

**О. М. Гнезділова**кандидат економічних наук, доцент  
Класичний приватний університет**БУХГАЛТЕРСЬКІ ТА ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ  
ФОРМУВАННЯ РЕЗЕРВУ ВІДПУСТОК НА ПІДПРИЄМСТВІ**

*У статті проведено дослідження методичних основ і практики обліку резерву виплати відпусток працівників підприємства. Здійснено моделювання облікових ситуацій та визначено вплив типових помилок на розміри нарахованого податку на прибуток підприємства. Зазначено, що сам факт того, що підприємство не створювало резерв відпусток, ще не може бути підставою для застосування фіскальною службою штрафних санкцій. Визначено необхідність у процесі проведення податкової перевірки детального аналізу, які суми бухгалтерського фінансового результату та податку на прибуток підприємство отримало б за умов наявної помилки, пов'язаної з нарахуванням резерву, і які воно має за наявності такої помилки в кожній конкретній ситуації.*

**Ключові слова:** резерв, відпустки, облік, витрати, оподаткування, обліковий період.

**I. Вступ**

У бухгалтерському обліку для визначення коштів, що резервуються на здійснення майбутніх витрат і виплат, використовують термін "забезпечення". Порядок створення забезпечень регламентується П(С)БО 11 [13]. Згідно із загальними положеннями та п. 13 П(С)БО 11, забезпечення є зобов'язаннями з невизначеними сумою і часом погашення на дату балансу та створюються для відшкодування майбутніх операційних витрат, у тому числі оплати відпусток працівникам. Про створення такого забезпечення йдеться і в п. 7 П(С)БО 26, згідно з яким виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення в звітному періоді [12].

Обов'язковість створення відпускних резервів є предметом суперечок, оскільки очевидно, що метою створення таких резервів є рівномірний розподіл витрат на оплату відпусток протягом року. Водночас кошти на оплату відпусток включаються до фонду оплати праці. При звільненні працівника підприємство зобов'язане виплатити йому, крім заробітної плати за відпрацьований час, компенсацію за всі дні невикористаної відпустки. Якщо на підприємстві не створено резервний фонд для оплати відпусток, то виплата компенсації може істотно збільшити витрати на оплату праці в місяці розірвання трудового договору, особливо якщо звільняється кілька працівників в одному місяці. Крім того, нехтування вимогами П(С)БО може позначитися на правильності обліку податку на прибуток.

Серед науково-практичних праць у сфері становлення та розвитку теоретичних і ме-

тодичних основ бухгалтерського обліку резервів виплат відпусток у комерційних організаціях необхідно відзначити публікації І. Богатої, М. Бойцової, І. Васильєвої, М. Михайлицької, О. Фішкіної, Л. Церетелі, Н. Юхно та ін. Проте, не применшуючи значення існуючих публікацій, через перманентні зміни чинної законодавчо-нормативної бази в Україні сьогодні існує потреба в подальшому узагальненні науково-практичних аспектів у цій сфері бухгалтерської роботи, зокрема стосовно проблеми узгодження вимог бухгалтерського та податкового обліку відповідних витрат підприємства.

**II. Постановка завдання**

Мета статті – дослідити методичні основи та практику обліку резерву виплати відпусток працівників підприємства й визначити вплив типових помилок на розміри нарахованого податку на прибуток.

**III. Результати**

Перш ніж говорити про можливі ризики щодо правильного нарахування податку на прибуток, стисло розглянемо основні принципи формування резерву виплат відпусток.

Створення резерву – це фінансова процедура, яку виконують при затвердженні днів відпочинку для співробітників. На думку експертів, вона є оціночним зобов'язанням. Її проводять з метою офіційно підтвердити факт наявності обов'язків організації перед своїм персоналом станом на звітний період. Створення резервів виплат відпусток є обов'язковим для всіх підприємств. Національними стандартами передбачено виняток із цього правила лише для юридичних осіб, що є платниками єдиного податку (абз. 3 п. 8, пп. 2 п. 2 розд. І П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" [11]), та суб'єктів мікропідприємництва, а саме юридичних осіб, середня кіль-

кість працівників за звітний період (календарний рік) у яких не перевищує 10 осіб, і річний дохід від будь-якої діяльності не більше ніж сума, еквівалентна 2 млн євро, визначена за середньорічним курсом НБУ (ч. 3 ст. 55 Господарського кодексу України [1]). Тож лише вони можуть вибирати – створювати їм такий резерв чи ні. Зрозуміло, що свій вибір такі суб'єкти зазначають у розпорядчому документі про облікову політику підприємства (п. 2.1 розд. II Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства України від 27.06.2013 р. № 635 [7]).

Решта підприємств зобов'язані створювати резерв на оплату відпусток (пп. 4, 13 П(С)БО 11 “Зобов'язання” [13], п. 7 П(С)БО 26 “Виплати працівникам” [12]). Неодноразово зауважував на цьому й Міністерство України (листи від 23.01.2014 р. № 31-08410-07-10/1550 [5] та від 09.06.2006 р. № 31-34000-20-25/12321 [4]).

Резерв відпусток розраховують щомісяця й відображають його у витратах поточного періоду. Залежно від того, де чи ким працює відповідний працівник, під якого резервують відпустки, суму резерву включають до відповідних витрат діяльності (лист Міністерства України від 24.05.2007 р. № 31-34000-10-10/10654 [6]). Тобто в бухгалтерських записях нарахування резерву на оплату відпусток показують так: Дт 23, 91, 92, 93, 949 Кт 471 “Забезпечення виплат відпусток”.

Створюють резерви відпусток, аби “забезпечити” подальші витрати на їх оплату. Іншими словами, це роблять для того, щоб забезпечити рівномірний розподіл витрат на оплату працівникам відпусток протягом року. Це потрібно для того, аби не завищити бухгалтерських витрат (не перевернути фінансову звітність) у період масових відпусток. А для виробничих підприємств ще й для того, щоб правильно сформувати собівартість (рівномірно віднести на собівартість витрати на оплату відпусток виробничих робітників).

Так, створення резерву дає можливість у період масових відпусток працівників (наприклад, влітку) уникнути в бухгалтерському обліку різкого зростання витрат. Або у випадку одномоментної оплати чи компенсації невикористаних працівником відпусток у разі його звільнення.

Резерв відпусток умовно складається з двох складових, а саме забезпечення за невикористаними відпустками попередніх років і забезпечення на виплату відпусток поточного року.

На кінець року підприємство зобов'язане провести інвентаризацію залишку суми зарезервованих відпусток і визначити (підтвердити) їх достатність покривати весь розмір майбутньої виплати відпусток (з ура-

хуванням нарахованого на них єдиного соціального внеску), у тому числі за відпустки, що були невикористані у звітному році (п. 8.2 р. III Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства України від 02.09.2014 р. № 879 [14]). Такий залишок резерву відпусток переходить на наступний рік як початкове кредитове сальдо субрахунку 471 “Забезпечення виплат відпусток”.

Таким чином, у випадку, якщо підприємство тільки в поточному році почало нараховувати резерв відпусток, то в бухгалтерському обліку такого підприємства до витрат поточного періоду зараховано лише резервні відрахування відповідно до заробітної плати працівників лише цього року.

З метою донарахування в бухгалтерський облік резерву під невикористані відпустки попередніх років потрібно здійснити коригувальні записи щодо виправлення бухгалтерської помилки. Оскільки така бухгалтерська помилка впливає на бухгалтерський фінансовий результат попередніх років, то вона виправляється через коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року (п. 4 П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” [9]) – додатковою кореспонденцією Дт 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” Кт 471 “Забезпечення виплат відпусток”. Така бухгалтерська кореспонденція пояснюється розумінням того, що для бухгалтерського обліку суми на оплату таких минулорічних відпусток є витратами попередніх років, а не поточного.

Щодо впливу цих операцій на оподаткування прибутку підприємства, то так само визначається, що до витрат періоду можна зарахувати лише ті витрати, які належать до зароблених відпусток звітного календарного року.

З 01.01.2015 р. об'єкт обкладення податком на прибуток визначають шляхом коригування бухгалтерського фінансового результату до оподаткування на податкові різниці, передбачені пп. 134.1.1 розд. III Податкового кодексу України [8] (далі – ПКУ).

П. 139.1 ПКУ зазначає, що коригування різниці, що виникає при формуванні резервів (забезпечень), не здійснюється на забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати [8]. Тому, відповідно, на об'єкт оподаткування операція зі створення резерву на оплату відпусток вплине в тому порядку, як вона відображається в бухгалтерському обліку. Іншими словами, наразі оподаткування операцій із формування резерву відпусток поточного року працівни-

ків організацій відбувається винятково за бухгалтерськими обліковими правилами.

Для того, щоб дослідити вплив застосування змін щодо нарахування резерву відпусток у ПКУ після 01.01.2015 р. на рівень прибутку до оподаткування, необхідно здійснити узагальнення бухгалтерської практики в цей період [8]. Це стосується роботодавців, які мали залишок резерву виплат відпусток, який було створено до 01.01.2015 р. унаслідок того, що працівники їх не використали. Проблема полягає в тому, що до 01.01.2015 р. податкові органи забороняли збільшувати податкові витрати за фактом нарахування резерву на оплату відпусток (тобто за фактом визнання затрат у бухгалтерському обліку).

Так, згідно з консультацією Державної фіскальної служби України в журналі "Вісник податкової служби України" № 17–18 за 2012 р., витрати в податково-прибутковому обліку треба визнавати лише в момент фактичного нарахування працівникам відпусток. Тому в організаціях, що дотримувалися цих приписів, в обліку з податку на прибуток витрати за залишком створеного й невикористаного резерву виплат відпусток до 01.01.2015 р. ще не відобразилися через накладене фіскалами обмеження. Після цієї дати під час оплати минулорічних відпусток за рахунок такого резерву витрати в підприємства фактично також не виникають, оскільки в бухгалтерському обліку використання резерву на виплату відпусток не впливає на рахунки витрат. Така операція відображається за кореспонденцією Дт 471 Кт 661 "Розрахунки за заробітною платою", 651 "За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування".

Для врегулювання такої перехідної ситуації в п. 24 підрозд. 4 р. розд. XX ПКУ передбачено спеціальну норму, яка дає можливість зменшити фінансовий результат на суму нарахованих відпусток за рахунок резерву, створеного до 01.01.2015 р. (лист ДФСУ від 22.12.2015 р. № 27433/6/99-99-19-02-02-15 [2] та лист МГУ ДФС-ЦО з ОВП від 22.10.2015 р. № 23415/10/28-10-06-11 [3]). Для фіксації обговорюваного коригування передбачено рядок 4.2.12 додатка РІ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, форму якої затверджено наказом Мінфіну України від 20.10.2015 р. № 897 [15].

З метою наочно продемонструвати можливі прибуткові ризики здійснимо моделювання можливих ситуацій.

Перша ситуація, за якої підприємство в 2015 р. не створювало резерву відпусток, і кореспонденцій Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 471 "Забезпечення виплат відпусток" у нього не було. Передбачимо, що станом на 01.01.2016 р. у підприємства не було неви-

користаних працівниками відпусток попередніх років.

У звітному році це підприємство також вирішило не створювати резерву виплат відпусток. Тобто нарахування відпусток працівникам за відпустки, які зароблені саме за поточний рік, воно відображало на бухгалтерських рахунках записом Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 661, 651.

У цьому випадку підприємство має право застосовувати такі кореспонденції у відображенні в бухгалтерському обліку витрат на виплату відпусток (без створення резерву). Це твердження підтверджується положеннями П(С)БО 16 "Витрати". Так, згідно з п. 5, витрати фіксують водночас зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань [10]. У цьому разі визнання витрат зумовлено виникненням зобов'язання щодо виплати відпусток у підприємства. Проте, згідно з П(С)БО 11 [13] та П(С)БО 26 [12], більш методично правильним було б здійснити таку виплату через заздалегідь створений резерв.

Треба зазначити, що за наведених обставин недотримання вимог П(С)БО 11 та П(С)БО 26 є некритичним, оскільки в зазначеній ситуації в підприємства сума нарахованих і виплачених відпусток саме за 2016 р. була б менша за резерв у випадку, коли на кінець року у співробітників залишилися невикористані відпустки (за умовою, якщо б підприємство все ж створювало резерв у 2016 р.), або якщо б і перевищувала його суму, то однаково за правилами бухгалтерського обліку була б зарахована до витрат поточного періоду (П(С)БО в ситуації, коли сума нарахованих відпусток за звітний рік перевищує створений під них резерв, дають право різницю зараховувати безпосередньо до витрат звітного періоду). Відповідно, податок на прибуток за зазначених обставин у підприємства не буде занижений, а тому підстав знімати такі витрати, не забезпечені резервом, у працівників фіскальної служби немає.

Отже, сам факт нестворення резерву виплати відпусток ще не може бути підставою для зняття податківцями цих витрат.

Інша ситуація передбачає, що підприємство ні в попередніх, ні в звітному році не створювало резерву виплати відпусток узагалі, але воно має невикористані працівниками відпустки попередніх періодів. Так, у цьому випадку таке підприємство в поточному році нараховує працівникам відпустки, а також виплачує звільненим працівникам компенсацію за невикористані в попередніх роках відпустки. Ці суми воно відображає одразу в складі бухгалтерських витрат звітного періоду за Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 661, 651.

У такій ситуації можливе завищення в поточному році витрат у бухгалтерському обліку, а відповідно, й обліку з податку на прибуток. Тобто у контролерів формально виникають підстави в податковому обліку не визнати такі витрати, оскільки, якби підприємство взагалі створювало резерв на оплату відпусток, і, відповідно, на 01.01 поточного року в нього було б вхідне сальдо за субрахунком 471, то зазначене нарахування відпускних і компенсації за невикористані відпустки попередніх років ним було б відображено за рахунок такого резерву, а не через поточні витрати.

У підтвердження такого висновку зазначимо, що “перехідні” положення п. 24 підрозд. 4 розд. XX ПКУ [8] щодо відновлення недопоказаних в податково-прибутковому обліку витрат на відпустки регулює ситуацію, коли фірма резерв відпусток створила до 01.01.2015 р., а відпускні за його рахунок виплатили після цієї дати. Тобто він регулює лише ситуацію, коли існував “перехідний” резерв на оплату відпусток, є нарахування відпусток попередніх років за рахунок такого резерву, отже, підтверджується факт податкової різниці згідно з п. 24 підрозд. 4 розд. XX ПКУ [8]. За умов, коли “перехідного” резерву станом на 01.01.2015 р. не було, немає підстав визначати різницю з перехідних правил, яка зменшує бухгалтерські фінансові результати.

За умовами зазначеної ситуації залишку резерву відпусток станом на 01.01.2015 р. взагалі немає. Тому “перехідний” п. 24 підрозд. 4 розд. XX ПКУ тут не застосовується.

Крім того, треба зазначити, що в цьому випадку маємо “накладення” помилок (перша – списання “перехідних” відпускних на затрати періоду, друга – не створення у звітному році резерву відпусток), які варто б узяти до уваги, аби визначити реальне перекручення.

Тобто справедливо було б порохувати резерв під відпустки 2016 р., який би міг потрапити до затрат періоду, і порівняти його із сумою “перехідних” відпускних, які в 2016 р. неправомірно списано на витрати. І лише з огляду на ці суми робити висновок, як такі помилки позначилися на розмір податку на прибуток 2016 р. Проте на практиці контролери не будуть робити такий глибокий аналіз, а, ймовірно, просто не зарахують витрати не забезпечені резервами за “перехідними” відпускними.

Третя ситуація, за якої підприємство в попередніх роках не створювало резерву виплати відпусток, тобто станом на початок поточного року в нього немає залишку невикористаного резерву, а ось починаючи з поточного року воно в бухгалтерському обліку вже формує резерв на оплату відпусток. Передбачимо, що таке підприємство у звіт-

ному році нарахувало працівникам відпускні, а також виплатило звільненим працівникам компенсацію за невикористані відпустки за попередні роки. Частина з цих затрат списали за рахунок резерву на оплату відпусток, створеного в 2016 р., решту включили до витрат періоду.

У цьому випадку, знову ж таки, якби підприємство в попередніх роках створювало резерв відпусток, то вся сума виплати відпускних і компенсації за невикористані відпустки минулого року відобразилася б за рахунок такого резерву (бо у фірми був би вхідний залишок рахунку 471 “Забезпечення виплат відпусток”), і підприємство в поточному році не відобразило б за цими сумами витрати. Така неточність, яку допустило підприємство, призвела б до завищення в поточному році витрат на суму виплат понад наявного резерву, що, відповідно, автоматично спричинило б заниження податку на прибуток за звітний рік.

Таким чином, у кожній конкретній ситуації логічно порівнювати, які суми бухгалтерського фінансового результату та податку на прибуток підприємство отримало б за умов наявної помилки, пов’язаної з нарахуванням резерву, і які воно має за наявності такої помилки. Лише так можна зрозуміти, як вплинуло ненарахування резерву виплати відпусток на бухгалтерський та податково-прибутковий облік. Проте варто зазначити, що в таких випадках некоректно стверджувати, що вся сума нарахованих відпускних за умов, коли резерв виплати відпусток не створювали, не потрапляє до витрат.

#### IV. Висновки

За результатами дослідження вважаємо доцільним зробити такі висновки:

- сам факт того, що підприємство не створювало резерв відпусток, ще не може бути підставою для неврахування фіскальною службою в податковому обліку витрат на виплату відпусток працівникам підприємства. Проте ця методична помилка викривляє витрати між звітними періодами, тобто в одному періоді можливе їх заниження, в іншому – завищення;
- якщо в підприємства немає невикористаних відпусток, тобто всі працівники з року в рік повністю використовують відпустки, то нестворення резерву виплати відпусток не призводить до завищення витрат і, відповідно, до заниження податку на прибуток;
- заниження прибутку можливе, коли в поточному періоді підприємство нараховує відпускні за відпустки попередніх років не за рахунок раніше створеного резерву, а безпосередньо через витрати поточного періоду.

Треба констатувати, що фактично саме відсутність “перехідного” резерву за не вико-

ристаними відпустками попередніх років створює ризик заниження податку на прибуток поточного року. Щоправда це відбувається, лише якщо в звітному році здійснюється нарахування відпускних за минулорічні відпустки. А ось у випадку, коли в звітному році підприємство нараховує поточно-звітні відпускні своїм співробітникам й робить це не за рахунок резерву, а за рахунок витрат періоду, заниження прибутку не відбувається.

Таким чином, нестворення резерву відпусток не призводить до заниження податку на прибуток у тому звітному періоді, коли він мав би бути створений. Але нестворення "відпускного" резерву в одному періоді може спричинити завищення витрат в іншому.

#### Список використаної літератури

1. Господарський кодекс України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/436-15>.
2. Лист ДФС від 22.12.2015 р. № 27433/6/99-99-19-02-02-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsiidlya-yuridichnih-osib/65970.html>.
3. Лист МГУ ДФС – Центрального офісу з ОВП від 22.10.2015 р. № 23415/10/28-10-06-11. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/6387-23415.html>.
4. Лист Міністерства фінансів України від 09.06.2006 р. № 31-34000-20-25/12321. URL: <http://law.dt-kt.com/lyst-ministerstva-finansiv-ukrayiny-shh-17/>.
5. Лист Міністерства фінансів України від 23.01.2014 р. №31-08410-07-10/1550. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/4834-1550.html>.
6. Лист Міністерства фінансів України від 24.05.2007 р. № 31-34000-10-10/10654. URL: [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=76101](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=76101).
7. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України" від 27.06.2013 р. № 635. URL: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461833/>.
8. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах". URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва". URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам". URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання". URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
14. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене Наказом МФУ від 02.09.2014 р. № 879. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
15. Наказ МФУ "Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств" від 20.10.2015 р № 897. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15>.

Стаття надійшла до редакції 10.05.2017.

#### Гнездилова Е. М. Бухгалтерские и налоговые аспекты формирования резерва отпусков на предприятии

*В статье проведено исследование методических основ и практики учета резерва выплаты отпусков работников предприятия. Осуществлено моделирование учетных ситуаций и определено влияние типичных ошибок на размеры начисленного налога на прибыль предприятия. Указано, что сам факт того, что предприятие не создавало резерв отпусков, еще не может быть основанием для применения фискальной службой штрафных санкций. Определена необходимость в процессе проведения налоговой проверки детального анализа, какие суммы бухгалтерского финансового результата и налога на прибыль предприятие получило бы при имеющейся ошибке, связанной с начислением резерва, и которые оно имеет при наличии такой ошибки в каждой конкретной ситуации.*

**Ключевые слова:** резерв, отпуск, учет, расходы, налогообложение, учетный период.

#### Gnezdilova O. Accounting and Tax Aspects of the Formation of the Leave Reserve at the Enterprise

*In the article the research methodological foundations and accounting practices leave allowance payments to employees. Established that an allowance – a financial procedure, which is done with the approval of days off for employees. According to experts, it is estimated liability. She conducted to officially confirm the presence of duty to their staff as of the reporting period. Also enables an allowance during the mass leave of employees (eg, summer) to avoid accounting sharp rise in costs.*

*As a result of the simulation account management and analysis of the impact of common errors the size of accrued income tax is determined that the fact that the company did not create reserves holidays can not yet be grounds for the application of fiscal penalties Service. If the company has no un-*

*used leave, that all employees every year take full advantage of the holiday, do not leave an allowance payments does not lead to overestimation of costs and, consequently, the lowering of income tax. Underreporting profits possible in the current period when the company counts on vacation leave prior years is not due to previously established reserve, but directly through expensed. The necessity in the process of tax audit detailed analysis of the amounts accounting financial result and income tax company would have received under the condition of existing errors related to the calculation of reserve and that it is the presence of such errors in each situation.*

**Key words:** *reserve, vacations, accounting, costs, taxation, accounting period.*