

УДК 331.2:006.3

Сковрунська Т.В.

Тивончук С.В., к.е.н., доцент

Національний університет біоресурсів і
природокористування України

ГАРМОНІЗАЦІЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

У статті проводиться порівняльний аналіз обліку оплати праці за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, та здійснено обґрунтування необхідності гармонізації національної системи обліку згідно до міжнародних стандартів.

Ключові слова: Міжнародні стандарти, національні стандарти, виплати працівникам, соціальне страхування, пенсійне забезпечення.

Skovrunska T., Tyvonchuk S.

HARMONIZATION OF THE NATIONAL PAYMENTS SYSTEM OF PAY BASED ON INTERNATIONAL STANDARDS

In this paper a comparative analysis of records of wages for national and international accounting standards, and by the rationale for the harmonization of national accounting systems according to international standards.

Key words: International standards, national standards, employee benefits, social security and pensions.

Сковрунська Т.В., Тивончук С.В.

ГАРМОНІЗАЦІЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

В статье проводится сравнительный анализ учета оплаты труда по национальным и международным стандартам бухгалтерского учета, и осуществлено обоснование необходимости гармонизации национальной системы учета по международным стандартам.

Ключевые слова: Международные стандарты, национальные стандарты, выплаты работникам, социальное страхование, пенсионное обеспечение.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. В сучасних умовах господарювання особливого значення набувають питання пов'язані з оплатою праці. Заробітна плата посідає одне із центральних

Сковрунська Т.В., Тивончук С.В.

місць в обліку на підприємстві, оскільки саме в ній відбиваються різнобічні інтереси сторін суспільно-трудових відносин, усі їхні досягнення й прорахунки. Крім того, це один із найважливіших показників, що характеризує рівень економічного та соціального стану суспільства і залежить, передусім, від продуктивності праці.

На шляху до інтеграції в міжнародний економічний простір, залучення вітчизняними підприємствами іноземного капіталу, вихід на іноземні ринки товарів, послуг та цінних паперів, зумовлює необхідність реформування національної системи бухгалтерського обліку (НСБО) у відповідності з Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Перехід на МСФЗ надасть українським підприємствам можливості для ефективного функціонування інформаційної системи підприємства. Крім того, застосування таких єдиних стандартів дозволить удосконалити організацію обліку оплати праці та забезпечить відкритість, прозорість звітної інформації, що сприятиме зростанню інвестиційної привабливості національних підприємств.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Теоретичні, методологічні та економіко-організаційні питання обліку праці та її оплати в умовах переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності досліджували такі вчені-економісти: А.В. Базилюк, М.П. Бойко, Є.І. Вовканич, В.М. Войнаренко, С.Ф. Голов, О.В. Івахненко, А.В. Калина, В.М. Костюченко, М.В. Кужельний, Т.Г. Мельник, Н.А. Пономарьов, В.Н. Ткач, М.В. Ткач, та інші.

Цілі статті. Розгляд і порівняльний аналіз ведення бухгалтерського обліку оплати праці за національними та міжнародними стандартами та обґрунтування доцільності трансформації обліку з національних стандартів на міжнародні.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. З початком інтеграції України до світової спільноти система бухгалтерського обліку зазнала значних змін. Держава винесла на перший план питання розробки та застосування такої методології бухгалтерського обліку та звітності, яка б відповідала міжнародним стандартам, що дасть можливість наблизити національну систему бухгалтерського обліку до європейської та створити більш сприятливі умови для іноземних інвесторів.

Відповідно до національних стандартів, порядок обліку розрахунків за виплатами працівників та розкриття інформації про такі виплати у фінансовій звітності підприємства визначається П(С)БО 26

«Виплати працівникам». Розрахунки з працівниками за міжнародними стандартами регулюється МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам».

Порівняльний аналіз П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСФЗ 19 «Виплати працівникам» наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСФЗ 19 «Виплати працівникам» [5, с. 362]

Критерії	МСФЗ (IAS) 19	П(С)БО 26	Відмінності
Мета	Визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності	МСФЗ (IAS) 19 не дає повного розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності
Сфера застосування	Застосовується роботодавцем для обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ (IAS) 2 “Платіж на основі акцій”	Застосовується роботодавцями – підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ)	У зв’язку з прийняттям в Україні П(С)БО 34 “Платіж на основі акцій”, доцільно внести поправки в П(С)БО 26 щодо його дії на виплати на основі часток у капіталі
Кількість підпунктів	161	34	У П(С)БО інформація представлена в більш стислому вигляді
Склад виплат працівників	Короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	Поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченню трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати працівникам	У П(С)БО виділені зобов’язання по виплатам інструментами власного капіталу, які визначаються відповідно до П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”

За результатами проведеного аналізу слід відмітити, що МСФЗ 19 “Виплати працівникам” та П(С)БО 26 “Виплати працівникам” поряд із подібними характеристиками, мають і ряд розбіжностей. Це, насамперед, пов’язано із національними особливостями обліку та неоднократними спробами наблизити норми МСФЗ до вітчизняного законодавства.

Так як П(С)БО 26 “Виплати працівникам” дає лише трактування використання термінів та поверхневі рекомендації щодо обліку розрахунків з оплати праці, то на практиці бухгалтери використовують Інструкцію зі статистики заробітної плати, порядок обчислення середньої заробітної плати та інші нормативні документи.

Отже, МСФЗ 19 на відміну від національного П(С)БО 26 значно ширше розглядає аспекти обліку розрахунків за виплатами працівникам, включаючи, окрім заробітної плати та премій, компенсації за відсутність працівників, виплати пов'язані з участю працівників у прибутку підприємства та негрошові пільги у формі надання житла, автомобілів, безплатних та субсидованих товарів, медичного обслуговування.

Крім того, до витрат на персонал за міжнародними стандартами поряд із заробітною платою належать внески працедавця на соціальне забезпечення працівників (соціальне страхування, страхування на випадок безробіття та ін.), які не відносяться цим стандартом до заробітної плати, а перераховуються як окремі види виплат. Мається на увазі та частина страхових зборів, яка сплачується за рахунок заробітку працівників.

Натомість згідно з українським законодавством усі види особистого соціального страхування відносять до заробітної плати, і підлягають нарахуванню єдиного соціального внеску. Як наслідок, виникає додаткове навантаження на роботодавців та працівників, що в свою чергу зумовлює відсутність попиту на угоди довгострокового страхування життя та наявності збитків у страховиків.

Таким чином, українське законодавство щодо соціальних внесків роботодавців (не тільки до загальнообов'язкових фондів, але й до страхових компаній), за які купується соціальний захист найманих працівників, є нерегульованим, не відповідає світовим нормам та потребує відповідних змін [6].

У відповідності до МСФЗ 19 до однієї із статей короткострокових виплат працівникам відносять участь у прибутку та премії, за якими певні категорії або всі працівники отримують бонуси (або премії) додатково до регулярної заробітної плати.

Участь у прибутках поширено у таких країнах як: Японія Франція, Швеція, Німеччина, Бельгія, Данія, де фірмам, що використовують ці програми, відповідно до законодавства надаються податкові пільги.

В Україні програми участі у прибутках ще не отримали достатньо широкого поширення. Це, насамперед, пов'язано з

відсутністю зацікавленості українських підприємців не те щоб надавати бонуси працівникам з прибутку підприємства, але й показувати його високий рівень, оскільки чим вищий прибуток, тим більший розмір відповідного податку необхідно сплатити до бюджету. Даний факт зумовлює необхідність врахування досвіду європейських країн щодо системи податкових пільг та відповідного реформування податкового законодавства України [2].

Не менш важливою статтею короткострокових виплат працівникам згідно з МСФЗ 19 є компенсації за відсутність. За міжнародним стандартом підприємство зазвичай оплачує працівника час відсутності їх на роботі за таких причин: відпустки, хвороби та нетривала непрацездатність, декретні відпустки для матері або батька, відправлення функцій присяжного засідателя, військові збори та ін. [1, с. 858].

Слід відмітити, що “компенсації за відсутність працівника” у МСФЗ 19 і “виплати за невідпрацьований час” у П(С)БО 26 – не є тотожними. Однак, у даному випадку МСФЗ набагато ближче знаходиться до національного КЗпП.

Одним із найбільших розділів як у національному, так і в міжнародному стандартах є розділ пов'язаний із виплатами після закінчення трудової діяльності.

Таблиця 2

Порівняння виплат пов'язаним із закінченням трудової діяльності за міжнародним та національним стандартами [5, с. 365]

П(С)БО 26	МСФЗ (IAS)19
Різні види пенсійного забезпечення працівників (крім державного)	Пенсійне забезпечення
Інші зобов'язання підприємства, які воно бере на себе щодо своїх колишніх працівників	Страхування життя після закінчення трудової діяльності
	Медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності

Згідно МСБО 19 та П(С)БО 26 програми виплат по закінченню трудової діяльності поділяють на два види:

- програми із визначеним внеском;
- програми із визначеною виплатою.

Програми з визначеним внеском – це програми виплат по закінченню трудової діяльності, згідно з якими підприємство сплачує фіксовані внески до пенсійного фонду і згодом жодних зобов'язань перед застрахованими таким чином працівниками не несе. Отже, сума виплат, яку отримує працівник за такою програмою, визначається сумою внесків, сплачених підприємством. Нестачу коштів, яка може

утворитись до дати виходу на пенсію за несприятливих результатів пенсійного фонду, підприємство покривати не зобов'язано.

Найбільш трудомістким для обліку та оцінки є програми із визначеною виплатою. Дані програми пов'язані з відрахуваннями, що здійснюються підприємствами до пенсійних фондів та страхових компаній, та передбачають гарантований працевластувачем розмір пенсії у майбутньому.

Дана програма є для компаній настільки ж ризикованою, наскільки й вигідною. Ризик полягає у тому, що при нестачі коштів до моменту виходу працівника на пенсію компанія зобов'язана відшкодувати забраклу суму. Але якщо на той час трапляється зворотний ефект, то компанія отримує прибуток [7].

Цілком очевидно, що норми ПСБО 26 розроблені на основі МСФЗ 19, що стосуються таких програм, не будуть застосовуватись у вітчизняній практиці доти, доки механізми пенсійного забезпечення передбачені пенсійною реформою, не почнуть реально діяти.

Пенсійне забезпечення у більшості розвинених країн здійснюється з використанням трьох джерел: державних пенсійних систем (в межах державного пенсійного страхування); пенсійних систем підприємців-роботодавців; індивідуальних накопичень громадян в недержавних пенсійних фондах, страхових компаніях та інших фінансових установах. В багатьох країнах перевагу надають системам недержавного пенсійного забезпечення (недержавні пенсійні фонди – НПФ).

На даний час система пенсійного забезпечення в Україні знаходиться на шляху до реформації. Недержавні пенсійні фонди в Україні є. Правда, популярними їх назвати не можна. У 2012 році в Україні діяли 102 НПФ, які обслуговували тільки півмільйона осіб. При цьому більше 90% активів НПФ сформували внески юридичних осіб. Для України характерним є низький рівень довіри населення до НПФ та банківської системи, відсутність зацікавленості роботодавців щодо участі в НПФ, обмеженість інвестиційних можливостей та низький рівень поінформованості населення щодо ролі та статусу Накопичувальної системи пенсійного забезпечення. Крім того, в Україні ще не створено достатньої юридичної бази, яка б дозволила ефективно регулювати діяльність недержавних пенсійних фондів.

У сучасних економічних та демографічних умовах питання подальшого розвитку недержавного пенсійного забезпечення набуває особливої актуальності. Адже згідно з прогнозом уряду, вже до 2050 року кількість пенсіонерів в Україні подвоїться. А це означає, що

перед державою може постати необхідність або збільшити збори до Пенсійного фонду України, або скоротити розмір пенсій. Тому одним із рішень, яке принесе користь Україні у довгостроковій перспективі, є повне прийняття МСФЗ та їх інтеграція у систему бухгалтерського обліку в Україні.

Небагатослівним є національний стандарт і в питанні обліку та ідентифікації інших довгострокових виплат працівникам, яким присвячує лише один пункт. Натомість у МСФЗ 19 до даного виду виплат належать: додаткова відпустка за вислугу років, оплачувана академічна відпустка, виплата до ювілеїв і за вислугу років, а також виплати пов'язані із тривалою непрацездатністю

Висновки. Порівняння систем обліку розрахунків за виплатами працівників відповідно до П(С)БО 26 та МСФЗ 19 свідчить про необхідність реформування національної системи обліку відповідно до міжнародної практики та внесення змін у відповідні нормативні документи.

П(С)БО 26 «Виплати працівникам» містить ряд недоліків, що значно ускладнюють роботу бухгалтерів. Основною рекомендацією є детальна розробка інструктивних та рекомендаційних нормативних актів, які на розроблених прикладах та типових ситуаціях дадуть можливість краще розуміти питання обліку розрахунків за виплатами працівникам

Одним з рішень, яке в довгостроковому плані є корисним для України, буде гармонізація бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами та врахування цінного досвіду у сфері пенсійного забезпечення, медичного та соціального страхування. Це дозволить повністю перейти на загальновизначену міжнародну практику обліку і покласти край розбіжностям в обліку виплат працівникам за міжнародними і національними стандартами. Даний процес стане відображенням переходу української економіки на якісно нову ступінь розвитку.

1. Голов С.Ф., Костюченко В.Н. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам: 3-е издание, переработанное и дополненное / Голов С. Ф., Костюченко В.Н. – Харьков: Фактор, 2013. – 1008 с.
2. Збрицька Т.П. Система участі працівників у прибутках як один з методів мотивації [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://archive.nbuu.gov.ua/portal/natural/vcp/TPtEV/2012_15/statti/17Zbryzk.pdf
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 19 “Виплати працівникам” [Електронний ресурс]// Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам” [Електронний ресурс]// Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025->

5. Овсяк Н.В., Радченко О.Ю. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект / Н.В. Овсяк, О.Ю. Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Житомир: ЖДТУ, 2012.– № 3(24).– С.360–368.
6. Пояснювальна записка до проекту Закону України “Про внесення змін до статті 2 Закону України “Про оплату праці”.
7. Розрахунки з персоналом з оплати праці і не тільки // Дебет-Кредит. – 2007. – № 48. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtki.com.ua>
8. Хілл Бенджамін Порівняння національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / Програма фінансового навчання . Проект USAID «Розвиток ринків капіталу». – Київ, 2010. – 37 с.