

Облік виплат працівникам: проблеми теорії та практика використання ПСБО 26 та МСБО 19

Жидєєва Л.І.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Університету Державної фіскальної служби України

Стародуб І.В.

студентка
Університету Державної фіскальної служби України

Статтю присвячено актуальним питанням із визначення термінів та обліку виплат працівникам відповідно до Положення стандарту бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» (ПСБО 26) порівняно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» (МСБО 19). На основі проведеного аналізу надано критичну оцінку та запропоновано шляхи вирішення проблем.

Ключові слова: виплати працівникам, поточні виплати, виплати у разі звільнення, компенсаційні виплати.

Жидеева Л.И., Стародуб И.В. УЧЕТ ВЫПЛАТ РАБОТНИКАМ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПСБУ 26 И МСБУ 19

Статья посвящена актуальным вопросам определения категорий и учета выплат работникам согласно Положениям стандарта бухгалтерского учета 26 «Выплаты работникам» (ПСБУ 26) в сравнении с Международными стандартами бухгалтерского учета «Выплаты работникам» (МСБУ 19). На основании проведенного анализа дана критическая оценка и предложены пути решения проблем.

Ключевые слова: выплаты работникам, текущие выплаты, выплаты при увольнении, компенсационные выплаты.

Zhydeeva L.I., Starodub I.V. ACCOUNT OF PAYMENTS WORKERS: PROBLEMS OF THEORY AND PRACTICAL WORKER OF THE USE PSBO 26 AND MSBO 19

The article is devoted pressing questions from determination of terms and account of payments workers in accordance with Statute of standard of record-keeping 26 «Payment workers» (PSBO 26) in comparing to the International standard of record-keeping 19 «Payment workers» (MSBO 19). On the basis of the conducted analysis a critical estimation is given and the ways of decision of problems are offered. **Keywords:** payment workers, current payments, payments, at liberation, compensative payments.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Виплати працівникам є одним із суттєвих складників сукупних витрат будь-якого підприємства та одним із складних об'єктів бухгалтерського обліку, що включають у себе досить значний перелік виплат, кожен з яких має свої особливості відображення як у бухгалтерському обліку, так і у зовнішній звітності підприємства. Рівень виплат працівникам та їх структура мають також велике соціальне значення і впливають не лише на поточні, а й майбутні показники діяльності підприємства. У зв'язку із цим питання розуміння сутності виплат працівникам, їх структури та обліку є актуальними і досить важливою основою для обґрунтування та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку і контролю виплат пра-

цівникам знайшли висвітлення на сторінках наукових фахових видань у працях вітчизняних учених: Ф. Бутинця, С. Голова, Р. Джоги, С. Івахненкова, Є. Мниха, Н. Овсюк, Н. Оляднічук, О. Радченко, В. Щеця, А. Шевченко, О. Ярмолюка та ін. Їх дослідження стосуються розроблення теоретичних і методичних питань з обліку виплат працівникам, напрямів адаптації положень міжнародних стандартів до вітчизняної бухгалтерської практики, використання МСБО 19 «Виплати працівникам» та ПСБО 26 «Виплати працівникам», аналізу та оптимізації витрат на оплату праці.

Зокрема, Н.В. Овсюк та О.Ю. Радченко досліджували складники виплат працівникам на підставі МСФЗ 19 і П(С)БО 26, порівнюючи та визначаючи їх відмінності [1]; О.Ф. Ярмолюк та Н.В. Оляднічук досліджували облікові аспекти виплат працівникам підприємства; І.В. Орлов досліджував методику форму-

вання та відображення інформації про оплату праці і доходи працівників в частині бухгалтерських розрахунків [2]; О.В. Цятковська досліджувала питання організації бухгалтерського обліку виплат працівникам банків та формування витрат на їх виплату [3]; А. Шевченко досліджував єдність і відмінності щодо виплат працівникам відповідно до міжнародних і національних стандартів [4]. Разом із тим окремі проблемні питання щодо виплат працівникам і їх нормативно-правове регулювання ПСБО 26 «Виплати працівникам».

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є порівняльний аналіз міжнародних і національних нормативно-правових актів щодо виплат працівникам та їх використання в практичній діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Питання відображення в обліку та звітності виплат працівникам регулюються Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [5], окрім компенсаційних виплат інструментами власного капіталу, які регулюються окремим стандартом – МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій». В українській нормативній базі питання обліку та звітності за виплатами працівникам регулюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [6].

Слід зазначити, що визначення поняття «виплати працівникам» наведене лише в МСБО 19. Згідно із цим стандартом, виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками [5]. У нормативних документах України, у тому числі з питань бухгалтерського обліку, визначення поняття «виплати працівникам» відсутнє.

Також відсутні праці українських науковців, присвячених глибокому обґрунтованому роз-

криттю визначення цього поняття. Як результат дослідження проблем удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства О.Ф. Ярмолюк [7] визначає «виплати працівникам як компенсаційні платежі за надані послуги працівниками, що акумулюються у складі довгострокових і поточних зобов'язань та забезпечень підприємства». Аналіз висловлювань у науковій праці І.В. Орлова дає змогу визначити його розуміння виплат працівникам як сукупності оплати праці і доходів працівників [2]. У працях науковців відсутні власні визначення терміну виплати працівникам, переважно їхні праці присвячено дослідженню єдностей і відмінностей між ПСБО 26 і МСБО 19, і більшість із них дає визначення виплат працівникам відповідно до МСБО 19 (А.М. Шевченко, Н.В. Овсюк та ін.).

Необхідно зазначити, що чіткого визначення поняття «виплати працівникам» ПСБО 26 не надає, тільки деталізує, які виплати до якої групи включаються, та дає визначення окремих термінів. Виплати працівникам, відповідно до П(С)БО 26, поділяють на п'ять груп (рис. 1).

Маючи основні ознаки виплат працівникам, їх можна визначити так: виплати працівникам – це всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно із законодавством та внутрішньою практикою в обмін на поточні, минулі та майбутні послуги у зв'язку з фактом минулих чи поточних трудових відносин.

Для визначення єдності та відмінності між складниками виплат працівникам та регулюючими нормативними актами ПСБО 26 і МСБО 19 розглянемо структуру таких виплат згідно

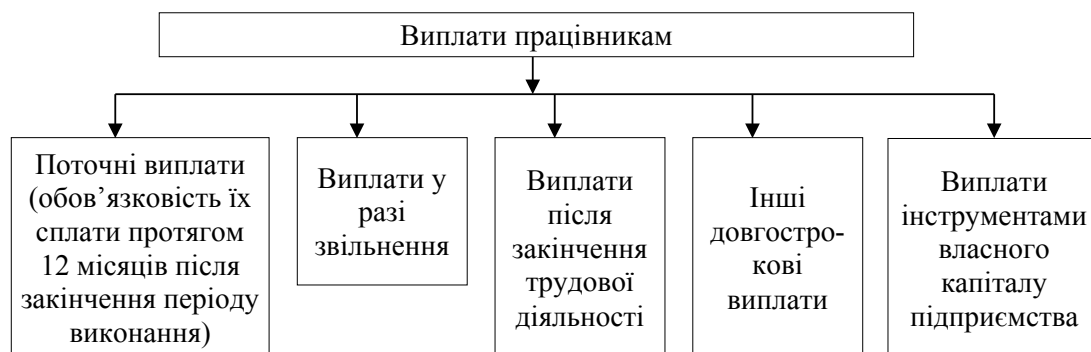


Рис. 1. Структура виплат працівникам підприємств відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [26]

з Міжнародними на Національними стандартами бухгалтерського обліку (табл. 1).

Дані табл. 1 свідчать, що МСБО 19 та П(С)БО 26 виплати працівникам поділяють на чотири однакові групи. Проте в МСБО 19 наводиться більш детальний порівняно з П(С)БО 26, але не вичерпний перелік виплат, що входять до груп. У зв'язку з тим, що, згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні

суперечити міжнародним, розглянемо сутність складників виплат працівникам згідно з МСБО 19.

У МСБО 19 у переліку короткострокових виплат додатково зазначено внески на соціальне забезпечення, що сплачуються за рахунок заробітку працівників, виплати, пов'язані з участю працівників у прибутках підприємства, та різні винагороди в негрошовій формі (медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидова-

Таблиця 1

Структура виплат працівникам за МСБО 19 та П(С)БО 26

| Структура виплат працівникам | |
|---|--|
| За МСБО 19 | За ПСБО 26 |
| 1. Короткострокові виплати працівникам, такі як вказані далі, якщо очікується, що вони будуть повністю сплачені в повному обсязі протягом 12 місяців після закінчення річного звітного періоду, в якому працівники надавали відповідні послуги | 1. Поточні виплати працівникам – виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти міся |
| 1.1. Заробітна плата | 1.1. Заробітна плата за окладами і тарифами |
| 1.2. Внески на соціальне забезпечення | 1.2. Інші нарахування з оплати праці |
| 1.3. Оплачені щорічні відпустки | 1.3. Виплати за невідпрацьований час: |
| 1.4. Оплачена тимчасова непрацездатність | щорічні відпустки, |
| 1.5. Участь у прибутку та преміюванні | інший оплачуваний невідпрацьований час |
| 1.6. Негрошові пільги теперішнім працівникам: | 1.4. Премії та інші заохочувальні виплати |
| 1.6.2. Надання житла; | 1.5. Тощо |
| 1.6.3. Надання автомобілів; | |
| 1.6.4. Надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг | |
| 2. Виплати після закінчення трудової діяльності | 2. Виплати після закінчення трудової діяльності |
| 2.1. Пенсії (наприклад, пенсії та разові виплати при виході на пенсію); | Здійснюються за кожною програмою виплат після закінчення трудової діяльності |
| 2.2. Інші виплати після закінчення трудової діяльності: | |
| страхування життя після закінчення трудової діяльності; | |
| медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності | |
| 3. Інші довгострокові виплати працівникам | 3. Інші виплати працівникам |
| 3.1. Додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі: | 3.1. Інші довгострокові виплати працівникам |
| довгострокові відпустки за вислугу років; | . |
| оплачувані академічні відпустки | |
| 3.2. Виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років | |
| 3.3. Виплати за тривалою непрацездатністю | |
| 4. Виплати у разі звільнення | 4. Виплати у разі звільнення |
| | 5. Виплати інструментами власного капіталу підприємства |

них товарів або послуг). Такий підхід зумовлений тим, що за міжнародною практикою заробітна плата обліковується за методом «нетто», тобто утримання за дебетом заробітної плати не нараховують, а проводять за дебетом спеціального відведеного для цієї мети витратного рахунка «Витрати на соціальне страхування за рахунок працівників» і кредитом рахунка зобов'язань зі страхування працівників. Для відповідних утримань із боку власника підприємства окремо відводиться рахунок «Витрати на соціальне страхування за рахунок працедавця», аналогічний принцип відрахувань здійснюється за кожним видом страхування (соціального, пенсійного, медичного, безробіття).

Перелік виплат працівникам, перелічених у МСБО 19, свідчить, що всі вони є поточними та майбутніми доходами фізичної особи та/або членів його сім'ї, які пов'язані з поточною та минулою працею фізичної особи на конкретному підприємстві (установі, організації) та виплачуються безпосередньо підприємством або через третю особу.

Якщо розглядати виплати після закінчення трудової діяльності, що включають у себе програми з визначеним внеском та програми з визначеними виплатами, у вітчизняному П(С)БО 26 прописаний механізм облікового відображення виплат після закінчення трудової діяльності, проте практика не передбачає широкого його використання. Це пов'язано з тим, що облік програм із визначеною виплатою є доволі складним, оскільки для визначення зобов'язань та витрат потрібно проводити актуарні оцінки та визначати можливі актуарні прибутки та збитки. Нерозвиненість інститутів незалежних оцінювачів (актуаріїв) не надає впевненості в тому, що актуарні оцінки можуть бути джерелом надійної прогностичної інформації щодо зобов'язань та активів, пов'язаних із виплатами після закінчення трудової діяльності. Крім того, відсутність економічної зацікавленості у наданні підприємствами якісної інформації користувачам звітності зумовлює недоцільність здійснення витрат на отримання (і регулярну актуалізацію) експертних оцінок.

Згідно з МСБО 19, виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. Між тим відповідно до укладеного контракту працівнику, який буде прийнятий на роботу, можуть бути надані компенсації на переїзд та перевезення його сім'ї та інші компенсації.

Аналізуючи види поточних виплат, що згадуються в П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та займають найбільшу частку в складі всіх виплат працівникам, можна з упевненістю стверджувати, що до цієї категорії належать будь-які виплати персоналу, які вказані в Інструкції зі статистики заробітної плати та в Законі України «Про оплату праці» й які підприємство планує здійснити в найближчі 12 місяців. До таких виплат, зокрема, належать:

- основна та додаткова заробітна плата;
- оплата відпусток (у т. ч. і відпусток через хворобу в частині, оплачуваній за рахунок роботодавця);
- заохочувальні виплати (премії за результатами праці, іншими словами виплати за програмою участі працівників у прибутку підприємства);
- негрошові виплати (наприклад, надання працівникам різних безоплатних послуг, оплата транспортних витрат, витрат на житло тощо).

Усі ці виплати називаються поточними, якщо вони виплачуються на регулярній основі або плануються до виплати не пізніше ніж закінчиться 12 місяців від дати балансу.

МСФЗ 19 на відміну від ПСБО 26 ширше розглядає аспекти обліку розрахунків за виплатами працівникам, включаючи, крім заробітної плати та премій, компенсацій за відсутність працівників, виплати, пов'язані з участю працівників у прибутку підприємства та негрошові пільги у формі надання житла, автомобілів, безплатних субсидованих товарів, медичного обслуговування.

До витрат на утримання персоналу, відповідно до МСБО 19, разом із заробітною платою належать внески працедавця на соціальне забезпечення працівників (соціальне страхування та ін.) і включаються як окремі види виплат (як частина заробітку працівників).

Відповідно до МСФЗ 19, до однієї зі статей щодо короткострокових виплат працівникам належить участь у прибутку та премії, за якими певні категорії або всі працівники отримують бонуси додатково до заробітної плати. В Україні програми участі в прибутках ще не отримали достатньо широкого застосування.

Згідно з МСБО 19 та ПСБО 26, програми виплат після закінчення трудової діяльності поділяються на два види: програми із визначеним внеском і програми із визначеною виплатою. Пенсійне забезпечення у більшості країн здійснюється з використанням трьох джерел: державних пенсійних фондів, пенсійних систем підприємств, індивідуаль-

них накопичень громадян у недержавних пенсійних фондах, страхових компаніях і фінансових установах. В Україні система пенсійного забезпечення знаходиться на шляху реформування. Крім того, в Україні є недержавні пенсійні фонди, але їх частка зовсім незначна та і мало хто вносить кошти на їх рахунки у зв'язку зі знеціненням, а ще вони в більшості мають відомчий характер і великий ризик.

ПСБО 26 містить значну кількість недоліків, і фактично в них відсутня детальна інформація щодо ведення як обліку виплат працівникам, так і відображення інформації у формах фінансової звітності. Крім того, для використання самого ПСБО 26 для організації та методики обліку виплат працівникам потрібно детально розробляти інструкції та рекомендації щодо їх застосування.

Висновки з цього дослідження. Отже, виплати працівникам – це всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно із законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги та у зв'язку з фактом поточних та минулих трудових відносин.

Для отримання достовірної інформації для управління та складання внутрішньої і зовнішньої (фінансової та з корпоративної соціальної відповідальності) звітності за виплатами працівникам на кожному підприємстві повинен бути розроблений і затверджений робочий план рахунків, в якому передбачені субрахунки за видами виплат, термінами їх здійснення, видами зобов'язань, за елементами витрат та джерелами.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Овсюк Н.В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект / Н.В. Овсюк, О.Ю. Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 3(24). – С. 360–368.
2. Орлов І.В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт / І.В. Орлов // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2010. – Вип. 18(1). – С. 141–146 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18\(1\)24.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18(1)24.pdf).
3. Цятковська О.В. Основні аспекти організації бухгалтерського обліку виплат працівникам банків / О.В. Цятковська // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2014. – Вип. 25. – С. 462–466 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2014_25_70.pdf.
4. Шевченко А. Облік виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку / А. Шевченко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2013. – Вип. 35(2). – С. 52–58 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpchdtu_2013_35\(2\)_11.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpchdtu_2013_35(2)_11.pdf).
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.
7. Ярмолюк О.Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства / О.Ф. Ярмолюк // Ефективна економіка. – 2014. – № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2947>.
8. Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Платіж на основі акцій» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011.
9. Оляднічук Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення / Н.В. Оляднічук // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2014. – Вип. 84. – С. 149–155 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/zhpumus_2014_84_24.pdf.
10. Притула В.І. Актуарна оцінка виплат працівникам у системі управління персоналом в контексті міжнародної практики / В.І. Притула // Облік і фінанси. – 2012. – № 1. – С. 67–72.