

## **Розділ 4. Облік, аудит та оподаткування**

УДК 657.1

DOI: 10.31732/2663-2209-2021-62-53-62

### **ОБЛІК ПОТОЧНИХ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ: ПРОТИРІЧЧЯ У НАЦІОНАЛЬНОМУ ТА МІЖНАРОДНОМУ СТАНДАРТАХ**

**Шепелюк В.А.<sup>1</sup>, Буркова Л.А.<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> к.е.н., доцент, ст. викладач кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування, Криворізький національний університет, м. Кривий Ріг, Україна, e-mail: shepeliuk@knu.edu.ua, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6270-5936>

<sup>2</sup> к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування, Криворізький національний університет, м. Кривий Ріг, Україна, e-mail: burkova@knu.edu.ua, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2840-5785>

### **ACCOUNTING FOR CURRENT EMPLOYEE BENEFITS: CONTRADICTIONS IN NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS**

**Shepeliuk Vira<sup>1</sup>, Burkova Liudmyla<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> PhD (Economics), associate professor, associate professor of accounting, taxation, public administration department, Kryvyi Rih National University, Kryvyi Rih, Ukraine, e-mail: shepeliuk@knu.edu.ua, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6270-5936>

<sup>2</sup> PhD (Economics), associate professor, associate professor of accounting, taxation, public governance and administration, Kryvyi Rih National University, Kryvyi Rih, Ukraine, e-mail: burkova@knu.edu.ua, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2840-5785>

**Анотація.** У статті розглянуто основні аспекти обліку виплати працівникам. Розвиток соціально-трудова відносин багато в чому залежить від рівня виплат працівникам. Виплати працівникам є важливим якісним показником економічного господарювання підприємства. Розмір виплат залежить безпосередньо від ефективності виробництва, продуктивності праці, а також від конкурентоспроможності продукції. В умовах сучасного ринкового механізму через формування сукупного попиту, виплати працівникам забезпечують не лише основи відтворення робочої сили, вони стають дедалі вагомішим чинником відтворення суспільного виробництва. Відповідно до міжнародних та вітчизняних правил обліку виплати працівникам відносяться до складу зобов'язань підприємства. Метою статті є огляд сучасного стану законодавчої бази з обліку виплати працівникам, виявлення проблем та прогалин у цій сфері, а також розробка рекомендацій щодо його вдосконалення. На основі аналізу національних та міжнародних стандартів визначені основні складові виплат працівникам. Виплати працівникам, відповідно П(С)БО 26 включають: заробітну плату 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 дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу. Відповідно до МСБО 19, виплати працівникам – це всі форми компенсації, які працедавець надає працівникам в обмін на їхні послуги підприємству. При цьому працівник може надавати послуги підприємству на основі повного або неповного робочого дня, постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі. Під час проведення дослідження визначено протиріччя у чинних нормативно-правових документах щодо віднесення оплати періоду тимчасової втрати працездатності працівниками підприємства до складу певних видів виплат. Запропоновані напрями удосконалення обліку допомоги по тимчасовій втраті працездатності.

**Ключові слова:** виплати працівникам, допомога по тимчасовій втраті працездатності, зобов'язання, короткострокові зобов'язання, довгострокові зобов'язання, оплата праці, тимчасової втрати.  
Формули: 0; рис.: 8; табл.: 0; бібл.: 4

**Annotation.** The article discusses the main aspects of accounting for employee benefits. The development of social and Labor Relations largely depends on the level of employee benefits. Payments to employees are an important qualitative indicator of the economic management of an enterprise. Their amount of payments depends directly on the

*efficiency of production, labor productivity, as well as on the competitiveness of products. In the conditions of the modern market mechanism, through the formation of aggregate demand, payments to employees provide not only the basis for the reproduction of the labor force, they are becoming an increasingly significant factor in the reproduction of social production. In accordance with international and domestic accounting rules, employee benefits are included in the company's obligations. The purpose of the article is to review the current state of the legal framework for accounting for employee benefits, identify problems and gaps in this area, as well as develop recommendations for its improvement. Based on the analysis of national and international standards, the main components of employee benefits are determined. Payments to employees, in accordance with P (S)bu 26 include: wages on salaries and tariffs, other accruals from Labor remuneration; payments for unworked time (annual leave and other paid unworked time); bonuses and other incentive payments to be paid within twelve months after the end of the period in which employees perform the relevant work. Under IAS 19, employee benefits are all forms of compensation that an employer provides to employees in exchange for their services to the enterprise. At the same time, an employee can provide services to the enterprise on the basis of full or part-time work, permanent or periodic employment, and on a temporary basis. During the study, contradictions were identified in the current regulatory documents regarding the attribution of payment for the period of temporary disability by employees of the enterprise to certain types of payments. Directions for improving the accounting of temporary disability benefits are proposed.*

**Key words:** *employee benefits, temporary disability benefits, obligations, short-term obligations, long-term obligations, remuneration, temporary loss.*

*Formulas: 0; fig.: 8; tabl.: 0; bibl.: 4*

**Постанова проблеми.** Відносини між працівниками підприємства та їх роботодавцями здійснюються на договірних підставах, що супроводжуються певними взаємоузгодженими виплатами. При цьому такі виплати займають суттєву частку у складі витрат будь-якого підприємства, а для працівників здебільшого є основним джерелом доходів, отже впливають на рівень їх добробуту.

Перелік виплат працівникам є доволі багатогранним. Водночас кожному виду передбачених працівникам виплат притаманні специфічні особливості їх обліку та оподаткування. Можливе здійснення таких виплат у готівковій або безготівковій формі. При цьому за передбаченими термінами їх сплати вони можуть бути поточними або довгостроковими. До того ж доволі часті зміни бухгалтерського та податкового українського законодавства у окресленій області призводять до певних труднощів, виникнення помилок, неоднозначності розуміння деяких понять тощо.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням розробки методології обліку виплати працівникам присвячені роботи таких вітчизняних науковців як Ф.Ф. Бутинець, В.Т. Венцель, І.А. Волкова, А.М. Герасимович, С.Ф. Голова, І.А. Іваненко Л.О. Кадуріна, В.Г. Линник, В.М. Пархоменко,

В.Я Савченко та інших, але дана проблематика залишається актуальною і потребує подальших досліджень та розробок у напрямку їх удосконалення.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є огляд сучасного стану законодавчої бази з обліку виплати працівникам, виявлення проблем та прогалин у цій сфері, а також розробка рекомендацій щодо його вдосконалення.

**Викладення основних матеріалів дослідження.** Методичні аспекти обліку виплат працівникам у вітчизняній практиці регламентується вимогами П(С)БО 26. Даний стандарт окреслює перелік груп виплат та їх складових, містить визначення окремих термінів. У той же час не містить чіткого визначення сутності поняття «виплати працівникам». Слід зазначити, що даний термін не тлумачиться також в жодному українському нормативно-правовому документі. Як наслідок здебільшого дослідники опираються на дефініцію даного терміну, наведену у МСБО 19.

Відомо, що розробка національних стандартів ґрунтується на відповідних міжнародних стандартах. Однак вони не дублюють їх, мають власні особливості.

Розглянемо детальніше структуру виплат згідно вимог МСБО 19 та П(С)БО 26 (рис. 1 та рис. 2).



Рис. 1. Структура виплат працівникам згідно МСБО 19

Отже, дані, наведені на рис. 1 та рис. 2 свідчать, що національний та міжнародний стандарти передбачають 4 однакові групи виплат працівникам, зокрема: поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності та інші довгострокові виплати працівникам. Однак, відмінно від міжнародного стандарту, у національному відокремлена ще група виплат інструментами власного капіталу. У той же час склад таких виплат не окреслено. У цілому слід відмітити, що склад виплат працівникам у міжнародному стандарті окреслено більш ретельно, однак не всеосяжне.

Що стосується національного стандарту, то склад виплат працівникам за передбаченими групами наведено дуже

поверхово. Крім того, вітчизняний стандарт не містить вичерпної інформації відносно ведення обліку виплат працівникам, відображення цієї інформації у формах фінансової звітності підприємства тощо.

Спільним між вітчизняним та міжнародним стандартами є також визнання того, що за часом сплати виплати працівникам можуть бути поточними або довгостроковими.

Слід зазначити, що у структурі виплат працівникам підприємства найбільшу питому вагу становить частка поточних виплат. Сутність даного поняття згідно національного та міжнародного стандартів обліку наведено на рис. 3.

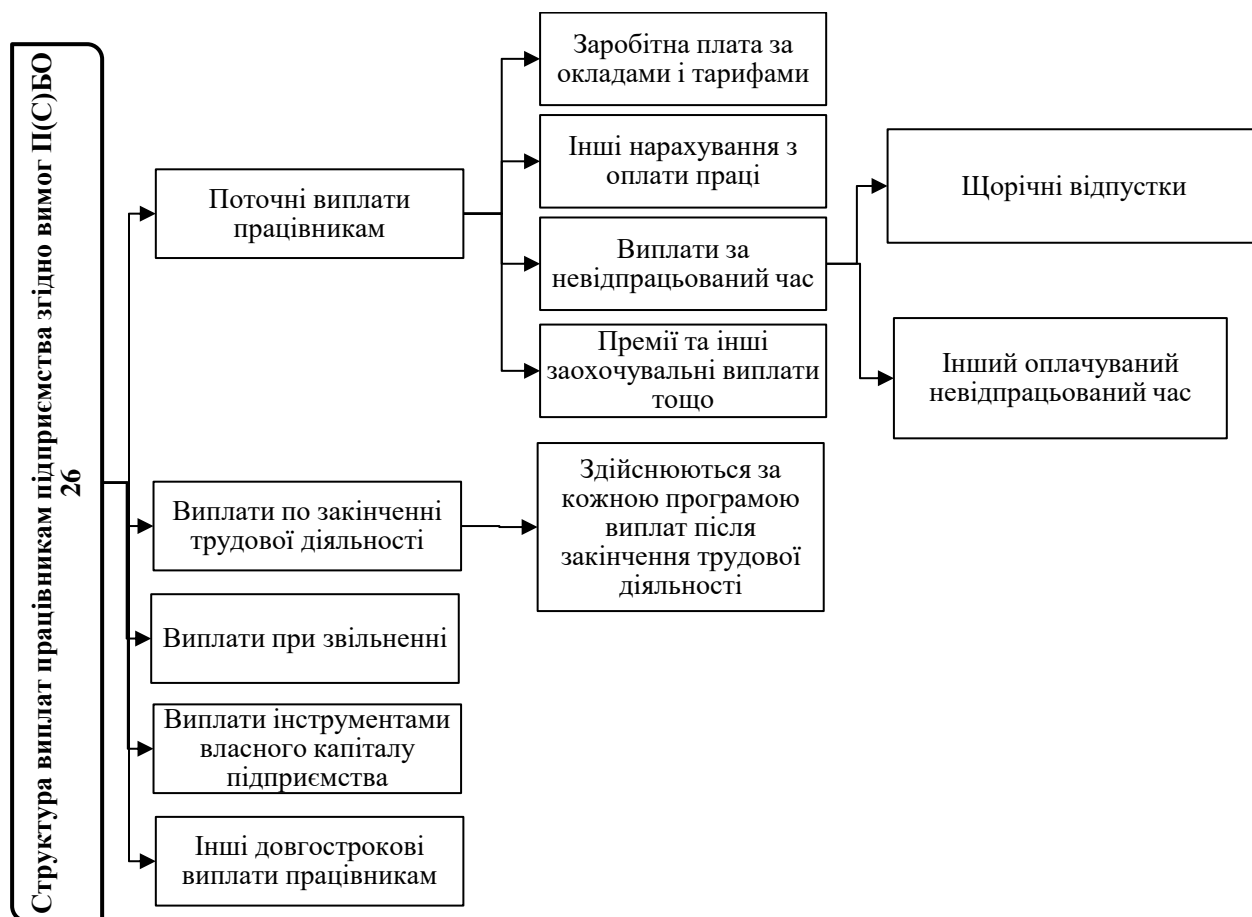


Рис. 2. Структура виплат працівникам підприємства згідно П(С)БО 26



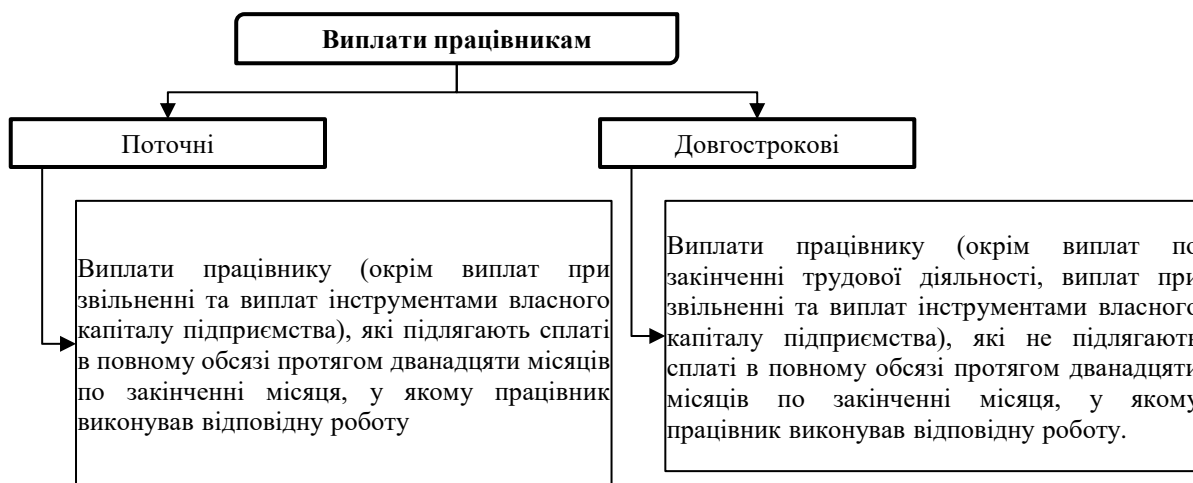
Рис. 3. Визначення сутності поняття поточні виплати працівникам

Отже, дефініції сутності поняття «поточні виплати працівникам», наведені у вище зазначених стандартах здебільшого є ідентичними. Основними відмінностями є те, що національний стандарт обмежує здійснення таких виплат протягом визначеного строку ще й відносно виплат, що здійснюються інструментами власного капіталу. Щодо сплати поточних виплат, то передбачається їх здійснення протягом дванадцяти місяців, але згідно МСБО 19 – після закінчення річного звітного періоду, а відповідно до П(С)БО 26 – по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

За результатами проведеного дослідження можна підсумувати, що склад поточних виплат працівникам є доволі різноманітним. При цьому більшість з його складових підпадають до поняття «заробітна плата», яка за своєю структурою поділяється на основну та додаткову, а також включає інші

заохочувальні та компенсаційні виплати. Ця градація відповідає структурі Фонду оплати праці, який є дуже важливим показником для складання статистичної, податкової звітності, визначення бази оподаткування заробітної плати, нарахування ЄСВ тощо. Кожна складова поточних виплат працівникам має специфічні особливості щодо обліку і оподаткування. У той же час існують інші доходи працівників, які не підпадають під поняття «заробітна плата» та не відносяться до складу Фонду оплати праці, але також мають власні особливості щодо обліку і оподаткування.

Відповідно до національних облікових правил поточні виплати працівникам можуть бути поточними або довгостроковими. На рис. 5 наведено класифікацію зобов'язань, що виникають за виплатами працівникам за строками їх погашення.



**Рис. 4. Види зобов'язань, що виникають за виплатами працівникам**

Щодо визнання виплат працівникам поточними або довгостроковими, то вимоги П(С)БО 26 цілком є ідентичними правилам МСБО 19. За виключенням лише обмежень щодо їх виплати інструментами власного капіталу, що містяться у вітчизняному стандарті, адже міжнародний стандарт взагалі не передбачає даної групи виплат.

На рис. 5 наведено критерії визнання зобов'язанням поточних виплат працівникам згідно вимог П(С)БО 26.

Структура виплат працівникам підприємства, встановлена вимогами МСБО 19, наочно представлена на рис. 1. У їх складі виокремлюються короткострокові компенсації за відсутність. Такими виплатами визначено оплату щорічної відпустки та оплату періоду хвороби працівника.

Склад виплат працівникам підприємства, встановлений вимогами П(С)БО 26, наведено рис. 2. У структурі таких виплат виділяються виплати за

невідпрацьований час. У їх якості стандартом визначено щорічні відпустки працівників та інший оплачуваний невідпрацьований час, але без деталізації останньої групи виплат.

У той же час, п. 2.2.12 Інструкції зі статистики заробітної плати №5 у якості невідпрацьованого працівниками часу

здебільшого розглядаються різні види відпусток працівників, їх навчання (підготовка), простої не з вини працівників тощо. Крім того п. 3 Інструкції №5 передбачено інші види виплат, що не відносяться до складу Фонду оплати праці. Саме у їх числі виокремлюється допомога по тимчасовій втраті працездатності.



Рис. 5. Визнання зобов'язанням поточних виплат працівникам згідно вимог П(С)БО 26

Ідентична норма передбачається також Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій №291, якою передбачено ведення на субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» обліку розрахунків за виплатами, що не відносяться до складу Фонду оплати праці. У складі таких виплат виокремлено допомогу по тимчасовому безробіттю та тимчасовій втраті працездатності.

Крім того, згідно ПКУ податкова соціальна пільга застосовується до доходу виключно у вигляді заробітної плати. При цьому абз. 3 пп. 169.4.1 ПКУ наголошується на тому, що оплата часу відпустки працівників та періоду їх непрацездатності також належать до зарплати.

Вище зазначене наочно узагальнено на рис. 6.

Слід констатувати, що на сьогодні бухгалтерами припускається велика кількість помилок при віднесенні певних видів поточних виплат до тієї чи іншої їх категорії. Здебільшого це обумовлено існуючими розбіжностями у вимогах ПКУ, законодавства з питань ЗДСС, а також у вітчизняному та міжнародному стандартах обліку.

Ураховуючи, що ПКУ має вищу юридичну силу над іншими нормативно-правовими документами, то з метою максимального наближення вимог законодавства найбільш логічним здається виконання наступних дій:

1. У Інструкції зі статистики заробітної плати №5 оплату періоду тимчасової втрати працездатності віднести до складу виплат, що відносяться до складової

«Фонд додаткової оплати праці», а саме – до категорії «Оплата за невідпрацьований час».

2. У П(С)БО 26 види виплат за невідпрацьований час максимально конкретизувати, ураховуючи їх класифікацію за Інструкцією №5.

Ураховуючи наведене варто ввести зміни також й до Плану рахунків бухгалтерського обліку №291, передбачивши введення додаткових субрахунків до рахунку 66 та змінивши його назву на «Розрахунки за поточними виплатами працівникам» (рис. 7).

Слід також наголосити на тому, що у складі поточних зобов'язань та забезпечень (розділ III пасиву балансу, рядочок 1630) відображається інформація щодо поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці. У цій статті розкривається існуюча заборгованість підприємства перед його працівниками щодо оплати їх праці, у тому числі й депонована заробітна плата, що відповідає сальдо по рахунку 66 «Розрахунки за поточними виплатами працівникам підприємства».

У той же час такі види виплат, як допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, додаткові соціальні блага та гарантії, що можуть надаватися працівникам відповідно до положень колективного договору підприємства, не відносяться до заробітної плати працівників відповідно до Інструкції №5, проте належать до складу виплат, які йому здійснюються.

Ураховуючи наведене впливає, що за своєю назвою вище зазначена стаття балансу є вужчою, ніж дані, що фактично наводяться в ній. Вважаємо, що більш доречно у якості назви рядку 1630 Балансу застосовувати «Кредиторська заборгованість за поточними виплатами».

Щодо удосконалення синтетичного обліку розрахунків за ЄСВ, то доцільним, на наш погляд, було б введення додаткових субрахунків до рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» (рис. 8).

Відносно обліку ВЗ підкреслимо, що окремого рахунку для відображення сум утриманого збору Планом рахунків №291 та Інструкцією щодо його застосування не передбачають. Тому даний збір відображають записами:

якщо об'єкт оподаткування – зарплата:  
Дт 661 Кт 642.

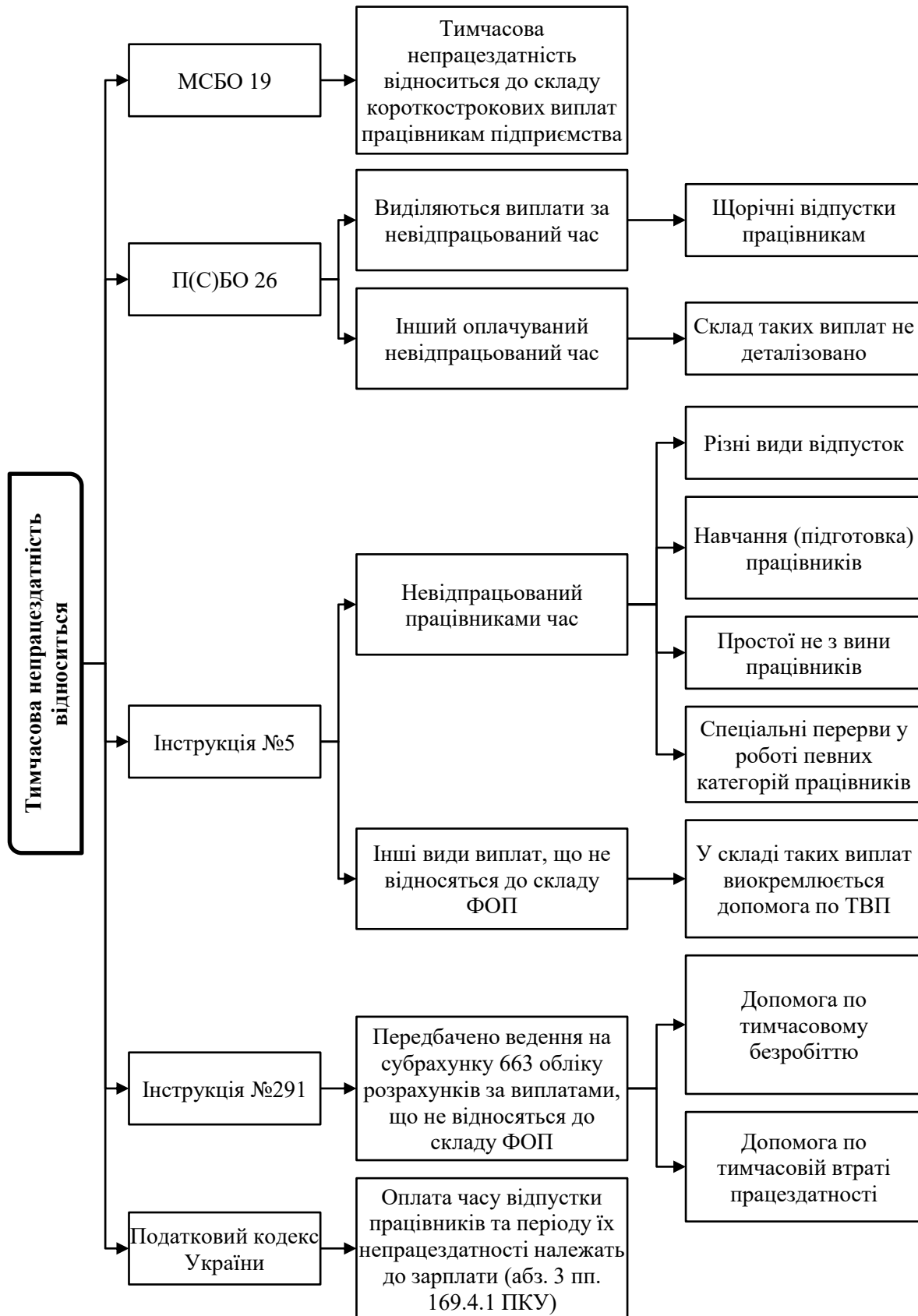
якщо об'єкт оподаткування – винагорода за цивільно-правовими договорами: Дт 685 Кт 641

Однак субрахунок 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» призначено для ведення обліку розрахунків за зборами та обов'язковими платежами. Однак військовий збір не входить до податкової системи України. Тому для його обліку доцільним є застосування окремого рахунку, наприклад 645 «Розрахунки за військовим збором».

**Висновки.** Таким чином, вважаємо доцільним у П(С)БО 26 деталізувати склад поточних виплат працівникам підприємства. Зазначене пояснюється тим, що за вимогами даного стандарту не зрозуміло до складу яких саме виплат відноситься тимчасова втрата працездатності, адже дана категорія у стандарті взагалі відсутня. При цьому існує вид виплат «Інший оплачуваний невідпрацьований час», але їх структуру не конкретизовано.

Слід зазначити, що жоден нормативний документ не містить групи виплат «Інший оплачуваний невідпрацьований час», а виокремлюють види виплат, що відносяться та не відносяться до складу Фонду оплати праці.

Так, наприклад, Інструкціями №5 та №291 оплату періоду тимчасової втрати працездатності віднесено до складу виплат, що не відносяться до Фонду оплати праці. У той же час ПКУ наголошується на тому, що оплата часу періоду непрацездатності працівників належить до заробітної плати. Як відомо заробітна плата працівників згідно Інструкцій №5 та №291 відноситься до Фонду оплати праці.

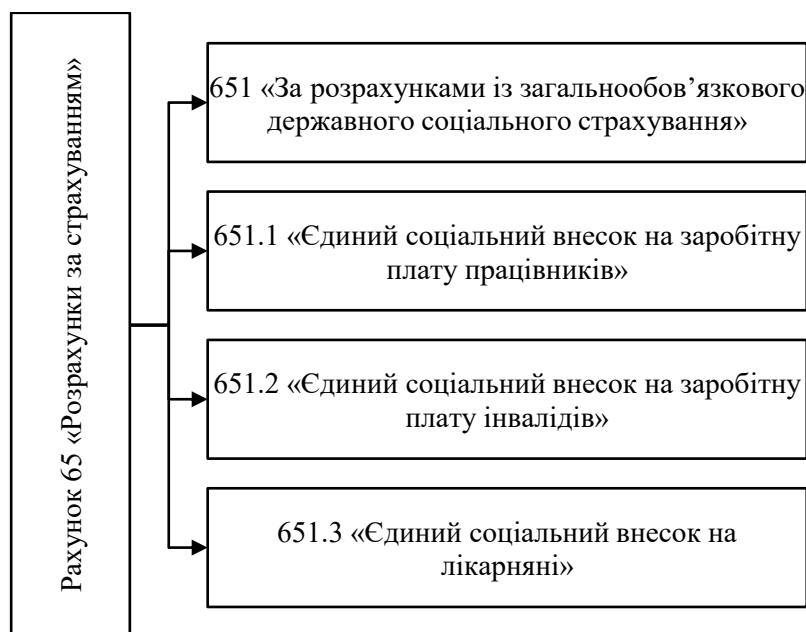


**Рис. 6. Категорії, до яких відносяться виплати у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності згідно нормативно-правових документів**





**Рис. 7. Удосконалення рахунку 66 «Розрахунки за поточними виплатами працівникам підприємства»**



**Рис. 8. Удосконалення синтетичного обліку розрахунків за ЄСВ**

***Література:***

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/>

3. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/>.

2. Ministry of Finance of Ukraine (2003), "Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On Approval (Standard) 26 "Employee benefits"", retrieved from : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.

3. Ministry of Finance of Ukraine (2000), "Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On Approval (Standard) 11 "Liabilities"", retrieved from : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

4. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Instructions on the use of the Chart of Accounts assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations"", retrieved from : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1254-03>.

***Стаття надійшла до редакції 08.05.2021 р.***

***References:***

1. IASB (2012), Benefits International Financial Reporting Standard "IAS 19 Employee", retrieved from : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_011).