

## **ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ, ИСЧИСЛЕНИЯ И ОТРАЖЕНИЯ В УЧЁТЕ РЕЗЕРВА ПРЯДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ОТПУСКОВ В УСЛОВИЯХ НСБУ**

*Д.э.н. Марчела Дима, МЭА*

В настоящее время порядок отражения в учёте отпусков вызывает достаточно много споров у подавляющего большинства бухгалтеров. В действующих положениях нормативного характера не имеется четкого разъяснения, которое бы однозначно трактовало, когда производить начисление расходов на оплату отпусков: в момент их выплаты или в периоде, в котором возникли соответствующие права работников на использование отпусков в соответствии с трудовым законодательством. Здесь мы рассмотрим и разъясним основные ситуации, возникающие на практике, связанные с признанием, оценкой и отражением в учёте резерва предстоящих расходов на оплату отпусков.

**Признание.** Традиционно, в практике отечественных предприятий, расходы на оплату отпускных принято отражать: либо в период их выплаты; либо созданием в начале года резерва на оплату отпусков с последующим его использованием в течение года в размере 1/12 части. Создание резерва на оплату отпусков в начале года тянется с советских времён и действовало десятилетиями. Это был неплохой учёт для того времени. Он выполнял другие функции и решал другие задачи, по сравнению с теми, которые ставятся рыночной экономикой в условиях применения стандартов бухгалтерского учёта. К примеру, при использовании резерва для расчёта отпускных характерным являлся вопрос равномерного включения затрат в стоимость произведённой продукции (услуг) в течение всего года. В условиях применения Национальных стандартов бухгалтерского учёта, основанных на международных, такой вопрос уже не актуален. Каким образом обеспечивать равномерность данных затрат на протяжении года, каждый руководитель предприятия решает самостоятельно. Это его управленческое решение, как получить ту или иную информацию для успешного ведения бизнеса.

Ставя в центр исследования систему показателей, характеризующих предприятие в условиях применения НСБУ, бухгалтерский учёт ориентирован прежде всего на демонстрацию пользователям финансовой отчётности реального финансового положения, реальных финансовых результатов, то есть реальной картины бизнеса предприятия. В рассматриваемом аспекте цель бухгалтерского учёта состоит в признании, с одной стороны, **обязательства по предстоящим отпускам в период, когда работник выполнил работу** в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем, и с другой стороны – **расходов в период, когда предприятие получает экономическую выгоду от работы, выполненной работником за вознаграждение.**

Это аргументировано:

- а) основополагающими принципами бухгалтерского учёта – начисления и осмотрительности;
- б) НСБУ 19 «Вознаграждения работников».

Следуя принципу начисления, который определяет порядок распределения доходов и расходов по периодам, являющийся обязательным при составлении финансовой отчётности (кроме отчёта о движении денежных средств, составленного прямым методом), операции и прочие события признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Когда работник в течение года оказал соответствующие услуги предприятию (выполнил свои трудовые обязанности) и по отношению к нему на конец отчётного периода в соответствии с трудовым законодательством за проработанное время у предприятия накопились обязательства по выплате неиспользованных причитающихся прав за отработанное время (предстоящих выплат отпускных), то для бухгалтерского учёта важнейшим является не то, будет ли он использовать накопившие права в следующем году или в следующих периодах, важнейшим является другое – в каком периоде необходимо признавать расходы, связанные с предстоящими выплатами отпускных. Если в результате полученных от работников услуг (в рамках трудовых отношений) предприятие получает экономическую выгоду в виде доходов и в соответствии с законодательством о труде всем работникам предоставляются ежегодные отпуска с сохранением среднего заработка, **то согласно методу начисления расходы, связанные с предстоящими выплатами отпускных, необходимо начислять в том отчётном периоде, в котором права на отпуск заработаны.**

Следуя принципу осмотрительности, в соответствии с которым активы или доходы не должны быть завышены, а обязательства или расходы – занижены, работодатель (предприятие) должен проявить осторожность в процессе формирования суждений, необходимых в производстве расчётов с работниками. **Неначисление**

***обязательств по выплате неиспользованных причитающихся прав за отработанное время (предстоящих выплат отпускных) на конец отчётного периода приводит к занижению расходов и обязательств.***

В НСБУ 19 «Вознаграждения работников» устанавливаются требования по учёту всех видов краткосрочных вознаграждений работникам, в том числе в отношении вознаграждений, подлежащих выплате в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги в рамках трудовых отношений. В состав краткосрочных вознаграждений, кроме заработной платы и других стимулирующих выплат, относится и оплата ежегодного оплачиваемого отпуска (п. 9 НСБУ 19). При этом краткосрочные вознаграждения учитываются в обычном порядке на основе метода начисления.

В частности, п.10 НСБУ 19 устанавливает, что если работник в течение отчётного периода оказал услугу предприятию, то оно должно признать величину краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащую выплате в обмен на эти услуги:

- а) в качестве обязательства, за вычетом любой уже выплаченной суммы (если уже выплаченная сумма превышает величину вознаграждений, предприятие должно признать это превышение в качестве актива (краткосрочная дебиторская задолженность, расходы будущих периодов) в той мере, в какой предоплата приведёт к сокращению будущих платежей или к возврату денежных средств); и
- б) в качестве расхода (за исключением случаев, когда другие Национальные стандарты бухгалтерского учёта рекомендуют или разрешают включать эти вознаграждения в стоимость активов, как, например, НСБУ 2 «Товарно-материальные запасы», НСБУ 3 «Состав затрат и расходов предприятия», НСБУ 13 «Учёт нематериальных активов», НСБУ 16 «Учёт долгосрочных материальных активов»).

Стандарт требует, чтобы работодатель начислял соответствующие суммы в отношении своих обязательств по оплате отпускных, если выполняются два условия: это обязательство относится к трудовой деятельности работника в предыдущих периодах и оно накапливается.

***Таким образом, в соответствии с действующими нормами НСБУ предприятие должно формировать резерв на оплату отпусков в отношении предстоящих выплат отпускных исходя из количества дней отпуска по состоянию на каждую отчётную дату (31 декабря каждого года), причитающихся работникам, но которые они не использовали и могут использовать (либо получить соответствующую денежную компенсацию) в будущих отчётных периодах.***

***Оценка.*** Величина резерва на оплату отпусков (обязательства) исчисляется исходя их количества дней неиспользованного отпуска и среднедневной суммы заработной платы, причитающейся к выплате работнику (исчисленной с учётом установленной методики расчёта в соответствии с Положением, утверждённым Постановлением Правительства № 426 от 26.04.2004 г). Сумма резерва равна сумме, которую предприятие предполагает выплатить в отношении неиспользованных работниками причитающихся прав и определяется путём умножения средней заработной платы за один календарный день (исчисленной в соответствии с вышеупомянутым Постановлением) на количество неиспользованных (календарных) дней отпуска по состоянию на отчётную дату. Расчёт среднедневной заработной платы аналогичен порядку исчисления отпускных.

Сумма резерва на оплату отпуска каждого работника включает и соответствующие суммы страховых взносов на обязательное социальное и медицинское страхования и рассчитывается по состоянию на отчётную дату (конец каждого отчётного года) следующим образом:

(Среднедневная заработная плата работника + Среднедневная заработная плата работника × тариф взносов социального и медицинского страхования) × Количество дней отпуска, на которые работник имеет право на отчётную дату.

Учитывая положения ст. 113 Трудового кодекса, гарантирующая продолжительность минимального оплачиваемого отпуска составляет 28 дней, за каждый полностью отработанный месяц работник имеет право на 2.33 дня отпуска (28 дн./12 мес.).

**Отражение в учёте.** Отчисления в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков включается в состав расходов на оплату труда, в зависимости от отражения расходов по зарплате конкретного работника, следующей записью:

- а) на сумму начисленного резерва предстоящих расходов на оплату отпусков:  
ДТ 712; 713; 811; 812; 813;  
КТ 538 «Обязательства по резерву предстоящих расходов на оплату отпусков».
- б) затем в течение следующего года предприятие учитывает расходы на оплату отпусков, отчисления обязательного социального и медицинского страхования за счёт созданного резерва:  
ДТ 538 «Обязательства по резерву предстоящих расходов на оплату отпусков»;  
КТ 531 «Обязательства по оплате труда»;  
КТ 533.1 «Обязательства по социальному страхованию»;  
КТ 533.3 «Обязательства по медицинскому страхованию».
- в) если сумма резерва, полученная исходя из расчёта, недостаточна для начисления фактических затрат на оплату отпусков, отчисления обязательного социального и медицинского страхования, величина превышения признаётся расходом в том периоде, в котором были понесены соответствующие расходы следующей записью:  
ДТ 712; 713; 811; 812; 813;  
КТ 531 «Обязательства по оплате труда»;  
КТ 533.1 «Обязательства по социальному страхованию»;  
КТ 533.3 «Обязательства по медицинскому страхованию».

Если сумма начисленного резерва, превышает фактические затраты на оплату отпусков, отчисления обязательного социального и медицинского страхования, величина превышения признаётся остатком резерва и является переходящей для следующего года.

**Пример.** Предприятие готовит финансовую отчётность за 2011 год. Ежемесячная заработная плата за период октябрь-декабрь 2011 г. финансового директора, принятого на работу с 01.07.2011 г. составляла 7000 леев. Индивидуальным трудовым договором установлена продолжительность годового отпуска в 35 календарных дней (28 дней основной и 7 дней дополнительный отпуск, установленный коллективным договором для работников с ненормированным рабочим днём). Предположим, что в 2011 году работник не использовал отпуск, а в 2012 году работник использовал только 9 дней отпуска. Также предположим, что размер среднедневной заработной платы, тариф на социальное и медицинское страхования в следующем году остались на уровне предыдущего года.

Количество дней отпуска, на которые имел право работник на конец года составило 18 дней:  $(184 \text{ дн.} \times 35 \text{ дн.}) / 365 \text{ дн.} = 18 \text{ дн.}$ , где 184 дн. – это количество дней с 01.07.2011 г. по 31.12.2011 г.

Таблица

**Расчёт средневзвешенной суммы предстоящих отпусков производится аналогично порядку исчисления отпускных**

Период	Заработная плата (в леях)	Календарные дни	Рабочие дни (по графику)	Рабочие дни (отработанные)	Количество дней отпуска, на которые имеет право работник на конец года
Октябрь-2011	7 000	31	21	21	
Ноябрь-2011	7 000	30	22	22	
Декабрь-2011	7 000	31	23	23	
<b>Итого</b>	<b>21 000</b>	<b>92</b>	<b>66</b>	<b>66</b>	<b>18</b>

$$((21\ 000 : 66) \times (66 : 92)) \times 18 = 4109 \text{ леев.}$$

Величина резерва предстоящих отпусков финансового директора составляет 5 198 леев (4 109 + 4 109 × 26,5%, где 26,5% – это 23% тариф на социальное страхование и 3,5% – тариф на медицинское страхование).

Декабрём месяцем 2011 г. предприятие признаёт резерв предстоящих расходов на оплату отпусков следующей записью:

ДТ 713 «Расходы по созданию резерва предстоящих расходов на оплату отпусков»;

КТ 538 «Обязательства по резерву предстоящих расходов на оплату отпусков» 5 198 леев.

Затем, в течение следующего года, когда работник использовал своё право, предприятие учитывает расходы на оплату отпусков (причитающихся на 9 дней отпускных), отчисления обязательного социального и медицинского страхования за счёт созданного резерва:

ДТ 538 «Обязательства по резерву предстоящих расходов на оплату отпусков» 2 598,95 лея;

КТ 531 «Обязательства по оплате труда» 2 054, 50 лея;

КТ 533.1 «Обязательства по социальному страхованию» 472,54 лея;

КТ 533.1 «Обязательства по медицинскому страхованию» 71,91 лея.

Поскольку сумма начисленного резерва превышает фактические расходы на оплату отпусков, величина превышения 2 599,05 лея (5 198 – 2 598,95) признаётся остатком резерва и является переходящим для следующего года.