

Резерв предстоящих платежей на оплату отпусков

Заканчивая финансовый год, экономические службы анализируют аспекты эффективности использования применяемой учетной политики. Одним из них является формирование информации по расчетам с работниками по оплате отпусков.

Общие вопросы

Для целей бухучета в настоящее время используется термин «резервы предстоящих платежей», в то время как для налогового (при исчислении налога на прибыль), согласно подп. 2.8 п. 2 ст. 170 Налогового кодекса (НК), применяется термин «резервы предстоящих расходов».

К числу последних можно отнести, например, резервы предстоящих платежей по оплате отпусков, хотя их название отличается от указанного в НК.

Если резерв создается по выплатам работникам и от таких выплат производятся обязательные страховые взносы в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, то начисленные в установленном порядке выплаты работникам и лицам по гражданско-правовым договорам принимаются в качестве затрат по производству и реализации (подп. 2.5 п. 2 ст. 170 НК).

В настоящее время при формировании учетной информации должен быть соблюден принцип осмотрительности, то есть учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена (п. 8 ст. 3 Закона от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности»).

План счетов бухучета

Для учета создаваемых резервов типовым планом бухучета предусмотрен сч. 96 «Резервы предстоящих платежей».

В зависимости от вида создаваемых резервов предстоящих платежей к сч. 96 могут быть открыты субсчета, а аналитический учет по данному счету ведется по каждому резерву (п. 75 «Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета», утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50). В связи с этим в положении по учетной политике следует предусмотреть виды резервов, методику их образования и основания для использования, а также соответствующие субсчета и аналитические счета к сч. 96.

Для правильного определения суммы резерва на оплату отпусков необходимо провести инвентаризацию количества дней использованного отпуска каждым работником за отработанное до начала отчетной даты (обычно до начала года) время.

Инвентаризация

Активы и обязательства организации подлежат инвентаризации. Общий порядок ее проведения определен «Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств», утв. постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180.

Согласно п. 6 ст. 12 Трудового кодекса (ТК) работники имеют право на отпуск продолжительностью не ниже установленной ТК.

В соответствии со ст. 155 ТК продолжительность основного отпуска не может быть менее 24 календарных дней. Перечни организаций, должностей, а также категорий работников, у которых данный параметр увеличен, условия предоставления и конкретная продолжительность устанавливаются Правительством Республики Беларусь по согласованию с Президентом.

Под отпуском понимается освобождение от работы по трудовому договору на определенный период для отдыха и иных социальных целей **с сохранением прежней работы и заработной платы** в случаях, предусмотренных ст. 150 ТК.

Наниматель обязан выплатить средний заработок за время трудового отпуска не позднее, чем за два дня до его начала (ст. 176 ТК).

Так, у нанимателя при заключении с работником трудового договора появляется обязанность предоставить и оплатить ему отпуск. Это значит, что у организации есть основания для создания резерва предстоящих платежей в отношении оплаты будущих отпусков. В данном случае для удовлетворения требований п. 7 «Инструкции по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы», утв. постановлением Минфина от 28.12.2005 № 168 (далее – Инструкция № 168), для создания резерва и отражения его в бухучете и отчетности нормативными правовыми актами порядок начисления резерва не определен. Он осуществляется главным бухгалтером исходя из

его профессионального суждения и закрепляется в положении по учетной политике.

Вариантов начисления резервов может быть несколько.

Наиболее точным, но и более трудоемким может быть определен алгоритм расчета резерва по каждому работнику. Или менее трудоемким, но менее информативным – в разрезе групп работников. Для его формирования выделяются группы сотрудников по срокам (длительности) предусмотренных отпусков (24 дня, 30 дней и т.п.) с расчетом по каждой группе с последующим суммированием произведенных расчетов. Рекомендованная формула:

$$R = (N \times \Sigma) + (\Sigma \times S) + (\Sigma \times B),$$

где R – сумма рассчитываемого резерва на оплату предстоящих отпусков по группе работников;

N – количество дней отпуска, не использованных и приходящихся на отработанный период (годовое количество дней отпуска, причитающихся этой группе работников (24 дня, 30 дней и т.п.), делится на 12). Определяется на основе инвентаризации;

Σ – средний заработок работников группы за отработанный месяц, принимаемый для расчета отпускных этих работников;

S – норматив отчислений в ФСЗН;

B – норматив отчислений в Белгосстрах.

Расчеты резервов по каждому работнику и (или) по каждой группе работников суммируются в целом по предприятию.

Если же в организации есть структурные подразделения, этот вариант может быть разукрупнен по каждому из них для формирования данных на соответствующих счетах затрат в корреспонденции со сч. 96 в разрезе субсчетов.

При таком варианте подвергается инвентаризации сумма резерва в сроки, связанные с инвентаризацией расчетов с персоналом по оплате труда. Порядок корректировки резерва в связи с изменением тарифной ставки для индексации сумм отпускных также рассчитывается главным бухгалтером с закреплением в учетной политике.

Возможен и третий, упрощенный вариант.

Расчет по данным прошлых лет (их количество закрепляется в положении по учетной политике): без проведения инвентаризации количества дней неиспользуемого отпуска.

$$R = (\Sigma \times K) + (\Sigma \times S) + (\Sigma \times B),$$

где R – сумма рассчитываемого резерва предстоящих отпусков по организации;

Σ – фактически начисленная по организации за отчетный период сумма заработной платы, принимаемой для расчета отпускных;

K – средний коэффициент за рассчитываемые годы (определяется путем деления суммы фактически начисленных отпускных за год на суммы фактической заработной платы, принимаемой для расчета этих отпускных);

S – норматив отчислений в ФСЗН;

B – норматив отчислений в Белгосстрах.

Могут быть применены иные способы.

По отдельным резервам остатки неиспользованных сумм на конец года могут переноситься на следующий год при соблюдении двух условий (п. 17 Инструкции № 168):

- учетной политикой предусмотрено создание этих резервов на следующий год;
- вероятность покрытия затрат, на которые были созданы резервы, продолжает существовать и в следующем году.

Финансовая отчетность

Напомним, что Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утв. постановлением Минфина от 12.12.2016 № 104 (НСБУ № 104), предъявляются дополнительные требования по раскрытию информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- в бухгалтерском балансе по ст. «Резервы предстоящих платежей» (стр. 550) показываются суммы резервов предстоящих платежей, учитываемых на сч. 96 и подлежащих использованию более чем через 12 месяцев после отчетной даты (п. 15);
- в бухгалтерском балансе по ст. «Резервы предстоящих платежей» (стр. 660) показываются суммы резервов предстоящих платежей, учитываемых на сч. 96 и подлежащих использованию в течение 12 месяцев после отчетной даты (п. 16);
- в примечаниях к бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация по обязательствам (подп. 52.14 п. 52 НСБУ № 104):
 - ✓ суммы резервов предстоящих платежей на конец предыдущего года и отчетного периода;
 - ✓ суммы созданных в отчетном периоде резервов предстоящих платежей с выделением сумм увеличения созданных в предыдущих периодах резервов предстоящих платежей;
 - ✓ суммы использованных в отчетном периоде резервов предстоящих платежей;
 - ✓ суммы неиспользованных резервов предстоящих платежей, присоединенных к доходу отчетного периода.

ВАЛЕНТИНА ЛЕМЕШ,

доцент, кандидат экономических наук