

Международный научно-исследовательский журнал

«Прогрессивная экономика»

№ 1 / 2025 https://progressive-economy.ru/vypusk_1/ocenochnye-obyazatelstva-i-ocenochnye-rezervy-analiz-ocenochnyh-obyazatelstv-po-oplate-truda/

Научная статья / Original article

Шифр научной специальности ВАК: 5.2.3

УДК 657

DOI: 10.54861/27131211_2025_1_184



ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И ОЦЕНОЧНЫЕ РЕЗЕРВЫ. АНАЛИЗ ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

*Ковтун М.В., Главный специалист отдела бухгалтерского учёта, Фонд
Газпром социальные инициативы, г. Санкт-Петербург, Россия*

Аннотация. В статье рассмотрены основные аспекты учета оценочных обязательств, виды оценочных обязательств, методика и порядок их отражения в бухгалтерском учете. Проблематика исследования обусловлена отсутствием четко регламентированных методов оценки данных обязательств в российских стандартах бухгалтерского учета, что приводит к необходимости разработки и использования организациями собственных алгоритмов или применения методов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ. Показано, что оценочные обязательства играют ключевую роль в обеспечении достоверности бухгалтерской отчетности и управления финансовыми потоками. Оценочные обязательства, как инструмент предвидения будущих затрат и рисков, позволяют компании не только соблюдать требования законодательства, но и обеспечивать эффективное управление финансовыми потоками, что особенно важно в условиях экономической нестабильности. Сделан вывод, что российское законодательство устанавливает базовые требования к учету оценочных обязательств, однако остается значительное пространство для интерпретации и применения профессионального суждения. На практике используются различные методы расчёта резервов на оплату отпусков: точный расчёт по каждому сотруднику, расчёты по группам сотрудников, нормативный метод, регламентированный Налоговым кодексом Российской Федерации. Научным результатом исследования являются рекомендации по корректировке величины резервов в случае изменения условий или появления новой информации, что позволяет повысить гибкость учета и достоверность отчетности. Обосновано, что выбор конкретной методики формирования резервов должен учитывать особенности деятельности компании, количество сотрудников и трудоёмкость предполагаемых расчётов.

Ключевые слова: оценочные обязательства, оценочные резервы, резерв на оплату отпусков.

ESTIMATED LIABILITIES AND ESTIMATED RESERVES. ANALYSIS OF ESTIMATED WAGE OBLIGATIONS

Kovtun M.V., Chief Specialist of the Accounting Department, Gazprom Social Initiatives Foundation, Saint Petersburg, Russia

Abstract. The article discusses the main aspects of accounting for estimated liabilities, types of estimated liabilities, methodology and procedure for their reflection in accounting. The research problem is caused by the lack of clearly regulated methods for assessing these obligations in Russian accounting standards, which leads to the need for organizations to develop and use their own algorithms or apply methods provided for by the Tax Code of the Russian Federation. It is shown that estimated liabilities play a key role in ensuring the reliability of accounting statements and financial flow management. Estimated obligations, as a tool for anticipating future costs and risks, allow the company not only to comply with legal requirements, but also to ensure effective management of financial flows, which is especially important in conditions of economic instability. It is concluded that Russian legislation establishes basic requirements for accounting for estimated obligations, however, there remains considerable room for interpretation and application of professional judgment. In practice, various methods of calculating vacation allowances are used: accurate calculations for each employee, calculations for groups of employees, and the regulatory method regulated by the Tax Code of the Russian Federation. The scientific result of the study is recommendations for adjusting the amount of reserves in the event of a change in conditions or the appearance of new information, which allows for increased accounting flexibility and reliability of reporting. It is proved that the choice of a specific method of forming reserves should take into account the specifics of the company's activities, the number of employees and the complexity of the proposed calculations.

Keywords: estimated liabilities, estimated reserves, reserve for vacation pay.

JEL classification: M41, Q01, Q14.

Для цитирования: Ковтун М.В. Оценочные обязательства и оценочные резервы. Анализ оценочных обязательств по оплате труда // Прогрессивная экономика. 2025. № 1. С. 184–194. DOI: 10.54861/27131211_2025_1_184.

Статья поступила в редакцию: 23.01.2025 г. Одобрена после рецензирования: 28.01.2025 г. Принята к публикации: 29.01.2025 г.

For citation: Kovtun M.V. Estimated liabilities and estimated reserves. Analysis of estimated wage obligations // Progressive Economy. 2025. No. 1. pp. 184–194. DOI: 10.54861/27131211_2025_1_184.

The article was submitted to the editorial office: 23/01/2025. Approved after review: 28/01/2025. Accepted for publication: 29/01/2025.

Введение

Бухгалтерский учет общества предполагает точное отражение её финансового состояния посредством документирования всех хозяйственных операций и своевременного их отражения на счетах бухгалтерского учета. При этом в процессе деятельности организации возникают ситуации, которые в будущем могут создать определенные условия или оказать влияние на её ключевые финансовые показатели. Особое внимание в рамках оценочных обязательств уделяется обязательствам по оплате труда, включая выплаты за неиспользованные отпуска, бонусы и выходные пособия, поскольку данные обязательства формируются на основании прогнозов и предполагают использование различных методов оценки. Анализ данных обязательств позволяет организациям планировать финансовые ресурсы и избегать внезапных расходов, негативно влияющих на ликвидность.

Актуальность исследования учетных аспектов оценочных обязательств обусловлена необходимостью повышения качества финансовой отчетности в условиях усиления требований к ее прозрачности и достоверности, а также возрастающей ролью прогнозируемых данных в управлении финансами. Корректное отражение оценочных обязательств, таких как обязательства по оплате труда и другие резервы, позволяет организациям минимизировать риски искажения ключевых показателей, улучшить управление ресурсами и обеспечить доверие со стороны заинтересованных сторон, что особенно важно в условиях нестабильной экономической среды, где точность и своевременность учета становятся важнейшими инструментами финансовой устойчивости [3]. Таким образом, *целью* статьи является исследование основных аспектов учета оценочных обязательств, видов оценочных обязательств, а также описание методики и порядка их отражения в бухгалтерском учете.

Обзор литературы

Современные подходы к учету оценочных обязательств и резервов играют важную роль в обеспечении достоверности финансовой отчетности, особенно в условиях усиления требований к международной сопоставимости данных. Сравнение российских стандартов бухгалтерского учёта (ПБУ 8/2010) с Международными стандартами финансовой отчётности (МСФО, в частности IAS 37) показывает, что российская практика требует дальнейшей адаптации для соответствия международным стандартам, что особенно актуально для крупных компаний с международными обязательствами [1; 4]

Оценочные обязательства помогают проанализировать будущие затраты, которые компания ожидает понести, установить для этих затрат приблизительную оценку и отразить указанные расчетные обязательства в бухгалтерском учете и отчетности. Оценочные обязательства способствуют более точной оценке финансового состояния компании, они помогают её собственникам более рационально планировать бюджет, а инвесторам дают наиболее актуальную информацию о текущем состоянии организации.

Определение оценочных обязательств закреплено в ПБУ 8/2010 [7] и МСФО (IAS) 37 [2]. Оценочное обязательство представляет собой обязательство с неопределённым сроком исполнения или величиной. Основное различие между ПБУ и МСФО заключается в трактовке подходов к дисконтированию обязательств, а также в степени детализации критериев их признания [10]. Например, в МСФО обязательства подлежат дисконтированию, если фактор времени существенно влияет на их стоимость, тогда как в ПБУ дисконтирование ограничивается обязательствами со сроком исполнения более 12 месяцев.

Оценочные обязательства становятся важным объектом анализа из-за их значительного влияния на финансовые показатели и управленческие решения. В научной литературе, посвященной вопросам организации и совершенствования бухгалтерского учета, обоснована необходимость включения новых категорий обязательств, обусловленных изменениями в законодательстве и экономической практике [3; 9]. В частности, обязательства по оплате труда, резервы на отпуск сотрудников и корпоративных пенсионных программ – являются ключевыми элементами в системе учёта оценочных обязательств, так как напрямую влияют на формирование расходов компании и её финансовые результаты.

В российской бухгалтерской практике наблюдается существенный прогресс в области учета оценочных обязательств, однако остаются проблемы, связанные с методологией их анализа и отражения в отчетности. Усиление нормативного регулирования, а также гармонизация с международными стандартами, являются необходимыми условиями повышения качества учета. В частности, применение более гибких и детализированных методик анализа, предлагаемых в научной литературе, может существенно улучшить достоверность и полезность финансовой информации для управления и принятия решений.

Результаты и обсуждение

В российском законодательстве учет оценочных обязательств регламентирован ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Данное ПБУ трактует оценочное обязательство как обязательство, у которого не определён срок его исполнения либо не определена его величина [0]. При этом организация с определенной степенью достоверности может сказать, что данное обязательство возникнет в процессе ее деятельности, что в будущем приведёт к оттоку её денежных средств, но в какой точный срок это произойдет и в каком размере она сказать не может. В международных стандартах учет оценочных обязательств регламентируется МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [2]. При этом терминология, порядок признания, оценки и списания оценочных обязательств в российском и международном стандартах практически идентичны.

ПБУ 8/2010 выделяет три условия, при одновременной реализации которых организация должна отразить в бухгалтерском учете оценочное обязательство. Данные условия представлены на рисунке 1.



Рис. 1. Условия признания оценочного обязательства

Источник: составлено автором по данным [7]

Следует отметить, что все организации обязаны применять ПБУ 8/2010 за исключением организаций, которые имеют право на упрощенные способы ведения бухгалтерского учета. В п.2 ПБУ 8/2010 сказано о том, что данный стандарт не применяется в отношении оценочных резервов [7]. Рассмотрим, что такое оценочные резервы и как они регламентированы в российском законодательстве.

Оценочные резервы по своей сути являются резервами, создаваемыми под обесценение какого-либо актива или обязательства, и призваны корректировать их стоимость в бухгалтерском балансе. В ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений» сказано о том, что величина создаваемых организацией оценочных резервов является оценочным значением [6]. Изменение оценочного значения связано появлением новой информации и связано с изменением будущих экономических выгод или обязательств организации. Примерами оценочных резервов являются – резервы под обесценение товарно-материальных ценностей, резервы под обесценение финансовых вложений, резервы по сомнительным долгам.

Таким образом, оценочные обязательства являются самостоятельным объектом учета, отражаются обособленно в пассиве баланса и учитываются согласно Плану счетов финансово-хозяйственной деятельности на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» [5]. В то время как оценочные резервы не раскрываются в бухгалтерском балансе отдельной строкой, а лишь корректируют в большую или меньшую стороны тот актив или обязательство, по которому они создавались.

В рамках данной статьи мы не будем касаться оценочных резервов, а рассмотрим только отдельные виды оценочных обязательств, а именно оценочные обязательства, связанные с оплатой труда. Данные виды оценочных обязательств прямо не упомянуты в ПБУ 8/2010, однако в пп. а п.2

данного стандарта сказано, что он не применяется к договорам, в которых хотя бы одна сторона не выполнила свои обязательства на отчетную дату, за исключением трудовых договоров.

В первую очередь остановимся на самом широко распространенном в повседневной практике российских организаций виде оценочного обязательства – резерв на оплату отпусков. В российских стандартах бухгалтерского учета отсутствует порядок определения величины оценочного обязательства по оплате отпусков, в то же время в практике организаций сформировалось несколько методик оценки предстоящего обязательства. В учетной политике для целей бухгалтерского учета организация должна утвердить выбранную методику, а также периодичность начисления резерва: ежемесячно, ежеквартально или ежегодно [5].

Общий алгоритм расчета резерва на оплату предстоящих отпусков выглядит следующим образом:

1. Определить на отчетную дату количество дней неиспользованного отпуска по всем работникам.

2. Рассчитать среднюю дневную заработную плату, исходя из начисленной заработной платы за 12 месяцев, предшествующих отчетной дате. Расчет производится в соответствии с Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (утв. Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 N 922) [5].

3. Рассчитать сумму оценочного обязательства путем произведения количества дней неиспользованного отпуска и средней заработной платы.

4. Рассчитанную сумму резерва необходимо увеличить на сумму начисленных страховых взносов в соответствии с рекомендациями Р-23/2011 КпР «Оценочные обязательства по расчетам с работниками» [8].

Первый метод заключается в точном расчете обязательства по каждому работнику. Данный метод является самым трудоемким, но наиболее точно отражает сумму будущего обязательства по оплате отпусков. Резерв на предстоящую оплату отпусков ($P_{\text{общ}}$) рассчитывается по каждому работнику по формулам (1 – 3):

$$P_{\text{отп}} = K * C_{\text{зп}} \quad (1)$$

где $P_{\text{отп}}$ – сумма резерва на оплату отпуска, K – количество неиспользованных дней отпуска, $C_{\text{зп}}$ – средний дневной заработок работника.

$$P_{\text{стр}} = P_{\text{отп}} * T \quad (2)$$

где $P_{\text{стр}}$ – сумма резерва в части страховых взносов, T – действующий тариф страховых взносов на отчетную дату.

$$P_{\text{общ}} = P_{\text{отп}} * P_{\text{стр}} \quad (3)$$

Вторая методика расчета предполагает расчет по организации в целом, либо по отдельным подразделениям организации, которые могут быть сгруппированы в зависимости от того, на какой счет затрат относятся расходы на оплату труда указанных групп персонала. Далее выделяются следующие этапы расчета:

1. Определяем количество неиспользованных дней отпуска на отчетную дату по каждой группе работников либо по организации в целом.

2. Рассчитываем среднюю дневную заработную плату по каждой группе работников по следующей формуле (4):

$$C_{p_{\text{зп}}} = \frac{\text{Выплаты, включаемые в расчет за 12 месяцев}}{12 * 29,3 * \text{Количество работников в группе}} \quad (4)$$

3. На третьем шаге определяем сумму резерва, относящейся к каждой группе работников, путем произведения количества дней отпуска и среднего дневного заработка каждой группы работников.

4. Последним этапом мы рассчитываем сумму резерва по страховым взносам путем умножения суммы рассчитанного резерва по отпускам и тарифа страховых взносов.

И наконец есть третий метод, установленный статьей 324.1 Налогового Кодекса РФ для целей налогового учета, однако он также может применяться организациями и в бухгалтерском учете и называется нормативный метод.

Порядок исчисления суммы резерва при данном методе:

1. Необходимо определить предполагаемую сумму расходов на оплату труда за год с учетом начисленных на эту сумму страховых взносов. Данный показатель можно взять исходя из суммы начисленной заработной платы за прошлый год, либо исходя из действующих тарифных ставок и окладов и плановой численности работников на текущий год.

2. Рассчитать предполагаемую сумму отпускных на следующий год. Данный показатель можно вычислить на основе данных за предыдущий год, либо по плановой продолжительности отпусков на текущий год. Сумму отпускных необходимо брать с учетом начисленных на эти суммы страховых взносов.

3. На третьем шаге определяем процент отчислений в резерв по формуле (5):

$$\%_{\text{отч}} = \frac{ПР}{ФОТ} * 100\% \quad (5)$$

где ПР – предполагаемая сумма отпускных за год, ФОТ – предполагаемая сумма расходов на оплату труда за год.

4. На последнем шаге мы рассчитываем ежемесячную (ежеквартальную) сумму отчислений в резерв (6):

$$P = \%_{\text{отч}} * \text{ФОТ} \quad (6)$$

где P – сумма отчислений в резерв ежемесячно (ежеквартально), ФОТ – фактическая сумма оплаты труда за текущий месяц (квартал) (с учетом начисленных страховых взносов).

Таким образом производятся отчисления в резерв на оплату отпусков до того момента пока они не достигнут предельной суммы отчислений на год, рассчитанной на втором этапе.

В заключение стоит отметить, что при выборе и закреплении определенного алгоритма формирования резерва предстоящих отпусков в учетной политике организации следует в первую очередь следовать принципу рациональности: учитывать особенности деятельности, количество работников, трудоемкость предполагаемых расчетов, периодичность формирования резерва.

Следующие оценочные обязательства, которые возникают исходя из условий трудовых договоров, заключенных между работодателем и работником, а также с учетом положений утвержденных внутренних локальных актов организации по оплате труда, связано с выплатой годовых премий работникам и вознаграждений за выслугу лет.

Резервы под указанные оценочные обязательства формируют только те организации, системой оплатой труда и материального стимулирования которых предусмотрены указанные виды выплат. При этом резерв будет формироваться только в том случае, если у организации имеется достаточная уверенность в том, что будут достигнуты определенные финансовые показатели, либо иные условия, по результатам которых работники имеют право на выплату соответствующих вознаграждений. В данном случае следует руководствоваться профессиональным суждением при оценке вероятности наступления определенного события и количественной оценке будущих событий.

Особенность данного вида резерва связана с тем, что отчисления в него производятся в одном налоговом периоде, а его использование происходит уже в следующем налоговом периоде.

Поскольку ПБУ 8/2010 и иные законодательные акты не дают нам каких-либо алгоритмов в части порядка формирования указанных резервов, то чаще всего на практике организации с целью сближения бухгалтерского и налогового учета используют методику, установленную п.6 ст.324.1 Налогового Кодекса РФ. Это так называемый нормативный метод, аналогичный порядку формирования резерва на оплату отпусков:

1. Необходимо определить предполагаемую сумму расходов на оплату труда за год с учетом начисленных на эту сумму страховых взносов.

2. Рассчитать ориентировочную сумму планируемого к выплате вознаграждения по итогам работы за год с учетом начисленных на эту сумму страховых взносов.

3. Вычисляем процент отчислений в резерв по формуле (7):

$$\%_{\text{отч}} = \frac{\text{ПР}}{\text{ФОТ}} * 100\% \quad (7)$$

где ПР – предполагаемая сумма вознаграждения за год, ФОТ – предполагаемая сумма расходов на оплату труда за год.

4. На последнем шаге мы рассчитываем ежемесячную (ежеквартальную) сумму отчислений в резерв (8):

$$P = \%_{\text{отч}} * \text{ФОТ} \quad (8)$$

где P – сумма отчислений в резерв ежемесячно (ежеквартально), ФОТ – фактическая сумма оплаты труда за текущий месяц (квартал) (с учетом начисленных страховых взносов).

В случае получения новой актуальной информации в отношении показателей, которые могут оказать влияние на сумму оценочного обязательства, размер созданного резерва подлежит корректировке в течение отчетного года. В случае увеличения оценочного обязательства производится доначисление сумм на те же счета затрат, что и первоначального созданный резерв (Дт 08, 20, 26, 44, Кт 96). В случае уменьшения – излишне начисленные суммы относятся на прочие доходы организации (Дт 96 Кт 91).

Выбор методики расчёта резерва на оплату отпусков должен основываться на ряде ключевых факторов, которые учитывают особенности деятельности организации, структуру персонала, требования законодательства и принципы рациональности. Для крупных компаний с большим числом сотрудников и сложной структурой рекомендуется применять точный метод расчёта, который обеспечивает максимальную точность, так как расчет осуществляется по каждому сотруднику индивидуально.

Средние компании могут выбирать расчёт по группам сотрудников, особенно если персонал разделён по подразделениям или категориям, связанным с различными видами деятельности. Метод расчета по группам сотрудников позволяет оптимизировать трудозатраты на расчёты, сохраняя при этом достаточный уровень точности. Компании, заинтересованные в минимизации трудозатрат на расчёты, могут использовать нормативный метод, регламентированный Налоговым кодексом РФ, который позволяет заранее рассчитать сумму отчислений в резерв на основе предполагаемых расходов и обеспечить равномерное формирование обязательств в течение

года. Данный метод подходит для организаций с небольшим штатом, где детализация данных не требуется в столь высокой степени.

Выводы

Таким образом, анализ показал, что ПБУ 8/2010 предоставляет лишь общие рамки для учета оценочных обязательств, оставляя организациям значительное пространство для применения профессионального суждения, что обуславливает необходимость адаптации методов учета к индивидуальным особенностям деятельности компании, но в то же время требует высокой квалификации специалистов и разработанных подходов к расчетам. В процессе исследования автором были описаны три основные методики расчета резерва на оплату отпусков, которые представляют собой практическое решение, способное упростить процесс учета и повысить его прозрачность. Рациональный подход к выбору методик формирования резервов, закрепленный в учетной политике, становится важным инструментом стратегического планирования современных предприятий, поскольку позволяет обеспечивать эффективное управление финансовыми потоками, что особенно важно в условиях экономической неопределенности и нестабильности.

Литература

1. Малицкая В.Б., Чиркова М.Б., Кеворкова Ж.А., Запорожцева Л.А., Ширококов В.Г. Учетное обеспечение оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов по российским и международным стандартам // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2022. Т. 15. № 4 (75). С. 210–223.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 17.02.2021) // СПС Консультант Плюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/.
3. Мулхм Р. Совершенствование организации учета собственного капитала в организациях АПК // Прогрессивная экономика. 2024. № 11. С. 211–221.
4. Пащенко Т.В., Шакирова Н.Н. Формирование подходов к анализу оценочных обязательств // Учет. Анализ. Аудит. 2022. Т. 9. № 6. С. 22–35.
5. Постановление Правительства РФ от 24.12.2007 N 922 (ред. от 10.12.2016) «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» // СПС Консультант Плюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_73789/.
6. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения

оценочных значений» (ПБУ 21/2008)» // СПС Консультант Плюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/

7. Приказ Минфина России от 13.12.2010 N 167н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)» (Зарегистрировано в Минюсте России 03.02.2011 N 19691) // СПС Консультант Плюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/.

8. Рекомендация Р-23/2011 КпР «Оценочные обязательства по расчетам с работниками» // НКО ФОНД НРБУ «БМЦ». URL: <http://bmcenter.ru/Files/mp-1-kpt>.

9. Серебрякова Т.Ю. Проблемные вопросы учета оценочных обязательств в связи с оплатой труда // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 3. С. 45–54

10. Сулейманов Н. С. Начисление оценочных резервов и оценочных обязательств и их влияние на финансовые результаты в бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий // Учет. Анализ. Аудит. 2024. Т. 11. № 2. С. 74-83.