

К.В. Романчук, д.е.н., доц.

К.В. Шиманська, к.е.н., доц.

Житомирський державний технологічний університет

ФОРМУВАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ ЗА МСФЗ ТА П(С)БО

Прийняття обґрунтованих управлінських рішень, передусім, інвестиційних, вимагає наявності у користувача всього спектра фінансової та нефінансової суттєвої інформації, чільне місце у складі якої останнім часом надають сфері соціально-трудових відносин, зокрема рівню виплат працівникам. Це пояснюється загостренням соціально-економічних проблем, пов'язаних з порушеннями у сфері трудового законодавства, проблемами у забезпеченні зайнятості населення, тінізацією розрахунків з працівниками. Системою, що здатна генерувати інформацію, необхідну для достовірного та повного розкриття інформації про виплати працівникам підприємства, є система бухгалтерського обліку. Метою статті є критична оцінка вимог міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку, а також вітчизняної практики розкриття інформації про стан виплат працівникам для удосконалення методичного забезпечення облікового відображення господарських операцій, пов'язаних з виплатами працівникам. У дослідженні здійснено порівняння вимог міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку щодо формування інформації про виплати працівникам, окреслено проблеми розкриття інформації за вказаним об'єктом у фінансовій звітності та визначено напрями їх вирішення.

Ключові слова: *виплати працівникам; поточні виплати працівникам; фінансова звітність.*

Постановка проблеми. Протягом двох останніх десятиліть в Україні спостерігається стрімке скорочення населення працездатного віку як за рахунок природного, так і за рахунок міграційного руху. Заробітна плата перестає виконувати свою відтворювальну функцію – за останні п'ять років частка заробітної плати у фінансуванні витрат населення знизилася з 54 % у 2010 р. до 46 % у 2014 р. [5, 4]. Середньомісячна номінальна заробітна плата [19] в перерахунку в іноземну валюту (EUR, USD) за офіційним середньорічним курсом НБ © К.В. Романчук, К.В. Шиманська, 2015 р. відбулося зменшення середньомісячної номінальної заробітної плати на 45,58 EUR (95,89 USD) (на 21,44 % та 33,99 % відповідно), порівняно з 2010 р.,

порівняно з середньомісячною номінальною заробітною платою 2014 р., – скорочення більше ніж вдвічі. Це свідчить про необхідність вжиття державою заходів, у тому числі й створення для суб'єктів господарювання сприятливих умов для мотивації працівників до продуктивної та якісної праці. Однак вжиття заходів для мотивації може виявитися недостатньою умовою за відсутності у користувачів інформації про здійснені виплати працівникам, відсутність тінізації розрахунків з працівниками, недопущення суб'єктом господарювання порушень у сфері трудового законодавства. Формування та надання інформації про виплати працівникам можливе виключно за умов наявності чіткого інструментарію (гнучкого організаційно-методичного забезпечення виплат працівникам, яке б дозволяло врахувати весь їх спектр, що застосовується на конкретному підприємстві) та наявних професійних компетенцій і достатньої кваліфікації у облікового персоналу для застосування такого інструментарію. Викладене актуалізує потребу у наукових дослідженнях щодо проблематики формування та розкриття інформації про виплати працівникам за обліковими стандартами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливість виплат працівникам на макро- та мікроекономічному рівнях, неврегульованість організаційно-методичного забезпечення їх облікового відображення викликає зацікавленість даним питанням вітчизняних і зарубіжних дослідників, зумовлює значну кількість публікацій у спеціалізованих практичних періодичних виданнях з питань бухгалтерського обліку в Україні та зарубіжних країнах. Питання облікового відображення виплат працівникам розглядали: М.Банашік (M.Banasik) [27], К.В. Безверхий [1], Й.Каліновський (J.Kalinowski) [28], Т.В. Бойчик, Т.П. Кучерова, В.В. Садиченко [2], І.В. Жиглей [6], С.Я. Зубілевич, Н.М. Веюк [7], А.Кужьор (A.Kuzior) [29], Т.Мельник [10], В.С. Ніценко, О.Ю. Цуканов [17], Н.В. Овсюк [18], Н.М. Старченко [24], О.Ю. Шоляк [25], О.Ф. Ярмолюк [26]. Не применшуючи внеску кожного зі згаданих дослідників, варто зазначити, що залишаються невирішеними низка питань, зокрема:

1) відсутність у вітчизняній практиці бухгалтерського обліку дієвих інструментів вартісного вимірювання довгострокових виплат персоналу, в тому числі за програмами недержавного пенсійного страхування, що пов'язане з нерозвиненістю актуарних розрахунків в Україні;

2) розмитість норм П(С)БО 26 щодо короткострокових виплат працівникам, що не дозволяє сформулювати достовірну інформацію про вказаний об'єкт у звітності тощо.

Метою дослідження є критична оцінка вимог міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку, а також вітчизняної практики розкриття інформації про стан виплат працівникам для удосконалення методичного забезпечення облікового відображення господарських операцій, пов'язаних з виплатами працівникам.

Викладення основного матеріалу дослідження. Порядок облікового відображення та розкриття інформації про виплати працівникам у звітності визначений міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку. Так, відповідно до п. 4 МСБО 19 «Виплати працівникам» [13], під виплатами працівникам розуміються всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, які містять чотири складові:

а) короткострокові виплати працівникам (зокрема, заробітну плату, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасову непрацездатність, участь у прибутку та премії (які підлягають виплаті протягом 12 місяців з дати балансу), а також негрошові пільги теперішнім працівникам (зокрема, оплата медичного обслуговування, надання житла, автотранспорту, безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг));

б) виплати по закінченні трудової діяльності (в тому числі пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності);

в) інші довгострокові виплати працівникам (зокрема, додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати до ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію), якщо вони підлягають виплаті після 12 місяців з дати балансу;

г) виплати при звільненні [13].

На відміну від МСБО 19 однойменний П(С)БО 26 [22] не містить визначення поняття «виплати працівникам» та передбачає п'ять їх видів (чотири з яких дублюють види виплат, передбачені МСБО 19, а також виплати інструментами власного капіталу підприємства, що прямо МСБО 19 не передбачено).

МСБО 19 містить перелік видів виплат працівникам, що, за дотримання встановлених вимог (рис. 1), можуть бути класифіковані як короткострокові.

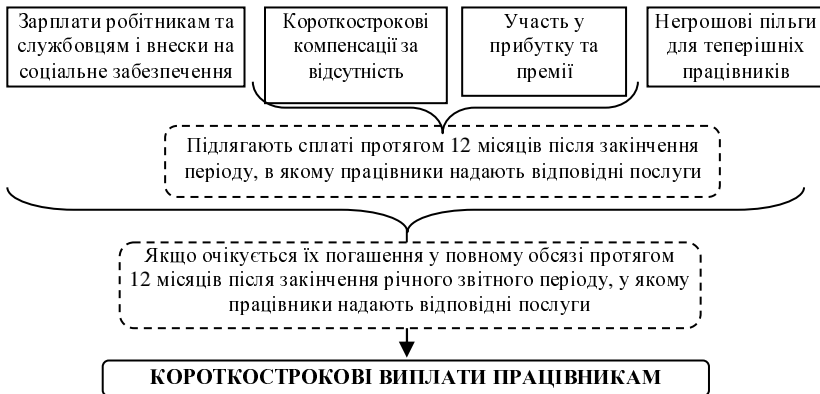


Рис. 1. Умови визнання виплат працівникам короткостроковими відповідно до п. 9 МСБО 19 (узагальнено на основі МСБО 19)

За даними Державної служби статистики України [3], фонд оплати праці штатних працівників у I півріччі 2015 р. становив 189,6 млрд грн. У його структурі 60,0 % становив фонд основної заробітної плати (оплата за тарифними ставками та посадовими окладами), 35,1 % – фонд додаткової заробітної плати, зокрема, доплати та надбавки до тарифних ставок і посадових окладів та премії за виробничі результати; 4,9 % – фонд інших заохочувальних і компенсаційних виплат (матеріальна допомога, соціальні пільги тощо). Тому увага у даному дослідженні буде зосереджена саме на першій категорії виплат працівникам, що виділені МСБО 19, – короткостроковим виплатам.

На підприємстві можуть траплятися ситуації, коли тимчасово змінюються очікування суб'єкта господарювання щодо періоду погашення таких виплат (наприклад, затримка виплати заробітної плати, що, на жаль, для України нерідке явище). У такому випадку рекласифікація короткострокової виплати працівникові не здійснюється.

Натомість, якщо на підприємстві відбулася зміна характеристики виплати (наприклад, відбувся перехід від ненакопичувальної виплати до накопичувальної виплати) або ж у випадку, якщо зміна очікувань суб'єкта господарювання щодо періоду погашення таких виплат не може вважатися тимчасовою, відповідно до п. 10 МСБО 19, варто проаналізувати, чи відповідає виплата, класифікована як короткострокова, визначенню короткострокової виплати працівникам.

На відміну від МСБО 19, у П(С)БО 26 наведено невичерпний перелік поточних виплат 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 по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

Всі види короткострокових виплат працівникам оцінюються, виходячи з недисконтованої вартості та без застосування актуарних припущень.

З огляду на наявність у МСБО 19 додаткових умов та застережень більш детальної уваги потребує розкриття сутності, порядку визнання та оцінки таких складових короткострокових виплат працівникам, як короткострокові компенсації за відсутність та участь у прибутку й премії.

Короткострокові компенсовані періоди відсутності. Відповідно до п. 12 МСБО 19, суб'єкти господарювання можуть компенсувати працівникам відсутність з причин: відпустки, хвороби та зумовленої нею нетривалої непрацездатності, декретної відпустки для батька або матері, виконання функцій присяжного засідателя та призиву на військову службу. Варто враховувати, що оцінку та визнання компенсації за період відсутності слід здійснювати з урахуванням низки застережень, передбачених МСБО 19, та категорій прав на компенсації за періоди відсутності (табл. 1).

Таблиця 1

Момент визнання та оцінка компенсації за періоди відсутності

Категорії прав на компенсації за відсутність	
накопичувані	не накопичувані
1	2
Переносяться на майбутні періоди та можуть використовуватися в майбутніх періодах, якщо права поточного періоду не використані повністю	
Гарантовані (працівникам надається право отримати грошові виплати за невикористане право при звільненні із	Негарантовані (працівникам не надається право на отримання грошових виплат за невикористане право при
	Не переносяться на майбутні періоди: вони закінчуються, якщо право на відсутність поточного періоду не використовується повністю, і не надають права працівникам на отримання грошових

суб'єкта господарювання)	звільненні із суб'єкта господарювання)	коштів за невикористані дні з правом на відсутність при звільненні з суб'єкта господарювання
Момент визнання очікуваної вартості короткострокових виплат працівникам у формі компенсацій за відсутність		
Під час надання працівниками послуг, які збільшують їхні права на майбутні компенсації за відсутність		Під час відсутності

Закінчення табл. 1

1	2
Момент визнання зобов'язання	
З моменту, як працівники починають надавати послуги, що збільшують їхні права на майбутні компенсації за відсутність. Зобов'язання існує та визнається, навіть якщо компенсації за відсутність є негарантованими, хоча можливість того, що працівники можуть звільнитися до того, як вони використовують накопичені негарантовані права, впливає на оцінку цього зобов'язання	Суб'єкт господарювання не визнає зобов'язання або витрат до часу відсутності, оскільки надання послуг працівниками не збільшує суми виплат
Спосіб оцінки очікуваної вартості компенсації відсутності	
У вигляді додаткової суми, яку суб'єкт господарювання очікує виплатити в результаті невикористаного права, накопиченого на кінець звітного періоду	—

На відміну від МСБО 19 у національному стандарті не визначено категорії прав на компенсації відсутності та їх сутність, хоча термінами «виплати за невідпрацьований час, що підлягають та не підлягають накопиченню» стандарт оперує, відсутній їх поділ на гарантовані та негарантовані, не визначено порядок оцінки таких виплат. Однак п. 7 П(С)БО 26 встановлено, що виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді; а виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню,

визначаються зобов'язанням у тому періоді, у якому час відсутності працівника на роботі підлягає оплаті.

Програми участі в прибутку та преміювання. Суб'єкт господарювання визнає очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням, згідно з загальними правилами, передбаченими п. 10 МСБО 19 для всіх короткострокових виплат працівникам, з урахуванням додаткових умов і застережень їх застосування (табл. 2)

Таблиця 2

Додаткові умови визнання очікуваних витрат, пов'язаних з участю у прибутку та преміюванням

Додаткові умови визнання очікуваних витрат, пов'язаних з участю у прибутку та преміюванням	Застереження, з урахуванням яких застосовуються додаткові умови
Існує теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання здійснити такі виплати в результаті минулих подій	Теперішнє зобов'язання існує виключно у випадку, якщо у суб'єкта господарювання немає реальної альтернативи, крім здійснення платежів
Можна достовірно оцінити це зобов'язання	Достовірна попередня оцінка юридичного або конструктивного зобов'язання програми розподілу прибутку чи преміювання суб'єктом господарювання може бути здійснена, якщо: а) офіційні умови програми містять формулу визначення суми виплати; б) суб'єкт господарювання визначає суми, що підлягають сплаті до того, як фінансову звітність буде затверджено до випуску, або в) минула практика суб'єкта господарювання чітко вказує на суму його конструктивного зобов'язання

З огляду на те, що зобов'язання щодо програм розподілу прибутку та преміювання виникають у результаті послуг, які надає працівник, а не від операцій з власниками суб'єкта господарювання, їх варто

визнавати витратами та на програми участі у прибутку та преміювання, а не як розподіл прибутку.

Особливу увагу варто приділити аналізу періоду погашення виплат, пов'язаних з участю в прибутку та преміюванням, оскільки, якщо таке погашення неможливе у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, ці виплати варто класифікувати як інші довгострокові виплати працівникам.

У П(С)БО 26 питання визнання та оцінки премій та інших заохочувальних виплат висвітлено доволі поверхнево. Так п. 8 П(С)БО 26 визначено, що премії та інші заохочувальні виплати визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат у майбутньому.

Аналіз норм МСБО 19 та П(С)БО 26 дає підстави стверджувати швидше про формальний характер останнього – викладені в П(С)БО 26 норми щодо короткострокових виплат працівникам не дають можливості обліковому персоналу інструментів оцінки, критеріїв визнання та класифікації таких витрат, що фактично унеможлиблює застосування даного стандарту на практиці; та його відповідність МСБО 19 в частині короткострокових виплат працівникам швидше за назвою, ніж за сутністю.

Розкриття інформації про виплати працівникам у фінансовій звітності. Формування думки користувачів, передусім інвесторів, про стан розрахунків з працівниками підприємства, виконання положень колективного договору, дотримання на підприємстві законодавства про працю та надання працівникам додаткового соціального забезпечення багато в чому залежить від якості інформації, що розкривається у звітності підприємства.

Внутрішні користувачі підприємства, зокрема, створені на підприємстві профспілкові організації, мають доступ до внутрішньої звітності як джерела більш аналітичної інформації про стан та структуру виплат працівникам. Проте для зовнішніх користувачів, до яких належать потенційні працівники даного підприємства і, перш за все, інвестори, більш актуальною є фінансова звітність підприємства. Фінансова звітність підприємства як джерело фінансової інформації, якою активно користуються інвестори, може дати користувачам комплексне розуміння стану розрахунків за виплатами працівникам та дозволить судити про превалюючі практики соціально-економічного забезпечення власних працівників.

Для більш структурованого розгляду питання розкриття інформації про виплати працівникам у фінансовій звітності підприємства надалі розглянемо окремо кожну форму звітності (для цілей даного дослідження вивченню підлягали форми фінансової звітності, затвержені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16]).

1. Баланс (Звіт про фінансовий стан). Вивчення практики діяльності вітчизняних підприємств щодо бухгалтерського обліку виплат працівникам та розкриття інформації про них у балансі вказує на наявність окремих проблемних питань:

- 1) існує багато помилок у класифікації виплат працівникам, що здійснюється, виходячи з вимог чинного податкового законодавства та законодавства з питань загальнообов'язкового державного соціального страхування, а не базуючись на вимогах національних або міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам»);
- 2) мало уваги приділяється на практиці формуванню забезпечень майбутніх витрат і платежів за виплатами працівникам.

Говорячи про перше проблемне питання, зазначимо, що стан розрахунків за виплатами працівникам у Балансі (Звіті про фінансовий стан) (форма № 1) розкривається в контексті наявних поточних зобов'язань перед працівниками.

Так у складі поточних зобов'язань та забезпечень (розділ III пасиву балансу) виділено поточну кредиторську заборгованість за розрахунками з оплати праці (р. 1630). У даній статті, відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [11], «відображається заборгованість підприємства з оплати праці, враховуючи депоновану заробітну плату». Однак аналіз сучасної практики бухгалтерського обліку та складу виплат, які здійснюються працівникам, показує, що у цій статті розкривається сума заборгованості перед працівниками, що є сальдо по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

На цьому рахунку, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. [9], «узагальнюється інформація про розрахунки за виплатами працівникам (як штатним, так і позаштатним) з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), за неoderжані в установленний строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за

іншими поточними виплатами». Тут варто зазначити, що інші виплати, наприклад, допомоги, що виплачуються у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, додаткові соціальні блага та гарантії, які надаються відповідно до положень колективного договору, не є оплатою праці працівника відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5 [8], проте належать до складу виплат, які йому здійснюються.

У цьому контексті можна виокремити два варіанти неузгодженостей:

1) або назва вказаної вище статті балансу вужча, ніж інформація, що у ній розкривається (оскільки, згідно з бухгалтерською практикою, у ній наводиться загальна сума сальдо за рахунком 66). Тоді доцільним є перейменування статті фінансової звітності на «Поточна кредиторська заборгованість за виплатами працівникам»;

2) або виплати працівникам підприємства варто диференціювати на ті, що зумовлені виконанням ними трудового обов'язку перед підприємством (сюди можна було б зарахувати всі виплати, що класифікуються як заробітна плата, відповідно до чинного законодавства), та інші виплати працівникам, не пов'язані з їх трудовою діяльністю.

Ми схилиємося до першого варіанта, адже базуючись на вимогах як національних, так і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, поняття «виплати працівникам» містить всі перераховані вище виплати як короткострокового, так і довгострокового характеру. Зауважимо, що у випадку наявності виплат працівникам, що будуть здійснені у строк понад 12 місяців (тобто таких, що класифікуються як довгострокові), заборгованість підприємства за ними варто відображати не в р.1630, а в р.1515 «Інші довгострокові зобов'язання» з обов'язковим розкриттям інформації про них у примітках до фінансової звітності.

Друга виявлена проблема полягає у відсутності практики створення та використання забезпечень майбутніх витрат і платежів за виплатами працівникам. Розглянемо дане питання детальніше.

Відповідно до п. 11 МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [15], забезпечення можна відокремити від інших зобов'язань, таких, як торговельна кредиторська заборгованість і нарахування, оскільки існує невизначеність щодо строку або суми майбутніх витрат, необхідних для погашення. Саме це зумовлює на практиці у бухгалтерського персоналу проблеми щодо визначення

ймовірності та можливої суми майбутніх витрат, пов'язаних з виплатами працівникам.

Зауважимо, що витрати, пов'язані з виплатами працівникам, під які варто створювати забезпечення майбутніх витрат і платежів, можна поділити на три категорії: забезпечення оплати відпусток (як одного з видів короткострокових компенсацій за відсутність), забезпечення оплати матеріального заохочення (в контексті здійснення виплат мотиваційного характеру) та забезпечення витрат, пов'язаних з реорганізацією (у їх сумі, як правило, є витрати, пов'язані з виплатами працівникам, що вивільнюються, вихідної допомоги та інших виплат). Характеристика рахунків, які, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. [9], призначені для обліку відповідних забезпечень, наведена у таблиці 3.

Таблиця 3

Характеристика рахунків бухгалтерського обліку, передбачених для відображення забезпечень, пов'язаних з виплатами працівникам

Шифр та назва субрахунка	Характеристика	Напрями ведення аналітичного обліку
1	2	3
471 «Забезпечення виплат відпусток»	Призначений для обліку руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань ЄСВ від такого забезпечення	За категоріями персоналу, якому нараховується відпустка. За термінами їх виплати
474 «Забезпечення інших витрат і платежів»	Ведеться облік забезпечення інших наступних витрат, зокрема на реструктуризацію та виконання зобов'язань при припиненні діяльності	За категоріями витрат з виділенням витрат на виконання зобов'язань перед працівниками, що вивільнюються.

		За термінами погашення
477 «Забезпечення матеріального заохочення»	Ведеться облік забезпечення на матеріальне заохочення працівників, зокрема, винагород, допомог, премій, що підлягають сплаті протягом 12 місяців по закінченні періоду	За категоріями заохочень та категоріями працівників

Вважаємо, що у зв'язку з необхідністю дотримання загальних вимог до складання фінансової звітності, зокрема принципів бухгалтерського обліку та нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку, підприємствам варто нараховувати забезпечення майбутніх витрат, пов'язаних з виплатами працівникам. Відповідні види створюваних забезпечень, порядок їх вартісного вимірювання та напрями використання і підстави для коригування варто передбачити в обліковій політиці підприємства. Так, відповідно до п. 2.11 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [12], забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат, зокрема на виплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне забезпечення. Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що враховується до первісної вартості основних засобів, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби»). Крім того, підприємству забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства, а створене забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене.

2. *Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)*. Оскільки виплати працівникам є зобов'язаннями підприємства, їх нарахування пов'язане з витратами, що впливає з самого поняття витрат. Враховуючи цільове призначення витрат на оплату праці та їх, як правило, прямий зв'язок з окремими видами діяльності та функціями управління, величина виплат працівникам та обов'язкові відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування належать до виробничих витрат або витрат операційної діяльності (за їх видами) відповідно до ділянки діяльності підприємства, на якій працівник виконує свої трудові обов'язки.

Іншим питанням є зарахування витрат на надання додаткових благ та гарантій, зокрема тих, які передбачені колективним договором підприємства. Пацула О.І. для обліку соціальних витрат пропонує

«відкривати аналітичний рахунок у межах субрахунка 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” для фінансування додаткових соціальних видатків з відповідною деталізацією за напрямками соціальної політики» [21]. Однак підприємство такі витрати несе цілий рік, а прибуток за звітний період розподіляється лише на початку наступного року за рішенням зборів засновників. Оскільки витрати на надання додаткових благ та гарантій (як правило, у формі соціального пакета) працівникам підприємства мають непродуктивний характер, вважаємо за доцільне обліковувати такі витрати на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» з відкриттям спеціального рахунка аналітичного обліку 949.1 «Додаткові блага та гарантії для теперішніх працівників».

Такий підхід відповідатиме інформаційній місткості рахунка 949, на якому, згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, узагальнюється інформація про витрати будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення, виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню тощо.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [11], інші операційні витрати будуть розкриватися у р. 2180 «Інші операційні витрати». Проте, враховуючи повну відсутність аналітичності інформації, що буде таким чином наведена, вважаємо за доцільне підприємству розкривати величину й структуру витрат на забезпечення додаткових благ і гарантій як частини виплат працівникам, що здійснюються роботодавцями, у примітках до річної фінансової звітності.

Крім того, варто наголосити на тому, що витрати підприємства на виплати працівникам є значною частиною операційних витрат підприємства в розрізі їх елементів. Такі витрати будуть розкриватися у розділі III форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», а точніше у р. 2505 «Витрати на оплату праці». Проте вважаємо більш правильним називати відповідну статтю фінансової звітності «Витрати за виплатами працівникам».

3. Звіт про рух грошових коштів. Відображення руху грошових коштів у розрахунках за виплатами працівникам у Звіті про рух грошових коштів зараховано до операційної діяльності підприємства, що, на перший погляд, є очевидним.

Зокрема, витрачання коштів на оплату праці фіксується у р. 3105 з аналогічною назвою форми № 3 (у даному випадку розглядається саме форма, призначена для складання Звіту про рух грошових коштів за прямим методом). Відповідно до п. 4.6.14 Методичних рекомендацій

щодо заповнення форм фінансової звітності [11], у статті «Витрачання на оплату праці» відображаються витрачені грошові кошти на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород.

Разом з тим, окремі виплати працівникам здійснюються в межах інвестиційної діяльності, наприклад, виплати, пов'язані з оплатою праці працівників, задіяних у створенні необоротних активів.

Якщо ж говорити про форму № 3-н (призначену для складання Звіту про рух грошових коштів за непрямим методом), то для її складання враховується лише збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості, в тому числі за розрахунками з оплати праці. Для цього аналізуються відповідні показники Балансу (Звіту про фінансовий стан) і отримані різниці належать до показника р. 3560 «Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості» (або додаткового р. 3564 «Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці»). Рядок 3564 підприємство може навести у формі № 3-н у разі відповідності ознакам суттєвості інформації про складові цієї статті для її розкриття.

4. Примітки до фінансової звітності. Не всі форми звітності, що складаються підприємством, містять аналітичні показники про структуру та стан виплат працівникам, зокрема, це стосується форм фінансової звітності. В них можна знайти лише узагальнені дані, що відображають розрахунки з оплати праці. Тому, актуальним є питання розширення панелі показників, інформація за якими має розкриватися у примітках до річної фінансової звітності. Спроби у даному напрямі робив К.В. Безверхий [1]. Зокрема, ним запропоновано розширити панель показників стандартної форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» показниками щодо структури виплат працівникам за видами виплат та категоріями працівників.

Будучи сукупністю показників і пояснень, що забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також іншої інформації, розкриття якої передбачено відповідними П(С)БО або МСФЗ, примітки до фінансової звітності є джерелом релевантної інформації, що дозволяє як приймати виважені управлінські рішення, так і отримати комплексне розуміння середовища та обставин функціонування підприємства.

Щодо виплат працівникам, то МСБО 19 не вимагає розкриття конкретної інформації щодо короткострокових виплат працівникам, проте вказує, що інші стандарти можуть вимагати розкриття такої інформації. Так п. 17 МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» передбачено, що «суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію щодо компенсації провідному управлінському

персоналу, яка подається загальною сумою, а також окремо для кожної із наведених далі категорій: а) короткострокові виплати працівникам; б) виплати по закінченні трудової діяльності; в) інші довгострокові виплати працівникам; г) виплати при звільненні; г) платіж на основі акцій» [14].

Крім того, у МСБО 19 вказано, що «якщо є невизначеність щодо кількості працівників, які приймуть пропозицію про виплати при звільненні, виникає умовне зобов'язання», а інформацію про таке умовне зобов'язання суб'єкт господарювання, згідно з вимогами МСБО 37, має розкрити в примітках, якщо ймовірність вибуття коштів при розрахунках не є віддаленою.

Якщо ж говорити про національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, то П(С)БО 26 «Виплати працівникам» вимагає розкриття такої інформації щодо них у примітках до фінансової звітності: 1) інформація щодо програм виплат персоналу з визначеним внеском; 2) інформація щодо програм виплат персоналу з визначеною виплатою; 3) інформація щодо програм виплат персоналу інструментами власного капіталу.

Щодо короткострокових виплат працівникам у цілому по підприємству, то вимоги щодо розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності підприємства не містяться ні в П(С)БО, ні в МСФЗ. Проте, у зв'язку з виключним значенням інформації про стан та структуру виплат персоналу для формування уявлення користувачів про рівень соціальної відповідальності підприємства, вважаємо за доцільне розкривати додатково у примітках до фінансової звітності інформацію про:

- 1) стан розрахунків з працівниками підприємства;
- 2) надання їм додаткових благ та гарантій;
- 3) охоплення працівників підприємства дією колективного договору;
- 4) участь підприємства у програмах недержавного пенсійного страхування працівників.

Такий підхід можна пояснити необхідністю інформування суспільства в цілому та зацікавлених користувачів про рівень соціальної відповідальності підприємства, що особливо стає актуальним в умовах підвищення ступеня конфліктності сфери соціально-трудова відносин.

Пушкар М.С. та М.Т. Щирба зазначають, що «в умовах ринкової економіки облік орієнтується на задоволення запитів як мінімум чотирьох груп користувачів: державних органів і громадських організацій; юридичних осіб, які мають стосунки з даним

підприємством; фізичних осіб (персоналу); зарубіжних партнерів та інвесторів» [23, с. 30].

У зв'язку з викладеним вище, вважаємо за доцільне виокремити такі напрями розкриття інформації про короткострокові виплати працівникам у примітках до фінансової звітності або спеціальному пакеті звітності щодо корпоративної соціальної відповідальності підприємства:

1) відношення середнього розміру заробітної плати за категоріями працівників підприємства до середнього розміру заробітної плати в галузі, регіоні та державі в цілому. Це дозволить судити про реальність та адекватність оцінки вартості робочої сили працівників;

2) стан розрахунків за виплатами персоналу, динаміка заборгованості за такими виплатами, її співвідношення із загальною величиною витрат за категоріями працівників;

3) величина та структура виплаченого матеріального заохочення (премії та інші заохочувальні і компенсаційні виплати), пов'язаного з результатами роботи персоналу за його категоріями;

4) величина та структура витрат на персонал підприємства у формі негрошових виплат (за структурою наданого соціального пакета, інших додаткових благ та гарантій);

5) величина та структура витрат підприємства на підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників за їх категоріями;

6) величина створення та використання забезпечень наступних витрат та платежів, пов'язаних з виплатами працівникам, а також визнаних умовних зобов'язань за виплатами персоналу.

Питання розкриття інформації про стан виплат працівникам як одного з елементів соціально відповідального ставлення бізнесу до суспільства набуває актуальності, особливо у зв'язку з можливістю отримання компаніями, що забезпечують високий рівень оплати праці, певних переваг, зокрема податкових.

Висновок та перспективи подальших досліджень. Дослідження особливостей методичного забезпечення бухгалтерського обліку виплат працівникам та їх відображення у фінансовій звітності в Україні дає підстави стверджувати:

1. Кризові явища у сфері соціально-трудова відносин, численні порушення чинного законодавства, невиконання положень колективних договорів зумовлюють особливу увагу інвесторів та інших зацікавлених користувачів до питань соціально-економічного забезпечення працівників окремого підприємства. У зв'язку з цим, розкриття інформації про виплати працівникам вимагає не тільки

дотримання вимог відповідних міжнародних або національних стандартів бухгалтерського обліку, а й побудови на їх основі належного обліково-інформаційного забезпечення формування показників фінансової звітності.

2. У вітчизняній практиці бухгалтерського обліку відсутні дієві інструменти вартісного вимірювання довгострокових виплат персоналу, в тому числі за програмами недержавного пенсійного страхування, що пов'язане з нерозвиненістю актуарних розрахунків в Україні. Іншою актуальною проблемою є неправильне використання або відмова від використання забезпечень майбутніх витрат і платежів, пов'язаних з виплатами працівникам. Вважаємо, що їх створення та використання відповідатиме вимогам як міжнародних, так і національних стандартів бухгалтерського обліку.

3. Норми П(С)БО 26 щодо короткострокових виплат працівникам мають швидше формальний характер – не дають можливості обліковому персоналу інструментів оцінки, критеріїв визнання та класифікації таких витрат, що фактично унеможливує застосування даного стандарту на практиці; норми П(С)БО 26 в частині короткострокових виплат працівникам відповідають МСБО 19 швидше за назвою, ніж за сутністю.

4. Виявлені на практиці проблеми розкриття інформації про стан виплат працівникам у тому числі зумовлені й термінологічними неузгодженостями щодо окремих об'єктів бухгалтерського обліку, назв рекомендованих рахунків, а також статей звітності. Зокрема, спостерігається використання в обліковій практиці термінології чинного податкового законодавства та законодавства щодо соціального страхування, що унеможливує правильне розкриття інформації відповідно до бухгалтерських стандартів. За результатами дослідження запропоновано шляхи усунення такої неконвенційності, що сприятиме підвищенню зрозумілості фінансової звітності як її невід'ємної якісної характеристики.

Викладене вище свідчить про необхідність життя державою заходів, у тому числі й створення для суб'єктів господарювання сприятливих умов для формування поточних та довгострокових виплат працівникам як основи процесу відтворення.

Список використаної літератури:

1. *Безверхий К.* Виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності / *К.Безверхий* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 7. – С. 34–41.

2. *Бойчик Т.В.* Оцінка мотивації персоналу в процесі аудиту виплат працівникам / *Т.В. Бойчик, Т.П. Кучерова, В.В. Садиченко* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/59031/05-Boychuk.pdf?sequence=1>.
3. Доповідь «Заробітна плата та стан її виплати» за I півріччя 2015 року / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2015/dop/08/dop_zp0615pdf.zip.
4. Доходи і витрати населення України за 2014 рік : експрес-випуск № 52/0/02.2вн-15 від 31.03.2014 р. / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/express/expr2015/03/75pdf.zip>.
5. Доходи та витрати населення України / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
6. *Жиглей І.В.* Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці, в світлі П(С)БО 26 «Виплати працівникам» / *І.В. Жиглей* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/Natural/.../12.pdf.
7. *Зубілевич С.Я.* Удосконалення методики аналітичного обліку виплат працівникам на підприємствах України / *С.Я. Зубілевич, Н.М. Вейк* // Молодий вчений. – 2014. – № 6 (09). – С. 124–127.
8. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.
9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
10. *Мельник Т.* Облік та звітність поточних виплат працівникам в сучасних умовах / *Т.Мельник* // Віс. Київ. нац. ун-ту ім. Т. Шевченка / Серія : Економіка. – 08/2011. – Вип. 130. – С. 30–34.
11. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України

- від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/3759-433.html>.
12. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затвержені Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/show/2cid010244.html>.
 13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011.
 14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_043.
 15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_051.
 16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
 17. *Ніценко В.С.* Поняття і зміст виплати працівникам в бухгалтерському обліку / *В.С. Ніценко, О.Ю. Цуканов, О.П. Жеріт* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lic.faaf.org.ua/pdf/155-ponyattya-i-zmist-viplati-pracivnikam-v-buhgalters-komu-obliku.pdf>.
 18. *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. – 3 (24). – С. 360–368.
 19. Основні показники соціально-економічного розвитку України у 2015 р. / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2015/mp/op_u/op1015_u.htm.
 20. Офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.bank.gov.ua/files/Exchange_r.xls.
 21. *Пацула О.І.* Облік і контроль соціальних витрат підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09

- «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / *О.І. Пацула*. – К., 2007. – 20 с.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене Наказом Міністерства фінансів України 28.10.2003 № 601, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 10 листопада 2003 р. за № 1025/8346.
 23. *Пушкар М.С.* Фінансовий облік у системі управління : монографія / *М.С. Пушкар, М.Т. Щирба*. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 178 с.
 24. *Старченко Н.М.* Удосконалення методики обліку виплат працівникам в бюджетних установах / *Н.М. Старченко* // Економічні науки / Серія : Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (3). – С. 329–333. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9\(3\)_48](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(3)_48).
 25. *Шоляк О.Ю.* Облік, аналіз і внутрішньогосподарський контроль виплат працівникам: організація і методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / *О.Ю. Шоляк* ; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2011. – 20 с.
 26. *Ярмолюк О.Ф.* Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства / *О.Ф. Ярмолюк* // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка», включене до переліку наукових фахових видань України з питань економіки. – 2014. – № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2947>.
 27. *Banasik M.* Świadczenia pracownicze / *M. Banasik* // Doradca Podatnika. – 2005. – № 45 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.e-podatnik.pl/artukul/doradca_podatnika/4749/Swiadczenia_pracownicze.html/
 28. *Kalinowski J.* Tworzenie rezerw na świadczenia pracownicze – wymogi regulacji polskich na tle standardów międzynarodowych i ich praktyka / *J. Kalinowski* // Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości. – 2004. – 18. – № 74. – 72–84.
 29. *Kuzior A.* Świadczenia pracownicze w rachunkowości jednostek gospodarczych / *A. Kuzior* // Zeszyty naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia. – 2014. – № 827 (69). – S. 97–104.

РОМАНЧУК Катерина Василівна – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри міжнародної економіки Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- побудова системи облікової інформації відповідно до міжнародних стандартів;
- міжнародна торговельна політика та комерційна дипломатія;
- євроінтеграційні економічні процеси та місце в них України.

ШИМАНСЬКА Катерина Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри міжнародної економіки Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- обліково-інформаційна підтримка управлінських рішень у міжнародній економічній діяльності;
- підготовка та розкриття інформації відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності;
- глобальні проблеми та соціально-екологічні виклики економічного розвитку.

Стаття надійшла до редакції 30.11.2015.