

The School of Economics and Management in Public Administration in Bratislava



ECONOMIC AND SOCIAL-FOCUSED ISSUES OF MODERN WORLD

Conference Proceedings of the International Scientific Conference

October 24 – 25, 2018

Bratislava 2018

The School of Economics and Management in Public Administration in Bratislava
(Slovak Republic)

Berdyansk State Pedagogical University (Ukraine)

Donbas State Pedagogical University (Ukraine)

The Institute for the Study of Spatial Development (Ukraine)

Katowice School of Technology (Republic of Poland)

National University of Civil Defence of Ukraine (Ukraine)

Volodymyr Vynnychenko Central Ukrainian State Pedagogical University (Ukraine)

ECONOMIC AND SOCIAL-FOCUSED ISSUES OF MODERN WORLD

Conference Proceedings of the International Scientific Conference

October 24 – 25, 2018

Bratislava 2018

ISBN 978-80-89654-48-2

Conference Proceedings of the International Scientific Conference *Economic and Social-Focused Issues of Modern World* (October 24 – 25, 2018, Bratislava, Slovak Republic). The School of Economics and Management in Public Administration in Bratislava, 2018; ISBN 978-80-89654-48-2; pp. 424, illus., tabs., bibls.

Reviewers:

Michal Fabuš – PhD, Ing., School of Economics and Management in Public Administration in Bratislava, Slovak Republic

Ihor Lyman – Doctor of Science, Professor, Berdyansk State Pedagogical University, Ukraine

Tadeusz Pokusa – PhD, the Academy of Management and Administration in Opole, Republic of Poland

Olena Raevneva – Doctor of Science, Professor, Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics, Ukraine

Editorial Office:

Vysoká škola ekonómie a manažmentu verejnej správy v Bratislave

851 04 Bratislava 5, Furdekova 16

tel. +421 905 864 457

E-mail: sekretariat@vsemvs.sk

Publishing House:

© Vysoká škola ekonómie a manažmentu verejnej správy v Bratislave

851 04 Bratislava 5, Furdekova 16

tel. +421 905 864 457

Authors are responsible for content of the materials.

© Authors, 2018

© Publishing House VŠEMvs, 2018

ISBN 978-80-89654-48-2

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ОПЛАТУ ВІДПУСТОК, ЯК СКЛADOVA ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ

Олена Грищенко¹, Наталя Козіцька²

Первомайська філія Національного університету кораблебудування

імені адмірала Макарова

Первомайськ, Україна

¹grishenko_elena@ukr.net, ²kozitskaya_na@ukr.net

Abstract. The article is devoted to the study of issues of organization and methods of accounting of provision for vacation payments, as an important component of accounting policy. The essence of the concept of "provision" is considered, a comparative analysis of the provision accounting in accordance with national and international accounting standards has been carried out. The attention is paid to the necessity of forming the provision of vacation payments by the enterprises, possible methods of calculating their size are presented.

Key words: International Financial Reporting Standards (IFRS), liabilities, provision, provision for vacation payments, vacation payments, periods of absence, future expenses and payments, accounting policy.

Анотація. Стаття присвячена дослідженню питань організації і методики бухгалтерського обліку забезпечення на оплату відпусткових, як важливої складової облікової політики. Розглянуто сутність поняття «забезпечення», проведено порівняльний аналіз обліку забезпечень відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Акцентовано увагу на необхідності формування підприємствами забезпечень на оплату відпусток, представлено можливі методи розрахунку їх розміру.

Ключові слова: Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), зобов'язання, забезпечення, забезпечення на оплату відпусток, відпусткові, період відсутності, майбутні витрати і платежі, облікова політика.

Постановка проблеми. На початок звітнього року традиційно актуалізуються питання, пов'язані з обліковою політикою. Найчастіше вони зумовлені змінами в бухгалтерському законодавстві. Так, після перекладу українською мовою і оприлюднення на веб-сайті Міністерства фінансів України Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), вони стали обов'язковими до застосування для значної кількості вітчизняних суб'єктів господарювання. У відповідності до ч. 6 ст. 12 Закону України № 996 у редакції від 01 січня 2018 року, підприємства після подання першої фінансової звітності за МСФЗ, повинні вести бухгалтерський облік згідно з обліковою політикою, складеною на основі МСФЗ [1].

Одним із елементів облікової політики кожного підприємства є порядок створення забезпечень майбутніх витрат і платежів, зокрема забезпечень на оплату різних видів відпусток. Накопичення джерел для погашення зазначених витрат у майбутньому сприяє фінансовій стабільності та економічній стійкості підприємств, оскільки за наявності створеного забезпечення знижується ризик суттєвого збільшення витрат і зниження прибутковості в окремі періоди. Незважаючи на те, що відповідно до діючих П(С)БО та МСФЗ, формування забезпечень на оплату відпусток є обов'язковою умовою діяльності підприємств, дослідження їх практичної діяльності доводить зворотнє. Далеко не всі підприємства створюють відповідні забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку, контролю та аналізу забезпечень в цілому та забезпечень на оплату відпусток зокрема, характеризуються невисоким ступенем висвітлення у наукових джерелах і відповідно набувають все більшої актуальності. Серед науковців та практиків, що присвятили свої праці вказаним питанням слід відзначити: Н. О. Лоханову, С. С. Дем'яненка, В. В. Кірсанову, Т. М. Сторожук, Ю. А. Веригу, І. М. Віговську, О. О. Шапорову, П. Й. Атамаса, В. В. Ходзицьку, В. С. Терещенка, Ю. Гужел, О. Радонова та інших.

Метою статті є висвітлення організаційних та методичних підходів відображення в обліку забезпечень на оплату відпусток, відповідно до чинного законодавства, та аналіз змін, що спричиняють потребу в перегляді наказу про облікову політику, з метою широкого використання в практиці вітчизняних підприємств.

Виклад основного матеріалу. Порядок формування і відображення в обліку і звітності забезпечень у вітчизняній практиці регламентується П(С)БО 11 «Зобов'язання» [2] та у міжнародній практиці – МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [3]. Слід зауважити, що П(С)БО 11 стосується зобов'язань у цілому, лише згадуючи таку складову, як забезпечення, а МСБО 37 виокремлює останні в якості об'єкта, якому у стандарті приділяється основна увага. До того ж, МСБО не лише детально характеризує методику оцінки та обліку забезпечень, а й містить посилання на інші стандарти, що відображають їх специфіку. Такі як: МСБО 11 «Будівельні контракти», МСБО 12 «Податки на прибуток», МСБО 17 «Оренда», МСБО 19 «Виплати працівникам», МСФЗ 4 «Страхові контракти».

Сутність поняття «забезпечення», викладена у зазначених стандартах, є тотожною і трактується як «зобов'язання з невизначеним строком або сумою» [2, 3]. Більшість науковців дотримуються даного тлумачення. Але зустрічаються і інші трактування. До того ж, одна група авторів стверджує про принципову відмінність між поняттями «забезпечення» і «резерв», а інша група, навпаки поєднує цих два поняття. Так, Марчук У. О. на основі визначень, викладених в національному та міжнародному стандартах, формулює власне визначення поняттю «забезпечення» і трактує його як неминучі витрати, пов'язані з виконанням зобов'язань, що мають невизначену суму або час погашення на дату балансу [4].

Згідно МСБО 37 [3] виділяють такі види забезпечень: забезпечення під збитки, що виникають у результаті обтяжливих контрактів, забезпечення під реструктуризацію. Згідно П(С)БО 11 [2] забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на: виплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне забезпечення, виконання гарантійних зобов'язань, реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності, виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо. На відміну від національних стандартів, МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» не містить конкретної вказівки на необхідність створення забезпечення на оплату відпусток.

Враховуючи те, що в поточному році значно збільшився перелік підприємств, які застосовуватимуть Міжнародні стандарти фінансової звітності, актуальним стає необхідність тлумачення методики формування

забезпечень на оплату відпускних в обліковій політиці суб'єктів господарювання.

Керуючись нормами § 14 МСБО 19 «Виплати працівникам», роботодавці мають оцінювати очікувані затрати на оплату накопичувальних періодів відсутності як додаткову суму, яку вони передбачають виплатити працівникам за невикористані періоди відсутності, накопичені станом на кінець звітного періоду. При цьому накопичувальні оплати періодів відсутності, відповідно до § 11 МСБО 19 – це оплати, які переносяться на майбутні періоди й можуть бути використані в майбутніх періодах, якщо права поточного періоду повністю не використані. Зобов'язання з їх оплати, відповідно до § 15 МСБО 19 виникають із того моменту, коли працівники починають надавати послуги, що збільшують майбутні оплачувані відсутності на роботі, на які вони мають право. Такі зобов'язання існують і визнаються, навіть не зважаючи на те, що є ймовірність, що в майбутніх періодах деякі працівники звільняться до моменту настання права на оплату періодів відсутності та, як наслідок, їх звільнення може вплинути на суму зобов'язання [5].

Аналіз вимог МСФЗ, за відсутності яких забезпечення не визнаються, показав що забезпечення на оплату відпускних – це типове забезпечення внаслідок наявності юридичного зобов'язання. Так, всі необхідні критерії визнання зобов'язання дотримані:

- згідно з трудовим законодавством щорічна основна відпустка надається всім працівникам терміном не менше ніж на 24 календарні дні за відпрацьований рік, отже в наявності юридичне зобов'язання роботодавця;
- так як на період відпустки заробітна плата за працівником зберігається, існує вірогідність, що для погашення такого зобов'язання буде потрібне вибуття ресурсів, які містять в собі економічні вигоди;
- аналізуючи нараховану оплату праці календарного року, суму такого зобов'язання можна достовірно оцінити.

Разом з тим, це не класичне зобов'язання, це – «забезпечення», так як терміни здійснення виплат і сума відпускних наразі не відомі.

Отже, у відповідності до МСФЗ створення забезпечення на оплату відпусткових являється необхідністю та імперативною нормою з позиції Міністерства фінансів України. Нарахування таких забезпечень дозволить підприємству рівномірно розподіляти витрати на оплату відпусткових протягом

звітнього періоду. При цьому річна сума забезпечення створюється з врахуванням ЄСВ, нарахованого на фонд оплати праці.

Не зважаючи на те, що норми МСФЗ 37, так як і національного П(С)БО 11 про формування забезпечень є обов'язковими, в обліковій політиці суб'єктів господарювання інформацію про них необхідно відобразити. Окрім того, перелік створюваних підприємством забезпечень майбутніх витрат і платежів наводиться у наказі про облікову політику підприємства відповідно до п. 2.1, 2.11 Методичних рекомендацій № 635 [6].

Єдиної методики розрахунку забезпечень на виплату відпусткових не передбачено міжнародними стандартами на відміну від національних. Тому підприємство має самостійно визначитися з методикою розрахунку, та відобразити її механізм у документі про облікову політику. У наказі бажано також вказати терміни формування забезпечення на виплату відпусткових (щомісячно, щоквартально, на кожну дату балансу).

Враховуючи демократичність норм МСБО 19, оцінюють очікувану вартість накопичувальних витрат за періоди відсутності, а розрахунки не обов'язково здійснюють детально. Окрім того, за § 4.19 Концептуальної основи МСФЗ, окремі зобов'язання в основному визначаються тільки з використанням попередніх оцінок. Таким чином, попередні оцінки і не детальні розрахунки дозволять підприємству оскаржити майбутні зауваження фіскальних органів щодо застосування детальніших способів розрахунку забезпечень. А зафіксована в наказі про облікову політику методика розрахунку забезпечень на виплату відпусткових – це захист суб'єкта господарювання від необґрунтованих претензій перевіряючих органів.

З метою порівняння і вибору оптимальної, розглянемо особливості застосування різних методик розрахунку забезпечень на виплату відпусткових, що пропонуються Олексієм Радоновим [7].

Наразі найчастіше вітчизняні підприємства використовують метод рекомендований П(С)БО 11 «Зобов'язання», за яким фактично нарахована заробітна плата працівникам за місяць множиться на відсоток, розрахований шляхом ділення планової річної суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з врахуванням ЄСВ. Але цей метод має деякі особливості, такі як:

- з метою не завищення планового відсотка і самої суми забезпечення, річна планова сума на оплату відпусток не повинна включати відпусткові за декілька років;

- відпусткові, відповідно до Інструкції, затвердженої наказом Держкомстату від 13. 01. 2004 р. № 5, є складовою «додаткова заробітна плата» фонду оплати праці підприємства;

- наявність працівників-інвалідів, при розрахунку забезпечення яким застосовують значно нижчий відсоток ЄСВ;

- кількість днів відпустки у різних категорій працівників.

Другий метод передбачає розподіл річної планової суми оплати відпусткових на 12 місяців року. Така система розрахунку усереднює значення забезпечення на оплату відпусток і не враховує фактичну зміну заробітної плати протягом року.

Наступний метод, рекомендований автором, ще більше спрощує розрахунки і визначає плановий відсоток шляхом ділення планової суми відпусткових на плановий фонд оплати праці. Таке спрощення можливе тільки у тому випадку, якщо істотних змін в оплаті праці у плановому періоді не передбачається, та заробітна плата протягом року перед відпусткою істотно не відрізнялася. Перед застосуванням таких розрахунків доцільно оцінити трудомісткість, враховуючи кількість працюючих на підприємстві.

Найбільш трудомістким, хоча й найбільш точним, на думку автора, може стати наступний метод розрахунку. Враховуючи його трудомісткість, доцільно використовувати на підприємствах з суцільною автоматизацією облікового та інших процесів суб'єктів господарювання. За цим методом можна розробити алгоритм, що припускає персоніфікований облік забезпечення за кожним працівником. Залишок забезпечення оновлюватиметься щомісяця за кожним працівником і у випадку його звільнення автоматично нараховуватиметься компенсація за невикористану відпустку.

Окрім рекомендованих О. Радоновим [7] методів розрахунку суми забезпечення оплати відпусток, в обліковій політиці можна вказати і спосіб розрахунку, який використовується при проведенні інвентаризації. Цей спосіб викладено в п. 8.2. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [8]. Згідно з цією нормою розрахунок забезпечення оплати відпусткових базується на кількості днів невикористаної працівником відпустки на певну дату і

середньоденної заробітної плати працівника. Середньоденна зарплата для розрахунку відпусткових визначається на підставі п. 7 Порядку № 100. Для її обчислення необхідно сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців або за менший фактично відпрацьований період поділити на кількість календарних днів у році (вилучивши при цьому святкові та неробочі дні) або за менший відпрацьований період.

Наступний спосіб також досить трудомісткий, але й найбільш точний. Сформоване за ним забезпечення розраховується шляхом множення кількості днів невикористаної відпустки на середньоденний заробіток та додаванням до визначеної суми нарахованого ЄСВ. Але при цьому способі необхідно враховувати відпустки, узяті працівниками наперед.

Такий спосіб рекомендований для перевірки в межах проведення щорічної інвентаризації, але на нашу думку, підприємства, які формуватимуть звітність за МСФЗ можуть закріпити його в наказі про облікову політику і використовувати на постійній основі.

Як і будь-який розрахунковий показник, сума забезпечень на виплату відпусткових може мати деякі відхилення від суми фактичних потреб суб'єкта господарювання на оплату відпусток персоналу. В таких випадках на виконання вимог § 59 МСБО 37, в кінці звітного періоду, сума забезпечення коригується – донараховується різниця чи «сторнується» надміру нараховане забезпечення. Може також допускатися перенесення на наступний рік надміру нарахованого забезпечення, але всі можливі ситуації мають бути чітко визначені в обліковій політиці. Точність розрахунку забезпечення на оплату відпусткових і правильність його документального оформлення дозволить запобігти підприємству викривлень у фінансовій інформації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Зважаючи на те, що створення забезпечень під майбутні витрати є обов'язковою до застосування нормою, суб'єкти господарювання повинні зафіксувати у своїй обліковій політиці перелік створюваних ним забезпечень і визначити за кожним з них методику розрахунку їх оціночної суми.

Критерії, що передбачені § 14 МСБО 37, дають змогу визнати зобов'язання підприємств на оплату відпусток персоналу забезпеченнями. Згідно з МСФЗ, підприємства зобов'язані відображати в обліку та звітності забезпечення, створені на виплату відпусткових, хоча методів розрахунку міжнародні

стандарти не передбачають. Тому підприємство має самостійно визначитися з методикою розрахунку забезпечення на оплату відпусток та зафіксувати її в обліковій політиці. При виборі методу розрахунку необхідно визначитись з істотністю, врахувати кількість персоналу, оцінити трудомісткість, рівень автоматизації облікового процесу і тільки після цього приймати рішення.

Перелік пропонованих варіантів розрахунку забезпечення на оплату відпусток для підприємств, які формуватимуть звітність за МСФЗ не є вичерпним, модифікувати кожен з методів можна в залежності від потреб користувачів фінансової звітності та можливостей обліково-аналітичних працівників.

Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України // [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене Наказом Міністерства фінансів України 31. 01. 2000 № 20, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 11. 02. 2000 р. за № 85/4306 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37). Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01. 01. 2012 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_051.
4. Марчук У. О., Прокопенко А. О. МСБО 37 як засіб удосконалення формування забезпечень майбутніх витрат і платежів / У. О. Марчук, А. О. Прокопенко // [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://ir.kneu.edu.ua/bitstream/2010/23385/1/137-139.pdf>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19). Виплати працівникам IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01. 01. 2012 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_011.
6. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України

// Наказ Міністерства фінансів України від 27. 06. 2013 № 635 // [Електронний ресурс] / Режим доступу:

<https://dtkt.com.ua/show/2cid010244.html>.

7. Радонов Олексій. Чотири методи розрахунку забезпечень на оплату відпусток у МСФЗ-обліку / О. Радонов // [Електронний ресурс] / Режим доступу:

<https://uteka.ua/ua/publication/CHetyre-metoda-rascheta-obespechenij-na-oplatu-otpuskov-v-MSFO-uchete>.

8. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань // Наказ Міністерства фінансів України від 02. 09. 2014 р. № 879 // [Електронний ресурс] / Режим доступу:

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365>.