

Олена Григорівна ОБМОК

асистент кафедри обліку, аналізу та аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України
E-mail: lenaobmok@ukr.net

ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Обмок, О. Г. Виплати працівникам відповідно до міжнародної практики в державному секторі [Текст] / Олена Григорівна Обмок // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету "Економічна думка", 2014. – Том 18. – № 2. – С. 43-48. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. Сучасні умови економічного розвитку орієнтують Україну на інтеграцію до світової спільноти. Процес невинної світової інтеграції потребує модернізації бухгалтерського обліку. Модернізація та перехід на єдині уніфіковані методологічні засади бухгалтерського обліку в Україні здійснюється в контексті адаптації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Мета. Дослідити методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам у державному секторі, внести пропозиції щодо удосконалення змісту Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 "Виплати працівникам" та запропонувати зміни до структури рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці»

Метод. У процесі дослідження використано методи порівняння, аналізу, синтезу для виявлення відповідності норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі 25 «Виплати працівникам».

Результати. У статті розглянуто методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам у державному секторі. Здійснено порівняльний аналіз Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі 25 «Виплати працівникам» і Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам».

Розглянуто класифікацію виплат працівникам за цими стандартами. Запропоновано винести в окрему групу «Інші довгострокові виплати» відповідно до вимог Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі 25 «Виплати працівникам».

У статті уточнено структуру поточних виплат. Запропоновано розмежувати категорії «виплати по закінченні трудової діяльності» та «виплати при звільненні», як це передбачено в Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі 25 «Виплати працівникам».

Запропоновано перейменувати рахунок 65 «Розрахунки з оплати праці» на «Розрахунки за виплатами працівникам» та внести зміни до структури рахунку.

Ключові слова: виплати працівникам; поточні виплати працівникам; виплати при звільненні; інші виплати працівникам; компенсація; державний сектор.

PAYMENTS TO EMPLOYEES IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL PRACTICE IN THE PUBLIC SECTOR

Abstract

Introduction. Current economic conditions orient Ukraine to integrate into the world community. Relentless process of global integration requires modernization of accounting. Modernization and transition are the only methodological principles of accounting in Ukraine that are carried out in the context of adaptation of International Accounting Standards.

Purpose of the study is to investigate the methodological principles of formation of accounting information on employee benefits in the public sector, to make suggestions to improve the content of National Public Sector Accounting Standards 132 "Employee Benefits" and to propose changes to the structure of the account 65 "Payments to wage".

Method. In the course of the study the methods of comparison, analysis, synthesis are used in order to identify compliance with National Public Sector Accounting Standards 132 "Employee benefits" to International Public Sector Accounting Standards 25 "Employee Benefits".

Results. The paper considers methodological principles of formation of accounting information on employee benefits in the public sector. The comparative analysis of International Public Sector Accounting Standards 25 "Employee Benefits" and National Public Sector Accounting Standards 132 "Employee Benefits" has been carried out. We consider the classification of employee benefits for these standards. It has been proposed as a separate group "Other long-term benefits" as required by IPSAS 25 "Employee Benefits". The article specifies the structure of current payments. It has been proposed to delimit the category of "post-employment" and "termination benefits", as stipulated in IPSAS 25 "Employee Benefits". It has been proposed to rename the account 65 "Payments to wage" to "Payments for employee benefits" and changes in the structure of the account.

Keywords: employee benefits; current employee benefits; termination benefits; other employee benefits; compensation; the public sector.

JEL classification: J30

Вступ

На сьогодні значний практичний інтерес викликає проблема гармонізації вітчизняного бухгалтерського обліку з нормами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Поступова інтеграція України в європейський економічний простір, розвиток міжнародного співробітництва, залучення іноземного капіталу в економіку країни вимагають переходу до міжнародних засад ведення обліку та надання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів у державному секторі. З цією метою затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки (далі – Стратегія), завданнями якої є вдосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади обліку та звітності, а також створення уніфікованого організаційного й інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку [5].

Основні напрямки реалізації Стратегії:

- розробка та запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів (IPSAS);
- створення єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого із бюджетною класифікацією [6].

У процесі модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до плану заходів Стратегії затверджено 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованих із міжнародними стандартами, серед яких – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» (далі – НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам»), який буде введено в дію з 01.01.2015 року. Цей документ встановлює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності [2]. НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» розроблено на основі Міжнародного стандарту бухгалтерського

обліку в державному секторі 25 «Виплати працівникам» (далі – МСБОДС 25 «Виплати працівникам»), який має рекомендаційний характер і є міжнародним орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності. У результаті проведеного аналізу МСБОДС 25 «Виплати працівникам» і НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» було виявлено часткову невідповідність вимог вітчизняної системи обліку та звітності в державному секторі і МСБОДС. Це зумовлює потребу в подальших дослідженнях методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам.

Дослідження можливих напрямків удосконалення обліку виплат працівникам і проблем гармонізації вітчизняного обліку згідно з вимогами міжнародних стандартів висвітлено у наукових працях таких учених, як: Гізатуліна Л. В., Жиглей І. В., Левицька С. О., Ловінська Л. Г., Свірко С. В., Сушко Н. І. та ін.

Мета та завдання дослідження

Внести пропозиції щодо вдосконалення змісту НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» і запропонувати зміни до структури рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці».

Виклад основного матеріалу

З метою вдосконалення методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам зроблено порівняльний аналіз МСБОДС 25 «Виплати працівникам» і НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам». Проведені дослідження свідчать про суттєві розбіжності між стандартами. Зокрема підходить до ведення обліку, які застосовують у МСБОДС 25 «Виплати працівникам», в Україні не використовуються.

Крім того, відрізняється класифікація виплат працівників за категоріями (табл. 1).

Таблиця 1. Категорії виплат працівникам відповідно до МСБОДС 25 «Виплати працівникам» та НСБОДС 132 "Виплати працівникам"

МСБОДС 25 «Виплати працівникам»		НСБОДС 132 "Виплати працівникам"	
1		2	
Коротко-строкові виплати	заробітна плата, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії, а також негрошові пільги	Поточні виплати	заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час; премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду.
Виплати по закінченні трудової діяльності	пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності	-	-
Інші довгострокові виплати	а) довгострокові компенсовані періоди відсутності; б) виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років; в) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю та ін.	-	-
-	-	Інші виплати	інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога
Виплати при звільненні	виплати, які здійснюються до звичайної дати виходу працівника на пенсію	Виплати при звільненні	виплати, які підлягають сплаті відповідно до законодавства при досягненні ним пенсійного віку або до досягнення ним пенсійного віку

Так у НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» не винесено в окрему категорію виплати, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців або тривалішого строку по закінченні періоду, в якому працівники надають відповідні послуги. До них належать: виплати за довгострокові компенсовані періоди відсутності – додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка; виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років; виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю; премії; відстрочені компенсації та ін. Крім того, ці виплати не внесені до складу

категорій, передбачених НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам». Тому доцільно виокремити їх у групу «Інші довгострокові виплати», як це зазначено в МСБОДС 25 «Виплати працівникам».

На відміну від МСБОДС 25 «Виплати працівникам», у НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» до складу виплат працівникам відносяться «інші виплати», які містять матеріальну допомогу. Інші виплати визнаються зобов'язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат. Тобто є поточними. Тому їх винесення в окрему категорію вважаємо необґрунтованим. А тому доцільно розглядати їх у складі поточних виплат, які по суті відповідають короткостроковим виплатам, що передбачені міжнародними вимогами.

Поточні виплати працівникам містять: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (відпустки й інший оплачуваний невідпрацьований час); премії й інші заохочувальні виплати, які підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу тощо.

Так, перш за все, виникають питання стосовно інших нарахувань із оплати праці. У п. 2 розділу II НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» зазначено, що до інших нарахувань відносять нараховану суму за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. В Україні нараховані суми єдиного соціального внеску відносять до зобов'язань за розрахунками зі страхування, а не до виплат працівникам, і в обліку відображають на рахунку четвертого порядку 6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

До поточних виплат належать лише виплати за загальнообов'язковим соціальним страхуванням, що здійснюються за рахунок організації (установи), а саме – суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності.

Отже, з урахуванням положень (норм) Інструкції зі статистики заробітної плати, до поточних виплат належать:

- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата, яка підлягає сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу;
- оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів організації [1].

У наступній категорії «виплати при звільненні» в НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» поєднано зазначені в МСБОДС 25 «Виплати працівникам» терміни «виплати по закінченні трудової діяльності» та «виплати при звільненні».

За НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам», виплати при звільненні – це виплати працівнику, які підлягають сплаті відповідно до законодавства при досягненні або до досягнення ним пенсійного віку [2].

Виплати при звільненні необхідно виділити в окрему категорію виплат, оскільки їх виникнення пов'язане не з наданням послуг працівниками, а з фактом припинення трудової діяльності працівника. Унаслідок цього витрати на такі виплати не пов'язані з отриманням майбутніх економічних вигод і повинні визнаватися негайно. Отже, суб'єкт господарювання повинен визнавати виплати при звільненні лише тоді, коли він відкрито бере на себе зобов'язання:

звільнити працівника або групу працівників до звичайної дати виходу на пенсію;

надати виплати при звільненні в результаті пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення.

Необхідно звернути увагу, що у термінології, наведений у п. 3 розд. I НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам», «виплати при звільненні» містять виплати працівнику, що підлягають сплаті відповідно до законодавства при досягненні ним пенсійного віку або до досягнення ним пенсійного віку, а в п. 1 розд. III уже не згадується про виплати, здійснювані при досягненні пенсійного віку.

Доцільно розмежувати категорії «виплати по закінченні трудової діяльності» та «виплати при звільненні», як це передбачено в МСБОДС 25 «Виплати працівникам». Приведення у відповідність норм НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» до міжнародних стандартів забезпечить зрозумілість і зіставність облікової інформації, відображеної у звітності, для іноземних компаній.

Значним недоліком у НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» є відсутність визначення основного поняття «виплати працівникам». Необхідно надати пояснення цьому терміну відповідно до МСБОДС 25 «Виплати працівникам».

Наведені в НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам не є однозначними. Кожний окремий користувач може по-різному трактувати вимоги стандарту, а це викликає сумніви щодо його практичного застосування. Неточності в документі ускладнюють його розуміння та використання. Тому зміст зазначеного стандарту потребує вдосконалення з урахуванням міжнародних вимог.

Інформація про виплати працівникам у бухгалтерському обліку відображається на рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці», передбаченому у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – План рахунків) [3]. Структура рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» потребує подальшого вдосконалення. Перш за все, враховуючи норми НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам», його потрібно перейменувати на «Розрахунки за виплатами працівникам», що відповідатиме категоріям виплат, передбаченим НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам».

Пропозиції щодо вдосконалення рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» систематизовано у табл. 2.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Отже, запропоновані зміни в структурі рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці» та в змісті НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам» спрямовані на виконання основних завдань Стратегії щодо переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку та звітності, а також створення уніфікованого інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Внесені пропозиції з удосконалення рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці», відповідно до міжнародних стандартів, забезпечать прозорість облікових процесів, відкритість і зрозумілість інформації, відображеної у звітності, для іноземних користувачів.

Таблиця 2. Структура рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці»

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	Запропоновано автором
65 «Розрахунки з оплати праці»	65 «Розрахунки за виплатами працівникам»
651 «Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів»	651 «Розрахунки за виплатами працівникам розпорядників бюджетних коштів»
6511 «Розрахунки із заробітної плати»	6511 «Розрахунки за поточним виплатами»
6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»	6512 «Розрахунки за виплатами при звільненні»
6513 «Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит»	6513 «Розрахунки за іншими довгостроковими виплатами»
6514 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках»	6514 «Розрахунки за виплати по закінченні трудової діяльності»
6515 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування»	6515 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»
6516 «Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків»	6516 «Інші розрахунки з працівниками»
6517 «Розрахунки з працівниками за позиками банків»	6516.1 «Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит»
6518 «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання»	6516.2 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках»
6519 «Інші розрахунки за виконані роботи»	6516.3 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування»
	6516.4 «Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків»
	6516.5 «Розрахунки з працівниками за позиками банків»
	6516.6 «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання»
	6516.7 «Інші розрахунки за виконані роботи»

Список літератури

1. Інструкція зі статистики заробітної плати: затв. наказом Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 132 «Виплати працівникам»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2011 р. № 1798 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>

-
3. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12. 2013 р. № 1203.
 4. Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР «Про оплату праці».
 5. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34.
 6. Сушко, Н. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі // [Електронний ресурс] / Н. Сушко, Л. Гізатуліна. – Режим доступу : http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/459?view=material.
 7. IPSAS 25 «Employee Benefits» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: URL : http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm.

References

1. Description of wage statistics: approved order of the State Statistics Committee of Ukraine № 5 of 13.01.2004. (2004).
2. National Public Sector Accounting Standards 132 "Employee benefits": approved. by the Ministry of Finance of Ukraine 29. 11.2011. №1798. (2011). Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
3. Chart of Accounts in the Public Sector: approved by the Ministry of Finance of Ukraine № 1203 from 31.12.2013. (2013).
4. Wage. Law of Ukraine № 108/95-VR 24.03.1995. (1995).
5. Strategies of modernization of accounting in the public sector for 2007-2015, approved Cabinet of Ministers of Ukraine № 34 from 16.01.2007. (2007).
6. Sushko, H. & Hizatulina, L. (n.d.). Reform of accounting in the public sector. Retrieved from: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/459?view=material.
7. IPSAS 25 «Employee Benefits». (n.d.). Retrieved from: http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm.

Стаття надійшла до редакції 01.11.2014 р.