

**ОБЛІК ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ ЗА ПСБО 26 ТА МСБО 19:
ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ**

Перевузник Т.М., Головачко В. М.

**ACCOUNT OF PAYMENTS WORKERS OF THE USE PSBO 26 AND MSBO 19:
COMPARATIVE ASPECT**

Perevuznik Tamila, Holovachko Vasyl

Конституцією України визначено, що кожен має право на працю, тобто можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується. Оплата праці – це будь-який заробіток, який за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги. Питання відображення в обліку та звітності виплат працівникам регулюють Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку «Виплати працівникам» крім 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». Тому в статті розкрито особливості обліку виплат працівникам згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку порівняно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та на основі порівняльного аналізу розкрито основні поняття і проблеми виплат працівникам.

Ключові слова: міжнародні стандарти, національні стандарти, виплати працівникам, оплата праці, заробітна плата, поточні виплати, виплати у разі звільнення, компенсаційні виплати.

The Constitution of Ukraine stipulates that everyone has the right to work, that is, the opportunity to earn a living for work, which he freely chooses or freely agrees. Payment of wages is any earnings, which according to an employment contract the owner or the authorized body of the employee pays an employee for the work performed or services rendered.

The issue of accounting for and reporting of employee benefits is governed by International Accounting Standard 19 Employee Benefits, in addition to equity compensation payments, which are regulated by a separate standard - IFRS 2 Share-based Payment. In the Ukrainian legal framework, the issue of accounting and reporting on employee benefits is regulated by the Standard (accounting standard) 26 «Payments workers». Therefore, the article discloses the peculiarities of accounting for employee payments in accordance with international accounting standards in comparison with national accounting standards (standards), the basic concepts and problems of employee benefits are disclosed.

Keywords: international standards, national standards, payment workers, wages, current payments, payments, at liberation, compensative payments

Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам є складною ділянкою облікового процесу, який потребує достовірного документального відображення відпрацьованого часу, виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг та їх оплати. Питання обліку праці та її оплати займають одне з чільних місць у всій системі бухгалтерського обліку на підприємстві. Належна організація бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам сприяє ефективному управлінню та контролю за своєчасним здійсненням розрахунків, ефективністю використання трудових ресурсів.

Виплати працівникам займають вагомий частку у витратах підприємства, тому правильність та достовірність відображення в бухгалтерському обліку інформації про оплату праці, чинить значний вплив на фінансовий результат господарської діяльності.

Дослідження проблем бухгалтерського обліку розрахунків за виплатами працівникам завжди були і залишаються у центрі уваги науковців та практиків. Вагомий внесок в розвиток теоретико-методичних аспектів даного питання здійснили О.А. Дороніна, О.В. Лишиленко, В.С. Мазур, Ю.В. Малаховський, О.І. Матійчук, Л.В. Мельянцева, А.М. Колот, О.С. Коровченко, Н.О. Петренко, С.В. Посохова, О.В. Цуканова, та інші. 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 П(С)БО 26 «Виплати працівникам».

Урахування праці та заробітної плати займає одне з центральних місць в системі обліку на підприємстві. Заробітна плата є основним джерелом доходів робітників фірм, підприємств, організацій, установ. Праця працюючих є необхідною складовою частиною процесу виробництва, споживання та розподілу створеного продукту.

Виплати працівникам є важливим об'єктом бухгалтерського обліку, оскільки виплати пов'язані з витратами підприємства та з його зобов'язаннями [2]. Витрати розглядаються, з одного боку, як активи, від використання яких підприємство очікує отримати економічні вигоди, а з іншого - це зобов'язання, як зменшення вигід внаслідок вибуття фінансових активів при погашенні зобов'язань.

Виплати працівникам - це всі форми компенсації, що надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівникам.

Питання відображення в обліку та звітності виплат працівникам регулюються Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [1], 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» [4].

Однією з основних принципових відмінностей П(С)БО від МСФЗ є жорстка регламентація дій бухгалтера. В українському бухгалтерському обліку є єдиний план рахунків, який є обов'язковим для застосування всіма суб'єктами господарської діяльності. П(С)БО традиційно орієнтуються на запити регулюючих органів (податкова служба, держкомстат та інші), в той час як МСФЗ головним чином орієнтовані на користувачів, які мають дійсний чи потенціальний фінансовий інтерес до суб'єкта звітності: акціонерів, інвесторів, контрагентів.

Метою МСФЗ 19 «Виплати працівникам» [1] є визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам. Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати таке:

- а) зобов'язання, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому;
- б) витрати, якщо суб'єкт господарювання споживає економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати працівникам.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [4] 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.

Провідний вітчизняний вчений С. Голов, зазначає, що ступінь невідповідності МСБО 19 «Виплати працівникам» та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» є помірною. І. Жолнер зазначає, що вищенаведені стандарти майже не мають відмінностей. На противагу Н. Овсяк та О. Радченко зазначають, що в П(С)БО 26 «Виплати працівникам» інформація представлена у більш стислому вигляді, що дозволяє скоротити час на вивчення стандарту.

Слід зазначити, що визначення поняття «виплати працівникам» наведене лише в МСФЗ 19 [1]. 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.

Для визначення поняття «виплати працівникам» розглянемо структуру таких виплат згідно з міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку (табл. 1)

Таблиця 1.

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

Структура виплат працівникам	
За МСБО 19	За П(с)БО 26
1.Короткострокові виплати працівникам, такі як вказані далі, якщо очікується, що вони будуть повністю сплачені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення фінансово-го звітного періоду, у якому працівники надавали відповідні послуги:	1. Поточні виплати працівникам – виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу:
1.1 заробітна плата	1.1. заробітна плата за окладами та 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	1.3.1. щорічні відпустки
1.5. участь у прибутку та преміюванні	1.3.2. інший оплачуваний невідпрацьований час;
1.6. негрошові пільги теперішнім працівникам:	1.1.3. премії та інші заохочувальні виплати;
1.6.1. медичне обслуговування;	
1.6.2. надання житла;	
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	
2.2.1. страхування життя після закінчення трудової діяльності;	
2.2.2. 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. виплати інструментами власного капіталу;

3.1.1. довгострокові відпустки за вислугу років	3.2. інші довгострокові виплати працівникам.
3.1.2. оплачувані академічні відпустки;	
3.2. виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років;	
3.3. виплати за тривалою непрацездатністю.	
4. Виплати при звільненні	4. Виплати при звільненні

Дані табл. 1 свідчать, що МСБО 19 та П(с)БО 26 виплати працівникам поділяють на 4 однакові групи. Проте у МСБО 19 наводиться суттєво 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 в Україні» національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним.

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 та виплачуються безпосередньо підприємством або через третю особу.

Отже, МСБО 19 містить правила відображення в обліку та звітності витрат підприємства, пов'язаних із виплатами на соціальні та пенсійні програми.

Маються на увазі:

- короткострокові виплати – тобто ті, які підприємство має виплатити протягом року. Це заробітна плата, відпусткові, лікарняні, премії, різні негрошові пільги (наприклад, надання працівнику житла, безплатних товарів);
- виплати після закінчення трудової діяльності (пенсії, на медобслуговування тощо);
- інші довгострокові виплати працівникам (додаткові оплачувані відпустки, академічні відпустки, виплати на ювілеї, за вислугу років, тривала непрацездатність);
- виплати в разі звільнення (наприклад, вихідна допомога). Порівняльну характеристику П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [3] та
- МСФЗ 19 «Виплати працівникам» [2] наведено в табл. 2

Порівняльна характеристика П(С)БО 26 і МСФЗ 19

Критерії	П(С)БО 26	МСФЗ 19	Відмінності
Мета	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	визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам	МСФЗ (IAS) 19 не дає повного розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності
Сфера застосування	застосовується роботодавцями – підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ)	застосовується роботодавцем для обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ (IAS) 2 «Платіж на основі акцій»	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	34	161	у П(С)БО інформація представлена в більш стислому вигляді
Склад виплат працівникам	Поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченню трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати працівникам	короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченню трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	у П(С)БО виділені зобов'язання по виплатам інструментами власного капіталу, які П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»

З табл. 2 видно, що за змістом(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСФЗ 19 «Виплати працівникам» хоча і не суттєво, проте дещо відрізняються

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).

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

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 [2].

МСФЗ 19 так як і ПСБО 26 поділяє виплати працівникам на чотири категорії:

- 1) короткострокові виплати;
- 2) виплати по закінченні трудової діяльності;
- 3) інші довгострокові виплати працівникам;
- 4) виплати при звільненні.

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. Порівняння короткострокових витрат за ПСБО 26 ТА МСФЗ 19 наведено в табл. 3

Таблиця 3.

Порівняння короткострокових виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами

ПСБО 26	МСФЗ 19
заробітна плата за окладами та тарифами	зарплати робітникам та службовцям 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

У МСФЗ 19, крім усього названого, в списку цих виплат значаться і внески на соціальне забезпечення (у термінах національного обліку – страхові збори). Це не стосується страхових зборів, що сплачуються за рахунок працедавця. Тут йдеться про ту частину страхових зборів, яка сплачується за рахунок заробітку працівників. Окрема згадка про такі збори в МСФЗ (IAS) 19 пояснюється тим, що за західною методологією заробітна плата обліковується за методом нетто, а в нас традиційно застосовується метод брутто. Іншими словами, ми спочатку нараховуємо все, що працівник заробив протягом місяця, а потім проводимо відповідні утримання; а в західній методології утримання за дебетом заробітної плати не нараховують, а проводять за дебетом спеціально відведеного для цієї мети витратного рахунка і кредитом рахунка зобов'язань зі страхування працівників.

Також у відповідності до МСФЗ 19 [1] до однієї із статей короткострокових виплат працівникам належать короткострокові компенсації за відсутність працівника, такі як оплачувана щорічна відпустка. При цьому, «компенсації за відсутність працівника» у МСФЗ (IAS) 19 і «виплати за невідпрацьований час» у П(С)БО 26 – це дві великі різниці, в цьому випадку міжнародний стандарт набагато ближче знаходиться до вітчизняного КЗпП. Загалом, у МСФЗ 19 поняття виплат працівникам є більш широким ніж в національному

стандарті.

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. Для обліку таких виплат вітчизняним законодавством, зокрема Інструкцією про застосування плану рахунків, передбачено окремий рахунок – 472 «Додаткове пенсійне забезпечення». Це рахунок бухгалтерського обліку резервів на додаткове (недержавне) пенсійне забезпечення працівників, який створюється за рахунок власних коштів підприємства (або за рахунок заробітної плати найнятих робітників на підставі заяв від їхнього імені). Але, оскільки достатньої юридичної бази, яка б регулювала діяльність недержавних пенсійних фондів, в Україні ще не створено, і немає підприємств, що формують/поповнюють пенсійні фонди за власні кошти, то розкрити практичні аспекти цієї теми наразі неможливо.

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[3].

Слід зазначити, що і в МСФЗ 19, і в П(С)БО 26 виплати при звільненні виділяють в окрему категорію, оскільки на відміну від інших видів виплат, зобов'язання щодо їх здійснення виникають не через надання працівниками послуг підприємству, а через факт звільнення. Внаслідок цього витрати на виплату вихідної допомоги не пов'язані з отриманням майбутніх економічних вигод і мають визнаватись одразу.

Таким чином, національний стандарт П(С)БО 26 «Виплати працівникам» дещо дублює МСФЗ 19. Проте, український варіант обліку відрізняється аналітичністю, ясністю викладу, забезпечує тотожність аналітичного обліку з даними синтетичного. Недоліком П(С)БО 26 «Виплати працівникам» є те, що цей нормативний акт не має практичного застосування, тому що він дає лише трактування використовуваних термінів, наводить класифікацію виплат, які можуть здійснюватись працівнику та дає рекомендації щодо питань обліку та відображення у звітності даних розрахунків.

Отже, 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.

Основною рекомендацією в покращенні обліку виплат працівникам є детальна розробка внутрішніх інструктивних та рекомендаційних нормативних актів, які на розроблених прикладах та типових ситуаціях дадуть можливість пересічному бухгалтеру зрозуміти особливості обліку розрахунків за виплатами працівникам.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/document/92431/МСБО_19.pdf
2. 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. – 2016. – Вип. 3(24). – С. 360–368.
3. Оляднічук Н.В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення / Н.В. Оляднічук // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2017. – Вип. 84. – С. 149–155 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/zhpumus_2014_84_24.pdf.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» затверджене наказом Міністерства фінансів України № 601 від 28.10. 2003р. [Електронний

References

1. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliky 19 «Vyplaty pratsivnykam» [International Accounting Standard 19 "Employee Benefits"] [Elektronnyi resurs]. Rezhym dostupu: www.minfin.gov.ua/document/92431/MCBO_19.pdf
2. Ovsiuk N. V., Radchenko O. Yu. 2016. Vyplaty pratsivnykam za PSBO 26 ta MSFZ 19 : porivnialnyi aspekt [Employee benefits for PSBO 26 and MSFZ 19: Comparative Aspect] *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliky, kontroliu i analizu*. Vyp. 3(24). S. 360- 368
3. Oliadnichyk N.V. 2017. Bukhhalterskyi oblik rozrakhunkiv vyplaty pratsivnykam ta ioho udoskonalennia [Accounting for employee benefits and its improvements] *Zbirnyk naukovukh prats Umanskoho Natsionalnoho Universytetu sadivnytstva*. Vyp. 84. S. 149-155 [Elektronnyi resurs]. Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/zhpumus_2014_84_24.pdf.
4. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliky 26 «Vyplaty pratsivnykam» zatverdzhene Nakazom Ministersva finansiv Ministerstva № 601 vid 28.10.2003 [Statute (standard) of accounting 26 "Payments to employees" approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 601 dated 28.10. 2003] [Elektronnyi resurs]. Rezhym dostupu: <http://www.minfin.gov.ua>

УДК 33:629.73

DOI: 10.31339/2617-0833-2018-2(25)-233-236

АНАЛІЗ СУЧАСНОГО СТАНУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АВІАЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ І СВІТІ

Соловей Н. В., Костюнік О. В.

ANALYSIS OF THE MODERN STATE OF ECONOMIC ACTIVITY OF AVIATION ENTERPRISES IN UKRAINE AND THE WORLD

Solovei Nadiia, Kostiuник Olena

В статті проведено огляд економічної ситуації на ринку авіаційної галузі в світі та в Україні зокрема. Визначені основна завдання при проведенні аналітичної роботи господарської діяльності авіаційних підприємств в сучасних умовах ведення бізнесу. Авторами досліджено авіаційне підприємство, як соціально-технічну систему, а також взаємозв'язки та взаємозалежності функціонування структурних елементів цієї системи.

Ключові слова: авіаційне підприємство, система, аналіз, господарська діяльність.

The article reviews the economic situation in the aviation industry in the world and in Ukraine in particular. It determines the main tasks in providing analytical work of the aviation enterprises economic activity under current conditions of conducting business. The authors study the aviation enterprise as a social and technical system, as well as the interconnections and interdependence of functioning of the structural elements of this system. The main tendencies of development of aviation enterprises in recent years have been investigated. The paper presents main indicators of the quality assessment of the fleet of air transport enterprises. As a result of the study, it was found that measures should be taken to stabilize the situation on the air transport market. Taking into account the strengths and advantages of Ukraine's aviation in comparison with the competitor countries and considering the gradual movement towards the development of this industry, we can predict the successful future of the aviation industry in Ukraine.

Keywords: aviation enterprise, system, analysis, economic activity.



МУКАЧІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

89600, м. Мукачево, вул. Ужгородська, 26

тел./факс +380-3131-21109

Веб-сайт університету: www.msu.edu.ua

E-mail: info@msu.edu.ua, pr@mail.msu.edu.ua

Веб-сайт Інституційного репозитарію Наукової бібліотеки МДУ: <http://dspace.msu.edu.ua:8080>

Веб-сайт Наукової бібліотеки МДУ: <http://msu.edu.ua/library/>