

Компания ГАРАНТ

*Российская коммерческая организация (общий режим налогообложения) планирует создавать резерв на оплату отпусков. Каков порядок формирования резерва на оплату отпусков в налоговом и бухгалтерском учете? Возможно ли сблизить порядок формирования резерва на оплату отпусков в налоговом и бухгалтерском учете?*

1. Порядок формирования резерва предстоящих расходов на оплату отпусков (далее - Резерв) в налоговом учете установлен нормами ст. 324.1 НК РФ.

Формирование Резерва в налоговом учете является правом, а не обязанностью налогоплательщиков.

Принятие решения о формировании Резерва обязывает налогоплательщика отразить в учетной политике для целей налогообложения принятый им способ резервирования, определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в Резерв (смотрите дополнительно письма Минфина России от 20.03.2009 N 03-03-06/4/19, от 26.10.2007 N 03-03-06/2/193).

После этого обязательно составляется специальный расчет (смета), в котором отражается расчет размера ежемесячных отчислений в Резерв.

Необходимые для расчета сведения основываются на предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с этих расходов.

Учитывая, что Трудовой кодекс РФ (далее - ТК РФ) не ограничивает максимальный предел продолжительности ежегодных основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работников, то предполагаемая годовая сумма расходов на оплату труда может быть рассчитана исходя из всего количества неиспользованных дней отпуска независимо от того, создается ли Резерв впервые или рассчитывается на очередной год (письмо Минфина России от 24.09.2010 N 03-03-06/1/617).

При этом процент отчислений в Резерв определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

Иными словами, процент ежемесячных отчислений рассчитывается ежемесячно и включается в состав расходов на оплату труда за этот месяц (п. 24 ст. 255, п. 4 ст. 272, п. 2 ст. 324.1 НК РФ).

Ежемесячно организация будет отчислять в резерв в налоговом учете сумму, рассчитанную по следующей формуле:

Размер ежемесячных отчислений в Резерв = Расходы на оплату труда отчетного месяца, включая страховые взносы x Процент отчислений.

Если налогоплательщиком сформирован Резерв, то расходы на оплату отпусков будут учитываться за счет средств сформированного Резерва.

2. Прежде всего отметим, что п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н (далее - Положение), предоставляющий право организации создавать резервы, в том числе на предстоящую оплату отпусков работникам, отменен приказом Минфина России от 24.12.2010 N 186н (далее - Приказ N 186н). Приказ N 186н вступил в силу с бухгалтерской отчетности 2011 года.

Вместе с нормой, ранее существовавшей в п. 72 Положения N 34н, организации утратили право на создание Резерва.

Вместо понятия "создание резерва" законодатель, руководствуясь положениями МСФО, ввел понятие оценочного обязательства, которое возникает у организации, в частности, исходя из норм законодательных и иных нормативных правовых актов.

С 2011 г. формирование Резерва в бухгалтерском учете производится в соответствии с ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (далее - ПБУ 8/2010), так как данное оценочное обязательство соответствует условиям, установленным п. 5 ПБУ 8/2010.

Таким образом, теперь у организаций нет выбора: они обязаны формировать в бухгалтерском учете Резерв, признавая его оценочным обязательством.

Исключения, на которые не распространяются положения ПБУ 8/2010, перечислены в п. 2 ПБУ 8/2010. Кроме того, исключения составляют малые предприятия, которые, как и раньше, могут не формировать резерв (п. 3 ПБУ 8/2010). Других исключений для неприменения указанного ПБУ не предусмотрено.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату (п. 15 ПБУ 8/2010).

Величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также при необходимости мнений экспертов. Организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки (п. 16 ПБУ 8/2010).

В соответствии с п. 17 ПБУ 8/2010 при определении величины оценочного обязательства организация исходит из следующего:

- если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из набора значений, то в качестве такой величины принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на его вероятность;

- если величина оценочного обязательства определяется путем выбора из интервала значений и вероятность каждого значения в интервале равновелика, то в качестве такой величины принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

В соответствии со ст. 114 ТК РФ на время отпуска работникам сохраняется место работы и средний заработок. Таким образом, выплаты при предоставлении ежегодного оплачиваемого отпуска являются одним из случаев предоставления работодателем гарантий, которые производятся за счет его средств (ст. 165 ТК РФ). Следовательно, расходы в виде отпускных есть не что иное, как обязательство работодателя, установленное законодательством (в данном случае - ТК РФ).

Аналогичная точка зрения выражена в письме Минфина России от 14.06.2011 N 07-02-06/107: исходя из ПБУ 8/2010 обязательства организации в связи с возникновением у работников права на оплачиваемые отпуска в соответствии с законодательством РФ являются оценочными обязательствами. С данным письмом Вы можете ознакомиться пройдя по ссылке:  
[http://taxpravo.ru/zakonodatelstvo/statuya-141662-pismo\\_minfina\\_rf\\_ot\\_14\\_iyunya\\_2011\\_g\\_n\\_07](http://taxpravo.ru/zakonodatelstvo/statuya-141662-pismo_minfina_rf_ot_14_iyunya_2011_g_n_07).

В соответствии с п. 8 ПБУ 8/2010 оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов, то есть на счете 96 (План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива (п. 8 ПБУ 8/2010).

Принимая во внимание, что в вопросе речь идет о заработной плате сотрудников, то величина оценочных обязательств относится на расходы по обычным видам деятельности.

Непосредственно порядок признания оценочных обязательств (однократно, ежемесячно, ежеквартально и т.п.), а также методика определения их величины в ПБУ 8/2010 не прописаны.

Принимая во внимание, что п. 72 Положения, содержащий норму о равномерности включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения, утратил силу, полагаем, что организация вправе самостоятельно установить методику расчета и порядок признания оценочного обязательства (однократно, ежеквартально и т.п.). Такое право дает организации п. 7 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации".

3. Поскольку нормы ПБУ 8/2010 не устанавливают конкретной методики определения величины и порядка признания оценочных обязательств, считаем, что организация вправе применять для целей отражения в бухгалтерском учете информации о формировании Резерва порядок, аналогичный порядку формирования Резерва в налоговом учете, что следует закрепить в приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета. Это обеспечит максимальное сближение порядка формирования Резерва в налоговом и бухгалтерском учете.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ  
**Игнатъев Дмитрий**

Контроль качества ответа:

Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ  
**Королева Елена**

*Материал подготовлен на основе индивидуальной письменной консультации, оказанной в рамках услуги Правовой консалтинг.*