

МАТКІВСЬКА

Тетяна Ярославівна
matkivskat@gmail.com

УДК 331.32:657.1(045)

РЕЗЕРВ ВІДПУСТОК: СТВОРЕННЯ,
ОБЛІК ТА ВИКОРИСТАННЯ

БОНДАРЕНКО

Ольга Михайлівна
bondarenko_olga_@ukr.netVACATION RESERVE: CREATION,
ACCOUNTING AND USINGстудент, Національний
авіаційний університетк.е.н., доцент, Національний
авіаційний університет

У статті висвітлено питання формування та відображення резерву (забезпечення) на оплату відпусток. З'ясовано мету створення забезпечення на відпустки та обґрунтовано необхідність їхнього створення для українських підприємств. Наведено порядок розрахунку резерву на оплату відпусток працівників. Досліджено результати впливу резерву відпусток на дані бухгалтерського та податкового обліку. Отриманий результат має теоретичну і практичну цінність в обліку під час формування та використання підприємствами резерву на оплату відпусток.

В статье освещен вопрос формирования и отображения резерва (обеспечение) на оплату отпусков. Выяснено цель создания обеспечения на отпуска и обоснована необходимость их создания для украинских предприятий. Приведен порядок расчета резерва на оплату отпусков работников. Исследованы результаты воздействия резерва для выплаты отпусков на данные бухгалтерского и налогового учета. Полученный результат имеет теоретическую и практическую ценность в учете при формировании и использовании предприятиями резерва на оплату отпусков.

The article deals with the question of the formation and presentation of a provision (security) for the payment of holidays. The purpose of creating the provision for holidays is clarified and the necessity of their creation for the Ukrainian enterprises is substantiated. The order of calculation of the reserve for employees' holidays is presented. The results of influence of the vacation reserve on the data of accounting and tax accounting are researched. The obtained results have a theoretical and practical value when companies create and use a reserve for holiday pay.

Ключові слова: відпустка, забезпечення, резерв, бухгалтерський облік, оплата, витрати, зобов'язання

Ключевые слова: отпуск, обеспечения, резерв, бухгалтерский учет, оплата, расходы, обязательства

Keywords: vacation, provision, reserve, payment, accounting, expense

ВСТУП

Кожен працівник, який перебуває у трудових відносинах з підприємством, має право на оплачувану відпустку із збереженням за її період місця роботи і заробітної плати. Це право йому гарантують ст. 45 Конституції України, ст. 2 КЗпП і ст. 2 Закону про відпустки. Не впливають на реалізацію права на відпочинок організаційно-правова форма організації, вид (строк) трудового договору працівника, розмір та форма оплати праці, місце виконання трудових обов'язків, режим робочого часу. Не користуються правом на відпустку, особи, які працюють за цивільно-правовими угодами, адже відносини з ними регулює не трудове, а цивільне законодавство [2,3]. Рівномірно розподілити витрати на оплату відпусток протягом звітного року роботодавцям допомагає створення забезпечення (резерву) на оплату відпусток.

Питаннями щодо створення та використання резервів на підприємствах займалися такі вчені, як О. Боярова, Ф. Бутинець, А. Гоменюк, О. Колеснікова, А. Король, О. Короп, Л. Крута, О. Пархомчук, Ю. Пікуш, Д. Понюкова, В. Фоменко, А. Трифілова та інші. Незважаючи на широке висвітлення наукових напрацювань провідних вчених, не всі розуміють необхідність створення резерву відпусток. Це зумовлює поглиблення і розширення дослідження в цьому напрямі.

МЕТА РОБОТИ полягає у відображенні формування та використання резервів на оплату відпусток в бухгалтерському обліку підприємств.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою дослідження є аналіз наукових праць, матеріалів періодичних видань, ресурсів Internet, нормативно-правових актів бухгалтерського обліку з процесу формування резерву на оплату відпусток.

РЕЗУЛЬТАТИ

Усім відомо, що найбажаніша пора для використання відпусток – це літо. А ось працівників, що прагнуть відпочити від роботи навесні чи восени значно менше.

Також часто трапляється, що працівник не використовує своє право на відпустку впродовж декількох років. Та рано чи пізно настає той момент, коли йому все ж таки закортить відпочити. В такому випадку працівник може вимагати компенсацію за невикористану відпустку або ж взяти відпустку одразу за всі попередні роки. Але, згідно нормативно-законодавчої бази, а саме Кодексу законів про працю, компенсація за невикористану відпустку надається лише під час звільнення. Тому, для отримання грошових коштів за невикористану відпустку працівник повинен або піти в неї або звільнитися. В такому випадку,

витрати підприємства можуть бути досить значними, особливо у той період, коли одразу більшість працівників бажає піти у відпустку.

Наслідком даних ситуацій є нерівномірний розподіл витрат пов'язаних з відпускними протягом року, якого легко можна уникнути завдяки створенню резерву на оплату відпусток. Адже, виплачуючи з резерву суми відпускних, підприємство не матиме проблем з пошуком вільних коштів на виплату відпускних своїм співробітникам.

Таким чином, кожне підприємство повинно сформувати резерв відпускних задля рівномірного розподілу витрат пов'язаних з відпусткою для запобігання значних витрат в звітному періоді і рівномірного формування собівартості товарів (робіт, послуг).

Згідно одразу двох нормативних документів, а саме – П(С)БО 11 “Зобов'язання” (п. 13) і П(С)БО 26 «Виплати працівникам» (п. 7) зазначається, що створення резерву на оплату відпускних є обов'язковим. Крім того про це також наголошується й у Листі Міністерства фінансів України «Щодо створення підприємствами забезпечення на виплату відпусток працівникам» від 09.06.2006 р. № 31-34000- 20-25/12321 [8]. Тому, згідно зазначених нормативних документів кожне підприємство в Україні обов'язково повинно формувати резерв на виплату відпускних.

Більше того, у випадку відсутності сформованого резерву працівники підприємства, що відповідальні за ведення бухгалтерського обліку, можуть мати адміністративну відповідальність.

Водночас, є маленька група суб'єктів господарювання, що має право не проводити процес формування резерву для виплати відпускних. Це:

- підприємства, в яких середньооблікова кількість працівників за звітний рік менша 10 осіб, а річний дохід не перевищує суму, еквівалентну 2 млн. євро;
- підприємства, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат згідно з податковим законодавством (платники єдиного податку третьої групи).

Крім того, кожне підприємство повинно мати або затверджувати на початок року «Наказ про облікову політику» в якому зазначає свій вибір щодо формування резерву відпускних. Як зазначає П(С)БО 11 “Зобов'язання” (п. 14) кожне підприємство свої забезпечення створює при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого, ймовірно, призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути визначена розрахунковим шляхом [4].

Таким чином, резервувати потрібно ті зобов'язання, які можна передбачити та сума яких визначається розрахунковим шляхом. Враховуючи ці обмеження, можна стверджувати, що формування резерву на виплату відпускних є коректним для:

- основної щорічної відпустки;
- додаткової відпустки за роботу із шкідливими та важкими умовами праці;
- додаткової відпустки за особливий характер праці;
- інших щорічних додаткових, що передбачені

законодавством;

- відпусток, що надаються працівникам, у яких є діти.

Вважаємо, що на підставі зазначених обмежень розраховувати забезпечення підприємства на виплату інших видів відпусток є недоцільним, так як передбачити вірогідність їх настання неможливо. Тому, резерв для таких відпусток створюватись не повинен.

Слід зазначити, що під час формування резерву відпускних суму резерву потрібно нараховувати щомісячно. Для цього знаходять добуток фактично нарахованої за поточний місяць зарплати працівникам, коефіцієнта резервування та коефіцієнта, що враховує витрати на нараховування єдиного внеску [6].

Такий порядок розрахунку резерву встановлюють абзац другий п. 14 П(С)БО 11 “Зобов'язання” і Інструкція щодо використання плану рахунків. Формула відповідного обрахунку резерву оплати відпускних є наступною:

$$PB = ЗП \times K_p \times K_{есв}, \quad (1)$$

де, PB – сума щомісячних відрахувань на створення резерву відпусток, грн.;

ЗП – сума заробітної плати, фактично нарахованої працівникам за місяць (без урахування відпускних), грн.;

K_p – коефіцієнт резервування;

$K_{есв}$ – коефіцієнт, який враховує витрати на нараховування єдиного соціального внеску.

Коефіцієнт резервування (K_p) визначають як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці:

$$K_p = V_n : \text{ФОП}_n, \quad (2)$$

де, V_n – річна планова сума витрат на оплату відпусток, грн.;

ФОП_n – загальний плановий фонд оплати праці, грн. До нього входить основна та додаткова заробітна плата (окрім відпускних), а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Слід зазначити, що коефіцієнт, що збільшує резерв відпусток на суму ЄСВ знаходять за наступною формулою:

$$K_{есв} = 1 + C_{есв} : 100, \quad (3)$$

де $C_{есв}$ - ставка ЄСВ, що діє в поточному році. У 2018 році загальна ставка ЄСВ становить 22 %, а спеціальна пільгова ставка для інвалідів, які працюють на підприємствах – 8,41 %. Тому якщо на підприємстві працюють особи, для яких діють пільгові ставки ЄСВ, то $K_{есв}$ і суму резерву відпусток потрібно розраховувати окремо.

Кожен коефіцієнт обчислюється один раз на весь майбутній рік. Перераховувати зазначені коефіцієнти потрібно буде лише коли протягом року керівництво підприємства перегляне планові показники загального річного розміру на виплату відпусток або загальний фонд оплати праці, або ж буде змінена ставка ЄСВ.

Як зазначає П(С)БО 11 “Зобов'язання” (п. 17) сформований резерв на виплату відпусток використовується для відшкодування тільки тих витрат, для покриття яких він був створений, а саме:

- виплату щорічних (основної та додаткових)

відпусток, в тому числі додаткових відпусток на дітей;

- компенсацію за невикористану відпустку (під час звільнення);
- ЄСВ на суми зазначених вище відпускних і компенсацій.

Для обчислення суми резерву на виплату відпускних на кінець року використовують методичку розрахунку, яку наведено у п.п. 8.2 розд. III «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» № 879. Згідно якої, залишок забезпечення на оплату відпусток, у тому числі відрахування ЄСВ із цих сум, станом на кінець звітного року визначають розрахунковим шляхом виходячи з кількості днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки та середньоденної оплати праці цих працівників [7]. Таким чином, середньоденна оплата праці визначається так само, як і для обчислення суми відпускних і сума резерву на виплату відпускних на кінець року обчислюють наступним чином:

$$РВ_{\text{зал}} = 3 : (К - С - К_{\text{пов}}) \times Д_{\text{відп}} \times К_{\text{єсв}}, \quad (4)$$

де $РВ_{\text{зал}}$ - залишок суми резерву відпусток, грн.;

3 – заробіток, нарахований у розрахунковому періоді, грн.;

К – загальна кількість календарних днів у розрахунковому періоді;

С – кількість святкових і неробочих днів, наведених у ст. 73 КЗпП, що припадають на розрахунковий період;

$К_{\text{пов}}$ – кількість календарних днів, що не були відпрацьовані працівником у розрахунковому періоді згідно з чинним законодавством або з інших поважних причин і протягом яких за ним не зберігався заробіток або зберігався частково;

$Д_{\text{відп}}$ – кількість невикористаних днів відпустки;

$К_{\text{єсв}}$ – коефіцієнт, який враховує витрати на нарахування єдиного соціального внеску.

Слід зазначити, що бувають випадки, коли сформованого резерву на оплату відпусток є недостатньо або перевищує обчислене значення $РВ_{\text{зал}}$. Саме за таких обставин для покриття розміру резерву на оплату відпусток якого не вистачає потрібно в обліку провести його донарахування або навпаки – зменшення.

Згідно нормативно-законодавчої бази розраховані значення забезпечень (резервів) відпусток, які потрібно сформувати в обліку визнають витратами того структурного підрозділу, де працює працівник або направляють на витратний рахунок (рах.: 23, клас 8, клас 9), що залежить від того, які функції виконує працівник:

- працівник, який працює на основному виробництві відображається проводкою Дт 23 Кт 471;
- працівник, який працює на допоміжному виробництві та управлінському персоналу – Дт 91 Кт 471;
- адміністративно-управлінський працівник – Дт 92 Кт 471;
- працівник відділів збуту, маркетингу та реклами – Дт 93 Кт 471;
- працівник, який задіяний у соціальній сфері, або в інших відділах підприємства – Дт 94 Кт 471.

Підприємства, які для відображення своїх витрат в обліку застосовують одночасно клас 8 та клас 9 або не застосовують рахунки класу 9 (малі підприємства та неприбуткові організації) відображають нарахування резерву оплати відпусток наступним чином:

- Дт 814 «Оплата відпусток» Кт 471 – на суму резерву в частині витрат на оплату праці;

- Дт 821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» Кт 471 – на суму резерву в частині ЄСВ;

- Дт 23, 91, 92, 93 або 94 Кт 814, 821 – для підприємств, які відображають витрати в обліку на рахунках 8 та 9 класу одночасно.

Під час настання відпустки та використання сформованого резерву в обліку проводять запис Дт 471 Кт 661, а значення нарахованого на відпускні ЄСВ відображають: Дт 471 Кт 651.

Слід зазначити, що якщо для нарахування розміру відпускних та нарахованого на даний розмір ЄСВ резерву на оплату відпускних не вистачило, то донарахування відпускних відображають записом: Дт 23, 91 – 94 Кт 661, 651.

Під час проведеного дослідження нами було з'ясовано, що причиною таких коригувань може бути плінність кадрового складу, зміна розміру заробітної плати та кількості днів відпусток тощо.

У випадку, коли можливість вибуття активів для покриття майбутніх зобов'язань не має, то суму такого забезпечення проводять сторнуванням (метод «Червоне сторно»): Дт 23, 91- 94 Кт 471 або записом Дт 471 Кт 719. Але, якщо резерву не вистачає, його можна до нарахувати проводкою: Дт 23, 91-94 Кт 471.

Під час проведення податкового обліку витрати на формування резерву на оплату відпусток визнають витратами на підставі даних бухгалтерського обліку і надалі не коригуються. Водночас згідно п. 139.1.1 ст. 139 ПКУ при проведенні коригувань прибутку (збитку) до оподаткування для забезпечень на відшкодування наступних (майбутніх) витрат фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат на створення забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім 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) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

У свою чергу, згідно п. 139.1.2 ст 139 ПКУ фінансовий результат до оподаткування зменшується [1]:

- на суму витрат (крім оплати відпусток працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці), які відшкодовані за рахунок резервів та забезпечень сформованих відповідно до національних П(С)БО або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- на суму коригування (зменшення) резервів та забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечень на відпустки працівникам та інші виплати, пов'язані з оплатою праці), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних П(С)БО або міжнародних стандартів фінансової звітності.

На підставі зазначених пунктів ПКУ, можна зробити висновок, що в податковому обліку є незмінним фінансовий результат за операціями, пов'язаними з нарахуванням та списанням резерву відпусток, що були нараховані у бухгалтерському обліку.

ВИСНОВКИ

Таким чином, в ході проведеного дослідження нами було встановлено, що на підставі нормативно-законодавчої бази формування резерву на оплату відпускних є обов'язковим, але є і підприємства, які можуть не створювати забезпечення, а відображати витрати пов'язані з відпусткою в момент її фактичного настання. Крім того, не проводити нарахування резерву на оплату відпустки є порушенням, за яке управлінський склад підприємства може бути притягнутий до адміністративної відповідальності.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>
2. Кодекс законів про працю України 10.12.1971 № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
3. Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 № 504/96-ВР із наступними змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов'язання”: наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам”: наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03/print1447496000227706>
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://goo.gl/yK6Umh>
7. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
8. Лист Міністерства фінансів України “Щодо створення підприємствами забезпечення на виплату відпусток працівникам” від 09.06.2006 р. № 31-34000-20-25/12321 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://law.dt-kt.com/?p=4823>.