

Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков

Выполнила: Мария Кайсина

Резерв по отпускам в бухгалтерском учете — это средства на оплату отпускных и компенсаций за неиспользованный отпуск, а также на взносы во внебюджетные фонды, которые планируются в текущем периоде.

Вопрос о наличии резерва на оплату отпусков в налоговом учете решает само предприятие (ст. 324.1 НК РФ). Однако он неприемлем для хозсубъектов, ведущих учет кассовым способом (ст. 273 НК РФ).

Каждый работодатель несет обязательные расходы на:

- отпускные;
- денежную компенсацию за неиспользованные дни.

Организации планируют отдых всех сотрудников заранее. Для этого составляется особый документ — график отпусков. Период, в течение которого работник может отдыхать, прямо пропорционален отработанному времени: чем дольше трудится сотрудник, тем больше будет отпускных дней. За месяц набегает примерно 2 дня. Поэтому организации необходим запас денег, из которого будут выплачиваться не только отпускные или компенсации, но и взносы во внебюджетные фонды. Такой запас создается в текущем периоде, а используется в будущем.

Резерв позволяет осуществить равномерное в течение года распределение издержек по:

- отпускным;
- страховым взносам на них (в т. ч. на травматизм)

Указанное распределение помогает предприятиям отражать в налоговом учете практически равные показатели расходов ежемесячно. Резерв стоит сделать в тех случаях, когда в летний период у предприятия образуются убытки из-за увеличения расходов на оплату отпусков.

Резерв = ПО × фактические расходы на оплату труда

ПО – процент отчислений

$ПО = \frac{\text{Расходы на оплату отпуска (будущие)}}{\text{Расходы на оплату труда (будущие)}}$

Будущие суммы расходов на оплату отпуска и оплату труда — это:

- ✓ аналогичные издержки предшествующего периода;
- ✓ прогнозные величины из графика отпусков и штатного расписания.

Отметим, что:

- расходы на оплату отпуска для расчета ПО — это максимум по резерву;
- в суммах оплаты труда не учитывают платежи по контрактам ГПХ и отпускные.

Расчет ПО может быть осуществлен в совокупности по всем сотрудникам компании или по группам согласно выполняемым обязанностям (письмо Минфина России от 07.12.2012 №

Пример расчета ПО

ООО «Мечта» отразило в УП резерв в налоговом учете на 2019 год. Для расчета ПО ООО использует показатели 2018 года.

По данным бухучета за 2018 год:

отпускные — 800 000 руб.;

расходы по оплате труда — 10 000 000 руб.

Ставка по взносам — 30,2% (в т.ч. травматизм)

(Ставки по страховым взносам составляют: ПФР — 22 %; ФСС — 2,9 %; ФФОМС — 5,1 %; ФСС на травматизм — 0,2 %).

Отпускные вместе со взносами в 2019 году = $800\,000 \times 30,2\% + 800\,000 = 1\,041\,600$ руб.

Оплата труда с учетом страховых взносов в 2019 году = $10\,000\,000 \times 30,2\% + 10\,000\,000 = 13\,020\,000$ руб.

ПО = $1\,041\,600 / 13\,020\,000 \times 100\% = 8\%$.

Отметим, что методы создания резерва в целях бухгалтерского учета могут отличаться от вышеуказанного, в связи с чем в учете образуются временные разницы согласно ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» — отложенные налоговые обязательства (ОНО) и отложенные налоговые активы (ОНА). Если в налоговом учете резерв не создавался, то возникает ОНА, который списывается по ходу использования резерва в целях бухучета.

Минфин предложил три методики расчета резерва по отпускам в бухгалтерском учете:

1. По каждому сотруднику.
2. По всей организации.
3. По группам персонала.

Методика 1 : По каждому сотруднику

$PO = K \times ЗП$, где:

PO — резерв отпусков;

K — остаток неиспользованных сотрудником дней отдыха;

ЗП — его среднедневной заработок.

ВАЖНО! Во всех трех случаях все данные берутся на день расчета.

Также надо определить сумму запаса на оплату страховых взносов. Для этого используется формула:

$Рсв = K \times ЗП \times С$, где

Рсв — запас расходов на страховые взносы;

С — ставка страховых взносов.

Просуммировав оба полученных значения, получим сумму, которую нужно зарезервировать для оплаты отдыха.

Методика 2 : По всей организации

$PO = K \times ЗП_{ср}$, где

K — суммарный остаток неиспользованных всеми работниками дней отдыха;
 $ЗП_{ср}$ — средняя заработная плата по учреждению.

Сумму страховых взносов определяем так:

$Р_{св} = K \times ЗП_{ср} \times С$

$С$ — ставка страховых взносов

Просуммировав оба полученных значения, получим сумму, которую нужно резервировать для оплаты отдыха.

Методика 3 : По группам персонала

$$PO = K1 \times ЗПср1 + K2 \times ЗПср2 + K3 \times ЗПср3, \text{ где}$$

$K1, K2, K3$ — неиспользованные дни оплачиваемого отдыха по каждой категории работников;
 $ЗПср1, ЗПср2, ЗПср3$ — средняя зарплата для каждой категории работников.

Запас на страховые взносы считаем по формуле:

$$P_{св} = (K1 \times ЗПср1 + K2 \times ЗПср2 + K3 \times ЗПср3) \times C$$

C — ставка страховых взносов

Пример расчета по методике 3

Пусть на начало года данные по категориям сотрудников таковы:

по управленческому персоналу: остаток отпускных дней — 300 календарных дней, среднедневной заработок— 2000,00 руб.

по хозяйственному персоналу: остаток дней — 200 календарных дней, среднедневной заработок— 1200,00 руб.

Резервная сумма = 2000 руб. × 300 дн. + 1200 руб. × 200 дн. = 840 000 рублей.

Суммарная ставка страховых взносов 30,2 %, следовательно, сумма на оплату страховых взносов
=
= 840 000 × 0,302 = 253 680 рублей.

Как учитывается резерв на оплату отпусков в целях исчисления налога на прибыль?

По окончании года проводится инвентаризация резерва (абз. 1 п. 3 ст. 324.1 НК РФ), в соответствии с которой порядок учета сумм резерва может меняться.

Итогами инвентаризации может быть:

- полное использование резерва, что практически невозможно, т. к. резерв формируется на основании плановых данных;
- превышение резерва над суммой фактических затрат;
- превышение фактических расходов над суммой созданного резерва.

Рассмотрим порядок учета резерва при наступлении любого из результатов:

- ✓ Если резерв полностью исчерпан, то в учете ничего отражать нет необходимости, т. к. зарезервированные средства были использованы за счет выплаты отпускных и страховых взносов.
- ✓ Если на конец года остался остаток резерва, то он признается внереализационным доходом (п. 5 ст. 324.1 НК РФ).

Пример:

Сумма резерва 2019 года – 790 000 руб., фактически израсходовано 750 000 руб. (в т. ч. страховые взносы). Остаток резерва $790\ 000 - 750\ 000 = 40\ 000$ руб., указанная сумма будет отражена в составе внереализационного дохода.

Сумма резерва составила 790 000 руб., сумма реальных затрат — 800 000 руб. (в т. ч. страховые взносы). На покрытие расходов за счет средств резерва не хватило $800\ 000 - 790\ 000 = 10\ 000$ руб. — расходы по оплате труда.

Следует отметить, что указанный алгоритм применим, если организация не планирует в будущем году создавать резерв. Если же о наличии резерва свидетельствует УП будущего периода, то остаток инвентаризации необходимо сравнить с резервом неиспользованных отпусков, который является уточнением резерва. Данный резерв определяется с учетом расходов на оплату неиспользованного отпуска.

Сумма уточненного резерва определяется по каждому сотруднику по формуле:
Средний дневной заработок × Количество дней неиспользованного отпуска

- Превышение уточненного резерва над остатком отражается в расходах по оплате труда
- Превышение остатка над уточненным резервом отражается во внереализационных доходах

Пример 1

На 31 декабря 2018 года остаток резерва составил 15 200 руб. УП предусмотрено формирование резерва на оплату отпусков 2019 года в налоговом учете. Оплата труда в 2018 году менеджера Молоткова составила 900 000 руб., остаток дней отпуска — 5. Тариф по взносам — 30,2% (в т. ч. травматизм).

Рассчитаем резерв по неиспользованному отпуску:

Средний дневной заработок $(900\ 000 + 900\ 000 \times 30,2\%) / 12 / 29,3 = 3\ 332,76$ руб.

Резерв $3\ 332,76 \times 5 = 16\ 663,80$ руб.

$16\ 663,80 - 15\ 200 = 1\ 463,80$ руб.

Сумма 1 463,80 признается расходом на оплату труда, а сумма резерва 16 663,80 переносится на 2019 год.

Пример 2

На 31 декабря 2018 года остаток резерва составил 25 100 руб. УП предусмотрено формирование резерва на оплату отпусков 2019 года в налоговом учете. Расходы на оплату труда в 2018 году составили: бухгалтер Соткова — 500 000 руб. количество неиспользованных дней отпуска — 3, сотрудник отдела персонала Матвеева — 600 000 руб., неиспользованный отпуск — 4 дня.

Рассчитаем резерв по неиспользованному отпуску.

Средний дневной заработок:

Сотковой — $(500\ 000 + 500\ 000 \times 30,2\%) / 12 / 29,3 = 1\ 851,54$ руб.

Матвеевой — $(600\ 000 + 600\ 000 \times 30,2\%) / 12 / 29,3 = 2\ 221,84$ руб.

Резерв $1\ 851,54 \times 3 + 2\ 221,84 \times 4 = 14\ 441,98$ руб.

$25\ 100 - 14\ 441,98 = 10\ 658,02$ руб. — остаток резерва на 31 декабря 2018 года