

АУДИТ РЕЗЕРВОВ НА ОПЛАТУ ОТПУСКОВ

Поварова Елизавета Сергеевна,

канд. экон. наук, аудитор,
e-mail: eliza.grishina@mail.ru,
ООО «АромсБух-Аудит»

В сфере регулирования бухгалтерского учета наметилась тенденция сближения российских стандартов учета с международными стандартами финансовой отчетности. Основное положение, принимаемое из концепции международных стандартов, является отражение текущей стоимости статей бухгалтерской (финансовой) отчетности. В качестве одного из подобного положения является создание резервов в учете, в целях отражения достоверных данных в отчетности, повышая тем самым информативность у пользователей бухгалтерской отчетности.

В статье рассматриваются особенности формирования резервов по отпускам в компании. Выплачиваемые виды отпусков в зависимости от видов деятельности компаний, оказывают влияние на формирование резервов по отпускам. Их влияние на формирование резерва по отпускам рассмотрено в данной статье. Автором выделены факторы, влияющие на риск существенного искажения сформированной величины резерва на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемым лицом. Приведенный в статье перечень факторов способствует проведению качественного проведению аналитических процедур. Предложены аудиторские процедуры для проверки резервов на оплату отпусков. В статье предложены макеты рабочих документов для аудитора, позволяющие определить возможность искажения статей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ключевые слова: резерв на оплату отпуска, оценочное обязательство, аудиторские процедуры

AUDIT OF PROVISION FOR UNUSED VACATION

Povarova E.S.,

Candidate of Economic Sciences, Auditor,
e-mail: eliza.grishina@mail.ru,
LLC «AromsBuch-Audit

In the area of accounting regulation, there is a tendency for Russian accounting standards to converge with international financial reporting standards. The main provision, taken from the concept of international standards, is a reflection of the current value of the articles of accounting (financial) statements. One such provision is the creation of provision in the accounting, in order to reflect reliable data in the reporting, thereby increasing the informativeness of accounting users.

The article discusses the features of the creation of provision for unused vacation in the company. The types of vacation, depending on the activities of the companies, influence on the provision of vacation. Their influence on the formation of the provision for unused vacation is considered in the article. The author has identified the factors that affect the risk of material misstatement of the formed provision for unused vacation for the preparation of accounting (financial) statements of the audited entity. The list of factors given in article promotes carrying out qualitative carrying out analytical procedures. Audit procedures have been proposed to verify provision for unused vacation. The article offers models of working documents for the auditor to determine the possibility of distortion of the articles of accounting (financial) statements.

Keywords: provision for unused vacation, valuation obligation, audit procedures

DOI 10.21777/2587-554X-2018-2-50-55

В настоящее время в законодательной сфере регулирования бухгалтерского учета наметилась тенденция сближения российских стандартов учета с международными стандартами финансовой отчетности (далее МСФО). Отражение текущей (рыночной) стоимости активов компании в отчетности является основной концепцией международных стандартов. В российских стандартах учета, создание различных резервов направлено на отражение рыночной стоимости показателей статей бухгалтерской (финансовой) отчетности компаний. Это способствует повышению её достоверности, более объективному отражению событий финансово-хозяйственной деятельности компаний и результатов воздействия факторов внешней и внутренней среды, повышая тем самым информативность у пользователей бухгалтерской отчетности.

Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденное Приказом Минфина России от 13.12.2010 г. № 167н (Далее ПБУ 8/2010), обязывает все компании, за исключением субъектов малого предпринимательства применяющих упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, применять указанное положение и признавать оценочные обязательства, которые могут возникнуть из норм законодательства, нормативно-правовых норм, судебных решений, договоров.

Трудовым кодексом РФ предусмотрена обязанность работодателей предоставления сотрудникам ежегодных отпусков продолжительностью 28 календарных дней. В связи с этим исходя из норм законодательства и трудовых договоров с сотрудниками, у компаний возникает обязанность признать в бухгалтерском учете оценочное обязательство по оплате отпускных и компенсационных выплат за неиспользованный отпуск сотрудников в случае их увольнения.

Резерв на оплату отпусков является оценочным обязательством, так как удовлетворяет условиям п. 4 ПБУ 8/2010. Резерв на оплаты отпусков создается в связи с тем, что компания на отчетную дату не может точно определить величину обязательства (сумму отпускных выплат сотрудникам) и срок их исполнения (периоды отпусков сотрудников в предстоящем периоде).

Создание резерва на предстоящую оплату отпусков соответствует условиям признания оценочных обязательств. В результате заключенных трудовых договоров с сотрудниками у организации в будущем возникает обязанность выплаты отпускных либо компенсаций за неиспользованный отпуск. Выполняется и второе условие признания резерва: расходы в виде выплаты отпускных приведут к уменьшению экономических выгод организации, что соответствует критериям признания расходов в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации». В определении расходов организации понимается уменьшение экономических выгод в результате возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала. Третий критерий признания резерва на оплату отпусков в качестве оценочного обязательства заключается в том, что величина резерва может быть надежно и обоснованно оценена.

Периодичность создания резерва определяется организацией на отчетную дату. При этом отчетной датой может быть каждый последний день месяца или квартала, в случае если компания составляет промежуточную отчетность [4, с. 198].

В настоящее время законодательно не закреплен порядок расчета резерва, в связи с этим, различные авторы предлагают различные подходы к определению величины резерва [8, с. 45].

Авторы научных статей предлагают различные методики расчета резервов. Каждая из предлагаемых методик оказывает непосредственное влияние на финансовый результат организации.

Автор Горячих С.П. выделяет несколько методик определения величины резерва путем: определения среднедневного заработка каждого работника; определения среднедневного заработка по подразделению в целом, либо процентом от начисленной зарплаты [1, с. 59].

Мелехиной Т.И. предложено использовать для расчета показателя среднедневного заработка по истекшему периоду, т.е. использовать начисленную сумму отпускных выплат сотрудникам в истекшем году и количество оплаченных дней отпуска за тот же период. При этом предлагается корректировать обязательство на изменение показателей в следующем году, например, сокращение или увеличение штата, изменение окладов [5, с. 256].

При выборе методики расчета, необходимо обязательное закрепление последовательности её расчета в учетной политике с соблюдением всех принципов формирования учетной политики. Различные методики расчета необходимо оценивать и применять организацией исходя из специфики и вида экономической деятельности компании, масштабов деятельности [2, с. 99; 3, с. 29].

Таким образом, величина резерва на оплату отпуска должна быть рассмотрена аудитором с особой тщательностью. Величина резерва рассчитывается в большинстве случаев автоматически, однако, существует риск существенного искажения ввиду сложного процесса проведения его инвентаризации и вероятности маневрирования данным показателем в целях достижения желаемых финансовых показателей. В связи с этим, аудитору необходимо:

- определить обоснованность применяемой методики расчетов резервов предприятием;
- оценить риск искажения показателя, исходя из применяемых предприятием средств расчета;
- квалификацию сотрудников, осуществляющих расчет показателя.

В связи с этим, не менее важную роль при выборе методики расчетов приобретает вид экономической деятельности организации и виды отпусков, которые обязана выплачивать организация исходя из норм законодательства и внутренних локальных актов компании. Таким образом, при расчете в организации иных отпусков, чем ежегодный основной оплачиваемый отпуск для определения суммы резерва необходимо учитывать особенности расчета дополнительных, учебных отпусков и отпуска различным категориям работников.

В трудовом законодательстве выделяются следующие виды отпусков: основные, дополнительные и учебные отпуска. Указанные виды отпусков оказывают влияние на процесс формирования резерва.

К дополнительным видам относятся отпуска работникам, занятым на вредных, опасных условиях труда, работникам с ненормированным рабочим днем, работникам, выполняющим работы особого характера, работникам, осуществляющим работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям.

Выплаты по дополнительным отпускам в будущем, также должны быть включены в расчет резерва на оплату отпусков.

Оплата ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска, связанного с работой на вредных и опасных условиях труда, подлежит оплате, в случае, если по результатам специальной оценки условий труда данные условия трудовой деятельности работников отнесены к вредным условиям труда 2, 3 или 4 степени либо опасным условиям труда. В этом случае, минимальная продолжительность ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска работникам составляет 7 календарных дней (ст. 117 ТК РФ). Таким образом, организациям с незначительным числом рабочих мест с вредными или опасными условиями труда, возможно использовать методики создания резерва исходя из расчета среднего дневного заработка каждого сотрудника отдельно. Однако, на предприятии со значительным удельным весом рабочих мест с вредными и опасными условиями труда возможно использование методики расчета резерва, основанном на определении среднедневного заработка по подразделению в целом. Это позволит снизить трудоемкость расчета резерва и не приведет к существенному искажению статей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Дополнительные дни отпуска сотрудники могут использовать сразу после предоставления им работодателем ежегодного основного отпуска, присоединив тем самым, дни дополнительного отпуска к основному. В целях упрощения расчета резерва, возможно, предусмотреть в графике отпусков графы для указания планируемых дней дополнительного отпуска сотрудникам.

Кроме того, выплата дополнительных видов отпусков предусмотрена законодательством для отдельных категорий граждан. Дополнительные отпуска могут быть предоставлены следующим работникам: инвалидам, работникам в связи с профессиональными заболеваниями, отпуска медицинским работникам.

Особый вид отпускных выплат составляют оплаты отпуска сотрудникам, занятым вахтовым методом работы. Указанные отпуска также должны входить в расчет при определении суммы резерва. При этом данный вид отпуска предоставляется сотрудникам, занятым вахтовым методом работы, только после использования сотрудником междувахтовых дней отдыха.

Дополнительные отпуска могут быть включены в резерв на оплату только при наличии прямого указания на это в учетной политике предприятия. Таким образом, формирование резерва на дополнительные отпуска является правом, но не обязанностью предприятия.

При этом аудитору важно проанализировать следующие факторы, которые могут оказать влияние на риск существенного искажения рассматриваемого показателя:

- периодичность проведения инвентаризации резервов;
- текучесть кадров;
- виды предоставляемых отпусков исходя из вида деятельности компании;
- наличие автоматизированных средств расчетов;
- квалификация сотрудников бухгалтерской службы;
- количество подразделений на предприятии;
- количество счетов учета начислений резервов на предприятии (счета 20, 23, 25, 26, 44 и др.).
- локальные нормативные документы по утверждению методики расчета резерва и процедуры их утверждения.

На рисунке 1 представлены указанные факторы, рассматриваемые аудитором при аудите резерва на отпуска.

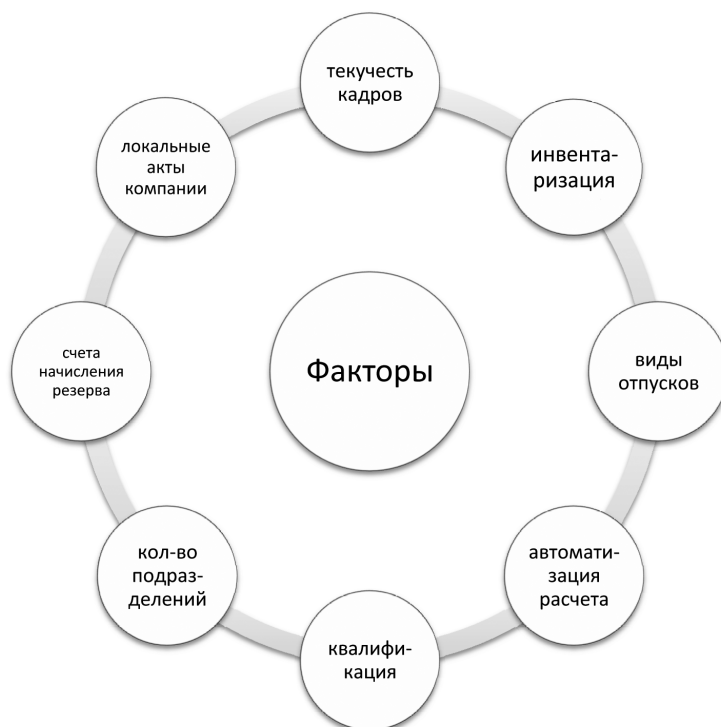


Рисунок 1 – Факторы, влияющие на риск существенного искажения сумм резерва по отпускам (составлено автором)

Рассматриваемые факторы и их влияние на процесс формирования и расчет резерва необходимо отразить в рабочих документах аудитора.

На основе рассматриваемых факторов аудитор сможет предварительно оценить подверженность величины резерва существенным искажениям. Наличие нескольких видов отпусков на предприятии, включаемых в расчет резерва, усложняет процесс расчета и может привести к наличию ошибок в расчетах. Высокие показатели текучести кадров позволят понять аудитору трудоемкость расчетов и оценить обоснованность включения в расчет резерва отпусков сотрудников, отработавших менее 6 месяцев на предприятии. Именно по истечении данного периода времени сотруднику возможно предоставить отпуск в силу ст. 122 ТК РФ. Включение в резерв сумм отпускных выплат сотрудникам, проработавшим менее 6 месяцев на отчетную дату формирования резерва, приводит к искажению рассчитанной суммы резерва и может свидетельствовать о регулировании со стороны руководства величины резерва для формирования планируемого финансового результата.

Оценка влияния указанных факторов на формирование сумм резерва способствует более полному пониманию особенностей формирования резервов на предприятии при проведении аудиторских процедур.

После анализа и оценки факторов, аудитор может провести процедуры проверки правильности отражения сумм в резерве исходя из следующих показателей:

- виды отпусков, включаемых в расчет, согласно учетной политике предприятия;
- количество дней предоставленного отпуска без сохранения заработной платы. Согласно ст. 121 ТК РФ, более 14 календарных дней отпуска без сохранения заработной платы будут влиять на расчет количества дней ежегодного оплачиваемого отпуска, который положен сотруднику.
- дата приема сотрудника. Дата приема сотрудника на работу влияет на включение сумм отпускных выплат в резерв.

После проведения выборки подразделения и сотрудников в них трудоустроенных для дальнейшей документальной проверки, один из рабочих документов аудитора по проверке количества дней отпускных выплат, включаемых в расчет, возможно представить в табличной форме (см. таблицу 1).

Таблица 1 – Макет рабочего документа по проверке количества дней отпускных выплат, включаемых в расчет величины резерва по отпускам

ФИО сотрудника	Дата трудоустройства	Кол-во дней отпуска	Кол-во дней отпуска за свой счет	Кол-во дней отпуска, по данным аудитора	Кол-во дней отпуска, по данным аудируемого лица	Расхождения	Комментарий или вывод аудитора

По завершении расчета количества дней неиспользованного отпуска, по которым должен быть сформирован резерв необходимо указать в рабочих документах величину резерва, рассчитанную по данным аудитора (см. таблицу 2).

Таблица 2 – Макет рабочего документа по проверке величины резерва по отпускам

ФИО сотрудника	Сумма среднего заработка	Кол-во дней отпуска, включаемых в расчет резерва	Сумма резерва, рассчитанная по данным аудитора	Сумма резерва, рассчитанная по данным аудируемого лица	Расхождения	Комментарий или вывод аудитора

На начальном этапе проведения аудита резерва, при применении аналитических процедур, возможно выявить существенное искажение величины резерва. Например, в случае если, количество сотрудников, суммы отпускных выплат по которым включены в резерв значительно меньше, чем по сравнению с данными на начало периода, а сумма резерва на конец периода значительно больше суммы начисленного резерва по сравнению с данными на начало периода, то существует риск существенного искажения величины резерва.

Проверка величины резерва на оплату отпусков является одним из наиболее сложных показателей проверки, в связи с чем аудитору необходимо применять различные виды процедур и профессиональный скептицизм.

Список литературы

1. *Горячих С.П.* Резерв на отпуска в бухгалтерском учете: методические подходы к формированию // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 24 (366). – С. 56–61.
2. *Зуева И.А.* Организационные и методические основы внедрения системы контроллинга в промышленной организации // Вестник Московской государственной академии делового администрирования. Серия: Экономика. – 2010. – № 6. – С. 96–110.
3. *Зуева И.А.* Система бухгалтерского учета как элемент информационной среды // Вестник Московской государственной академии делового администрирования. Серия: Экономика. – 2010. – № 4. – С. 26–34.
4. *Колесник Н.Ф.* Особенности формирования оценочных резервов и их влияние на показатели платежеспособности предприятия // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2017. – Т. 10. – Вып. 2. – С. 192–204.
5. *Мелехина Т.И.* Бухгалтерский и налоговый учет резерва на оплату отпусков в некоммерческих организациях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – № 11 (371). – С. 12–17.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденное Приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015).
7. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 05.02.2018).
8. *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.

References

1. *Goryachih S.P.* Rezerv na otpuska v buhgalterskom uchete: metodicheskie podhody k formirovaniyu // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2015. – № 24 (366). – S. 56–61.
2. *Zueva I.A.* Organizacionnye i metodicheskie osnovy vnedreniya sistemy kontrollinga v promyshlennoj organizacii // Vestnik Moskovskoj gosudarstvennoj akademii delovogo administrirovaniya. Seriya: EHkonomika. – 2010. – № 6. – S. 96–110.
3. *Zueva I.A.* Sistema buhgalterskogo ucheta kak ehlement informacionnoj sredy// Vestnik Moskovskoj gosudarstvennoj akademii delovogo administrirovaniya. Seriya: EHkonomika. – 2010. – № 4. – S. 26–34.
4. *Kolesnik N.F.* Osobennosti formirovaniya ocenochnyh rezervov i ih vliyanie na pokazateli platezhеспособности predpriyatiya // Finansovaya analitika: problemy i resheniya. – 2017. – Т. 10. – Вып. 2. – S. 192–204.
5. *Melekhina T.I.* Buhgalterskij i nalogovyj uchet rezerva na oplatu otpuskov v nekommercheskih organizacijah // Buhgalterskij uchet v byudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah. – 2015. – № 11 (371). – S. 12–17.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденное Приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015).
7. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 05.02.2018).
8. *Hmara E.G.* Otrazhenie informacii o sozdanii rezerva na oplatu otpuskov v uchetnoj politike organizacii // Vestnik Taganroгskogo instituta upravleniya i ehkonomiki. – 2015. – № 1. – S. 43–49.