

РОЗДІЛ 7. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ
ТА МІЖНАРОДНИМИ ОБЛІКОВИМИ СТАНДАРТАМИPAYMENTS TO EMPLOYEES ACCORDING
TO NATIONAL AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

УДК 657

<https://doi.org/10.32843/infrastruct48-49>**Кудирко О.М.**

к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку
та оподаткування
Вінницький торговельно-економічний
інститут
Київського національного
торговельно-економічного університету
Дячук М.В.
студент
Вінницький торговельно-економічний
інститут
Київського національного
торговельно-економічного університету

Kudyrko Olena

Vinnitsia Institute
of Trade and Economics

Diachuk Mykola

Vinnitsia Institute
of Trade and Economics

У статті наведено актуальність проблеми виплат працівникам за національними та міжнародними обліковими стандартами. Поставлено за мету визначення основних аспектів класифікації виплат працівникам за національними та міжнародними обліковими стандартами. Виділено невирішені проблеми, які досліджені у статті. Проаналізовано останні дослідження й публікації, присвячені питанням класифікації виплат працівникам за національними та міжнародними обліковими стандартами та ведення обліку. Розглянуто основні відмінні характеристики між П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам». Визначено необхідність та практичну невідворотність впровадження міжнародних стандартів у національну практику ведення бухгалтерського обліку. Здійснено аналіз основних характерних рис вітчизняного та міжнародного стандартів з виплат працівникам в бюджетних установах (МСБОДС 25). Зроблено висновки з проведеного дослідження, наведено подальші перспективи в цьому напрямі.

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

В статті приведена актуальність проблеми виплат працівникам по національ-

ним і міжнародним учетным стандартам. Поставлена цель определения основных аспектов классификации выплат работникам по национальным и международным учетным стандартам. Выделены нерешенные проблемы, которые исследованы в статье. Проанализированы последние исследования и публикации, посвященные вопросам классификации выплат работникам по национальным и международным учетным стандартам и ведения учета. Рассмотрены основные отличительные характеристики между П(С)БУ 26 «Вознаграждения работникам» и МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам». Определена необходимость и практическую неизбежность внедрения международных стандартов в национальную практику ведения бухгалтерского учета. Осуществлен анализ основных отличительных черт отечественного и международного стандартов по выплатам работникам в бюджетных учреждениях (МСБОДС 25). Сделаны выводы из проведенного исследования, приведены дальнейшие перспективы в этом направлении.

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

In the world community, with the current growth of international business activity and foreign investment, the problem of comparing the basic provisions of accounting standards is becoming increasingly important. The need to develop common financial reporting standards was due to the development of international trade, multinational corporations, and the globalization of financial markets. A variety of standards can reduce international capital flows and thus hamper economic development. Payments to employees are the most important component of all costs of the enterprise, and their accounting is one of the most important aspects of the accounting process. Therefore, the urgent issue is to identify common and distinctive features of accounting for employee benefits in accordance with international and national regulations (standards) of accounting. The unsolved problems which are researched in article are allocated. Recent studies and publications on the classification of employee benefits according to national and international accounting standards and record keeping are analyzed. The purpose of the study is to determine the main aspects of the classification of employee benefits according to national and international accounting standards. The main distinguishing features between UAS 26 Employee Benefits and IAS 19 Employee Benefits are considered. The necessity and practical inevitability of introduction of international standards in the national practice of accounting is determined. An analysis of the main characteristics of domestic and international standards for payments to employees in budgetary institutions (IPSAS 25). It is indicated which four main categories are divided according to IPSAS 25. It is indicated to which benefits employees apply IAS 19 "Employee Benefits". The conclusions made, such as IAS 19 "Employee Benefits" are more meaningful than UAS 26 "Employee Benefits", have a better structure and justification for all issues under consideration (even comparing the scope of these standards, the breadth of justification for accounting for liabilities becomes clear for employee benefits under IAS 19 "Employee Benefits" (161 paragraphs), compared to UAS 26 "Employee Benefits" (34 paragraphs) However, it should be noted that content, which can be explained by the desire to approximate national accounting standards in line with international ones.

Key words: international standards, national standards, employee benefits, wages.

Постановка проблеми. У всесвітньому співтоваристві за сучасного підвищення ділової міжнародної активності й величини іноземних інвестицій проблема аналізу основних положень бухгалтерських стандартів має велике значення. Потреба створення одного стандарту фінансової звітності була спричинена розвитком міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізацією фінансових ринків. Різноманітність стандартів може

зменшити інтернаціональні потоки капіталу й у такий спосіб завадити економічному розвитку. Заробітна плата є найважливішим компонентом усіх витрат підприємства, а їх підрахунок є однією з провідних аспектів облікового процесу.

Отже, актуальним питанням є пошук спільних та відмінних рис з обліку заробітних плат згідно з міжнародними й національними положеннями стандартів бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питанням систематизації виплат робітникам за національними та міжнародними обліковими стандартами та ведення обліку присвячені роботи таких видатних учених, як М.П. Войнаренко, С.Ф. Голов, О.В. Замазій, С.В. Івахненко, В.М. Костюченко, М.В. Кужельний, Н.А. Пономарьов.

Постановка завдання. Метою дослідження є формування головних аспектів класифікації виплат робітникам за національними та міжнародними обліковими стандартами, розкриття сутності МСБО 19 «Виплати працівникам», визначення П(С)БО 26 «Виплати працівникам», розгляд основних відмінностей між П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам».

Виклад основного матеріалу дослідження. Між МСФЗ та національними П(С)БО існують значні відмінності, що приводить до суттєвих розходжень між фінансовими звітами, складеними за міжнародними й національними стандартами, хоча аудиторські докази в обох випадках залишаються тотожними. Одним з рішень, яке в довгостроковому плані буде корисним для України, буде повний перехід обліку в Україні на МСФЗ. Теоретично МСФЗ та національні П(С)БО мають бути тотожними. Однак до українського законодавства не були включені повні формулювання стандартів МСФЗ. Чинне українське законодавство ґрунтується на МСФЗ, однак воно не містить прямого перекладу відповідних стандартів МСФЗ. У визначеннях цих стандартів є багато пропусків, змін і доповнень, яких немає в МСФЗ, однак які після їх ухвалення стали частиною національних П(С)БО. Якщо звітність ґрунтується на місцевих (національних) стандартах, які суттєво відрізняються від міжнародних, це незмінно приводитиме до розбіжності результатів, що унеможливило б надійне співставлення показників українських підприємств та показників їх іноземних конкурентів без трансформування їх фінансової звітності [3, с. 44].

У Стратегії використання міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні визначено, що «на даний час сформовано систему бухгалтерського обліку, яка відповідає міжнародним стандартам, враховує правові норми провадження підприємницької діяльності, методологічно і методично забезпечує збирання та накопичення інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання в Україні, що сприяло створенню умов для складення достовірної фінансової звітності, яка використовується власниками (засновниками), інвесторами, банківськими установами, робітниками, для визначення рівня прибутковості, конкурентоспроможності, економічного потенціалу та інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання. Зіставлення показників фінансової звітності сприяє формуванню бази інформації

з економічних питань для аналізу ефективності функціонування суб'єктів господарської діяльності, виконання фінансових планів, розрахунку прогностичних показників розвитку суб'єктів господарювання та відповідних макроекономічних показників» [2, с. 63].

Обрахунок заробітної плати та інших виплат робітникам на всіх підприємствах посідає головне місце в системі бухгалтерського обліку. Праця є найважливішим елементом витрат виробництва. Зарплата – це провідне джерело прибутків робітників підприємства, вона є найважливішим економічним важелем управління економікою.

На міжнародному рівні підрахунок та зображення у звіті зарплат робітникам визначають МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам» (Employee Benefits), МСБО (IFRS) 2 «Виплати дольовими інструментами» та МСБО (IAS) 26 «Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення» [4, с. 72].

МСБО (IAS) 19 визначає порядок бухгалтерського обліку та розкриття інформації суб'єктами господарювання державного сектору про виплати робітникам. В цьому документі не аналізують порядок бухгалтерського обліку та звітності, якого мають дотримуватись пенсійні програми. Виплати, які не реалізуються за послуги, які надали теперішні або колишні робітники суб'єктів господарювання, що звітують, не входять до сфери застосування цього Стандарту.

МСБО 19 “Employee Benefits” [5] аналізує працю робітників як послуги, за що ті одержують належне відшкодування. Види виплат робітникам МСБО 19 “Employee Benefits”, що піддаються обліку, зображені на рис. 1.

МСБО 19 “Employee Benefits” застосовують до таких виплат робітникам:

- за офіційною програмою або іншими офіційними угодами між суб'єктом господарювання та окремими робітниками, групами робітників чи їхніми представниками;
- згідно із законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими суб'єкти господарювання зобов'язані робити внески до національних, державних, галузевих чи інших програм за участю кількох працедавців або за якими суб'єкти господарювання зобов'язані робити внески до комплексної програми соціального забезпечення;
- згідно з тією неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань; неофіційна практика веде до виникнення конструктивного зобов'язання, за якого суб'єкт господарювання не має жодної реальної альтернативи, крім здійснення виплат робітникам; прикладом конструктивного зобов'язання є ситуація, коли зміна неофіційної практики суб'єкта господарювання веде до розриву його стосунків з робітниками [5].

Згідно з МСБОДС 25, виплати робітників поділяються на чотири основних категорії.

1) Виплати робітникам (крім виплат під час звільнення), які мають сплачуватися в повному обсязі протягом 12 місяців після кінця строку, в якому робітник виконав послугу, належать до короткострокових. Серед них можна виділити такі статті виплат робітникам, які можна буде використати в бюджетних установах України:

- заробітна плата й виплати соціального захисту;

- нетривалі відшкодування за відсутність, або платежі за неробочий час (щорічна відпустка та інший оплачуваний невідпрацьований час);

- премії та інші стимулюючі виплати, що підпорядковуються сплаті впродовж 12 місяців після закінчення періоду, у якому робітнику призначають потрібні послуги [1].

Фактично до цієї групи належать будь-які виплати робітникам, які бюджетна установа планує здійснити в найближчі дванадцять місяців.

2) Виплати, які сплачуються в кінці трудової діяльності (пенсія та інші види пенсійного забезпечення).

3) Виплати, що не підлягають сплаті в повному обсязі в термін 12 місяців після закінчення строку, коли робітник надавав ці послуги, належать до інших довгострокових виплат робітникам.

4) Виплати, що сплачуються під час звільнення. Такий розрахунок з робітником відбувається під час його звільнення до моменту оформлення пенсії з бажання суб'єкта господарювання, а також тоді, коли робітник вибрав звільнення за власним бажанням [1].

Сьогодні з огляду на досвід країн черговість обліку виплат робітникам обумовлена П(С)БО 26 «Виплати працівникам», що походить від норм П(С)БО 11 «Зобов'язання» та П(С)БО 13. Деякі випадки облікового забезпечення виплат робітникам установлюються нормами П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» та П(С)БО 16 «Витрати», де платежі аналізуються як частина дебіторської заборгованості та компонент витрат підприємства. Види виплат П(С)БО 26 «Виплати працівникам» зображені на рис. 2 [6].

Висновки з проведеного дослідження.

Виходячи з вищевказаного, порівнявши між собою різні стандарти, можемо зробити висновок, що МСБО 19 «Виплати працівникам» є більш ефективним та обґрунтованим, ніж П(С)БО 26 «Виплати працівникам», його склад більш змістовний і дає відповідь на більше запитань, які досліджуються (якщо зробити порівняння, то перевага МСБО 19 «Виплати працівникам» може стати більш зрозумілою, тому що вони мають 161 пункт, а П(С)БО 26 «Виплати працівникам» мають лише

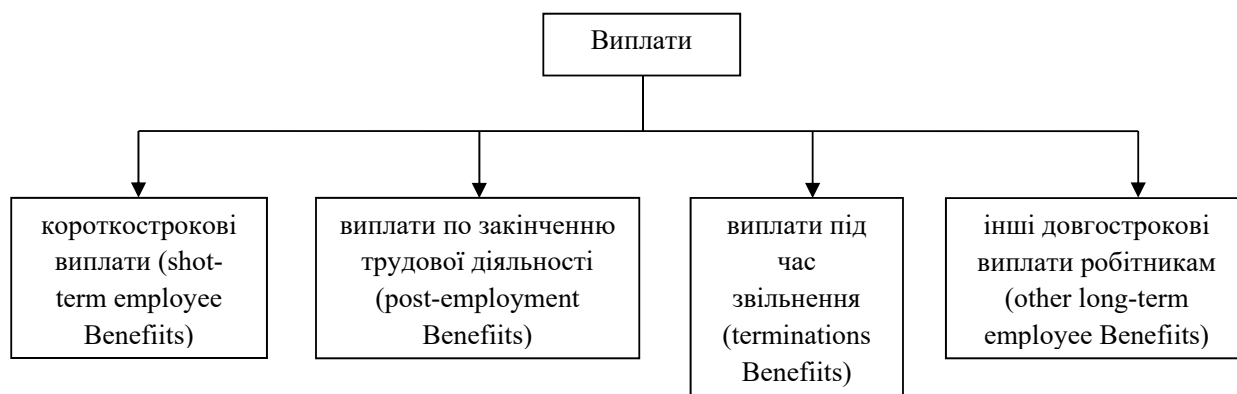


Рис. 1. Види виплат робітникам МСБО 19 “Employee Benefits”, що піддаються обліку

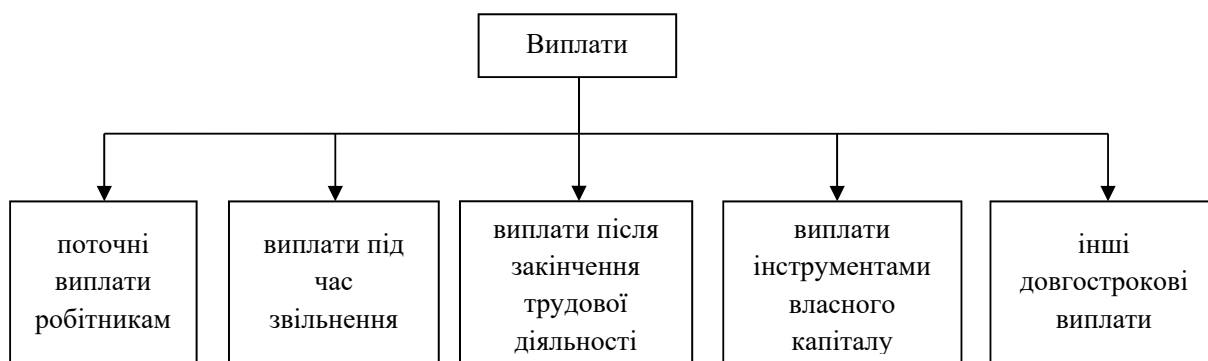


Рис. 2. Види виплат П(С)БО 26 «Виплати працівникам»

34 пункти). Однак не слід забувати про те, що за змістом ці стандарти майже тотожні один одному через бажання привести норми національного обліку до норм міжнародних.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Employee Benefits. IPSAS 25. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-25-employee.pdf> (дата звернення: 28.10.2020).
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практичний посібник. Київ : Лібра, 2015. 880 с.
3. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 11. С. 43–48.
4. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2016. 368 с.
5. Виплати працівникам. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 28.10.2020).
6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» : Наказ Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 р. № 601. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення: 28.10.2020).
7. Войнаренко М.П. Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики. Київ : Наукова думка, 2002. 718 с.
8. Костюченко В.М., Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. Київ : Екаунтінг, 2000. 376 с.
9. Замазій О.В. Внутрішньогосподарський контроль витрат діяльності суб'єктів господарювання. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2010. Вип. 25 (1). С. 98–101.
10. Івахненко А.Г. Метод групового урахування аргументів – конкурент методу стохастичної апроксимації. *Автоматика*. 1968. № 3. С. 58–72.
11. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кулага О.М. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у звітність за міжнародними стандартами : методичний посібник. Київ : ФПБАУ. 2013. 268 с.
12. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : КНЕУ, 2001. 334 с.
13. Пономарьова Н.А., Войнаренко М.П., Замазій О.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та

аудиту : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 488 с.

REFERENCES:

1. Employee Benefits. IPSAS 25. Available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-25-employee.pdf> (accessed 28 October 2020).
2. Holov S.F. (2015) *Bukhhalterskyi oblik ta finansova zvitnist za mizhnarodnymi standartamy: praktychnyi posibnyk*. Kyiv: Libra. (in Ukrainian)
3. Holov S.F. (2018) *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti: vdoskonalennia ta zastosuvannia*. *Bukhhalterskyi oblik i audit*, no. 11, pp. 43–48.
4. Zholner I.V. (2016) *Finansovyi oblik za mizhnarodnymi ta natsionalnymi standartamy: navchalnyi posibnyk*. Kyiv: Tsentri uchbovoi literatury. (in Ukrainian)
5. Vyplaty pratsivnykam. *Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 19*. Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua> (accessed 28 October 2020).
6. Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 26 “Vyplaty pratsivnykam”. *Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28.10.2003 r. no. 601*. Available at: <http://zakon4.rada.gov.ua> (accessed 28 October 2020).
7. Voinarenko M.P. (2002) *Systemy obliku v Ukraini: transformatsiia do mizhnarodnoi praktyky*. Kyiv: Nauk. dumka. (in Ukrainian)
8. Kostiuchenko V.M., Holov S.F. (2000) *Bukhhalterskyi oblik za Mizhnarodnymi standartamy*. Kyiv: Ekauntinh. (in Ukrainian)
9. Zamazii O.V. (2010) *Vnutrishnohospodarskyi kontrol vytrat diialnosti subiektiv hospodariuvannia. Zbirnyk naukovykh prats Cherkaskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriia: Ekonomichni nauky*, vol. 25 (1), pp. 98–101.
10. Yvakhnenko A.H. (1968) *Metod hrupovoho urakhuvannia arhumentiv – konkurent metodu stokhastychnoi aproksymatsii*. *Avtomatyka*, no. 3, pp. 58–72.
11. Holov S.F., Kostiuchenko V.M., Kulaha O.M. (2013) *Transformatsiia finansovoi zvitnosti ukrainskykh pidpriemstv u zvitnist za mizhnarodnymi standartamy: metodychnyi posibnyk*. Kyiv: FPBAU. (in Ukrainian)
12. Kuzhelnyi M.V. (2001) *Teoriia bukhhalterskoho obliku: pidruchnyk*. Kyiv: KNEU. (in Ukrainian)
13. Ponomarova N.A., Voinarenko M.P., Zamazii O.V. (2010) *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti ta audytu: navchalnyi posibnyk*. Kyiv: Tsentri uchbovoi literatury. (in Ukrainian)