

УДК 657

Ніна Овсюк

Nina Ovsyuk

**МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ РЕЗЕРВУ
МАЙБУТНІХ ВІДПУСТОК ПРАЦІВНИКАМ****METHODOLOGICAL BASES FOR THE FORMATION OF PROVISION
OF WORKERS COMING LEAVES**

У статті розглянуто актуальні питання формування на підприємствах резерву під майбутні відпустки працівників. Проаналізовано сучасні методи розрахунку суми резерву, сформованого під майбутні відпустки, визначено їх основні переваги та недоліки. Виявлено фактори, що впливають на величину цього резерву.

Ключові слова: резерв, відпустка, розрахунок, методика, величина.

In the article the problems of the formation of provision of workers coming leaves are considered. Modern methods for the calculation of the amount of provision of coming leaves are analyzed, their main advantages and disadvantages are identified. The factors affecting the amount of the provision are revealed.

Keywords: provision, leave, calculation, methodology, amount.

Постановка проблеми. В ринкових умовах господарювання доречним вважається нарахування та оплата відпускних працівникам, що повинні здійснюватися зі створенням резерву. Цього резерву має вистачати на оплату відпускних та нарахувань на них. Наслідком вирішення зазначеного питання є відповідна організація облікової політики на підприємстві. Нині підприємства мають можливість самостійно обирати напрямки облікової політики, які впливають на порядок обліку виплат працівникам. Зокрема, це стосується формування резерву на виплату відпусток робітникам з метою рівномірного розподілу витрат протягом звітного періоду.

Однак слід зазначити, що є значна частина підприємств, яка не створює резерву на виплату відпусток працівникам, що унеможлиблює планування витрат та прогнозування перспективних факторів діяльності господарюючого суб'єкта.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичне обґрунтування і практична реалізація формування джерел виплат працівникам та відповідне відображення їх в обліку здійснювалося вітчизняними вченими, зокрема, Ф. Ф. Бутинцем, О. М. Брадулом, М. Д. Ведерніковим, І. В. Жиглей, М. С. Пушкарем, В. О. Шевчуком; сучасними вченими Російської Федерації: А. П. Добриніним, С. А. Дятловим, Б. Б. Леонтьєвим, Я. В. Соколовим; вченими інших зарубіжних країн: Д. Добією, В. Персем, Р. С. Капланом, Д. П. Нортонем та іншими.

Зазначені дослідження проводилися в контексті розгляду проблем формування ефективного механізму регулювання виплат працівникам за сучасних умов господарювання. Віддаючи належне працям видатних вчених та враховуючи наявність невирішених питань, необхідно продовжувати вивчати особливості методології формування резерву на відпустки працівникам.

Формулювання цілей статті. З метою дотримання п. 13, 14 П(С)БО 11 «Зобов'язання» потрібно створити на підприємстві резерв на виплату відпусток працівникам. Цього резерву має вистачати на виплату відпускних та нарахувань до них. Потрібно зауважити, що внаслідок відсутності законодавчо затверджених методик формування резерву під майбутні відпустки робітників розгляд зазначеного питання є актуальним на сучасному етапі розвитку України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Порядок відображення у фінансовій звітності, а саме у балансі, в складі майбутніх витрат та платежів витрат на оплату майбутніх відпусток робітникам чітко визначено. Однак методика розрахунку їх суми визначається суб'єктом господарювання самостійно і відображається в наказі про облікову політику.

На нашу думку, під час обрання підприємством відповідної методики розрахунку резерву під майбутні відпустки працівникам потрібно враховувати такі фактори:

– специфіка галузі суб'єкта господарювання. В цьому випадку є можливість використовувати статистичні дані стосовно надання відпусток у конкретні періоди часу, інформаційні дані про плинність кадрів, кон'юнктуру ринку. Наприклад, сезонність (коли кількість відпусток буде більшою або

меншою, в літній період чи зимовий) і відповідно забезпечення, відображене в балансі, повинно покривати суму відпускних, сплачених працівникам, коли більша їхня частина піде у відпустку;

– розмір суб'єкта господарювання – для малого і середнього підприємства можливий розрахунок резерву по кожному співробітнику, для великого підприємства зі складною організаційною структурою і значним штатом співробітників розрахувати резерв по кожному працівнику досить проблематично. Відповідно в обліковій політиці суб'єкта господарювання може бути використаний укрупнений (агрегований) метод розрахунку, за результатами якого нараховується резерв по підрозділах або по окремих групах працівників (по управлінському, виробничому, допоміжному персоналу тощо);

– формування визначеного внутрішнього регламенту створення забезпечень. Так, підприємство може затвердити «Положення про створення забезпечень», в якому визначити порядок нарахування резерву на оплату майбутніх відпусток. Впровадження в господарську діяльність підприємства такого положення приведе до підвищення рівня комплексності й прозорості інформації, що використовується в ході відображення в обліку забезпечень.

Вивчивши зазначені фактори, підприємству необхідно обрати метод розрахунку суми резерву та зазначити його у наказі про облікову політику.

Існують різні методики розрахунку резерву. Нарахування та оплата відпускних повинна здійснюватися зі створенням резерву. Таким чином, розглянемо приклади створення забезпечення для виплати відпусток.

1. Суму забезпечення нараховувати щомісячно. Місячна сума забезпечення визначається шляхом ділення річної суми забезпечення на 12 місяців. Річна сума забезпечення визначається за формулою

$$PЗ = СП * СВ * СОВ, \quad (1)$$

де PЗ – річна сума забезпечення;

СП – середньорічна чисельність працюючих;

СВ – середньорічна кількість днів відпустки одного працівника;

СОВ – середньоденна оплата одного дня відпустки.

Отримана таким шляхом річна сума забезпечення збільшується на відсоток єдиного соціального внеску.

Перевагою цього методу є простота і зручність використання. До недоліків можна віднести необхідність щомісячного нарахування забезпечення і усереднене значення його величини.

2. Щомісячна сума резерву на відпустки визначається шляхом встановлення планового відсотка до фактично нарахованої заробітної плати. Для підрахунку розміру резерву на відпустки можна скористатися такою формулою [5]:

$$PВ = ЗП(ОВ: ФО)КН, \quad (2)$$

де PВ – резерв відпусток;

ЗП – фактична заробітна плата за місяць;

ОВ – річна планова сума оплати відпусток;

ФО – річний плановий фонд оплати праці;

КН – коефіцієнт нарахувань до соціальних фондів.

КН розраховується так:

$$КН = (100 + К) : 100, \quad (3)$$

де К – ставка єдиного соціального внеску залежно від класу професійного ризику по галузі.

За умови використання наведеного методу найбільш трудомістким є визначення планового фонду оплати праці (ФОП) робітників. Його планування здійснюється за такими напрямками: за нормативами і детальне планування за елементами його структури. Зазначене ускладнює загальний розрахунок створення забезпечення, що можна віднести до недоліків запропонованого методу. До переваг належить можливість порівнювати з плановими показниками, аналізувати наведені показники.

3. На підставі даних попереднього календарного року. Розрахунок у цьому випадку виконується за допомогою використання такої формули:

$$PВ = \sum (B_i + CB_i) * K_{з/п} * K_{\Delta \text{чис}}, \quad (4)$$

де PВ – резерв відпусток;

B – відпускні, фактично нараховані у попередньому календарному році за відповідний період часу;

i – період часу (залежить від періодичності формування резерву);
СВ – нараховані страхові внески на відпускні у попередньому році за відповідний період часу;
Кз/п – коефіцієнт підвищення заробітної плати;
КДчис – коефіцієнт зміни чисельності працівників.

Перевагами цього методу є простота розрахунку. Поряд з цим, недоліком виявляється усереднене значення суми розрахунку резерву.

4. Докладний розрахунок по кожному працівнику. Цей метод розрахунку пов'язаний з великою трудомісткістю. Визначення величини резерву здійснюється на кінець звітної періоду на підставі такої формули:

$$PB = (C3i + C3i * K) * KDVi, \quad (5)$$

де PB – резерв відпусток;

C3 – середньоденний заробіток працівника;

i – період часу (залежить від періодичності формування резерву);

K – ставка єдиного соціального внеску залежно від класу професійного ризику по галузі;

KDVi – кількість днів відпустки, на які робітник має право.

За умови використання цього методу розрахунок виконується з урахуванням днів невикористаної відпустки. В цьому випадку резерв майбутніх відпусток буде формуватися по кожному працівнику окремо, починаючи з його власного розрахункового періоду за місяць, шляхом множення кількості днів невикористаної відпустки на середньоденну заробітну плату робітника. Таке забезпечення буде коригуватися щомісяця. Потрібно зауважити, що саме цей спосіб максимально наближений до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), а тому може використовуватися підприємствами за потреби трансформації звітності.

Перевагами зазначеного методу є можливість отримання найбільш досконалої величини забезпечення, створеного під майбутні відпустки працівникам. Цей метод корисний підприємствам за умови виконання трансформації фінансової звітності у формат МСФЗ.

До недоліків цього методу відноситься велика трудомісткість розрахунків. Забезпечення формується по кожному працівнику наростаючим підсумком та корегується кожного місяця.

На думку фахівців, за умови отримання найбільш достовірної інформації необхідно використовувати саме цей варіант розрахунку. Поряд з цим, облікова політика господарюючого суб'єкта повинна забезпечувати раціональне ведення бухгалтерського обліку з урахуванням умов господарювання і величини підприємства.

Виявлену проблему трудомісткості зазначеного методу можна вирішити за умови використання відповідного програмного забезпечення. Також зниження трудомісткості розрахунків можливе шляхом укрупнення одиниці розрахунку, наприклад, виконувати розрахунок не по кожному робітнику окремо, а по підрозділах суб'єкта господарювання або групах працівників.

Отже, якщо підприємство починає формувати забезпечення для виплати майбутніх відпусток своїх робітників, то у загальному випадку в обліковому процесі можливе застосування наступного алгоритму (рис. 1).

Таким чином, у бухгалтерському обліку виконується формування забезпечення, оскільки точна сума відпускних за раніше відпрацьований термін буде визначена тільки під час реального розрахунку за умови подання робітником заяви на одержання відпустки.

Крім цього, який би метод розрахунку для створення резерву під майбутні відпустки працівникам не був обраний суб'єктом господарювання, потрібно документальне підтвердження витрат на формування забезпечення. Внаслідок наведеного, підприємство повинне скласти відповідний розрахунок, використовуючи професійне судження, тому що уніфікованого методу створення забезпечення для виплати відпусток немає.

Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» забезпечення створюються для відшкодування майбутніх операційних витрат, зокрема на виплату відпусток працівникам. Суми створених забезпечень визнаються витратами, за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до П(С)БО 7. Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості [1].



Рис. 1. Алгоритм формування забезпечення для виплати відпусток

Джерело: виконані дослідження.

Рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів, і включення їх до витрат поточного періоду обліковується на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» [5], за кредитом якого відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

Під час створення забезпечення виплат на відпустки роблять запис за дебетом рахунків, на які віднесена оплата праці (рахунки 23, 91, 92, 93, 94 та ін.), та за кредитом рахунка 47. Фактично нараховані робітникам підприємства суми відпускних списують на зменшення створеного забезпечення: дебет рахунка 47 і кредит рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Використання забезпечення в частині обов'язкових відрахувань зараховується у кредит рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням».

Згідно з наказом Мініну від 07.02.2013 р. № 73 у статті «Довгострокові забезпечення» відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі, зокрема витрати на оплату майбутніх відпусток, розмір яких на дату складання балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. У разі, якщо сума довгострокових виплат персоналу може бути визнана суттєвою, така інформація наводиться у додатковій статті 1521 «Довгострокові забезпечення витрат персоналу». До підсумку балансу включається загальна сума довгострокових забезпечень.

Висновки. В період проведення нарахування відпускних конкретному співробітнику підприємства на їх повну суму належить зменшити створене раніше забезпечення. Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене.

Залишок забезпечення переглядається на кожен дату балансу та, у разі потреби, корегується (збільшується або зменшується).

Суб'єкту господарювання надається певний ступінь свободи під час формування порядку визначення розміру забезпечення, який був би доречним.

Бухгалтер підприємства має широкий спектр можливостей для вираження власного професійного судження стосовно обрання відповідного методу створення забезпечення. Потрібно визначити,

як нарахувати резерв: щомісячно, щоквартально, по кожному співробітнику, по виробничих відділах, секторах. При цьому необхідно дотримуватися лише одної вимоги: обґрунтувати в обліковій політиці, що розрахунок дійсно відображає найбільш достовірну грошову оцінку витрат.

Цьому розрахунку потрібно приділити особливу увагу: врахувати специфіку роботи підприємства, частку заробітної плати в загальних витратах, плінність кадрів тощо.

Таким чином, загальний підсумок резерву повинен бути достатнім для виплати відпускних працівникам, але не повинен прийматися до обліку в максимально можливій оцінці, тому що зазначене може суттєво вплинути на показники звітності суб'єкта господарювання.

Список використаної літератури

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів від 31.01.2000 р. № 20 // 35 положень (стандартів) бухгалтерського обліку : станом на 14 березня 2012 р. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 258 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів від 28.10.2003 р. № 601 // 35 положень (стандартів) бухгалтерського обліку : станом на 14 березня 2012 р. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 258 с.
3. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів від 28.03.2013 р. № 433. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=373066&cat_id=293536.
4. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів від 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=366860&cat_id=285157.
5. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Знання, 2008. – 507 с.

Стаття надійшла до редакції 29.04.2013.

Відомості про автора

Н. В. Овсюк, кандидат педагогічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, Вінницький торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету.