispol'zovanie rezerva predstoiashchikh raskhodov na oplatu otpuskov [The formation and use of provisions for forthcoming expenses for vacation pay]. *Bukhuchet v sel'skom khoziaistve — Accounting in Agriculture*, 2012, no. 12, pp. 43–47 (in Russian).
14. Evseev E.G., Anokhina E.V. Formirovanie rezervov predstoiashchikh raskhodov v uchrezhdeniiakh [Formation of reserves of forthcoming expenses in institutions]. *Auditor — Auditor*, 2015, no. 3, pp. 51–56 (in Russian).
15. Ostapova V.V., Iatsiuk A.V. Audit raschetov s personalom po oplate truda: metodicheskii aspekt [Audit of settlements with staff for labour remuneration: methodological aspect]. *Auditorskie vedomosti — Audit Newsletter*, 2015, no. 2, pp. 51–62 (in Russian).