

УДК 657

РАДІОНОВА Н. Й., КАМІНСЬКА І. Р.

Київський національний університет технологій і дизайну

## СТВОРЕННЯ РЕЗЕРВУ ВІДПУСТОК НА ПІДПРИЄМСТВІ

**Мета.** Існуючі підходи до нарахування відпусток не на всіх підприємствах застосовуються правильно. Метою статті є законодавче обґрунтування необхідності створення резерву відпусток на підприємствах України.

**Методика.** Використані загальновідомі методи нормативно-правового дослідження та причино - наслідкових зв'язків.

**Результати.** В статті представлено результати досліджень нормативного забезпечення створення резерву відпусток. Розглянуто доцільність створення резерву відпусток для підприємств.

**Наукова новизна.** Досліджено нормативно-правове обґрунтування необхідності створення резерву відпускних для підприємств України та характер впливу резерву відпусток на дані фінансового та податкового обліку.

**Практична значимість.** Запропоновано для підприємств методика розрахунку резерву для виплати відпускних. Обґрунтовано необхідність створення резерву відпусток для українських підприємств, зазначено наслідки недотримання законодавства.

**Ключові слова:** нарахування відпускних, резерв відпусток, витрати на виплату відпусток, виплати працівникам.

**Вступ.** Кожен працівник має право на щорічну оплачувану відпустку. Загальновідомо, що переважна кількість працівників планує відпустку на літо. Також досить часто виникає така ситуація, коли працівник не йде у щорічну відпустку протягом декількох років. Він може вимагати компенсацію за невикористану відпустку або може взяти відпустку одразу за всі попередні роки, коли він не відпочивав. В такому випадку підприємство повинно виплатити всю суму відпускних або компенсацію за невикористану відпустку до того, як вона почнеться. Це може бути достатньо велика сума і для підприємства це витрати коштів. Ці витрати можуть бути дуже істотними у період, коли багато працівників беруть відпустки.

**Постановка завдання.** Створення резерву відпусток робиться не на кожному підприємстві. Деякі бухгалтери вважають, що нарахування чи не нарахування резерву відпусток це особиста справа кожного підприємства. Однак, такий підхід є неправильним, оскільки нарахування резерву відпусток є обов'язковим для підприємств, які знаходяться на загальній системі оподаткування.

**Результати дослідження.** Огляд економічної літератури з питань теоретичного та методичного забезпечення створення резервів відпусток на підприємстві дозволив дійти висновку, що незважаючи на висвітлення цих проблем у законодавчо-нормативній та економічній літературі, не всі бухгалтери розуміють необхідність створення резерву відпусток. Серед проаналізованих джерел слід визнати, що найбільш вагомий внесок щодо питань створення резерву відпусток зробили такі вчені, як В.І. Нагорний, Т.С. Крикунова, В.Б. Мелехін, Ш.Т. Ісмаїлова, М.С. Абібулаєв, А.А. Трифілова.

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 з пошуком вільних грошових коштів на оплату відпусток працівникам. Саме для цього і створюється резерв відпускних.

В Україні створення резерву відпускних передбачено наступними нормативними актами:

п.4 ПСБО 11 “Зобов’язання” дає визначення терміну забезпечення: зобов’язання з невизначеними сумою або датою погашення на дату балансу [8].

п.13 ПСБО 11 “Зобов’язання” дає визначення того, для яких цілей можуть створюватися забезпечення: “забезпечення створюються для відшкодування майбутніх операційних витрат на виплату відпусток працівникам“ [8].

п.3 ПСБО 26 “Виплати працівникам” дає визначення виплатам, що підлягають накопиченню, до яких саме і відносяться суми відпускних: виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах [6].

Та нарешті п.7 ПСБО 26 свідчить: виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов’язанням через створення забезпечення у звітному періоді.

Забезпечення відпускних створюється за рахунок щомісячних відрахувань до резерву. Для того, що визначити суму цих самих відрахувань слід звернутися до Інструкції по застосуванню плану рахунків бухгалтерського обліку, а саме до визначення застосування субрахунку 471 “Забезпечення виплати відпусток” [9].

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.

Резерв відпусток створюють у бухгалтерському обліку з метою рівномірного розподілу витрат на оплату часу перебування працівників у відпустці між звітними періодами. Так, згідно з п. 13 П(С)БО 11 підприємства мають створювати забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпускних працівникам [8]. Водночас за п. 7 П(С)БО 26, виплати працівникам за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнають зобов’язанням через створення забезпечення у звітному періоді [6]. Адже справді до моменту фактичного надання відпустки працівнику ми не можемо точно визначити суми відпускних і строку їх виплати.

Резерв відпусток потрібно створювати для оплати щорічних (основної й додаткової) відпусток, а також додаткових відпусток працівникам із дітьми за ст. 19 Закону про відпустки, оскільки саме вони можуть накопичуватися. Для інших видів відпусток, передбачених Законом про відпустки й оплачуваних коштами роботодавця (навчальна, творча відпустка, відпустка для участі в змаганнях тощо), резерву не

створюють. Річ у тім, що, по-перше, чинне законодавство можливості їх накопичення не передбачає, а, по-друге, передбачити ймовірність їх надання вкрай складно.

Суми створених забезпечень на оплату відпусток у бухгалтерському обліку визнають витратами (п. 13 П(С)БО 11) [8]. Це дозволяє реалізувати принцип обачності, який передбачає застосування в бухобліку методів оцінки, що запобігають заниженню зобов'язань і витрат, а також завищенню активів і доходів підприємства.

Те, що створювати резерв — це обов'язок, а не право роботодавців, підтверджує Мінфін у листі від 09.06.06 р. № 31-34000-20-25/12321 [10].

У ньому зазначено: норми П(С)БО, які передбачають створення резерву відпусток, мають імперативний характер (тобто обов'язкові до виконання). Однак, як показує практика, не для всіх.

Так, від обов'язку формувати резерв відпусток звільнено суб'єктів малого підприємництва, які відповідають критеріям із п. 154.6 ПКУ й мають право на застосування спрощеної системи бухгалтерського обліку доходів і витрат (абз. 3 п. 8 р. I П(С)БО 25) [2].

Відповідно до абз. 7 ч. 3 ст. 55 ГКУ суб'єктами малого підприємництва вважають юридичних осіб — суб'єктів господарювання будь-якої організаційно-правової форми й форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суми, еквівалентної 10 млн. євро, визначеної за середньорічним курсом НБУА в п. 154.6 ПКУ наведено критерії, за відповідності яким платники податку на прибуток мають право застосовувати ставку 0% [1, 2]. При цьому таких платників податків наділено правом ведення спрощеної системи бухобліку (абз. 3 п. 44.2 ПКУ).

Отже, не створювати резерву відпусток можуть лише суб'єкти малого підприємництва — нульовики. А ось витрати на виплату відпуск - них вони визнають у періоді їх фактичного здійснення, тобто в місяці їх нарахування [3].

Нарахування відпускних із використанням резерву для відпусток: облік створення резерву ведеться на субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток», який спеціально призначено для згаданих цілей Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291 [9]. Згідно з нею забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. При створенні резерву для забезпечення витрат на відпустки дебетуються рахунки витрат (23, 91, 92, 93, 94) та кредитується субрахунок 471. Фактичну ж виплату відпусток показують проводкою Дт 471 Кт 661, 65. При цьому, якщо створеного забезпечення в якомусь місяці виявиться недостатньо, частину відпускних, яка виходить за межі забезпечення, списують у дебет одного з перелічених вище рахунків витрат проводкою: Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 661.

Нарахування відпускних без створення резерву відображають дебетуванням рахунків обліку витрат (23, 91, 92, 93, 94) з одночасним кредитуванням субрахунку 661, 65. Виплату відпускних показують проводкою Дт 661 Кт 30, 31.

В табл. 1. відображено проводки в синтетичному обліку створення резерву відпускних та нарахування сум відпускних за рахунок резерву.

Таблиця 1. Бухгалтерські проведення щодо створення резерву відпускних на підприємстві

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік		Сума, грн
	Д-т	К-т	Доходи	Витрати	
Створено резерв із щомісячних відрахувань разом із внесками до ПФ	23, 91, 92, 93, 94	471	-	-	11662,00
Нараховано відпускні за рахунок резерву	471	661	-	+	8500,00
Нараховано внески до соціальних фондів за рахунок резерву	471	65	-	+	3162,00

Як видно з табл.1 щомісячні відрахування до резерву відпускних не відносяться до витрат у податковому обліку. Вони стають ними лише при безпосередньому нарахуванні цих сум. Якщо створеного резерву відпускних не вистачає для виплат повної суми працівникам, тоді сума що бракує списується на відповідний рахунок витрат Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 661.

Відповідно до п.18 ПСБО 11 “Зобов’язання” залишок резерву оплати відпусток повинен переглядатися на кожну дату балансу, тобто на кінець року [8]. Відповідно до п. 11.10 Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та рахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 № 69, залишок резерву відпусток, включаючи відрахування на соціальне страхування з цих сум, розраховується виходячи з кількості днів невикористаної працівниками відпустки та їхнього середньоденного заробітку.

Коротко цю процедуру можна описати наступним чином: кількість днів невикористаної працівниками щорічної відпустки помножуємо на середньоденну заробітну плату працівників. З отриманим результатом порівнюємо залишок річного резерву на оплату відпусток включаючи відрахування до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування. Ця сума знаходиться за кредитом рахунку 471 на 31 грудня.

Якщо отриманий результат нижче, ніж сума за кредитом рахунку 471, то резерв необхідно донарахувати.

Якщо отриманий результат вище, ніж кредитове сальдо рахунку 471, то надмірно нараховані суми підлягають сторнуванню.

Суму забезпечення на виплату відпускних визначають щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам за місяць і відсотка резервування

( $K_p$ ). Останній обчислюють як відношення річної планової суми на оплату відпусток ( $O_{\text{план}}$ ) до загального планового фонду оплати праці ( $\text{ФОП}_{\text{план}}$ ) — абз. 2 п. 14 П(С)БО 11[ 8].:

$$K_p = O_{\text{план}} : \text{ФОП}_{\text{план}} \quad (1)$$

Розраховуючи загальний річний плановий фонд оплати праці, потрібно зважати на фактичну кількість працівників, їхні основну й додаткову зарплати (крім відпускних), інші заохочувальні та компенсаційні виплати, а також заплановане зростання (зниження) цих показників.

Річну планову суму на оплату відпусток можна розрахувати як добуток показників загальної тривалості відпусток співробітників за графіком відпусток на наступний рік і планової середньоденної зарплати працівників. При цьому планову середньоденну зарплату працівників обчислюють шляхом ділення планового фонду оплати праці ( $\text{ФОП}_{\text{план}}$ ) на кількість календарних днів у календарному році за вирахуванням святкових і неробочих днів, передбачених у ст. 73 КЗпП.

Таким чином, коефіцієнт (відсоток) резервування визначають раз на рік на підставі планових показників. А ось резерв відпусток розраховують щомісяця. При цьому належить урахувати й суму єдиного внеску, який нараховують на фонд оплати праці.

Отже, суму відрахувань на створення резерву відпусток за місяць ( $P$ ) обчислюють за формулою:

$$P = \Pi * K_p * K_{\text{ссв}}, \quad (2)$$

де  $\Pi$  — фонд оплати праці за поточний місяць;

$K_p$  — коефіцієнт резервування;

$K_{\text{ссв}}$  — коефіцієнт нарахування єдиного внеску.

А ось коефіцієнт нарахування єдиного внеску, що збільшує резерв відпусток на суму єдиного внеску, розраховують так:

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

де  $C_{\text{ссв}}$  — ставка єдиного внеску згідно з класом професійного ризику підприємства-роботодавця.

Підприємствам, де працюють особи, яким встановлено спеціальні ставки єдиного внеску, для таких працівників потрібно окремо розраховувати коефіцієнт резервування. Наприклад, окремо слід обчислити такий коефіцієнт для інвалідів, на зарплату яких нараховують єдиний внесок за ставкою 8,41%.

Резерв відпусток також треба визначати окремо для кожної категорії працівників (адмінперсонал, працівники служби збуту, виробничий персонал тощо), чия зарплата акумулюється на окремих рахунках (тобто за кожним видом витрат). Пояснюється це тим, що суми створеного резерву відпусток визнають витратами за тими видами операційних витрат, для відшкодування яких його створено.

Окрім того, візьміть до уваги: розрахований за наведеною вище формулою вплив коефіцієнта нарахування єдиного внеску на суму відрахувань на створення резерву буде правильним лише тоді, коли протягом року місячний заробіток працівників не перевищуватиме 17 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних

осіб (із 01.12.13 р. — 20706 грн). А все тому, що коли зарплата перевищує такий показник — максимальну величину бази нарахування єдиного внеску — із суми перевищення єдиного внеску не сплачують.

Розглянемо приклад.

Плановий річний фонд оплати праці співробітників підприємства (без урахування сум відпускних) на 2014 р. — 1 млн 800 тис. грн. Планова сума відпускних на 2014 р. — 115000 грн.

Нарахована заробітна плата за грудень 2014 р. — 125 тис. грн, у т.ч.:

- адмінперсоналу — 25 тис. грн;
- працівникам збуту — 31250 грн;
- працівникам основного виробництва — 68750 грн (у т.ч. інвалідам — 5000 грн).

Підприємство належить до 14 класу професійного ризику (ставка єдиного внеску — 36,95%). Зарплата співробітників не перевищувала максимальної величини бази нарахування єдиного внеску.

Візьмемося до арифметики:

- Розрахуємо коефіцієнт резервування:

$$K_p = 115000 \text{ грн} : 1800000 \text{ грн} = 0,0639.$$

Визначимо коефіцієнт, що коригує резерв відпусток на суму єдиного внеску:

- $K_{\text{св}}$  за працівниками-інвалідами:

$$1 + 8,41\% : 100\% = 1,0841;$$

- $K_{\text{св}}$  за рештою працівників:

$$1 + 36,95\% : 100\% = 1,3695.$$

- Обчислимо суму резерву відпусток на грудень 2014 р.:

- Р за адмінперсоналом:

$$25000 \text{ грн} * 0,0639 * 1,3695 = 2187,78 \text{ грн};$$

- Р за працівниками збуту:

$$31250 \text{ грн} * 0,0639 * 1,3695 = 2734,72 \text{ грн};$$

- Р за працівниками-інвалідами основного виробництва:

$$5000 \text{ грн} * 0,0639 * 1,0841 = 346,37 \text{ грн};$$

- Р за рештою працівників основного виробництва:

$$63750 \text{ грн} * 0,0639 * 1,3695 = 5578,83 \text{ грн}.$$

А ось для підприємств, більшість працівників яких одержують місячний заробіток у сумі понад 17-кратну межу, радимо обчислювати суму відрахувань на створення резерву відпусток (Р) за такою формулою:

$$P = ЗП_1 * K_p * K_{\text{св}} + ЗП_2 * K_c * K_p * K_{\text{св}} + ЗП_3 * K_p, \quad (4)$$

де  $ЗП_1$  — фонд оплати праці за поточний місяць працівників, місячна зарплата яких не перевищила максимальної величини бази нарахування єдиного внеску;

$ЗП_2$  — максимальна величина бази нарахування єдиного внеску на зарплату працівників;

$ЗП_3$  — зарплата співробітників, яку не обкладають єдиним внеском (загальна сума заробітку працівників понад максимальну величину бази нарахування єдиного внеску);

$K_c$ - кількість співробітників, зарплата яких перевищила зазначену максимальну величину [11].

Закономірно виникає запитання: а що буде, якщо резерву відпусток не створювати? Таке порушення можуть розцінити як ведення бухгалтерського обліку з порушенням встановленого порядку й внесення неправдивих даних до фінансової звітності. За нього посадовцям підприємств загрожує адміністративна відповідальність, яка виллється штраф від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (далі — НМДГ), тобто від 136 до 255 грн. За повторного порушення протягом року штраф становитиме від 10 до 20 НМДГ (від 170 до 340 грн) [2].

Що важливо, зазначені штрафи мають право накладати лише органи державної фінансової інспекції (ст. 234і КпАП). Нагадаємо: вони здійснюють контроль за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів. Відповідно, притягнення до відповідальності загрожує лише посадовцям, які не потурбувалися про створення резерву відпусток, тих юридичних осіб, які використовують бюджетні кошти.

**Висновки.** Проведене дослідження дозволяє зробити висновки, що застосування резерву відпусток є обов'язковою умовою для підприємств, які на загальній системі оподаткування. Забезпечення відпускних створюється на субрахунку 471 «Забезпечення виплати відпусток».

Не нарахування резерву відпусток можна розцінити як ведення бухгалтерського обліку з порушенням встановленого порядку й унесення неправдивих даних до фінансової звітності. За це порушення посадовцям підприємств загрожує адміністративна відповідальність.

#### Список використаної літератури

1. Господарський Кодекс від 16.01.2003 р. №436-IV
2. Податковий кодекс України від 2.12.2010 року № 2755-VI
3. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», зі змінами і доповненнями, затверджений ВРУ від 16.07.99 р. №996-XIV
4. Закон України «Про оплату праці», від 24.03.1995 № 108/95-ВР, із наступними змінами.
5. Закон України «Про відпустки», від 15.11.1996 № 504/96-ВР, із наступними змінами.
6. П(С)БО 26- Наказ МФУ «Про затвердження Положення (стандарту) бухобліку 26 «Виплати працівникам» від 28.10.2003 р. № 601.
7. П(С)БО 16- Наказ МФУ «Про затвердження Положення (стандарту) бухобліку «Витрати» від 31.12.1999 р. №318.
8. П(С)БО 11 - Наказ МФУ «Про затвердження Положення (стандарту) бухобліку 11 «Зобов'язання»» від 31.01.2000 р. №20.
9. План рахунків - Наказ МФУ «Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» від 30.11.1999 р. № 291.

10. Лист Міністерства фінансів України «Щодо створення підприємствами забезпечення на виплату відпусток працівникам» від 09.06.2006 р. № 31-34000-20-25/12321

11. Крикунова Т. С. «Створення резерву відпусток: хто, навіщо та як» Бухгалтерський облік №4 - 2014р.

Рекомендовано до публікації д.е.н., проф. Скрипник М. І., КНУТД  
Стаття надійшла до редакції 7.04.2014

## СОЗДАНИЕ РЕЗЕРВА ОТПУСКОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Н. И. РАДИОНОВА, И. Р. КАМИНСКАЯ

*Киевский национальный университет технологий и дизайна*

**Цель.** Существующие подходы к начислению отпусков не на всех предприятиях применяются правильно. Целью статьи является обоснование необходимости создания резерва отпусков на предприятиях Украины на законодательном уровне.

**Методика.** Используются общеизвестные методы нормативно - правового исследования и причинно - следственных связей.

**Результаты.** В статье представлены результаты исследований нормативно-правового обеспечения создания резерва отпусков. Рассмотрена целесообразность создания резерва отпусков для предприятий.

**Научная новизна.** Исследованы нормативно - правовое обоснование необходимости создания резерва для выплаты отпусков на предприятиях Украины и характер влияния резерва отпусков на данные финансового и налогового учета.

**Практическая значимость.** Предложено для предприятий методику расчета резерва для выплаты отпусков. Обоснована необходимость создания резерва отпусков для украинских предприятий, указаны последствия несоблюдения законодательства.

**Ключевые слова:** *начисление отпусков, резерв отпусков, расходы на выплату отпусков, выплаты работникам.*

## CREATION OF ENTERPRISE RESERVE VACATIONS

RADIONOVA N., KAMINSKAYA I.

*Kyiv National University of Technologies and Design*

**Purpose.** Existing approaches of the vacations calculation are not correct in all enterprises. The aim of the paper is the legal rationale for the creation of a reserve vacations in the Ukraine.

**Methodology.** Well-known methods are used: legal research and cause - effect relationships.

**Findings.** This paper presents the results of research regulatory support an allowance holidays. We consider the feasibility of establishing a reserve vacations for businesses.

**Originality.** Regulatory rationale for the creation of a reserve for selling enterprises of Ukraine and the impact on your holiday allowance of financial and tax accounting are studied.

**Practical value.** The methodology for payment of vacations is proposed for an enterprise provisioning. The necessity of creating a pool of leaves for Ukrainian companies, mentioned effects of non-compliance with the law.

**Keywords:** *vacation accrual, vacation allowance, expense vacations, workers comp.*