

ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ ЗА ПСБО 26 ТА МСФЗ (IAS) 19: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ

У статті розглядаються складові виплат працівникам відповідно до МСФЗ (IAS) 19 та ПСБО 26 "Виплати працівникам", а також розкрито особливості обліку виплат працівникам згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку порівняно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

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

Постановка проблеми. У світовому співтоваристві, при сучасному зростанні ділової міжнародної активності й обсягів іноземних інвестицій, проблема порівняння основних положень бухгалтерських стандартів набуває великого значення. Необхідність розробки єдиних стандартів фінансової звітності була зумовлена розвитком міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізацію фінансових ринків. Розмаїття стандартів може скоротити інтернаціональні потоки капіталу й у такий спосіб зашкодити економічному розвитку.

Виплати працівникам є найвагомішою складовою усіх витрат підприємства, а їх облік є однією з найважливіших сторін облікового процесу. Тому актуальним питанням є виявлення спільних та відмінних ознак з обліку виплат працівникам відповідно до міжнародних і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Щороку все більше національних підприємств виходять на світовий ринок торгівлі, в пошуках додаткових джерел прибутку, а це вимагає складання фінансової звітності відповідно до міжнародних вимог. Питання ведення обліку відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку розглядали у своїх роботах М.П. Войнаренко, С.Ф. Голов, О.В. Замазій, С.В. Івахненко, В.М. Костюченко, М.В. Кужельний, Т.Г. Мельник, Н.А. Пономарьов.

Неприменшуючи значення напрацювань цих вчених, слід зазначити, що вони приділяли увагу загальним аспектам веденням обліку відповідно до міжнародних стандартів. Проте деякі питання обліку виплат працівникам в умовах його гармонізації з міжнародною практикою досі не вирішені і потребують подальшого дослідження. Тому вважаємо за необхідне здійснити порівняння МСФЗ (IAS) 19 "Виплати працівникам" та ПСБО 26 "Виплати працівникам" з метою визначення шляхів удосконалення обліку оплати праці на підприємстві.

Мета дослідження. Метою статті є порівняльний аналіз ведення бухгалтерського обліку оплати праці згідно з національними стандартами та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та розробка рекомендацій стосовно трансформації обліку з національних стандартів на міжнародні.

Викладення основного матеріалу. Національні П(С)БО охоплюють усі чинні МСФЗ (IAS), але не копіюють їх. Деякі національні стандарти об'єднують положення кількох МСФЗ (IAS), а в деяких випадках передбачаються національні стандарти,

які не мають аналогічного міжнародного стандарту. Структура стандарту визначається обсягом та змістом питань, які він розглядає. Національні П(С)БО, так само як і МСФЗ (IFRS;IAS), складаються структурно з таких частин:

- 1 Загальні положення,
- 2 Визнання та класифікація об'єкта бухгалтерського обліку.
3. Оцінка об'єкта бухгалтерського обліку, її складові та порядок визначення, указуються прийняті методи оцінки.
4. Характеристика обліку об'єкта бухгалтерського обліку, виходячи із загальноприйнятих принципів.
5. Розкриття інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у фінансовій звітності.
6. Додатки.

Однією з основних принципових відмінностей П(С)БО від МСФЗ (IFRS;IAS) 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 (IFRS;IAS) головним чином орієнтовані на користувачів, які мають дійсний чи потенціальний фінансовий інтерес до суб'єкта звітності: акціонерів, інвесторів, контрагентів.

Невідповідність фінансової звітності українського підприємства вимогам МСФЗ (IFRS;IAS) може виникнути внаслідок:

- жорсткої регламентації форм фінансової звітності в Україні й практичної відсутності умов для застосування принципу “суттєвості”;
- відсутності в Україні окремих стандартів, адекватних МСФЗ (IAS) (зокрема, МСФЗ (IAS) 8, 20, 26, 28, 31, 34,37);
- стислості змісту П(С)БО та відсутності пояснень до них, що нерідко приводить до помилкової інтерпретації окремих положень.

Облік заробітної плати та інших виплат працівникам на будь-якому підприємстві займає провідне місце в системі бухгалтерського обліку. Праця є найважливішим елементом витрат виробництва. Заробітна плата – основне джерело доходу працівників підприємства, вона виступає в якості одного з найважливіших економічних важелів управління економікою. Інтеграція України в європейський простір вимагає впровадження принципово нового організаційно-економічного механізму регулювання праці та її оплати, що повинен ґрунтуватися на сучасних прогресивних міжнародних стандартах методології та організації бухгалтерського обліку, що обумовлює необхідність дослідження та оцінки ефективності організації облікових процесів і визначення основних напрямів їх удосконалення [5, с. 41].

Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, порядок ведення бухгалтерського обліку виплат працівникам та розкриття інформації про такі виплати у фінансовій звітності підприємства визначається МСФЗ (IAS) 19 “Виплати працівникам”. МСФЗ (IAS) 19 не розглядає звітності за програмами пенсійного забезпечення, а стосується лише обліку виплат працівникам. Спочатку цей стандарт було затверджено у 1993 році під назвою “Витрати на пенсійне забезпечення” і стосувався лише обліку пенсійних програм. У 1998 році МСФЗ (IAS) 19 було переглянуто. Потім він набрав чинності з 1 січня 1999 року під назвою “Виплати працівникам”. Згодом у 2000 році до тексту МСФЗ (IAS) 19 було внесено

зміни, які стосувались визначення активів програми та вимог щодо їх визнання, оцінки та розкриття. Потім ще вносилися зміни до МСФЗ (IAS) 19 у 2004 році у зв'язку з прийняттям МСФЗ (IAS) 2 "Платіж на основі акцій", МСФЗ (IAS) 3 "Об'єднання бізнесу" МСФЗ (IAS) 4 "Страхові контракти". Таким чином, МСФЗ (IAS) 19 "Виплати працівникам" поширюється на всі виплати працівникам, крім тих, до яких застосовується МСФЗ (IAS) 2 "Платіж на основі акцій" [1, с. 482].

Проведемо порівняльну характеристику П(С)БО 26 "Виплати працівникам" та МСФЗ (IAS) 19 "Виплати працівникам", використовуючи наступні критерії (табл. 1).

Таблиця 1. Порівняльна характеристика П(С)БО 26 і МСФЗ (IAS)19

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

З табл. 1 видно, що за змістом МСФЗ (IAS) 19 "Виплати працівникам" та П(С)БО 26 "Виплати працівникам" хоча і не суттєво, проте дещо відрізняються. Це зумовлено національними особливостями та не однократними спробами наблизити норми МСФЗ (IFRS;IAS) до вітчизняного законодавства.

Відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності необхідним є використання терміну "виплати працівникам".

Отже, згідно МСФЗ (IAS)19, виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. При цьому, працівник може надавати послуги підприємству на основі повного або неповного робочого дня, постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі.

Таким чином, МСФЗ (IAS)19 розглядає трудову діяльність працівників як послуги, за які вони отримують відповідну компенсацію. Слід зазначити, що в контексті даного стандарту директори та інший управлінський персонал також розглядаються як працівники.

Цей стандарт поширюється на всі виплати працівникам, включаючи виплати згідно з:

– офіційними угодами між підприємством та окремими працівниками, групами працівників чи їхніми представниками;

– законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими підприємство має робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох працедавців; або

– неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань.

Виплати працівникам включають виплати, які надаються або працівникам, або їхнім утриманцям, та можуть бути надані у формі грошових виплат (або товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам/чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям [1, с. 482].

МСФЗ (IAS)19 поділяє виплати працівникам на чотири категорії:

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

Оскільки кожна з цих категорій має різні характеристики, МСФЗ (IAS)19 встановлено окремі вимоги до кожної категорії, які будуть розглянуті нижче.

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 [1, с. 483].

Таблиця 2. Порівняння короткострокових виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами

П(С)БО 26	МСФЗ (IAS)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

Проводячи порівняльний аналіз складу короткострокових виплат працівникам стає очевидним, що МСФЗ (IAS) 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, якщо вони виплачуються на регулярній основі або плануються до виплати не пізніше ніж закінчиться 12 місяців від періоду, в якому такі зобов'язання були нараховані. Інакше їх слід відносити до довгострокових виплат.

У МСФЗ (IAS) 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 рахунка¹ і кредитом рахунка зобов'язань зі страхування працівників.

Також у відповідності до МСФЗ (IAS) 19 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 (IAS) 19 поняття виплат працівникам є більш широким ніж в національному стандарті. Окрім традиційних виплат міжнародні стандарти включають виплати на особисте страхування працівників та медичне обслуговування.

Отже, облік короткострокових виплат працівникам загалом не є складним, оскільки жодних актуарних припущень для оцінки зобов'язань або вартості не вимагається і немає можливості ніякого актуарного прибутку або збитку. Більше того, зобов'язання за короткостроковими виплатами працівникам оцінюються на недисконтованій основі.

Окрім складу короткострокових виплат привертає увагу і відмінність підходів до зобов'язання створювати резерв на оплату відпусток в міжнародному і вітчизняному стандарті. Так, МСФЗ (IAS) 19 дає обґрунтування необхідності і порядку формування забезпечення на оплату відпусток.

Найбільш глобальним розділом у стандарті як міжнародному, так і вітчизняному є розділ присвячений виплатам пов'язаним із закінченням трудової діяльності (табл. 3). 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 [3].

¹ Рахунок так і називається: “Витрати на соціальне страхування за рахунок працівників”. Окремо є рахунок “Витрати на соціальне страхування за рахунок працедавця”. І так за кожним видом страхування (соціального, пенсійного, медичного, з безробіття)

Таблиця 3. Порівняння виплат пов'язаним із закінченням трудової діяльності за міжнародними та національними стандартами

П(С)БО 26	МСФЗ (IAS)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

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

- програми зі встановленим внеском;
- програми зі встановленою виплатою [2, 3].

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.

Щодо МСФЗ (IAS) 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 належиться працівникові, визначається сумою, накопиченою до дати виходу на пенсію. Нестачу коштів, яка може утворитися до цієї дати за несприятливих результатів пенсійного фонду, працедавець покривати не зобов'язаний.

Ті внески на державне пенсійне страхування, що їх українські працедавці платять до пенсійного фонду, можна назвати Програмою Defined contribution plans. Щоправда, за умови, що пенсійна система є накопичувальною та персоніфікованою (не солідарною, бо при солідарній системі немає персональних рахунків, на яких сума накопичується).

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. Або можна сказати навпаки: зобов'язання зі сплати чергового внеску виникають у міру визнання витрат на оплату праці.

Розрахунок актуарних припущень з зобов'язаннями, що виникають у межах плану зі встановленими внесками, не потрібен, бо жодних актуарних прибутків чи збитків не виникає. Іншими словами: з пенсійного плану зі встановленими внесками виникає стільки ж зобов'язань, скільки визнається у відповідному періоді витрат, і надалі ця сума не змінюється. Інша річ – зобов'язання, що виникають з плану зі встановленими виплатами.

Пенсійний план зі встановленими виплатами передбачає гарантований працедавцем розмір пенсії, і тому сума зобов'язань, що виникають, не дорівнює витратам. Точніше, ці суми рівні лише у момент визнання таких витрат і зобов'язань. Надалі зобов'язання регулярно (як правило, щороку) коригуються (дисконтуються) згідно з тією самою оцінкою, яку дають розрахунки актуарних припущень за такими зобов'язаннями на цей момент.

Актуарні розрахунки – це система обчислень, що дозволяє на базі актуарних припущень визначити оптимальний розмір внесків до пенсійного плану і виплат пенсіонерам, а також провести оцінку активів та зобов'язань пенсійного плану на цей момент для визначення актуарних прибутків і/або збитків. Для виконання цих завдань МСФЗ (IAS) 19 рекомендує залучати незалежних фахівців – актуаріїв.

Пенсійні виплати, що здійснюються у межах програми зі встановленими виплатами, не залежать від сплачених внесків, але залежать від середньої зарплати працівника протягом усієї його кар'єри та розміру заробітної плати перед виходом на пенсію, бо від суми останньої зарплати визначається «пенсійна частка». Така програма є для компаній настільки ж ризикованою, наскільки й вигідною. Ризик полягає у тому, що при нестачі коштів до моменту виходу працівника на пенсію компанія зобов'язана відшкодувати забраклу суму. Але якщо на той час трапляється зворотний ефект, компанія отримує прибуток. Саме під програми зі встановленими виплатами є сенс об'єднуватися кільком компаніям для формування та здійснення загальної пенсійної програми, щоб мінімізувати ризики і нести солідарну відповідальність у разі збитків.

Оскільки план зі встановленими виплатами зобов'язує компанію виплачувати обумовлені суми, то всі пов'язані з таким планом ризики, – як актуарні, так і інвестиційні, – несе компанія або група компаній, що створили загальний пенсійний план. Якщо актуарний або інвестиційний дохід виявляється нижчим від очікуваного, зобов'язання компаній зростають, що в обліку відображається шляхом їх дисконтування.

Дисконтована вартість зобов'язань за планами зі встановленими виплатами має дорівнювати розміру очікуваних у майбутньому витрат, необхідних для погашення зобов'язань за цією програмою. Витрати на управління пенсійними планами зі встановленими виплатами з часом коливаються, бо щорічні пенсійні нарахування відображаються виходячи з припущень: тривалості життя, рівня інфляції тощо. Сукупність таких припущень і є тим, що називається актуарними припущеннями.

Інвестиційні доходи у межах пенсійного плану – це доходи за активами пенсійного плану, такі як: відсотки, дивіденди й інші види доходів, отриманих на активи плану разом із відповідними реалізованими та нереалізованими прибутками/збитками за мінусом витрат на управління планом і податків за пенсійним планом.

Активи пенсійного плану включають активи, розміщені у довгостроковому фонді, і застосовувані страхові поліси (§7 МСФЗ 19). Активи довгострокового фонду – це активи, які власне утворюють фонд, спеціально створений для фінансування пенсійних виплат, і можуть використовуватися лише з цією метою, і на які не поширюється виконання зобов'язань перед будь-якими кредиторами у разі банкрутства. Це перераховані до довгострокового (пенсійного) фонду кошти працедавця, а також цінні папери, в які пенсійний фонд на свій розсуд вкладає частину коштів, що надійшли таким чином. Активи пенсійного плану можуть бути повернені компанії лише як відшкодування вже виплачених сум [2].

У складі виплат працівникам за П(С)БО 26 виділені зобов'язання по виплатам інструментами власного капіталу, при цьому МСФЗ (IAS)19 таких виплат не передбачено. Між іншим, у більш ранніх редакціях МСФЗ (IAS)19 містив такий пункт

і називався він - компенсаційні виплати інструментами власного капіталу. Але, оскільки такі виплати тепер регулюються окремим стандартом – МСФЗ (IAS) 2 “Платіж на основі акцій”, то у чинній редакції МСФЗ (IAS) 19 згадки про них вилучено. У національному стандарті (П(С)БО 26), аналогічному до МСФЗ 19, такий вид виплат все ще є. Проте, – і на це робиться посилання у п. 30 П(С)БО 26, – облік зобов'язань за такими виплатами регулюється окремим стандартом – П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”. Таким чином, згідно П(С)БО 26, виплати інструментами власного капіталу підприємства – виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством [3].

Аналізуючи категорію “інші довгострокові виплати”, доходимо висновку, що до 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.

Таблиця 4. Порівняння інших довгострокових виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами

П(С)БО 26	МСФЗ (IAS) 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 непрацевдатністю
	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 [3].

Слід зазначити, що і в МСФЗ (IAS) 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.

Виплати при звільненні визнаються як зобов'язання та витрати тоді і лише тоді, коли підприємство має доведене зобов'язання щодо звільнення працівника або групи працівників до звичайної дати виходу на пенсію або надавати виплати при звільненні в результаті пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення.

Підприємство має доведене зобов'язання здійснити звільнення, тільки у разі наявності на підприємстві детального офіційного плану звільнення і якщо немає реальної можливості його скасувати. Детальний план має містити, як мінімум, наступне: місце дії плану, посадові обов'язки та приблизну кількість працівників, яких мають звільнити; суму виплат при звільненні за кожною класифікацією ставки заробітної плати або за кожним типом посадових обов'язків; час запровадження плану. Запровадження повинно починатися якомога швидше, а часові межі, необхідні для повного запровадження плану, мають бути такими, щоб не виникло можливості внесення до нього суттєвих змін.

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.

Таким чином, національний стандарт П(С)БО 26 "Виплати працівникам" дещо дублює МСФЗ (IAS) 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.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, на підставі порівняльної характеристики МСФЗ (IAS) 19 та ПСБО 26 "Виплати працівникам" можна сказати, що зазначені нормативні документи, поряд з тотожними, містять відмінні положення. Крім того, оскільки ці документи мають надавати користувачам інформацію щодо змін у складі виплат працівникам протягом періоду та розкриття інформації про залишки на звітну дату, тому вони не повинні суперечити один одному.

Список використаних літературних джерел:

1. *Голов С.Ф., Костюченко В.М.* Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 "Виплати працівникам" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/document/92431/МСБО_19.pdf
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам", затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 601 від 28.10.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
4. Розрахунки з персоналом з оплати праці і не тільки // Дебет-Кредит. – 2007. – № 48. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua>
5. *Юдина С.А.* Сравнение учета выплат работникам по ПСБУ и МСБУ / С.А. Юдина // Управление развитием. – 2010. – № 11 (87). – с. 41-43.

ОВСЮК Ніна Василівна – докторант Житомирського державного технологічного університету.

РАДЧЕНКО Олена Юріївна – магістрант Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 19.10.2012 р.