

визначенні показників державних статистичних спостережень «фонд оплати праці» та «витрати на оплату праці» / І. Книшенко // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 16. – С. 51–52.

9. Праця України 2007 : стат. зб. – К. : Держкомстат України, 2008. – С. 393–406.

10. Костылева Л. В. Система национальных счетов : курс лекцій / Л. В. Костылева. – Вологда : ВоГТУ, 2006. – 116 с.

УДК 657.412.7:005

ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІК РЕЗЕРВІВ ЩОДО РОЗРАХУНКІВ З ПРАЦІВНИКАМИ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

М. М. Орищенко, кандидат економічних наук

Ефективність функціонування торговельних підприємств України в умовах ринкової економіки досягається перш за все своєчасним реагуванням на зміни навколишнього середовища, оскільки підприємницька діяльність супроводжується різноманітними ризиками. Надійною запорукою успішного функціонування, своєчасного захисту від негативних явищ, підвищення фінансової стійкості й управління ризиками для суб'єктів господарювання виступає процес резервування, як ефективний механізм стабільного функціонування та взаємодії мікроекономічних ланок ринкової економіки.

Оскільки ризики не завжди залежать від суб'єкта господарювання і можуть виникати внаслідок економічної та політичної ситуації в країні та світі, в Україні в умовах економічної кризи спостерігається зниження фінансової стійкості торговельних підприємств через недостатній обсяг резервів по розрахунках з працівниками або їх відсутність взагалі. Така ситуація спричинена перш за все наявністю недосконалої нормативно-законодавчої бази щодо процесу резервування на торговельних підприємствах, що призводить до виникнення проблеми обліку резервів по розрахунках з працівниками. Цю проблему можна вирішити через пошук і застосування нових підходів до організації обліку резервів торговельного підприємства.

Проблема формування резервів по розрахунках з працівниками відображена у деяких працях вітчизняних учених, зокрема таких як М. О. Козлова [1], С. Я. Король, В. В. Сопко [2], В. С. Терещенко [3] тощо, але водночас залишається малодослідженою і недостатньо розкритою в економічній літературі. Висвітлюючи загальні аспекти формування облікових резервів на підприємствах, вагомими розробками з питань фінансового та податкового обліку резервів по розрахунках з працівниками з оплати праці відсутні.

Метою статті є дослідження методологічних засад відображення в фінансовому та податковому обліку резерву по розрахунках з працівниками з оплати праці.

Вивчаючи проблему обліку резервів майбутніх витрат і платежів, слід особливо увагу приділити питанням методики їх формування. Враховуючи галузеві особливості торговельних підприємств, на нашу думку, до основних резервів майбутніх витрат і платежів, безпосередньо пов'язаних з розрахунками з працівниками з оплати праці, та які повинен формувати суб'єкт господарювання, відносяться: резерв на оплату відпусток та резерв преміальних виплат.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про відпустки» [4] відпустка – це закріплене конституційне право громадян на відпочинок та передбачений іншими законодавчими

нормами вільний від виконання трудових обов'язків час із збереженням на її період місця роботи (посади), повного або часткового розміру заробітної плати (допомоги) чи без такого, який надається громадянам, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи з метою відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи.

Відпустки працівникам мають надаватися рівномірно протягом року, хоча зазвичай кожен працівник має бажання скористатися своїм правом на відпустку у літній період, що призводить до стрімкого завищення витрат і перекручення даних фінансової звітності. Для того щоб формувати в обліку і відображати у звітності адекватну, придатну для аналізу інформацію, виникає необхідність у рівномірному розподілі витрат на оплату відпусток працівників через створення резерву на оплату відпусток. Метою формування даного резерву є запобігання виникненню завищення собівартості продукції протягом року, що пов'язано із сезонністю даної категорії витрат та дотриманням принципу обачності. Використання створеного резерву спрямовано не лише на фінансування витрат, пов'язаних з виплатою відпусток працівникам, а також на виплату компенсацій працівникам, які не використали свого права на відпустку на момент звільнення.

Відповідно до п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання» [5] для відшкодування витрат на оплату відпусток необхідно створювати забезпечення наступних витрат і платежів, які в обліку відносяться до операційних витрат. Із набранням чинності П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [6], що дублює МСФЗ 19 «Виплати працівникам» [7], у вітчизняній системі бухгалтерського обліку з'являється поняття «виплати за невідпрацьований час». Виплати за невідпрацьований час поділяються на дві категорії: ті, що підлягають накопиченню; ті, що не підлягають накопиченню.

Згідно з п. 7 П(С)БО 26 «Виплати працівникам» виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню (право на який працівник може використати в майбутніх періодах), визнаються зобов'язанням – створення забезпечення у звітному періоді.

Слід відмітити, що створення резерву на оплату відпусток передбачено не за всіма видами відпусток, оскільки у п. 5 П(С)БО 11 «Зобов'язання» зазначено, що забезпечення наступних витрат і платежів визнаються за умови, що їх оцінка може бути достовірно визначена й існує імовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок їх погашення. Через те, що надання навчальної і творчої відпусток спланувати практично не реально, а соціальні відпустки (крім додаткової відпустки працівникам з дітьми) фінансуються за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності – в створенні резерву на оплату цих видів відпустки немає потреби. Тому, безсумнівно, створення резерву на оплату відпусток передбачено для таких відпусток як щорічні та соціальні додаткові відпустки. Отже, в обліковій політиці підприємства потрібно передбачити створення резерву на оплату таких відпусток. Інакше облікова політика не буде відповідати вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку.

Порядок розрахунку резерву на оплату відпусток регламентовано Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8] та Інструкцією про його застосування [9]. Для обліку резерву на оплату відпусток Планом рахунків передбачено використання окремого субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток», на якому ведеться облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Порядок розрахунку резерву на оплату відпусток затверджено Інструкцією про застосування Плану рахунків № 291 відповідно до вимог якої величина річного резерву на оплату відпусток повинна визначатися з огляду на суму, яку необхідно витратити на оплату відпусток, враховуючи соціальні відрахування до фондів соціального страхування, протягом року.

Планом рахунків бухгалтерського обліку [8] передбачено визначати щомісячні нарахування до резерву на оплату відпусток пропорційно сумі нарахованої заробітної плати. На нашу думку, такий порядок розрахунку резерву не може застосовуватись до підприємств, діяльність яких пов'язана із сезонністю, як наслідок значними коливаннями заробітної плати. Для таких підприємств, ми пропонуємо річну заплановану суму витрат на оплату відпусток розділити на 12 місяців і в 1/12 щомісяця його нараховувати.

При формуванні резерву на оплату відпусток доцільно проводити його нарахування за кожною категорією працівників і працівникам окремих структурних підрозділів. Досліджуючи проблему резервування на торговельних підприємствах, ми дійшли висновку, що для цієї галузі характерний поділ працівників на дві категорії: працівники адміністрації та працівники, які займаються збутом.

Слід відмітити, що Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією про його застосування регламентовано лише порядок розрахунку суми щомісячних нарахувань резерву відпусток на виплату відпускних, а щодо резерву на обов'язкові соціальні відрахування про нарахування резерву на оплату відпусток не згадується. Тому принципово важливим у порядку розрахунку щомісячних нарахувань до резерву на оплату відпусток є визначення планової річної суми на оплату відпустки і визначення порядку формування резерву на соціальні відрахування з витрат на оплату відпустки.

На нашу думку, для формування резерву на соціальні відрахування з витрат на оплату

відпустки необхідно застосовувати такий коефіцієнт нарахувань до фондів соціального страхування:

$$K_{\text{соц}} = (K_1 + K_2 + K_3 + K_4) : 100, \quad (1)$$

де K_1, K_2, K_3, K_4 – ставки нарахування внесків, відповідно, до Пенсійного фонду, Фондів соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, на випадок безробіття та від нещасних випадків і професійних захворювань на виробництві.

Використання коефіцієнта нарахувань до фондів соціального страхування дозволить розмежовувати витрати, пов'язані з формуванням резерву на оплату відпусток.

Сучасний стан методики обліку операцій, пов'язаних із формуванням резервів майбутніх витрат і платежів, можна охарактеризувати як незадовільний через недосконалість чинного законодавства України з питань формування резервів, відсутність уніфікованих форм документів для визначення величини резервів, відсутність методів розрахунку деяких видів резервів.

Враховуючи вимоги чинного законодавства до формування резерву на оплату відпусток, ми пропонуємо форми уніфікованих документів для визначення величини резерву на оплату відпусток, що дозволить знизити трудомісткість процедур з формування резерву на оплату відпусток і прискорить процес одержання інформації для внутрішніх користувачів для прийняття відповідних управлінських рішень при управлінні резервами (табл. 1, 2).

Таблиця 1

Відомість для розрахунку величини резерву на оплату відпусток за 20XX р.

Місяць	Витрати на оплату праці	Норма резервування	Щомісячна сума відрахувань до резерву на оплату відпусток	Загальна сума резерву	Використано резерв	Списано резерв	Залишок резерву
Січень	100000–00	1,5	1500–00	1500–00	–	–	1500–00
Лютий	110000–00	1,5	1550–00	3050–00	–	–	3050–00
Березень	120000–00	1,5	1600–00	4650–00	650–00	–	4000–00
...							

Для розрахунку резерву на соціальні відрахування з витрат на оплату відпустки ми про-

понуємо наступну форму уніфікованого документа, представлену в табл. 2.

Таблиця 2

Відомість для розрахунку величини резерву на соціальні відрахування з витрат на оплату відпустки за 20XX р.

Місяць	Щомісячна сума відрахувань до резерву на оплату відпусток	Коефіцієнт нарахувань до фондів соціального страхування	Щомісячна сума відрахувань до резерву на соціальні відрахування	Загальна сума резерву	Використано резерв	Списано резерв	Залишок резерву
Січень	1500–00	0,372	558–00	558-00	–	–	558–00
Лютий	1550–00	0,372	576–60	1134-60	–	–	1134–60
Березень	1600–00	0,372	595–20	1729-80	241-80	–	1488–00
...							

Крім заробітної плати, на торговельних підприємствах працівникам виплачують премії, які належать до фонду оплати праці. Необхідно зауважити, що, крім Кодексу законів про працю, спеціальним законом, який регулює принципи оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, є Закон України «Про оплату праці» [10].

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата складається з трьох частин: основна заробітна плата, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До складу додаткової заробітної плати належать доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій. До складу інших заохочувальних і компенсаційних виплат належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або здійснюються понад встановлені зазначеними актами норми.

Премія – це основний вид додаткової, понад основну заробітну плату, винагороди, яка виплачується працівникам за результатами їх

трудової діяльності та виробництва в цілому за показниками та умовами оцінки цих результатів, визначеними підприємством [11]. Отже, премії на підприємстві можуть виплачуватися як у вигляді додаткової заробітної плати, так і у складі інших заохочувальних виплат.

Кожне підприємство самостійно встановлює форми та системи оплати праці, розцінки, порядок виплати доплат, премій тощо у колективному договорі. Особливості застосування обраної системи зумовлюються на підприємстві Положенням про преміювання, яке регламентує порядок нарахування та виплату премій і їх документальний розрахунок. Вивчення системи преміювання на торговельних підприємствах Полтавської області дозволяє зробити висновок про її відсутність, оскільки премії сплачуються в складі основної заробітної плати при відсутності внутрішніх наказів і розпоряджень.

На торговельних підприємствах розповсюджені п'ять видів премій [12]:

1. оклад плюс відсоток від вартості реалізованого товару (без ПДВ);
2. оклад плюс відсоток прибутку, отриманого підприємством від продажу товарів;
3. оклад плюс відрядна премія за перевиконання плану товарообороту;
4. оклад плюс прогресивна премія за перевиконання плану товарообороту;

5. оклад плюс процентна премія за перевиконання плану товарообороту.

Слід відмітити загальну рису зазначених премій – залежність від обсягу товарообороту. Тому товарооборот не може бути щомісячно однаковим, відповідно і суми премій будуть коливатися. З метою рівномірного розподілу витрат на виплату премій працівникам і відображення в обліку адекватної інформації, виникає необхідність формування резерву на виплату премій. При формуванні даного резерву, ми вважаємо, за доцільне розподіляти окремо премії, що відносяться до складу додаткової заробітної плати, та премії, що відносяться до складу інших заохочувальних та компенсаційних виплат. Порядок розрахунку даного резерву повинен бути відображений в Положенні про преміювання працівників.

Величина річного резерву на виплату премій повинна визначатися на основі суми, яку необхідно витратити на виплату премій, у розрізі їх видів, враховуючи соціальні відрахування до фондів соціального страхування, протягом року. На нашу думку, розмір щомісячних нарахувань до резерву на виплату премій потрібно визначати пропорційно до суми нарахованої заробітної плати. Таким чином, принципово важливим у порядку розрахунку щомісячних нарахувань до резерву на виплату премій є визначення планової річної суми на виплату премій і визначення порядку формування резерву на соціальні відрахування з витрат на виплату премій:

$$РВП = ПР_{\text{міс.}} \cdot ВН_{\text{р.в.п.}} / 100 \%, \quad (2)$$

де $ПР_{\text{міс.}}$ – фактична сума премій за місяць, в якому проводиться відрахування до резерву, грн;

$ВН_{\text{р.в.п.}}$ – норматив щомісячних нарахувань до резерву на виплату премій, %;

Для розрахунку відсотка щомісячних відрахувань до резерву на виплату премій пропонуємо використовувати прогнозний метод, а відсоток обчислювати за такою формулою:

$$ВН_{\text{р.в.п.}} = (\text{ФОП}_{\text{рн.р.}} / \text{ФОП}_{\text{н.р.}}) \cdot 100 \%, \quad (3)$$

де $ВН_{\text{р.в.п.}}$ – відсоток щомісячних нарахувань до резерву на виплату премій, грн;

$\text{ФОП}_{\text{рн.р.}}$ – запланований фонд оплати премій на наступний рік, грн;

$\text{ФОП}_{\text{н.р.}}$ – запланований фонд оплати праці на наступний рік, грн.

Для формування резерву на соціальні відрахування з витрат на виплату премій необхідно застосовувати коефіцієнт нарахувань до фондів соціального страхування, який ми пропонуємо при розрахунку резерву на оплату відпусток.

Враховуючи відсутність уніфікованих форм первинних документів для розрахунку резерву на виплату премій і вимоги чинного законодавства, ми пропонуємо форми уніфікованих документів для визначення величини резерву на виплату премій, що дозволить знизити трудомісткість процедур з формування резерву на виплату премій і прискорить процес одержання інформації для внутрішніх користувачів для прийняття відповідних управлінських рішень при управлінні резервами (табл. 3).

Таблиця 3

Відомість для розрахунку величини резерву на виплату премій за 20XX р.

Місяць	Обсяг реалізації	Відсоток відрахувань до резерву	Щомісячна сума відрахувань	Загальна сума резерву	Використання резерву	Сторнування резерву	Залишок на кінець
Січень	1000000–00	0,4	400–00	4000–00	650–00	–	3350–00
Лютий	1100000–00	0,4	4400–00	7750–00	2500–00	–	5250–00
Березень	1200000–00	0,4	4800–00	10050–00	7000–00	–	3050–00
...							

Підсумовуючи вищевикладене, ми пропонуємо до існуючої редакції Плану рахунків і Інструкції по його застосуванню в частині обліку резервів по розрахунках з працівниками з оплати праці внести такі зміни: субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» надати нову назву – «Резерв виплат відпусток», оскільки для обліку премій передбачено використання субрахунку 477 «Забезпечення матеріального заохочення», ми пропонуємо перейменувати його на «Резерв матеріального заохочення» з метою досягнення однорідності визначень при обліку резервів і уникнення плутанини та проблем на практиці.

Відповідно до вимог п. 5.6.1, 5.7.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємства» [13] до валових витрат відносяться витрати на оплату праці найманих працівників і внески до соціальних фондів, нараховані на такі виплати, та не забороняє при формуванні валових витрат на оплату праці та внески до соціальних фондів застосовувати правило «першої події». Водночас не можна вважати формування резервів на оплату відпусток і виплату премій першою подією для таких витрат. Валові витрати виникнуть лише при нарахуванні чи виплаті відпускних або премій. Отже, формування резервів на оплату відпусток і виплату премій є прямим обов'язком при веденні фінансового обліку.

Формування резервів по розрахунках з працівниками з оплати праці дозволить користувачам облікової інформації отримувати повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан підприємства, оскільки величина резерву безпосередньо впливає на фінансовий результат суб'єкта господарювання. Подальші дослідження передбачають розгляд проблем автоматизації обліку резервів підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Козлова М. О. Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М. О. Козлова. – Житомир, 2006. – 20 с.
2. Сопко В. В. Забезпечення витрат і платежів підприємства в системі бухгалтерського обліку / В. В. Сопко, С. Я. Король // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2007. – № 577. – С. 169–175.
3. Терещенко В. С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В. С. Терещенко. – К., 2008. – 20 с.
4. Про відпустки : Закон України від 16.11.1996 р. № 504/96-ВР із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nau.ua>
5. Зобов'язання : П(С)БО 11 // Баланс. – 2007. – № 4 (650). – С. 40–42.
6. Виплати працівникам : П(С)БО 26 // Баланс. – 2007. – № 4 (650). – С. 96–100.
7. Грюнінг Х. ван. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство / Х. ван Грюнінг, М. Коэн. – М. : Весь Мир, 2003. – 536 с.
8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nau.ua>
9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nau.ua>
10. Про оплату праці : Закон України від 21.03.1995 р. № 108/95-ВР // <http://www.nau.ua>
11. Методичні рекомендації щодо організації матеріального стимулювання праці працівників підприємств і організацій, затверджені наказом Мінпраці України від 29.01.2003 р. № 23 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nau.ua>
12. Про оподаткування прибутку підприємства : Закон України від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР зі змінами і допов. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nau.ua>