

СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 675(075)

Гордієнко Н.І.*кандидат економічних наук,
професор кафедри фінансово-економічної
безпеки, обліку й аудиту
Харківського національного університету міського господарства
імені О.М. Бекетова*

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ РОЗРАХУНКИ З ПРАЦІВНИКАМИ

Статтю присвячено порівняльному аналізу термінологічних та змістових відмінностей Національних стандартів щодо розкриття принципів і методики обліку виплат працівникам за Міжнародними стандартами. Проаналізовано можливості застосування та впровадження МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам» у сучасну практику національного обліку. Конкретизовано правові обмеження і можливості легалізації міжнародних стандартів.

Ключові слова: виплати працівникам, участь у капіталі, поточні зобов'язання, короткострокові виплати, короткострокові компенсації.

Gordiyenko N.I. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ СТАНДАРТОВ УЧЕТА, КОТОРЫЕ РЕГУЛИРУЮТ РАСЧЕТЫ С РАБОТНИКАМИ

Статья посвящена сравнительному анализу терминологических и содержательных отличий Национальных стандартов относительно раскрытия принципов и методики учета выплат работникам по Международным стандартам. Проанализированы возможности применения и внедрения МСФО (IAS) 19 «Выплаты работникам» в современную практику национального учета. Конкретизированы правовые ограничения и возможности легализации международных стандартов.

Ключевые слова: выплаты работникам, участие в капитале, текущие обязательства, краткосрочные выплаты, краткосрочные компенсации.

Gordiyenko N.I. COMPARATIVE ANALYSIS OF ACCOUNTING STANDARDS REGULATING THE CALCULATIONS WITH THE EMPLOYEES

The article is devoted to the comparative analysis of the terminological and substantive differences of the National Standards in relation to the disclosure of the principles and methods of accounting for employee payments according to International Standards. The possibilities of application and introduction of IAS 19 "Employee benefits" to the modern practice of national accounting are analyzed. The legal restrictions and legalization possibilities of the international standards are concretized.

Keywords: employee benefits, equity participation, current liabilities, short-term payouts, short-term compensation.

Постановка проблеми. Розвиток міжнародної торгівлі та транснаціональних корпорацій зумовив необхідність порівняння міжнародних та вітчизняних стандартів обліку. Виходячи з того, що виплати працівникам є вагомим складником витрат підприємства, а облік є одним із найскладніших боків облікового процесу, актуальним питанням залишається виявлення спільних та відмінних ознак в обліку виплат працівникам відповідно до міжнародних і вітчизняних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Аналізу загальних аспектів веденням обліку відповідно до міжнародних стандартів приділяли увагу у своїх роботах М. Войнаренко [1], С. Голов [2], Л. Ловінська [3], С. Лозовицький [4], С. Левицька [5], Н. Овсяк [6] та ін. Однак питання бухгалтерського обліку виплат працівникам відповідно до міжнародних стандартів для впровадження їх у національну практику вимагає більш детального аналізу розбіжностей стосовно розкриття у звітності зобов'язань і виплат працівникам.

Мета статті – проведення порівняння та критичний аналіз вітчизняних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – ПСБО) та міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (далі – МСБО) та Тлумачення (КТМФЗ, ПКТ) щодо розкриття принципів і методики обліку виплат

працівникам у сучасних умовах їх впровадження і застосування в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Стандарт МСФЗ (IAS) 19 було затверджено у 1993 році під назвою «Витрати на пенсійне забезпечення». Він стосувався лише обліку пенсійних програм. У 1998 році його було переглянуто, а із 1 січня 1999 року він набрав чинності під назвою «Виплати працівникам». Уже у 2000 році до тексту МСФЗ (IAS) 19 було внесено зміни, які стосувались визначення активів програми та вимог щодо їх визнання, оцінки та розкриття.

У зв'язку з прийняттям МСФЗ (IAS) 2 – Платіж на основі акцій, МСФЗ (IAS) 3 – Об'єднання бізнесу та МСФЗ (IAS) 4 – Страхові контракти у 2004 у стандарт знову були внесені зміни. Із цього часу МСФЗ (IAS) 19 поширюється на всі виплати працівникам та не розглядає звітності за програмами пенсійного забезпечення й не містить пункту стосовно компенсаційних виплат інструментами власного капіталу у зв'язку з тим, що ці виплати регулюються прийнятим МСФЗ (IAS) 2 «Платіж на основі акцій» (IFRS 2 "Share-based payment").

Загалом, вітчизняні ПСБО охоплюють усі чинні МСФЗ. Деякі національні стандарти об'єднують положення кількох МСФЗ, а деякі не мають аналогічного міжнародного стандарту. Структура стандартів визначається обсягом та змістом питань, які

вони розкривають. Щодо термінології, то у національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку і фінансової звітності використовується термін «виплати працівникам».

На відміну від МСФЗ, що спрямовані на задоволення потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів, які мають фінансовий інтерес до суб'єкта господарювання, національні стандарти бухгалтерського обліку традиційно орієнтовані на задоволення потреб контролюючих органів та застосування єдиного плану рахунків для усіх суб'єктів господарської діяльності.

Порівнюючи зміст П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам» можна виділити такі відмінності:

1) на відміну від ПСБО, Міжнародними стандартами регулюються програми участі у прибутку та преміювання шляхом нарахування резерву премій та зобов'язань, що впливають із неофіційної практики компанії;

2) за МСФЗ (IAS) 19 внески на соціальне забезпечення включаються у відповідні короткострокові винагороди працівникам, а відповідно до положень Інструкції із застосування Плану рахунків [7] відрахування на соціальні заходи не належать до винагород працівникам, хоча ПСБО 26 «Виплати працівникам» зумовлюють протилежний висновок;

3) оцінка зобов'язань за програмами участі в прибутку у ПСБО не передбачена, а у МСФЗ (IAS) 19 встановлено відповідні вимоги, а саме:

– умови програми повинні містити формулу розрахунку суми виплати;

– підприємство повинно визначати суми до затвердження фінансової звітності або колишня практика чітко підтверджує можливість оцінки зобов'язання;

4) за ПСБО зобов'язання за програмами участі в капіталі визнаються як розподіл прибутку, а за МСФЗ (IAS) 19 – як витрати підприємства;

5) відшкодування гарантійних сум у МСФЗ (IAS) 19 у разі відповідності критеріям визнання визнається окремим активом, а за ПСБО таке відшкодування не передбачається;

6) у ПСБО, на відміну від МСФЗ (IAS) 19, де наведено детальний опис обліку виплат після закінчення трудової діяльності, практично не розкритий зміст пенсійних планів та програм таких виплат.

На відміну від МСФЗ (IAS) 19, який передбачає урахування всіх форм компенсацій, які надає суб'єкт господарювання за виконані працівниками роботи та послуги незалежно від того, чи працюють вони на основі повного або неповного робочого дня, постійно, на умовах періодичної чи тимчасової зайнятості, національний стандарт цей аспект не висвітлює.

У Кодексі законів про працю визначається лише те, що виплати працівникам включають виплати, які надаються або працівникам, або їхнім утриманцям, а також можуть бути надані у формі грошових виплат (товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам, чоловікам, дітям, іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям та надаються визначення та перелік видів послуг [8].

Згідно з МСФЗ (IAS) 19, виплати включають такі складники [9]:

– короткострокові виплати працівникам: заробітна плата працівникам та службовцям, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом 12 місяців після закінчення періоду), а також пільги (медичне обслуговування, надання житла, надання

безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг для працівників);

– виплати після закінчення трудової діяльності: пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності;

– інші довгострокові виплати працівникам: додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію, якщо вони не підлягають сплаті повністю протягом 12 місяців після закінчення періоду.

Згідно з ПСБО 26, «Виплати працівникам» включають [10]:

– поточні виплати працівникам: заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом 12 місяців після закінчення періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу, тощо;

– виплати під час звільнення;

– виплати після закінчення трудової діяльності;

– виплати інструментами власного капіталу підприємства;

– інші довгострокові виплати.

За П(С)БО 26 поточні виплати працівникам визнаються поточними зобов'язаннями. Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді. Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням у тому періоді, в якому час відсутності працівника на роботі підлягає оплаті. Премії та інші заохочувальні виплати визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді, якщо робота виконана працівниками у цьому періоді, що дає їм право на отримання таких виплат у майбутньому.

Відсутність працівника з різних причин, включаючи лікарняні (перші п'ять днів), відпускні, за невикористану відпустку, матеріальну допомогу на соціально-побутові питання, на поховання близьких родичів, на академічну відпустку та інші, компенсується підприємством.

За МСФЗ (IAS) 19, короткострокові виплати працівникам є недисконтованою сумою короткострокових виплат працівникам та визнаються зобов'язаннями після вираховування будь-якої вже сплаченої суми та витратами, якщо інший нормативний документ не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу.

Підприємство може компенсувати працівникам відсутність на роботі з різних причин, включаючи відпустки; нетривалу непрацездатність; декретні відпустки для батька або матері; військову службу. Оцінювана вартість компенсацій за відсутність у разі їх накопичення визначається під час надання працівниками послуг та у разі ненакопичення – компенсацій за відсутність під час відсутності. Крім того, за змістом поняття «компенсації за відсутність працівника» (МСФЗ (IAS) 19 і «виплати за невідпрацьований час» за ПСБО 26 суттєво відрізняються, міжнародний стандарт за змістом більше збігається з КЗпП [8].

Крім того, за наявності у підприємства теперішнього юридичного або конструктивного зобов'язання здійснити сплати пов'язані з участю у прибутку та преміюванням підприємство визначає очікувані

витрати зобов'язаннями, коли в результаті минулих подій можна достовірно оцінити це зобов'язання та у підприємства немає реальної альтернативи, крім здійснення платежів. Умовою отримання працівником частки прибутку, якщо підприємство має юридичне зобов'язання щодо сплати премії, є його праця на підприємстві протягом визначеного періоду.

Отже, відмінність П(С)БО 26 та МСФЗ (IAS) 19 полягає в тому, що:

– виплати працівникам за роботу, виконану протягом звітної періоду, визначаються поточним зобов'язанням, а в міжнародному стандарті – зобов'язаннями та витратами;

– премії та інші заохочувальні виплати в ПСБО 26 визнаються зобов'язаннями, а в МСФЗ (IAS) 19 суб'єкт господарювання може не бути юридично зобов'язаним до сплати премії.

Аналіз складу короткострокових виплат працівникам показує, що в МСФЗ (IAS) 19, окрім заробітної плати, виплат за невідпрацьований час та премій, входять також виплати, пов'язані з участю працівників у прибутках підприємства, різні винагороди в негрошовій формі та у формі внесків на соціальне забезпечення, які визнаються поточними, якщо вони виплачуються на регулярній основі або плануються до виплати не пізніше, ніж закінчаться 12 місяців від періоду, в якому такі зобов'язання були нараховані [9]. Тобто у МСФЗ (IAS) 19 поняття виплат працівникам є більш широким, ніж у національному стандарті, де, окрім традиційних виплат, включаються виплати на особисте страхування працівників, медичне обслуговування та ін.

Крім того, зобов'язання за короткостроковими виплатами працівникам оцінюються на недисконтованій основі й не вимагають актуарних розрахунків для оцінки зобов'язань або вартості.

В обох стандартах велика увага приділяється виплатам, пов'язаним із закінченням трудової діяльності. Виплати після закінчення трудової діяльності – це виплати працівникові (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті після закінчення трудової його діяльності.

Згідно з МСФЗ (IAS) 19, виплати після закінчення трудової діяльності включають пенсійне забезпечення, інші виплати (страхування життя, медичне обслуговування та ін.). Залежно від виду програм виплат після закінчення трудової діяльності вони поділяються на програми з визначеним внеском та програми з визначеною виплатою.

Програми з визначеним внеском передбачають юридичне або конструктивне зобов'язання підприємства, обмежене сумою, яку воно погоджується внести до фонду, та актуарний чи інвестиційний ризик, що обмежує виплати. У програмах із визначеною виплатою сума виплат визначається за сумою внесків, сплачених підприємством до програми виплат після закінчення трудової діяльності або до страхової компанії разом із прибутками від інвестування внесків.

Треба зазначити, що правова система України суттєво обмежує можливості легалізації міжнародних стандартів, це зумовлено:

– відсутністю зв'язку між положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та законами, кодексами та інструкціями, які унеможливають застосування міжнародних стандартів фінансової звітності;

– суттєвим впливом податкового законодавства на організацію бухгалтерського обліку, урядових та контролюючих органів на процеси розроблення і прийняття положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

– потребою формування методологічних засад та інформації стосовно бухгалтерському обліку та фінансової звітності.

Висновки з проведеного дослідження. Проведений аналіз дає підставу вважати, що вітчизняний варіант обліку витрат працівникам відрізняється більшою аналітичністю, забезпечує тотожність аналітичного та синтетичного обліку. Однак у ПСБО 26 «Виплати працівникам» інформація представлена у дуже скороченому вигляді, що ускладнює його вивчення, тому що виникає потреба залучення інших нормативних документів для виключення неоднозначного тлумачення відповідних витрат в обліку всупереч Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [11].

ПСБО 26 «Виплати працівникам» надає лише тлумачення термінів та рекомендації щодо питань обліку й відображення у звітності розрахунків та перелік виплат, які можуть надаватись працівникові підприємства. Вони не містять у класифікації короткострокових виплат працівникам виплат у зв'язку з участю у прибутках підприємства.

Українське законодавство щодо соціальних внесків роботодавців, за які здійснюється соціальний захист працівників, не відповідає світовим нормам та потребує відповідних змін.

Для впровадження міжнародних стандартів та покращення обліку виплат працівникам на підприємствах України необхідним є розроблення інструкцій та рекомендацій, які нададуть можливість зрозуміти особливості термінології та розрахунків в обліку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Войнаренко М., Пономарьова Н., Замазій О. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 488 с.
2. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування. Бухгалтерський облік і аудит. 2007. № 11 С. 43–58.
3. Ловінська Л. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності: монографія / Л. Ловінська, О. Канчуров, В. Швець та ін.; за аг. ред. Л. Ловінської; Держ. навч.-наук. установа «Акад. фін. упр.». Київ: Акад. фін. упр., 2013. 293с.
4. Лозовицький С., Лозовицька Д. Організація обліку, контролю та аналізу: навч. посіб. Львів: Львів. комерц. акад., 2013. 382 с.
5. Левицька С. Трансформація фінансової звітності за міжнародними стандартами: навч. посіб. Луцьк: РВВ Луц. НТУ, 2013. 410 с.
6. Овсюк Н., Радченко О. Виплати працівникам за П(С)БО 26 та МСФЗ 19: порівняльний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 3 (24). С. 360–368.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Наказ Міністерства фінансів України 30.11.1999 № 291 у Редакції від 05.01.2018, підстава з1582-17. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
8. Кодекс законів про працю України: за станом на 10.12.1971 р. / ВР Української РСР. Офіц. вид. 1971. 375 ст. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
9. Виплати працівникам: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19: за станом на 01.01.2012 р. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.7731.1-294> с.
10. Виплати працівникам: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України : за станом на 16.07.1999 р. Редакція від 01.01.2018, підстава 2164-19. Київ: Парламентське вид-во, 1999. 365 с. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.