



Autor: Katarzyna Kubica

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

CZY W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM NALEŻY UJMOWAĆ REZERWĘ URLOPOWĄ

KATARZYNA KUBICA, biegły rewident, Senior Associate w [gliwickim oddziale RÖDL & PARTNER](#)

W literaturze lub w rozmowach z księgowymi można spotkać się z argumentacją, że tworzenie rezerwy urlopowej jest zbędne, gdyż wszystkie niewykorzystane urlopy według stanu na koniec roku są wykorzystywane do końca września następnego roku, a więc zgodnie z przepisami prawa.

Czy jest to jednak zgodne z ustawą o rachunkowości i Krajowym Standardem Rachunkowości nr 6 – „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”?

Wśród innych argumentów przeciwników tworzenia rezerwy urlopowej można wymienić również kształtowanie się ilości niewykorzystanych urlopów na podobnym poziomie w poszczególnych latach. Niektórzy uważają również, że sztucznym zabiegiem jest tworzenie rezerwy w odniesieniu do pracowników umysłowych.

CZYM SĄ REZERWY

Chcąc odpowiedzieć na pytanie, czy powinno się tworzyć rezerwę na niewykorzystane urlopy, warto zastanowić się czym w ogóle są rezerwy i bierne rozliczenie międzyokresowe o charakterze rezerw (w dalszej części artykułu pojęcie rezerw będzie się odnosiło do obu tych pojęć) i kiedy powinno się je ujmować w sprawozdaniu finansowym.

Rezerwy stanowią specyficzny rodzaj zobowiązań, które odzwierciedlają ciężący na spółce obowiązek wykonania określonych świadczeń w przyszłości, wynikających z określonych zdarzeń z przeszłości. Wartość rezerwy da się w sposób wiarygodny wycenić, jednak w momencie ich kalkulacji występuje niepewność co do terminu wymagalności oraz kwoty świadczenia w przyszłości.

Ujmowanie w sprawozdaniu finansowym jednostki rezerw związane jest z realizacją dwóch zasad rachunkowości:

- zasad ostrożności – zgodnie z którą w wyniku finansowym należy uwzględnić rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń dotyczących okresu sprawozdawczego, nawet gdy zostały one ujawnione po dniu bilansowym, a przed datą sporządzenia sprawozdania finansowego,
- zasady współmierności – w celu zapewnienia współmierności w sprawozdaniu finansowym należy ująć wszystkie koszty dotyczące roku obrotowego, nawet gdy nie zostały one jeszcze poniesione.

Tworząc rezerwy jednostka powinna uwzględnić zasadę istotności. W sytuacji, gdy kwota oszacowanej rezerwy nie jest istotna z punktu widzenia oceny sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, można odstąpić od jej ujmowania w wyniku finansowym.

Rezerwę należy ująć w sprawozdaniu finansowym jednostki wyłącznie w przypadku, gdy spełnione są łączne następujące warunki:

- 1) w wyniku przeszłych zdarzeń na jednostce obecnie ciąży obowiązek (wynikający z umowy, przepisów prawa bądź mający charakter zwyczajowy) wywiązania się ze zobowiązania w przyszłości,
- 2) możliwy jest wiarygodny szacunek wysokości zobowiązania oraz
- 3) prawdopodobne jest to, że z wypełnieniem obowiązku związane jest wykorzystanie aktywów jednostki.

W sprawozdaniu nie tworzy się rezerw na skutki zdarzeń, które wystąpią w przyszłości lub na ogólne ryzyko wynikające z działalności jednostki.

Świadczenia pracownicze, w tym świadczenia urlopowe, są jednym ze zobowiązań jednostki, z którymi wiąże się konieczność ujmowania rezerw w księgach rachunkowych.

OBYWIAZEK TWORZENIA

Rezerwa urlopową kwalifikowaną jest do biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, które prezentuje się w bilansie jako rezerwy. Stąd bierne rozliczenia międzyokresowe wynikające z niewykorzystanych urlopów nazywane są rezerwą urlopową i takim określeniem będziemy się posługiwać w dalszej części artykułu.

Zgodnie z art. 39 ust. 2 pt. 2 uor jednym z tytułów tworzenia biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów o charakterze rezerw jest obowiązek wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, które wynikają z bieżącej działalności jednostki. Uor nie odnosi się zatem wprost do obowiązku ujmowania rezerwy urlopowej w sprawozdaniu. Szerzej kwestia ta została przedstawiona w KSR nr 6. W pkt. 3.14 standardu wymienione są przykłady przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, z którymi wiąże się obowiązek utworzenia rezerw. Jednym z wymienionych tytułów są niewykorzystane urlopy.

Rezerwy urlopowe w szczególności tworzone są w stosunku do pracowników produkcyjnych. Jednak jest to jedynie przykład, gdyż użyte w standardzie określenie „w szczególności” nie oznacza zamkniętego katalogu rezerw. W sytuacji, gdy kalkulacja rezerwy urlopowej pracowników biurowych wykazuje istotne kwoty, powinna zostać ujęta w sprawozdaniu finansowym jednostki. W praktyce często jest tak, że w związku z dużą ilością niewykorzystanych urlopów i wysokim poziomem wynagrodzeń pracowników administracyjnych, wyliczone rezerwy są bardzo istotne i ich pominięcie zniekształca obraz prezentowany w sprawozdaniu finansowym.

CEL TWORZENIA

Rezerwę urlopową tworzy się w sytuacji, gdy pracownicy nie wykorzystali do dnia bilansowego przysługującego im urlopu za dany rok i lata wcześniejsze.

Zgodnie z postanowieniami kodeksu pracy, każdemu pracownikowi przysługuje prawo do corocznego, nieprzerwanego, płatnego urlopu wypoczynkowego. Prawa tego nie może się on zrzec. W sytuacji gdy urlop nie zostanie wykorzystany przez pracownika do końca roku, pracodawca powinien go udzielić do końca września roku następnego.

Koszty związane z zatrudnieniem pracowników w danym roku obrotowym uwzględniają ich nieobecność, wynikającą z przysługującego im wymiaru urlopu. W sytuacji, gdy pracownicy nie wykorzystali w pełnym zakresie przysługującego im urlopu w danym okresie, jednostka uzyskuje korzyści z tytułu wykonywania przez pracowników pracy w większym wymiarze godzin, niż miałyby to miejsce w sytuacji, gdyby wykorzystali wszystkie dni urlopowe. Wykorzystanie urlopu za dany okres w kolejnym roku kalendarzowym powoduje, że pracownicy pracują mniej dni, a spółka ponosi koszty urlopu roku ubiegłego do 30 września roku następnego. Taka sytuacja zakłóca zasadę współmierności przychodów i kosztów.

Tworząc rezerwę urlopową jednostka powoduje, że współmierność ta będzie zachowana. Celem rezerwy jest właściwe przyporządkowanie kosztów do okresu w którym jednostka uzyskuje efekty pracy pracownika.

JAK KALKULOWAĆ

Pierwszym krokiem kalkulacji rezerwy urlopowej jest ustalenie ilości niewykorzystanych urlopów wszystkich pracowników. Ustalamy go jako urlop za dany rok kalendarzowy i lata poprzednie, niewykorzystany przez pracownika do 31 grudnia. W przypadku, gdy rok obrotowy jest różny od kalendarzowego koniecznym jest proporcjonalne przeliczenie niewykorzystanego urlopu do stanu przysługującego urlopu na koniec miesiąca stanowiącego dzień bilansowy.

Podstawą kalkulacji wysokości rezerwy powinno być przysługujące pracownikom wynagrodzenie urlopowe. Szczegóły ustalania wynagrodzenia urlopowego określa Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 8 stycznia 1997 r. w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustalania i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego za urlop. W przypadku występowania w jednostce zmiennych składników wynagrodzeń jako przeciętne wynagrodzenie stanowiące podstawę wyceny rezerwy powinno się przyjąć średnią wynagrodzeń z ostatnich trzech miesięcy okresu sprawozdawczego. Gdy wynagrodzenie pracownika jest stałe nie ma konieczności kalkulacji przeciętnego wynagrodzenia.

Po określeniu wynagrodzenia stanowiącego podstawę kalkulacji rezerwy dzieli się je przez współczynnik urlopowy za rok, w którym rezerwa ma być wykorzystana tak, aby obliczyć ekwiwalent pieniężny za jeden dzień urlopu. W ten sposób ustalony ekwiwalent dla każdego pracownika mnożymy przez ilość dni jego niewykorzystanego urlopu. Wartość rezerwy powiększamy jeszcze o składki ZUS pracodawcy. W ten sposób wyliczone kwoty sumujemy i ustalamy kwotę rezerwy urlopowej.

JAK KSIĘGOWAĆ

Rezerwa na niewykorzystane urlopy związana jest bezpośrednio z działalnością operacyjną jednostki więc należy ją ująć w ciężar kosztów działalności operacyjnej i zaksięgować w korespondencji z kontem rezerw/biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Wykorzystanie rezerwy w kolejnym okresie sprawozdawczym można rozliczać miesięcznie. W praktyce często jednak jest tak, że spółki utrzymują stan zawiązanej rezerwy do kolejnego dnia bilansowego, gdyż ujmowanie wykorzystania rezerw miesięcznie proporcjonalnie do zmniejszania się ilości zaległych urlopów jest czasochłonne. Aktualizując wysokość rezerwy w stosunku do roku ubiegłego spółka w praktyce księguje jedynie zmianę stanu rezerwy w stosunku do roku ubiegłego. Warto pamiętać, że takie księgowanie, niezależnie od tego czy nastąpił spadek rezerwy, czy jej zwiększenie, powinno zostać odniesione na konta kosztów wynagrodzeń i ubezpieczeń społecznych. Wynika to z faktu, że wykorzystanie zaległych urlopów przez pracowników powoduje wykorzystanie rezerwy urlopowej, a nie jej rozwiązanie.

PRZYKŁAD

Spółka XYZ zatrudniająca 40 pracowników wyliczyła rezerwę na niewykorzystane urlopy na 31 grudnia 2019 r. Kwota brutto oszacowanej rezerwy wynosi 70 000 zł. Składki ZUS obciążające pracodawcę wynoszą 19,74 proc. Kwota składek, powiększająca kwotę rezerwy wynosi:

$70\,000\text{ zł} \times 19,74\text{ proc.} = 13\,818,00\text{ zł.}$

Kierownik jednostki ocenia, że kwota rezerwy jest istotna i podjął decyzję o jej ujęciu w księgach rachunkowych. Jak ująć rezerwę w księgach rachunkowych? Kwota rezerwy urlopowej wynosi:

- brutto 70 000 zł

- składki ZUS 13 818 zł

- razem: 83 818 zł

Księgowania, które należy ująć w księgach:

Lp.	opis	kwota	Wn	Ma
1	Ujęcie rezerwy w kwocie brutto	70 000 zł	Wynagrodzenia	Rezerwa na niewykorzystane urlopy
2	Ujęcie rezerwy w kwocie składek pracodawcy	13 818 zł	Składki ZUS	Rezerwa na niewykorzystane urlopy

Wynagrodzenia	
1) 70 000,00	

Składki ZUS	
2) 13 818,00	

Rezerwa na niewykorzystane urlopy	
	70 000,00 (1)
	13 818,00 (2)

KIEDY MOŻNA ODSTĄPIĆ OD TWORZENIA

Zgodnie z ogólną zasadą wynikającą z art. 39 uor jednostka powinna tworzyć rezerwę urlopową w odniesieniu do niewykorzystanych urlopów pracowników biurowych i produkcyjnych.

Jednostki mają jednak możliwość zastosowania uproszczenia w postaci odstąpienia od tworzenia rezerwy urlopowej, jeśli jej pominięcie nie wpływa na rzetelność i jasność sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego prezentowanego w sprawozdaniu finansowym. Każda jednostka powinna zatem przy sporządzeniu sprawozdania finansowego ocenić, czy kwota ewentualnej rezerwy urlopowej jest istotna i czy wymaga ujęcia w sprawozdaniu finansowym. Aby ocenić czy kwota rezerwy jest istotna, czy nie, należy dokonać kalkulacji wysokości rezerwy i na podstawie takiego wyliczenia ocenić wpływ rezerwy na sprawozdanie finansowe. Oceniając istotność kwoty rezerwy urlopowej należy kierować się poziomem istotności przyjętym w polityce rachunkowości przez jednostkę.

Ponadto, zgodnie z art. 39 ust. 6 i 7 uor, jednostki małe, mikro oraz niektóre jednostki działające w oparciu o ustawę o działalności pożytku publicznego i wolontariacie mogą nie tworzyć rezerw na przyszłe świadczenia dla pracowników. Przepis ten nie ma jednak zastosowania do spółek kapitałowych, komandytowo-akcyjnych i spółek jawnych lub komandytowych, których wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne. To uproszczenie może jednak być stosowane jedynie, gdy nie zniekształca obrazu prezentowanego w sprawozdaniu finansowym.

Ostateczną decyzję o utworzeniu lub odstąpieniu od utworzenia rezerwy na niewykorzystane urlopy podejmuje kierownik jednostki. Decyzję tę powinien on podjąć w oparciu o ocenę istotności oszacowanej kwoty. Oceniając konieczność tworzenia rezerwy nie należy jej różnicować na dotyczącą pracowników biurowych i produkcyjnych, a traktować ją sumarycznie dla wszystkich pracowników. Jednostka może odstąpić od ujmowania rezerwy na niewykorzystane urlopy jedynie w przypadku, gdy jej wartość nie jest istotna.