

УДК 657

Микола М. Матюха, Ольга М. Трикоза

Київський Національний Університет Технологій та Дизайну

**ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ
ПРАЦІВНИКАМ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ**

В ході проведеного дослідження висвітлено питання організації обліку виплат працівникам на підприємстві за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, здійснено їх порівняльний аналіз. Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності дозволяє скоротити час і ресурси для розробки нових правил ведення бухгалтерського обліку.

Ключові слова: виплати працівникам, заробітна плата, оплата праці, міжнародні стандарти, національні стандарти.

Николай Н. Матюха, Ольга Н. Трикоза

Киевский национальный университет технологий и дизайна

**ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА РАСЧЕТОВ ПО ВЫПЛАТАМ
РАБОТНИКАМ В УСЛОВИЯХ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО**

В ходе проведенного исследования отражен вопрос организации учета выплат работникам на предприятии за национальными и международными стандартами бухгалтерского учета, осуществлен сравнительный анализ. Практическое значение полученных результатов заключается в том, что применение международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности позволяет сократить время и ресурсы для разработки новых правил ведения бухгалтерского учета.

Ключевые слова: выплаты работникам, заработная плата, оплата труда, международные стандарты, национальные стандарты.

Mukola M. Matiukha, Olha M. Trykoza

Kyiv National University of Technology and Design

**ORGANIZATIONAL ASPECTS OF EMPLOYEES PAYMENT ACCOUNTING IN
THE FRAMEWORK OF IFRS**

The research presents the issues of employees payment accounting at an enterprise according to the national and international accounting standards. A comparative analysis is carried out. Application of international accounting and reporting standards enables to reduce time and resources to develop new accounting principles, thus making practical value of the results obtained.

Keywords: employees payment, wages, labour remunerarion, international standards, national standards.

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями В сучасних умовах розвитку України міжнародні економічні відносини набувають все більшого значення. Оскільки вітчизняні суб'єкти господарювання прагнуть міжнародної співпраці, залучення іноземних інвестицій, а також стандартизації виробництва

відповідно до міжнародного рівня, тому однією з важливих передумов успішного розвитку бізнесу є інформаційне взаєморозуміння. Інформаційне забезпечення має бути налаштоване відповідно до загальноприйнятих міжнародних стандартів, що в подальшому забезпечить зрозумілість, порівнянність та прозорість усіх фінансових показників діяльності підприємств. Бухгалтерський облік є інструментом генерування інформаційного забезпечення, а його звітність – виступає джерелом інформації для широкого кола зацікавлених користувачів цієї інформації.

Процес реформування бухгалтерського обліку у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності повинен впливати на всі об'єкти бухгалтерського обліку, які характеризують фінансовий стан підприємства, а саме: активи, зобов'язання та власний капітал. Аналізуючи склад зобов'язань, слід виокремити одне із найважливіших складових – зобов'язання з оплати праці, адже воно зачіпає інтереси підприємства, працівників та держави.

Аналіз останніх публікацій по проблемі На сучасному етапі як в міжнародній практиці так і в національній велика увага приділяється питанням виплат працівникам. Облік виплат персоналу, як в аспекті зобов'язань, так і в аспекті витрат, регулюється Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам»[4]. У національному обліку є його прямий аналог – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»[5].

Варто зазначити, що визначення поняття «виплати працівникам» не наведено ні в нормативних документах України, ні у документах з питань бухгалтерського обліку. Проте дане поняття «виплати працівникам» наведено в МСФЗ 19. І Згідно з цим стандартом виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками.

Виклад основних результатів та їх обґрунтування Виплати працівникам відображають в обліку і звітності серед зобов'язань, і, як будь-які зобов'язання, вони бувають поточними та довгостроковими. Поточними визнаються виплати персоналу, які компанія має намір здійснити у повному обсязі в найближчі 12 місяців після закінчення того періоду, в якому виконано відповідну роботу. Виплати, які здійснюються у строк, що перевищує дванадцять місяців після виникнення таких зобов'язань, відносяться до довгострокових [5].

Згідно МСФЗ 19 виплати працівникам поділяються на чотири категорії.

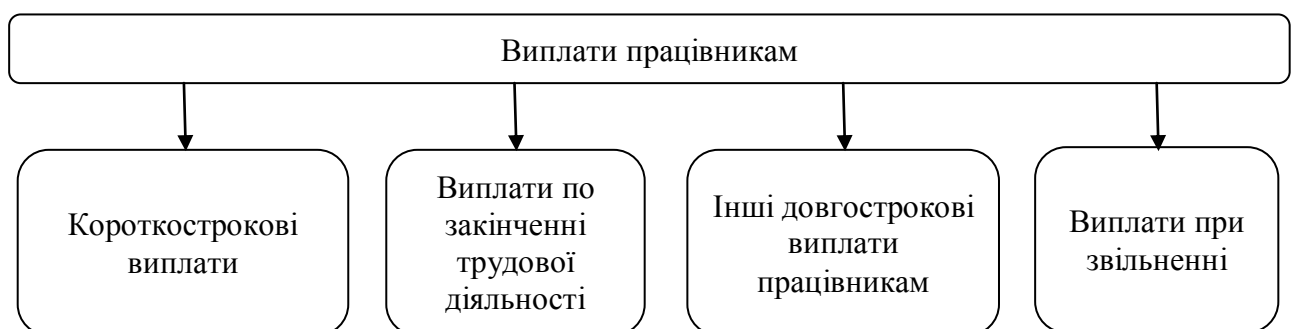


Рис 1. Класифікація виплат працівникам відповідно до МСФЗ 19 «Виплати працівникам» [5]

Оскільки кожна з цих категорій має різні характеристики, слід розглянути кожен окремо.

Короткострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Короткострокові виплати працівникам включають заробітну плату, внески на соціальне забезпечення та інші короткострокові виплати. Для оцінки короткострокових зобов'язань не застосовують жодних актуарних припущень та дисконтування. Тому недисконтована сума, що підлягає сплаті працівникам за послуги, надані ними підприємстві, відображаються в обліку як зобов'язання за вирахуванням будь-якої вже сплаченої суми [483,1].

Для більш детального розуміння поняття короткострокових виплат працівникам розглянемо їх класифікацію згідно МСФЗ 19 та П(С)БО 26 (табл. 1).

Таблиця 1.

Порівняльна характеристика визначень короткострокових виплат працівникам за міжнародним та національним стандартом обліку та звітності[4, 5]

П(С)БО 26	МСФЗ 19
заробітна плата за окладами та тарифами	заробітна плата і внески на соціальне забезпечення
інші нарахування з оплати праці	короткострокові компенсації за відсутність (оплачена щорічна відпустка та оплачена відпустка у зв'язку з хворобою)
виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час)	участь у прибутку та премії
премії та інші заохочувальні виплати	негрошові пільги (медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників

Провівши порівняльний аналіз складу короткострокових виплат працівникам можна зазначити, що МСФО 19 на відміну від вітчизняного П(С)БО 26, окрім заробітної плати, виплат за невідпрацьований час та премій включає також виплати пов'язані з участю працівників у прибутках підприємства, різні винагороди в негрошовій формі та внески на соціальне забезпечення. Усі ці виплати визнаються поточними.

У МСФЗ 19, крім усього зазначеного, в списку цих виплат значаться і внески на соціальне забезпечення. Тут йдеться про ту частину страхових зборів, яка сплачується за рахунок заробітку працівників.

Також у відповідності до МСФЗ 19 до однієї із статей короткострокових виплат працівникам належать короткострокові компенсації за відсутність працівника, такі як оплачувана щорічна відпустка. Крім, традиційних виплат, міжнародні стандарти включають виплати на особисте страхування працівників та медичне обслуговування.

Найбільш глобальним розділом у стандарті як міжнародному, так і вітчизняному є розділ присвячений виплатам пов'язаним із закінченням трудової діяльності.

Виплати по закінченні трудової діяльності – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника [4].

Розглянемо виплати пов'язані із закінченням трудової діяльності згідно вітчизняного та міжнародного стандартів (табл. 2).

Порядок і суми таких виплат визначаються умовами програм виплат по закінченні трудової діяльності. Як і у МСФЗ 19, так і у П(С)БО 26 увесь спектр таких виплат, що здійснюються підприємством за різними договорами називають програмами виплат після закінчення трудової діяльності і поділяють на два види:

- програми зі встановленим внеском;
- програми зі встановленою виплатою [4, 5].

Таблиця 2.

Порівняння виплат пов'язаним із закінченням трудової діяльності за міжнародними та національними стандартами обліку і звітності [4, 5]

П(С)БО 26	МСФЗ 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

Для обліку таких виплат вітчизняним законодавством, зокрема Інструкцією про застосування плану рахунків, передбачено окремий рахунок – 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» [3]. Це рахунок бухгалтерського обліку резервів на додаткове (недержавне) пенсійне забезпечення працівників, який створюється за рахунок власних коштів підприємства.

Щодо МСФЗ 19, то тут йдеться про два типи програм: про програми зі встановленим внеском і про програми зі встановленою виплатою.

План зі встановленими внесками – це програма виплат працівникам після закінчення їхньої трудової діяльності, відповідно до якої компанія-працедавець здійснює фіксовані внески до пенсійного фонду і згодом жодних зобов'язань перед застрахованими таким чином працівниками не несе. У результаті розмір пенсії, що належить працівникові, визначається сумою, накопиченою до дати виходу на пенсію.

Порядок обліку програм (пенсійних планів) зі встановленими внесками нам відомий: зобов'язання компанії за кожен місяць відображаються у розмірі внесків за той самий місяць. Тобто внески до пенсійного фонду, що здійснюються у межах плану зі встановленими внесками, відносять на витрати у міру виникнення зобов'язань зі сплати чергового внеску.

Аналізуючи категорію «Інші довгострокові виплати», доходимо висновку, що сюди можна віднести всі види виплат, які включаються до відомого поняття «заробітна плата». Але тільки у разі, якщо підприємство не планує їх здійснити протягом найближчих 12 місяців. Інакше кажучи, інші довгострокові виплати – це такі самі види виплат, як поточні виплати, а різняться вони між собою лише термінами виконання зобов'язань. Зрозуміло, що такі зобов'язання через їх довгостроковість повинні дисконтуватися [6].

Порівняння інших довгострокових виплат працівникам за міжнародними та вітчизняними стандартами представлено у табл. 3.

Таблиця 3.

Порівняння інших довгострокових виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами обліку і звітності [4, 5]

П(С)БО 26	МСФЗ 19
інші довгострокові виплати працівникам	додаткова відпустка за вислугу років
	оплачувана академічна відпустка
	виплата до ювілеїв і за вислугу років
	виплати пов'язані із тривалою непрацездатністю
	виплати частки прибутку та премії
	відстрочені компенсації

Конкретне визначення терміну «інші виплати» в П(С)БО не сформульоване, зазначено лише, що інші виплати – це виплати працівнику (окрім виплат при звільненні, виплат по закінченні трудової діяльності та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу [4].

Слід зазначити, що і в МСФЗ 19, і в П(С)БО 26 виплати при звільненні виділяють в окрему категорію. В міжнародних стандартах вона носить назву «Вихідна допомога», а в національних – «Виплати при звільненні». Виокремлюють їх тому, що причиною виникнення зобов'язань є розірвання трудового договору, а не його продовження або припинення з природних причин.

Вихідна допомога зазвичай виплачується у зв'язку з вимушеним звільненням, тобто у випадках, коли працівникові або пропонують звільнитися за власним бажанням (у зв'язку зі скороченням штатів чи реорганізацією), або коли звільняють за скороченням штатів чи у зв'язку з реорганізацією підприємства із зазначенням цього мотивування у наказі. У будь-якому разі це розглядається як вимушене для працівника звільнення, що відбувається до досягнення ним віку.

План/програма виплат вихідної допомоги складається у випадках, коли підприємство планує звільнити не одного-двох, а групу працівників і зобов'язується забезпечувати їм певне утримання протягом певного часу.

Виплати при звільненні, якщо вони нараховуються одноразово, відносять до витрат того періоду, після якого (або в якому) працівник був звільнений. Оскільки у цьому випадку економічних вигід у майбутньому не очікується, такі виплати дисконтуванню не підлягають. Якщо ж вихідна допомога нараховується як зобов'язання, які повинні погашатися поступово,

протягом певного часу (або одноразово, але після більш ніж 12 місяців з дати звільнення), то вихідна допомога дисконтується, тобто їх оцінка регулярно переглядається шляхом проведення актуарних розрахунків[6].

Висновки та перспективи подальших досліджень На підставі порівняльної характеристики виплат працівникам в МСФЗ 19 та П(С)БО 16 можна сказати, що національний стандарт за змістом майже не має розбіжностей з міжнародним. Майже, якщо врахувати, що в МСФЗ 19 корисної інформації все-таки більше.

Поняття виплат працівникам в міжнародних стандартах є більш широким. В П(С)БО 26 «Виплати працівникам» інформація представлена у більш стислому вигляді, що дозволяє скоротити час на вивчення стандарту, але це не завжди полегшує роботу бухгалтера, адже все, що не описано в даному стандарті можна тлумачити по-різному, що може в подальшому призвести до неоднозначності обліку та виникнення помилок.

Формування звітності у відповідності до МСФЗ – одна з умов, яка відкриває українським підприємствам можливість наближення до міжнародних ринків капіталу, що у свою чергу дозволить вирішити проблему створення ефективної системи бухгалтерського обліку.

Література

1. Овсюк Н. В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект : [Текст] / Н. В. Овсюк, О. Ю. Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2012. — Вип. 3 (24). — С. 360–368.
2. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : [практ. посібн.] / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. — К. : Лібра, 2004. — 880 с.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Затв. Мінфіном України від 30.11.1999 № 291 : [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» : [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_011.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601 : [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.
6. Розрахунки з персоналом з оплати праці і не тільки : [Електронний ресурс] // Дебет-Кредит. — 2007. — № 48. — Режим доступу : <http://www.dtkk.com.ua>.