

## РОЗДІЛ 6. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

## ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ВІДПУСКНИХ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

## FEATURES OF ACCRUAL AND ACCOUNTING OF VACATIONS IN MODERN ECONOMIC CONDITIONS

УДК 657.1

**Бразілій Н.М.**

к.е.н., доцент

Черкаський державний технологічний університет

**Крот Ю.М.**

к.е.н., доцент

Черкаський державний технологічний університет

У статті розглянуто основні проблеми щодо питань нарахування та обліку відпускних у сучасних умовах господарювання, зокрема сутність, види, особливості перенесення та продовження відпусток відповідно до законодавчих та нормативно-правових вимог України. Особливу увагу приділено питанням документального оформлення обліку відпусток, а також правилам і порядку розрахунку та обліку сум відпускних співробітникам організації, базі для розрахунку відпускних сум, бухгалтерським записам на рахунках бухгалтерського обліку і можливим помилкам, що приводять до застосування штрафних санкцій. У статті доведено необхідність застосування резерву відпусток, що є обов'язковою умовою для підприємств, які функціонують на загальній системі оподаткування. У зв'язку з цим наведено особливості створення резерву відпусток з урахуванням вимог сучасного законодавства, що забезпечить ефективність функціонування системи обліку і звітності та її подальший розвиток.

**Ключові слова:** виплати працівникам, відпустка, резерв відпусток, середня заробітна плата, трудові відносини, зобов'язання з оплати праці.

В статті рассмотрены основные проблемы по вопросам начисления и учета отпускных в современных условиях хозяйствования, в частности сущность, виды, особенности переноса и продолжения отпусков согласно законодательным и нормативно-правовым требованиям Украины. Особое внимание уделено вопросам документального оформления учета отпусков, а также правилам и порядку расчета и учета сум отпускных сотрудникам организации, базе для расчета отпускных сумм, бухгалтерским записям на счетах бухгалтерского учета и возможным ошибкам, приводящим к применению штрафных санкций. В статье было доказано необходимость применения резерва отпусков, что является обязательным условием для предприятий, функционирующих на общей системе налогообложения. В связи с чем приведены особенности создания резерва отпусков с учетом требований современного законодательных требований, что обеспечит эффективность функционирования системы учета и отчетности и ее дальнейшее развитие.

**Ключевые слова:** выплаты работникам, отпуск, резерв отпусков, средняя заработная плата, трудовые отношения, обязательства по оплате труда.

*The actual problems of the formation and regulation of incomes are closely related to the organization of labor remuneration at enterprises, including vacation, as one of the types of employee benefits. The urgency of the chosen topic is explained by the dependence of the size of wages on the living standards of any country. For the vast majority of people, wages are the main source of income. Therefore, issues related to wages (its size, form of accrual and payment, etc.) are among the most relevant for both employees and employers. Modern scientific research is mainly aimed at studying the accounting and control of accrual and payment of wages, but constant attention is paid to specialists-accountants payments for holiday pay. Therefore, issues relating to the calculation of vacations, recognition of them for the purpose of taxation of profits, as well as taxes on the maintenance and accrual of insurance premiums, never lose their relevance. The article, considering these issues, takes into account the main legislative and regulatory requirements, as well as some explanations of the official bodies on the issues of calculation and registration of holidays. The article deals with the main problems of calculating and taking holidays in modern economic conditions. Particular attention is paid to issues of documentary registration of vacation documents, as well as rules and procedures for calculating and accounting for the number of holidays for staff of the organization, the basis for calculating the amount of leave, accounting in accounting accounts and possible errors leading to the use of penalties. The need to apply a vacation reserve is proved, which is a prerequisite for enterprises operating on the general system of taxation. In addition, the creation of an enterprise for the payment of holidays to employees is carried out with a view to the uniform inclusion of expenses of future periods to expenses of the reporting period. In this connection, the peculiarities of creating a vacation reserve in accordance with the requirements of modern legislation are provided, which will ensure the efficiency of the accounting and reporting system and its further development.*

**Key words:** employee benefits, vacation, reserve vacations, average wages, labor relations, wage obligations.

**Постановка проблеми.** Сучасний період економічного розвитку нашої держави пов'язується з необхідністю зростання стабільності, виходом економіки з кризи, припиненням соціально-економічного спаду і досягненням позитивних темпів розвитку економіки. Для стабілізації та розвитку соціально-трудова відносин необхідне проведення системи заходів щодо поліпшення процесів інституалізації та застосування законодавчих і правових актів, що забезпечують соціальну справедливість на всіх рівнях взаємодії суб'єктів соціально-трудова відносин.

Всі аспекти соціально-трудова відносин впливають на рівень заробітної плати і доходи працівників. Соціально-трудова відносини, пов'язані з організацією трудової діяльності і її результатами, безпосередньо впливають на формування заробітної плати і доходів. Розвиток трудових відносин приводить до виникнення нових форм соціального партнерства, розвитку соціальної захищеності, підвищення задоволеності трудовою діяльністю. Підвищення рівня оплати праці та реальних доходів населення забезпечує зростання платоспроможного попиту на внутріш-

ньому ринку і є істотним чинником економічного зростання.

З актуальними проблемами формування і регулювання доходів населення тісно пов'язані питання організації оплати праці на підприємствах, в тому числі відпускних як одного з видів виплат працівникам.

Актуальність обраної теми пояснюється залежністю величини заробітної плати від рівня життя населення будь-якої країни. Для більшості людей заробітна плата є основним джерелом доходу. Тому питання, пов'язані із заробітною платою (її величиною, формою нарахування і виплати і ін.), є одними з найбільш актуальних як для працівників, так і для роботодавців.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Питання обліково-аналітичного забезпечення управління в частині інновацій розглядаються у працях В.І. Нагорного, Т.С. Крикунова, С.В. Зубаревої, О.М. Давиденко, О.А. Боярова, Н.П. Кузик, Г.О. Германчук та ін.

Сучасні наукові дослідження головним чином спрямовані на дослідження обліку та контролю нарахування та виплати заробітної плати, однак постійно в центрі уваги практиків перебуває облік розрахунків за виплатою відпускних – оплата щорічної та додаткової відпусток або виплати компенсації за невикористану відпустку, відпустку у зв'язку з навчанням без відриву від виробництва. В умовах сьогодення, що характеризуються динамічним законодавством, питання розрахунку, обліку та виплати відпускних постійно обговорюються та дискутуються, що потребує поглибленого дослідження як на теоретичному, так і на практичному рівнях.

**Постановка завдання.** Мета статті полягає у розкритті особливостей методики нарахування та обліку відпускних у сучасних умовах господарювання.

#### **Виклад основного матеріалу дослідження.**

За трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу заробітну плату. Громадяни України, які перебувають у трудових відносинах із підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої приналежності, а також ті, які працюють за трудовим договором у фізичної особи, мають право на відпустки.

Нарахування відпускних (як і будь-яких інших виплат на користь працівників – фізичних осіб) вимагає від бухгалтера особливої уваги. І це зрозуміло. Адже інтерес до подібних виплат, крім самих працівників, проявляють трудові інспекції (у частині дотримання норм трудового законодавства), ревізори позабюджетних фондів (в частині контролю за нарахуванням та сплатою страхових внесків, виплатою соціальних допомог), податківці (в частині сплати ПДФО і визнання сум відпускних у витратах).

Тому питання, пов'язані з розрахунком відпускних, визнанням їх у цілях оподаткування прибутку, а також утриманням ПДФО та нарахуванням страхових внесків, ніколи не втрачають своєї актуальності. У статті, аналізуючи означені питання, ми будемо виходити зі змісту законодавчих норм, а також роз'яснень офіційних органів, присвячених відпуском.

Право на відпочинок, відповідно до ст. 24 Загальної декларації прав людини, належить до числа основних прав [1]. Крім того, згідно із Законом України «Про відпустки» (від 15.11.1996 р. № 504/96 – ВР) також визначається, що право на відпустки мають громадяни України, які перебувають у трудових відносинах із підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи [2].

Відпусткою називається відпочинок протягом декількох днів поспіль зі збереженням місця роботи і середнього заробітку. Працівники незалежно від того, хто є їх наймачем, від виду укладеного ними трудового договору, форми організації та оплати праці мають право на основну відпустку, якщо інше не передбачено законодавчими актами. Таким чином, право на щорічну оплачувану відпустку належить до основних трудових прав кожного працівника. За своїм юридичним значенням відпустки бувають [2]:

1) щорічні відпустки: основна відпустка; додаткова відпустка за роботу із шкідливими та важкими умовами праці; додаткова відпустка за особливий характер праці; інші додаткові відпустки, передбачені законодавством;

2) додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;

3) творча відпустка;

4) відпустка для підготовки та участі в змаганнях;

5) соціальні відпустки: відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами; відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку; відпустка у зв'язку з усиновленням дитини; додаткова відпустка працівникам, які мають дітей або повнолітню дитину – особу з інвалідністю з дитинства підгрупи А І групи;

6) відпустки без збереження заробітної плати.

Відносини роботодавця і працівника з відпускних питань будуються на підставі трудового законодавства. Працівники, які займаються обліком кадрів і розрахунком оплати праці, повинні розуміти важливість правильного і своєчасного оформлення всіх господарських операцій з надання відпусток працівникам організації. Недотримання вимог законодавства про надання та розрахунок відпусток загрожує санкціями і штрафами, що накладаються як на відповідальних осіб, так і на організацію.

Законодавчо тривалість щорічної відпустки регулюється ст. 6, 7, 8, 19 Закону України «Про відпустки», а також спеціальними нормативними актами, які встановлюють право окремих категорій працівників на додаткові відпустки. Конкретна тривалість щорічної основної та додаткової відпусток установлюється колективним або трудовим договором залежно від результатів атестації робочих місць за умовами праці та часу зайнятості працівника в цих умовах. При цьому щорічні додаткові відпустки за бажанням працівника можуть надаватися одночасно зі щорічною основною відпусткою або окремо від неї. При цьому загальна тривалість щорічних основної та додаткової відпусток не може перевищувати 59 календарних днів, а для працівників, зайнятих на підземних гірських роботах, – 69 календарних днів [2, 10].

Святкові та неробочі дні, установлені ст. 73 КЗпП, під час визначення тривалості щорічної чергової відпустки та додаткових відпусток не враховуються. У разі, якщо на той період, у якому надається відпустка, припадають святкові та неробочі дні, тривалість відпустки збільшується на кількість таких днів. Щорічну відпустку з ініціативи роботодавця можна перенести на інший період, ніж це встановлено графіком відпусток, лише з письмової згоди працівника і за узгодженням із профспількою (іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом). Однак можливо це лише в тому винятковому разі, якщо надання щорічної відпустки в раніше обумовлений період може несприятливо відобразитися на нормальному ході роботи підприємства [2, 10]. Щорічну відпустку на вимогу працівника можна перенести на інший період у разі: порушення роботодавцем строку письмового оповіщення працівника про час надання відпустки не пізніше, ніж за два тижні до початку відпустки; несвоєчасної виплати роботодавцем відпускних, строк виплати яких установлений не пізніше, ніж за три дні до початку відпустки. Перенесення (продовження) відпустки можна здійснити також у разі: тимчасової непрацездатності працівника, засвідченої у встановленому порядку; виконання працівником державних або громадських доручень, якщо відповідно до законодавства він підлягає звільненню на цей час від основної роботи зі збереженням заробітної плати; настання строку відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами; збігу щорічної відпустки з відпусткою у зв'язку з навчанням без відриву від виробництва [10].

За бажанням працівника, вираженим у письмовій формі, і за згодою роботодавця щорічну відпустку можна поділити на частини. Однак при цьому потрібно дотримуватися умови, закладеної в ст. 12 Закону України «Про відпустки»: основна безперервна частина відпустки повинна становити не менше 14 календарних днів, хоча чинним законодавством і не встановлено жорстко, яка частина

відпустки може бути використана першою. До того ж, як відзначає Мінпраці, ст. 12 Закону України «Про відпустки» передбачена можливість розподілу щорічної відпустки на частини, а не обов'язок роботодавця розділити її на частини, як того бажає працівник.

Підставою для надання відпустки, її подовження або перенесення є заява працівника і наказ по підприємству, підписаний керівником підприємства.

Наказ складається в двох екземплярах, один із яких залишається у відділі кадрів, а другий передається в бухгалтерію роботодавця. На підставі наказу про надання відпустки відділ кадрів робить відмітки в особистій картці працівника за формою № П-2, а бухгалтерія здійснює розрахунки відпускних.

Розмір відпускних визначається виходячи із середньоденної (годинної) зарплати, що визначається шляхом розподілу сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців або за менший фактично відпрацьований період на відповідну кількість календарних днів року або меншого відпрацьованого періоду (без урахування святкових і неробочих днів). Отриманий результат помножується на число календарних днів відпустки [3]. Алгоритм розрахунку відпускних наведено на рис. 1.

Як правило, витрати на відпускні працівникам підприємства протягом року відбувається дуже нерівномірно, через те що більшість працівників йдуть у відпустку у літні місяці. Проте підприємство може рівномірно розподілити ці витрати шляхом щомісячних, протягом року, відрахувань у резерв відпускних.

Підприємство визначає суму коштів, яку воно кожен місяць відносить на витрати (в бухгалтерському обліку). Коли настає пора відпусток, суми відпускних виплачуються з резерву та підприємство не має проблем із пошуком вільних грошових коштів на оплату відпусток працівникам. Саме для цього і створюється резерв відпускних [9].

Таким чином створення підприємством забезпечення на виплату відпусток працівникам (далі – резерв відпусток) здійснюється з метою рівномірного включення витрат майбутніх періодів до витрат звітного періоду. Ця норма встановлена п. 7 П(С)БО 26 і п. 13 П(С)БО 11 і є обов'язковою для виконання всіма підприємствами.

Резерв на оплату відпусток створюється щомісяця. Його величина визначається як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. Причому резервується не тільки сума витрат на відпустку, але і суми нарахувань до всіх соціальних фондів, що припадають на цю суму.

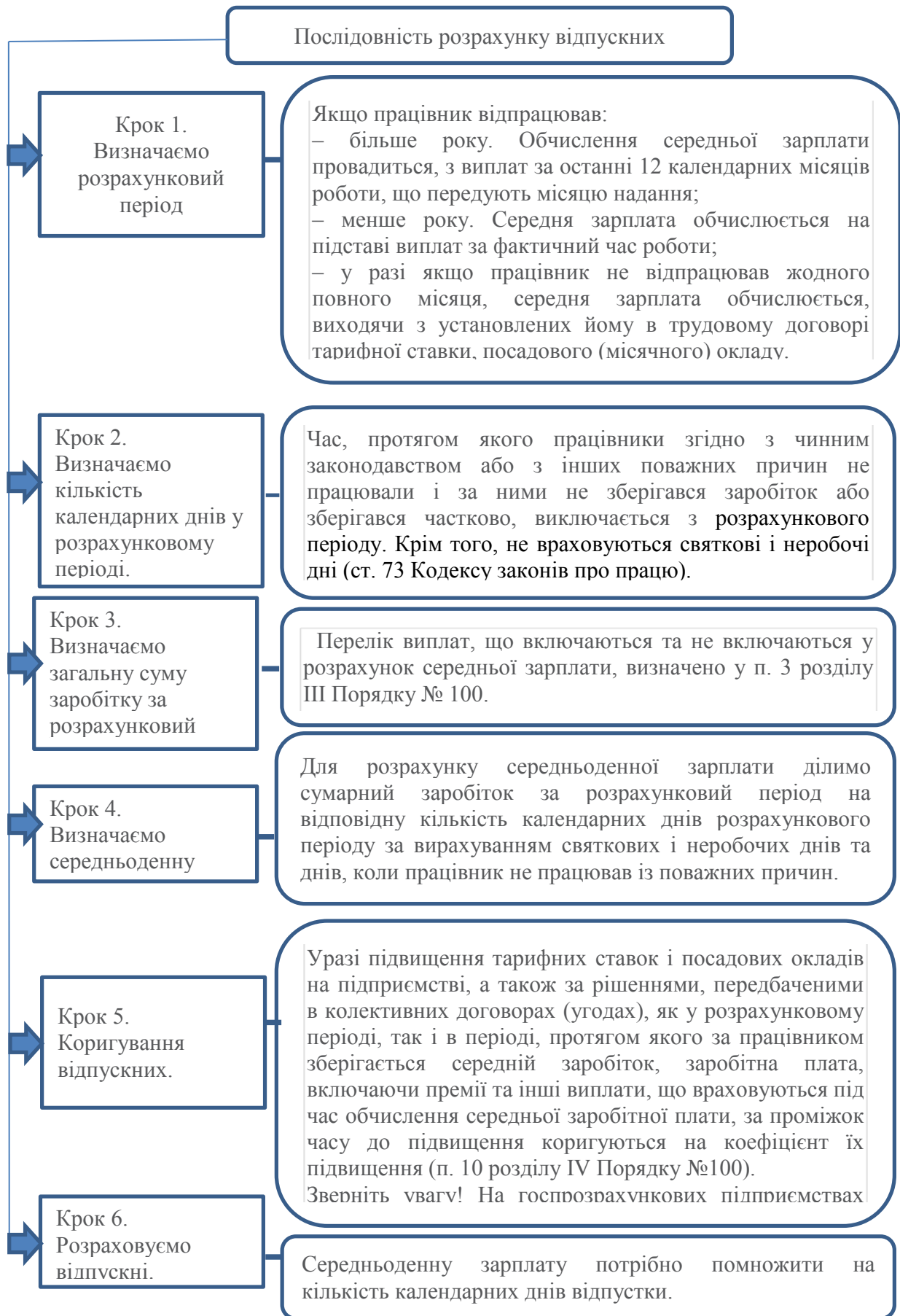


Рис. 1. Алгоритм розрахунку відпускних



Резерв відпусток створюється не тільки для щорічних (основних та додаткових) відпусток, а також для додаткових відпусток для працівників із дітьми. Для всіх інших відпусток резерв не створюється.

Облік руху і залишку коштів на оплату щорічних відпусток працівникам ведеться на субрахунку 471. Згідно з інструкцією № 291 нН субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» ведеться облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за кредитом якого відображається нарахування резерву, за дебетом його використання. На цьому ж субрахунку узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових нарахувань до соціальних фондів від забезпечення на оплату відпусток працівникам. Фонд оплати праці – загальний плановий фонд оплати праці. Під час його планування необхідно врахувати всі складники зарплати, визначені відповідно до ст. 2 Закону України «Про оплату праці» [7].

Щомісяця певна сума резерву в бухгалтерському обліку включається до складу витрат на оплату праці з відображенням у складі витрат операційної діяльності залежно від того, якій групі працівників цей резерв нараховується, а саме: до витрат за капітальними інвестиціями, на виробництво, до загальноновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут тощо.

Під час безпосереднього нарахування відпускних працівникам сума відпускних уже не включається до витрат звітного періоду, а нараховується за рахунок коштів сформованого резерву [9]. Однак залежно від того, за рахунок чого будуть нараховуватися суми відпускних (за рахунок створеного резерву майбутніх відпусток або за рахунок витрат поточного періоду) відпускні, що відображаються, як і зарплата, на рахунку 661 «Розрахунки з працівниками з оплати праці», будуть відображені: за дебетом рахунків витрат поточного періоду, на які списуються витрати з оплати праці працівника (23, 91, 92, 93); за дебетом рахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» у разі, якщо суми, нарахованої до резерву відпусток, досить для виплати відпускних у поточному періоді [6; 9].

**Висновки.** Проведене дослідження дає змогу дійти висновку, що застосування резерву відпусток є обов'язковою умовою для підприємств, які перебувають на загальній системі оподаткування. Забезпечення відпускних створюється на субрахунку 471 «Забезпечення виплати відпусток». Ненарахування резерву відпусток можна розцінити як ведення бухгалтерського обліку з порушенням установленого порядку і внесення неправдивих даних до фінансової звітності. За це порушення посадовцям підприємств загрожує адміністративна відповідальність.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Загальна декларація прав людини : прийнята і проголошена резолюцією 217 А (III) Генеральної Асамблеї ООН від 10 грудня 1948 р. База даних «Законодавство України». URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_015](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_015) (дата звернення: 28.03.2019).
2. Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 № 504-96 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 28.03.2019).
3. Порядку обчислення середньої заробітної плати: постанова Кабінету міністрів України, від 08.02.1995 р. № 100/ Кабінету міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF>. (дата звернення: 28.03.2019).
4. Виплати працівникам: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 від 28.10.2003 р. № 601 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03> (дата звернення: 28.03.2019).
5. Зобов'язання: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 від 31.01.2000 р. № 20 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> (дата звернення: 28.03.2019).
6. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: інструкція від 30.11.1999 р. № 291 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 28.03.2019).
7. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108-95 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 28.03.2019).
8. Боярова О.А., Кузик Н.П., Германчук Г.О. Особливості обліку нарахування та виплати компенсації за невикористані відпустки. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 8. С. 1090–1094.
9. Радіонова Н.Й., Камінська І.Р. Створення резерву відпусток на підприємстві. *Вісник КНУТД*. 2014 № 2. С. 219–226.
10. Відпускні в бухгалтерському обліку. Школа бухгалтера № 12. URL: <https://dtk.com.ua/show/3bid02214.html> (дата звернення: 28.03.2019).