

Бухгалтерский учет обязательств, возникающих в связи с правом работников на оплачиваемый отпуск

Accounting of Obligations That Are Formed in Connection with the Employees' Right for Paid Leave

УДК 657 : 331.224.64

DOI: 10.12737/article_5dae9d6dce37e6.10168550

Д.Б. Крылов, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет

e-mail: dbk2003@mail.ru

D.B. Krylov, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Accounting and Analysis, Saint Petersburg State University of Economics

e-mail: dbk2003@mail.ru

Аннотация. В статье исследуются обязательства, которые возникают у сторон трудового договора в связи с установленным трудовым законодательством правом работников на оплачиваемый отпуск. Предлагается, с целью приведения бухгалтерского учета в соответствие с действующим трудовым законодательством и повышения качества отчетности, отражать в отчетности информацию об обязательствах работников, возникающих в связи с оплачиваемым отпуском. Приводится методика отражения на бухгалтерских счетах операций, связанных с возникновением и погашением данных обязательств.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, оплачиваемый отпуск, дебиторская задолженность, оценочные обязательства.

Abstract. The article examines the obligations that arise from the parties to the employment contract in connection with the established labour laws the right of employees for paid leave. In the article, it is offered to reflect the employee's obligations, which arise from providing them paid leave for not worked months, as accounts receivable. Such a change in the method of reflecting the obligations of the employees will allow Russian accounting to be complied with labor law and improve the quality of financial statements.

Keywords: accounting, paid leave, accounts receivable, provisions.

Право на отдых закреплено в Конституции РФ, трудовым законодательством гарантируется право работника на получение оплачиваемого отпуска. Традиционно в Советском Союзе, а в последующем в России расходы, связанные с оплатой отпусков, отражались в бухгалтерском учете непосредственно в момент начисления работнику соответствующих сумм.

Принятие в 2010 г. Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы» (ПБУ 8/2010) изменило методологию учета начислений работникам в связи с оплачиваемыми отпусками. Данные изменения предусматривают формирование на предприятиях резервов под оценочные обязательства, возникающие у предприятия в соответствии с требованиями трудового законодательства, гарантирующими работникам право на получение оплачиваемых отпусков.

Таким образом, произошел отход от ранее существовавшего принципа признания расходов в связи с оплатой отпусков в период, когда отпуск фактически предоставляется работнику. Вместо этого с 2011 г. стал применяться принцип отражения в учете обязательств перед работниками в связи с предстоящими отпусками. В то же время, если вопросам бухгалтерского учета обязательств перед работниками в связи с предстоящими отпусками уделяется достаточно большое внимание, то отражение в учете выплат работникам в случае предоставления им отпуска за неотработанный период времени в должной мере не урегулировано.

В данной статье исследуется нормативно-правовая база и сложившаяся практика отражения в учете начисления работникам выплат в связи с отпусками. Целью исследования является разработка методики учета, которая будет обеспечивать достоверное от-



ражение в финансовой отчетности обязательств в связи с оплачиваемыми отпусками.

Оплачиваемые отпуска в трудовом законодательстве

В настоящее время статья 115 Трудового Кодекса РФ (ТК РФ) предусматривает право работника на оплачиваемый отпуск продолжительностью не менее 28 календарных дней за полностью отработанный год.

Статья 122 ТК РФ устанавливает, когда у работника возникает право использовать свой отпуск. «Оплачиваемый отпуск должен предоставляться работнику ежегодно. Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы у данного работодателя».

В определенных случаях, установленных законодательством, отпуск должен предоставляться работнику до истечения шести месяцев непрерывной работы. Также до истечения шести месяцев оплачиваемый отпуск работнику может быть предоставлен и по соглашению сторон.

За второй и последующие годы работы в организации отпуск предоставляется в соответствии с графиком отпусков, установленным в организации.

Следует отметить, что согласно статье 286 ТК РФ оплачиваемый отпуск авансом может предоставляться совместителям для того, чтобы они могли реализовать свое право на отдых. При этом статья 125 ТК РФ, допуская возможность разделения отпуска на части, оговаривает это необходимостью заключения соответствующего соглашения между работником и работодателем. Иными словами, без такого соглашения ежегодный оплачиваемый отпуск предоставляется на период, соответствующий полностью отработанному году.

Таким образом, нормы трудового законодательства допускают предоставление работнику ежегодного оплачиваемого отпуска авансом в счет его предстоящей работы у предоставившего этот отпуск работодателя. При этом период будущей отработки может быть как один месяц, так и 12 месяцев.

Для правильного отражения в бухгалтерском учете выплат, производимых за ежегодный оплачиваемый отпуск, необходимо опре-

делить, как в соответствии с нормативными документами должны трактоваться отпускные выплаты за неотработанный период времени: как аванс или как расход.

Статья 137 ТК РФ устанавливает ограничения по удержаниям из заработной платы. В абзаце 6 статьи 137 ТК РФ предусматривается, что удержания из заработной платы могут производиться при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск, за неотработанные дни отпуска, т.е. данная статья ТК РФ признает, что работник имеет долг перед работодателем в случае, когда работник имеет неотработанные дни отпуска.

С другой стороны, возможности работодателя по взысканию подобного долга с работника ограничены тем же трудовым законодательством. Статья 137 ТК РФ определяет, что удержания за неотработанные дни отпуска не могут производиться работодателем в случае, если работник увольняется по следующим основаниям:

- отказ работника от перевода на другую работу, необходимого ему в соответствии с медицинским заключением, выданным в порядке, установленном федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, либо отсутствие у работодателя соответствующей работы;
- ликвидация организации либо прекращение деятельности индивидуального предпринимателя;
- сокращение численности или штата работников организации, индивидуального предпринимателя;
- смена собственника имущества организации (если увольняется руководитель организации, его заместитель или главный бухгалтер);
- призыв работника на военную службу или направление его на заменяющую ее альтернативную гражданскую службу;
- восстановление на работе работника, ранее выполнявшего эту работу, по решению государственной инспекции труда или суда;
- признание работника полностью неспособным к трудовой деятельности в соответствии с медицинским заключением, выданным в порядке, установленном федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации;

- смерть работника либо работодателя — физического лица, а также признание судом работника либо работодателя — физического лица умершим или безвестно отсутствующим;

- наступление чрезвычайных обстоятельств, препятствующих продолжению трудовых отношений (военные действия, катастрофа, стихийное бедствие, крупная авария, эпидемия и другие чрезвычайные обстоятельства), если данное обстоятельство признано решением Правительства РФ или органа государственной власти соответствующего субъекта Российской Федерации.

Необходимо признать, что перечисленные ситуации являются относительно редкими среди причин увольнений работников и должны рассматриваться, по нашему мнению, скорее как исключения из общего правила, вызванные стремлением законодателей обеспечить социальную защиту работников, которые вынуждены увольняться под влиянием внешних, не зависящих от работников обстоятельств, которые препятствуют продолжению их работы у данного работодателя.

Другие ограничения по возможности взыскания с работника долга за неотработанные дни отпуска устанавливает статья 138 ТК РФ. Согласно указанной статье, общий размер всех удержаний, в том числе и за неотработанный отпуск, при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%. Данная норма, не отменяя по своей сути тот факт, что суммы отпускных, выплаченных работнику за неотработанный отпуск, являются долгом работника перед работодателем, существенно ограничивает возможности взыскания их с работника.

Например, в случае, если работнику были выплачены 10 000 рублей отпускных за неотработанное время, а при увольнении ему полагается 12 000 рублей заработной платы, то удержать можно только 2400 рублей. Оставшийся долг, в сумме 7600 рублей, работодатель удержать из заработной платы увольняющегося работника в момент проведения окончательного расчета с ним не может.

Возникает вопрос, нужно ли на том основании, что у работодателя отсутствует возможность удержания долга работника при увольнении, признавать данный долг безнадежным. Рассмотрим, какие альтернативные способы возврата долга имеются у работодателя.

Возможность взыскания через суд появилась у работодателей в 2010 г. Приказом Минздравсоцразвития РФ от 20.04.2010 № 253 были признаны недействующими нормы Правил «Об очередных и дополнительных отпусках», утвержденных Народным Комиссариатом Труда СССР от 30.04.1930 № 169, запрещавшие взыскание через суд сумм отпускных, не удержанных работодателем при фактическом расчете с увольняющимся работником.

Однако в настоящее время судебная практика показывает, что вероятность принятия судом решения в пользу работодателя равны нулю. Верховный Суд РФ Определением от 25.10.2013 № 69-КГ 13–6 постановил, что действующее законодательство не содержит оснований взыскания суммы задолженности в судебном порядке с работника, использовавшего отпуск авансом, если работодатель фактически при расчете не смог произвести удержание за неотработанные дни отпуска вследствие недостаточности сумм, причитающихся при расчете. Определением Верховного Суда РФ от 05.02.2018 № 59-КГ 17–19 данная позиция была подтверждена.

Отсутствие возможности взыскания долга через суд не означает, что такой долг должен признаваться безнадежным к взысканию. Работодатель может договориться с работником о добровольном погашении работником долга за неотработанный отпуск, а именно: путем внесения работником денег в кассу или перечислением на расчетный счет организации. Работодатель может получить также письменное согласие работника на удержание при проведении окончательного расчета суммы, превышающей 20% от последней заработной платы.

Итогом анализа нормативных документов, регулирующих трудовые отношения, является вывод о том, что если предоставить отпуск работнику авансом за неотработанное время, то у работника появляется долг перед работодателем. Данный долг работник либо отрабатывает, либо этот долг погашается при увольнении. В определенных условиях трудовое законодательство налагает на работодателя запрет на взыскание долга за отпуск, предоставленный авансом. Кроме того, в силу имеющегося ограничения на максимальный размер удержаний из заработной платы, существуют риски неполного возврата работником долга за отпуск.



Расходы на оплату ежегодных оплачиваемых отпусков при расчете налога на прибыль

Согласно статье 255 Налогового кодекса РФ, к расходам на оплату труда, учитываемым при расчете налога на прибыль, относятся расходы в виде среднего заработка, сохраняемого работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации, и денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации.

Расходы на оплату отпусков в соответствии с пунктом 4 статьи 272 НК РФ в налоговом учете признаются в том месяце, в котором начисляются суммы отпускных, т.е. независимо от того, предоставляется отпуск за отработанное время или за неотработанное, сумма отпускных в полном размере признается в налоговом учете.

Статья 324.1 НК РФ предоставляет организации возможность формировать резерв предстоящих расходов на оплату отпусков вместо прямого их включения в состав расходов на оплату труда. Целью создания данного резерва является обеспечение равномерного учета расходов на оплату отпусков для расчета налога на прибыль. Расчет процента отчислений в данный резерв производится на основании специальной сметы.

В случае увольнения работника, который получил отпускные в счет будущей работы, но не отработал положенный срок, организация сталкивается с ситуацией, когда расходы организации совершены не в рамках осуществления деятельности, приносящей доход.

Как отмечает Е. Орлова, «суммы потерь, понесенных организацией в связи с невозможностью удержать из заработной платы работника (прощением долга) излишне выплаченные отпускные, не признаются расходами, уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль, поскольку не соответствуют условиям п. 1 ст. 252 НК РФ (п. 1 ст. 252, п. 49 ст. 270 НК РФ, Письма УФНС России по г. Москве от 30.06.2008 № 20-12/061148, от 17.04.2006 № 21-07/30342@)». Это значит, что на сумму, отнесенную к расходам в периоде предоставления отпуска, оказавшуюся излишне выплаченной и не удержанной с работника, увеличивается налоговая база по налогу на прибыль в периоде увольнения работника» [1, с. 63].

Сумма удержанных из заработной платы работника отпускных (полученных от работника в виде возмещения переплаты по отпускным) в налоговом учете включается в состав внереализационных доходов организации в том месяце, когда работник уволился.

Отражение ежегодных оплачиваемых отпусков в бухгалтерском учете

До 2011 г. учет расчетов с работниками при предоставлении им очередных оплачиваемых отпусков строился исходя из принципа, что отпускные выплаты являются расходом в том месяце, когда работнику фактически предоставляется отпуск. Если работник 14 дней отпуска использовал в июле, а 14 — в августе, то суммы начисленных отпускных должны были распределяться между июлем и августом соответственно.

Сумма отпускных, относящихся к дням отпуска, предоставленным в текущем месяце, включалась в расходы этого месяца. Начисление же работнику отпускных в счет отпуска в следующем месяце предусматривало использование счета 97 «Расходы будущих периодов». Подробно данная методика представлена в статье Н.Н. Лавреновой [2, с. 12–13].

Одновременно с методикой отражения расходов в месяце предоставления отпуска существовала методика учета отпускных, предусматривающая формирование резерва предстоящих расходов. Формирование резерва производилось с целью обеспечить равномерное на протяжении года отнесение на себестоимость продукции сумм, предназначенных на оплату отпусков. Данный резерв, таким образом, показывал не величину долга работодателя перед работниками, а сумму, которую работодатель успел зарезервировать для финансирования своих будущих расходов в связи с отпусками работников.

После принятия ПБУ 8/2010 и прекращения действия пункта 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, прежний порядок формирования резервов предстоящих расходов, основывающийся на равномерном распределении затрат между периодами, фактически не применяется.

Необходимость отражения в финансовой отчетности оценочных обязательств привела

к тому, что счет 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» стал использоваться для учета резервов, создаваемых под оценочные обязательства. И если до 2011 г. резервы предстоящих расходов формировались в целях равномерного распределения расходов между периодами и сглаживания, благодаря этому, колебания себестоимости, то с 2011 г. целью резервов стало отражение оценочных обязательств, которые реально имеются у организации на отчетную дату.

Оплата отпусков является одним из оценочных обязательств, поскольку в силу норм трудового законодательства работодатель обязан предоставлять работнику ежегодный оплачиваемый отпуск или выплачивать работнику компенсацию за неиспользованный отпуск. Данное обязательство не является обычной кредиторской задолженностью, так как имеется неопределенность в отношении периода, когда придется производить данную выплату. В то же время величина данного обязательства может быть с достаточной достоверностью оценена в бухгалтерском учете, поскольку она зависит от длительности отработанного работником периода и от средней заработной платы, начисленной работнику.

Поскольку нормативными документами не установлено, какую конкретно методику для расчета сумм оценочных обязательств, возникающих в связи с отпусками, должно применять предприятие, выбор конкретной методики определяется в учетной политике. В статье С.П. Горячих [3, с. 59] рассмотрены четыре возможные методики расчета резерва:

- 1) исходя из определения среднедневного заработка по каждому работнику;
- 2) исходя из определения среднедневного заработка по подразделению или по организации в целом;
- 3) на основе нормативного процента от начисленной заработной платы работника;
- 4) по правилам создания резерва в налоговом учете.

Очевидно, что наиболее точной является первая методика расчета. Вторая и третья методики являются приблизительными и не учитывают индивидуальные особенности начисления заработной платы и предоставления отпусков конкретным работникам. Их применение целе-

сообразно только в условиях низкой автоматизации процесса расчета оценочных обязательств.

Четвертая методика имеет то преимущество, что при ее применении отсутствует необходимость отражения в учете в течение года отложенных налоговых активов и обязательств, поскольку суммы резервов в финансовом и налоговом учете полностью совпадают. Однако если организация выбирает данную методику, то необходимо учитывать, что по правилам налогового учета неиспользованный резерв в конце года должен включаться в состав внереализационных доходов. Таким образом, остатка резерва, переходящего на следующий год, в налоговом учете не бывает. В то же время в финансовом учете отражение в годовой отчетности суммы оценочных обязательств, переходящей на следующий год, является необходимостью. Поэтому появление отложенных налоговых активов в конце года при выборе данной методики неизбежно.

Т.И. Мелехина [4, с. 14] рассматривает методику, согласно которой расчет величины резерва по состоянию на отчетную дату производится на основе фактических показателей, характеризующих начисления за отпуск в истекшем году, с учетом их планируемой коррекции в предстоящем году.

Е.Н. Герасимова и Е.Р. Чернышева [5, с. 155] и Е.Г. Хмара [6, с. 45–46] указывают на возможность использования при расчете методики, основывающейся на использовании данных о фонде оплаты труда по организации в целом, хотя и отмечают ее низкую точность.

Наряду с формированием оценочных обязательств в связи с отпусками на основании фактических данных, в настоящее время по-прежнему распространено мнение о целесообразности применения нормативов для расчета их величины. Так, И.Н. Волкова [7, с. 75–76] рекомендует применение нормативов, обосновывая такую необходимость большой трудоемкостью альтернативных методик.

Отметим, что отсутствие в ПБУ 8/2010 конкретной методики расчета величины оценочных обязательств, возникающих в связи с отпусками, дает повод некоторым авторам утверждать, что такие обязательства являются условными, а не оценочными, так как достоверно оценить их величину невозможно. Такой



позиции придерживается, например, в своей статье Т.Ю. Серебрякова [8, с. 53].

С выплатой отпускных работникам тесно связана выплата страховых взносов с этих сумм. В публикациях встречается разное мнение, например, А. Фролова [9] говорит о том, что поскольку обязанность уплачивать страховые взносы возникает у работодателя только по факту начисления заработной платы, нельзя однозначно считать, что резерв, формируемый в связи с оценочными обязательствами по отпускам, должен формироваться с учетом страховых взносов.

Однако отметим, что данные обязательства являются взаимосвязанными, поскольку исполнение обязательства по выплате отпускных неминуемо повлечет за собой необходимость уплаты страховых взносов. Следовательно, оценочные обязательства, показанные в бухгалтерском балансе, должны отражать не только обязательства, которые имеются в отношении работника, но и обязательства, которые возникнут у работодателя по страховым взносам в связи с оплачиваемыми отпусками.

Формирование резерва под оценочные обязательства в бухгалтерском учете отражается проводкой по Кредиту счета 96 и Дебету счетов, на которых учитываются затраты, то есть счетов 20, 23, 25, 26 и т.д.; выбор дебетуемого счета производится в том же порядке, что и при начислении работникам заработной платы. При предоставлении работнику отпуска или выплате компенсации за неиспользованный отпуск начисление выплат должно производиться с оформлением проводки:

Дебет 96 Кредит 70.

Согласно п. 21 ПБУ 8/2010, если суммы признанного оценочного обязательства недостаточно для покрытия затрат в связи с погашением оценочного обязательства, то затраты по погашению обязательства отражаются в учете в общем порядке. На основе этой нормы российские бухгалтеры делают вывод о том, что недостающая сумма должна отражаться проводкой:

Дебет 20, 23, 25, 26 и т.д. (то есть счета учета затрат) Кредит 70.

По нашему мнению, данный подход не соответствует правовой природе и экономическому содержанию расчетов с работниками по оплате ежегодных отпусков. Отражение недостающих сумм по Дебету счетов учета затрат правомерно

в том случае, если работнику начисляется сумма отпускных в большем размере, чем величина сформированного ранее оценочного обязательства, по причине, не связанной с предоставлением отпуска за неотработанные месяцы. Пример такой ситуации — это внезапное изменение величины среднего заработка работника. Подобное может произойти в связи с выплатой непосредственно перед уходом работника в отпуск премии за прошлые месяцы. Подобная премия, естественно, не могла быть учтена при расчете оценочного обязательства, и поэтому увеличение выплаты работнику необходимо отразить в составе текущих расходов организации.

Совсем иная ситуация возникает при предоставлении работнику отпуска за неотработанные месяцы. Как было показано в первой части данной статьи, трудовое законодательство рассматривает сумму отпускных за неотработанные месяцы как долг работника перед работодателем, т.е. в учете должна быть отражена дебиторская задолженность, а не затраты. Некоторые авторы, рассматривающие отпуска с точки зрения трудового права и налогового права, признают наличие долга у работника перед работодателем. Но среди научных работников, занимающихся проблемами бухгалтерского учета, и бухгалтеров-практиков необходимость отражения дебиторской задолженности при предоставлении отпуска за неотработанный период не находит поддержки.

Исключением является А.А. Ефремова, которая в своей статье [10, с. 89], опубликованной в журнале «Бухгалтерский учет», упоминает необходимость отражения дебиторской задолженности при предоставлении отпуска «авансом», но не рассматривает данную ситуацию подробно.

В 2004 г. Минфин России своим письмом от 20.10.2004 № 07-05-13/10 рекомендовал при отражении в бухгалтерском учете возврат излишне начисленных работнику сумм отпускных отражать сторнировочными записями, а именно:

Дебет счетов учета затрат на производство Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Основанием для данной рекомендации послужило то, что ошибочные записи должны сторнироваться, т.е. ситуация, при которой работник увольнялся, не отработав предоставленный ему отпуск, признавалась допу-

Таблица 1

Отражение в учете операций при предоставлении работнику оплачиваемого отпуска

№	Содержание операции	Дebetуемый счет	Кредитуемый счет	Сумма
1	Начислена работнику сумма отпускных за отработанный период за счет ранее созданного оценочного обязательства	96	70, субсчет «зарплата, начисленная работнику»	14 000
2	Начислена работнику сумма отпускных за неотработанный период	70, субсчет «задолженность за отпуск, предоставленный авансом»	70, субсчет «зарплата, начисленная работнику»	14 000
3	Сформировано отложенное налоговое обязательство	68	77	2800
4	Удержан НДФЛ	70, субсчет «зарплата, начисленная работнику»	68	3640
5	Выплачены работнику отпускные	70, субсчет «зарплата, начисленная работнику»	50	24 360

Таблица 2

Отражение в учете операций, связанных с погашением долга работника, по мере отработки им периода, за который ему предоставлялся отпуск

№ пп	Содержание операции	Дebetуемый счет	Кредитуемый счет	Сумма
1	Отражена в составе расходов на производство сумма, ранее выплаченная работнику в качестве отпускных	20, 23, 25, 26 и т.д.	70, субсчет «задолженность за отпуск, предоставленный авансом»	2333,3
2	Частично погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	466,6

щенной в учете ошибкой, которую необходимо было исправлять. Данное письмо Минфина и после принятия ПБУ 8/2010 продолжает выступать серьезным аргументом для авторов научных статей, например, В.Ю. Никитиной [11, с. 28]. И это происходит, несмотря на то что условия, в которых Минфин готовил эти рекомендации, уже успели измениться.

Изложенная в письме Минфина методика основывалась на господствовавшей в то время в российском учете парадигме, предусматривающей трактовку отпускных выплат как расходов, относящихся к тому месяцу, в котором

фактически был предоставлен отпуск. Принятие ПБУ 8/2010 обозначило смену учетной парадигмы. Новая парадигма предусматривает отражение в учете обязательств работодателя перед работниками по оплате предстоящих отпусков по мере того, как у работников появляется право на получение данных выплат.

Признание необходимости отражения в учете обязательств работодателя перед работником, возникающих в силу действующих норм трудового законодательства, требует одновременного признания необходимости отражения в учете обязательств работника



Таблица 3

**Отражение в учете операций при увольнении работника,
не отработавшего предоставленный ему отпуск**

№ пп	Содержание операции	Дебетуемый счет	Кредитуемый счет	Сумма
	<i>Сотрудник увольняется в связи с сокращением или ликвидацией предприятия</i>			
1	Списана при увольнении задолженность за предоставленный авансом отпуск (в связи с невозможностью взыскания в силу норм, установленных статьей 137 ТК РФ)	20, 23, 25, 26 и т.д.	70, субсчет «задолженность за отпуск, предоставленный авансом»	2333,3
2	Погашено отложенное налоговое обязательство	77	68	466,6
	<i>Работник увольняется по собственному желанию (из заработной платы производится удержание)</i>			
3	У работника из заработной платы при окончательном расчете удержана задолженность за отпуск (допустим, 20 % от заработной платы причитающейся работнику при окончательном расчете — 1000 рублей)	70, субсчет «зарплата, начисленная работнику»	70, субсчет «задолженность за отпуск, предоставленный авансом»	1000
4	Часть отложенного налогового обязательства, относящегося к возвращенным работникам суммам, списана на финансовый результат	77	99	200
	<i>Работник увольняется по собственному желанию (добровольно компенсируя суммы, полученные за неотработанный отпуск)</i>			
5	Работник добровольно компенсировал часть задолженности за предоставленный авансом отпуск	50	70, субсчет «задолженность за отпуск, предоставленный авансом»	500
6	Часть отложенного налогового обязательства, относящегося к возвращенным работникам суммам, списана на финансовый результат	77	99	100
	<i>Работник увольняется по собственному желанию (суммы, полученные за неотработанный отпуск, работником не возвращены)</i>			
7	Корректируются расходы, учитываемые при расчете налога на прибыль, на сумму не удержанных с работника сумм, выплаченных ему за неотработанные дни отпуска	77	68	166,6
	<i>Работник увольняется по собственному желанию (суммы, полученные за неотработанный отпуск, списываются в связи с истечением срока исковой давности)</i>			
8	Списывается задолженность за предоставленный авансом отпуск по истечении исковой давности как безнадежная к взысканию	91	70, субсчет «задолженность за отпуск, предоставленный авансом»	833,3

перед работодателем, также имеющих в своей основе нормы трудового законодательства.

Представляется целесообразным для повышения достоверности финансовой отчетности отражение в составе дебиторской задолженности обязательств, возникающих у работника перед работодателем в случае предоставления отпуска за неотработанный период. По сравнению с ныне применяемой методикой это позволит:

- повысить точность расчета себестоимости, так как себестоимость не будет искажена путем включения в нее разности величин фактически начисленных отпускных выплат и ранее сформированных оценочных обязательств;
- повысить точность отражения в финансовой отчетности суммы оценочных обязательств, так как они не будут искажаться на величину долга работника, возникшего в связи с предоставлением ему отпуска за неотработанный период;
- отразить в финансовой отчетности дебиторскую задолженность, показывающую пользователям отчетности, что работодатель предоставил работникам часть заработной платы в виде аванса.

С точки зрения пользователя финансовой отчетности наличие в отчетности информации об авансах, выданных работникам, в том числе в виде отпускных за неотработанный период, важно, так как данный вид задолженности является высокорискованным.

Проиллюстрируем на примере предлагаемую нами методику отражения в учете расходов на оплату отпусков в случае, когда работнику предоставляется отпуск за неотработанный период. Для упрощения в примере не рассматриваются операции, связанные с социальными взносами.

Допустим, что работник уходит в отпуск на 28 дней, отработав только шесть месяцев. Средний дневной заработок составляет 1000 рублей. Сформированное на момент ухода работника в отпуск оценочное обязательство составляет 14 000 рублей. В табл. 1 представлены операции, которые следует отразить в учете, когда работник уходит в отпуск.

Таким образом, в конце месяца сальдо по Дебету счета 70 показывает величину задолженности работника за дни оплачиваемого отпуска, предоставленного ему авансом за неотработанный период.

В последующие шесть месяцев сумма долга работника должна уменьшаться по мере того как работник отрабатывает свой долг перед работодателем. При этом в учете должны отражаться операции, представленные в табл. 2.

В табл. 3 показаны варианты ситуаций, возможных в случае, если работник увольняется до окончания периода (предположим, что неотработанным остался 1 месяц рабочего года), за который ему был предоставлен отпуск.

Заключение

Право на оплачиваемые отпуска, установленное трудовым законодательством, сочетается с нормами, которые нацелены на обеспечение работнику гарантированных средств к существованию. Это приводит к тому, что работодатель поставлен в ситуацию, когда предоставление отпуска «авансом» является действием, связанным с риском потерь. Как следствие, в современном российском учете предоставление отпуска авансом рассматривается как расход. Однако, с точки зрения трудового права, при предоставлении отпуска работнику авансом за неотработанное время у работника появляется долг перед работодателем.

После принятия ПБУ 8/2010 новые правила бухгалтерского учета предусматривают отражение в учете обязательств работодателя перед работниками по оплате предстоящих отпусков по мере того, как у работников появляется право на получение данных выплат.

В настоящее время отсутствует единая методика расчета величины оценочных обязательств перед работниками, и поэтому предприятие может само закрепить в учетной политике наиболее подходящий вариант расчета. Однако наибольшую точность обеспечивает расчет величины оценочных обязательств отдельно по каждому работнику. Можно предположить, что другие методики расчета оценочных обязательств будут постепенно вытесняться из учетной практики по мере роста доступности для предприятий высокопроизводительных компьютерных программ, предназначенных для ведения учета.

Для повышения достоверности финансовой отчетности целесообразно отражать в составе дебиторской задолженности обязательства,



возникающие у работника перед работодателем в случае предоставления отпуска за неотработанный период. Наличие данной инфор-

мации в финансовой отчетности важно для пользователей, так как данный вид активов является высокорискованным.

Литература

1. Орлова Е. Задолженность за неотработанный отпуск // Налоговый вестник. — 2015. — № 8. — С. 56–66.
2. Лавренова Н.Н. Особенности расчетов с работниками при оплате отпусков // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. — 2007. — № 6. — С. 5–17.
3. Горячих С.П. Резерв на отпуска в бухгалтерском учете: методические подходы к формированию // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 24. — С. 56–62.
4. Мелехина Т.И. Бухгалтерский и налоговый учет резерва на оплату отпусков в некоммерческих организациях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2015. — № 11. — С. 12–17.
5. Герасимова Л.Н., Чернышева Е.Р. Учетный механизм формирования резерва под предстоящие отпуска работников // Инновационное развитие экономики. — 2013. — № 1. — С. 153–159.
6. Хмара Е.Г. Отражение информации о создании резерва на оплату отпусков в учетной политике организации // Вестник Таганрогского института управления и экономики. — 2015. — № 1. — С. 43–49.
7. Волкова И.Н. Формирование и отражение в бухгалтерском учете оценочных обязательств по оплате отпусков // Молочнохозяйственный вестник. — 2014. — № 2. — С. 73–78.
8. Серебрякова Т.Ю. Проблемные вопросы учета оценочных обязательств в связи с оплатой труда // Учет. Анализ. Аудит. — 2017. — № 3. — С. 45–54.
9. Фролова А. Проблемы переходящего отпуска // Расчет. — 2012. — № 6.
10. Ефремова А.А. Резерв на оплату отпусков не отменяется, но работает по-новому // Бухгалтерский учет. — 2011. — № 8. — С. 87–91.
11. Никитина В.Ю. Учет операций при увольнении сотрудника отгулявшего отпуск «авансом» // Бухгалтерский учет. — 2011. — № 9. — С. 23–29.

«ЦИФРОВУЮ ЭКОНОМИКУ»

ДОПОЛНЯЮТ ИСКУССТВЕННЫМ ИНТЕЛЛЕКТОМ

РБК сообщил, что президент Владимир Путин своим Указом № 490 «О развитии искусственного интеллекта в Российской Федерации» от 10.10.2019 утвердил национальную стратегию развития искусственного интеллекта в России до 2030 г.

Стратегия развития искусственного интеллекта вводит в правовое поле основные используемые понятия (такие как непосредственно «искусственный интеллект» и «технологии искусственного интеллекта», «набор данных», «разметка данных», «машинное обучение» и ряд других), оговаривает основные цели и задачи развития искусственного интеллекта в России, правовые основы для этого.

Во второй части стратегии, описывающей современные тренды развития ИИ в РФ и в мире, на примере особенностей машинного обучения противо-

поставляется узкоспециализированное и более широкое применение технологий искусственного интеллекта. Отмечается, что для поиска системой непредвзятого решения требуется ввести в нее репрезентативный и релевантный набор данных. При этом в плане интерпретации алгоритмы работы систем крайне сложны для понимания человеком, что служит причиной низкого доверия к современным технологиям ИИ.

Напомним, что развитие ИИ в России в рамках национальной программ «Цифровая экономика» недавно поручили Министерству экономического развития.

Источник: GAAP.RU

Дата публикации: 11 октября 2019 г.