

**ВІДМІННОСТІ НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВІД МІЖНАРОДНИХ
THE DIFFERENCES BETWEEN NATIONAL AND INTERNATIONAL
ACCOUNTING STANDARDS**

Ткаченко Н.М. д.е.н., Tkachenko N.M. d.of e.,

Національний університет харчових технологій

The National University of Food Technologies

Ільєнко Н.О., к. е. н., Ilenko N.O., k. of e.s.

НДІ праці та зайнятості населення

The Science and Research Institute for Labor and Employment

Анотація. Проведеним дослідженням встановлено, що в національних стандартах бухгалтерського обліку відсутня концептуальна основа. Механізм витрат на персонал в міжнародних стандартах зафіксовано більш детально, ніж в національних стандартах бухгалтерського обліку в Україні.

Annotation. The conducted research established that there is no conceptual framework in the national accounting standards; mechanism of expenses for personnel is fixed more detailed than in the national standards of Ukraine.

Ключові слова: міжнародні стандарти, національні стандарти, фінансова звітність, оцінка, концептуальна основа, принципи, ринкова економіка, методи, витрати, персонал, виплати.

Key words: international standards, national standards, financial accounting, evaluation, conceptual framework, principles, expenses.

I. Вступ. Вихід України на міжнародні ринки, участь її у міжнародних процесах зумовили необхідність переходу національної економіки на систему фінансового обліку з використанням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО). Ця проблема вирішується в Україні з 2000 року.

Створення Європейського Союзу активізувало перегляд законодавств країн світу, зокрема це також стосувалось і систем обліку, фінансової звітності та статистики.

Новий процес співіснування викликав необхідність створення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і став результатом процесу

економічної інтеграції, створення єдиного економічного простору, створення міжнаціональних корпорацій, вільних економічних зон, створення та функціонування спільних підприємств, реалізації спільних проектів. Для забезпечення гармонізації фінансової звітності 29 червня 1973 р. створено Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). Цю незалежну організацію було засновано на підставі угоди, укладеної фаховими організаціями бухгалтерів Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії. Мета – досягнення єдності у принципах бухгалтерського обліку, що їх використовують підприємства та інші організації для складання фінансової звітності у різних країнах світу. За 25 років своєї діяльності (тобто за станом на 2000 рік – початок використання МСБО в Україні) Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку розробив 37 МСБО.

II. Постановка проблеми. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку. Вони описують загальні правила оцінки та надання інформації у фінансових звітах.

Їхня концептуальна основа містить виклад концепцій, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення. Концептуальна основа розроблена Радою Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку яка містить: мету фінансових звітів; якісні характеристики інформації, наведеної у фінансових звітах; визначення та порядок визначення елементів фінансових звітів; концепції збереження капіталу.

Концептуальна основа не входить до складу МСБО. Подальше вдосконалення стандартів сприяє узгодженню МСБО з Концептуальною основою.

Міжнародні стандарти використовуються: як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах світу; як міжнародний базовий підхід тими країнами, які розробляють свої власні вимоги.

Більша частина положень національних стандартів провідних розвинених країн (США, Великобританії, Канади, Німеччини, Японії) має автономні

стандарти, що збігаються з МСБО. Для багатьох країн МСБО є відправною точкою, які створюють національні стандарти (Китай та інші країни Азії, Центральної Європи).

Ще однією відмінністю є форма стандартів. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) України за своєю формою є здебільшого регламентуючими. Прикладом може бути подання фінансової звітності, тобто інформації про фінансовий стан, показники діяльності та рух грошових коштів підприємства, що є корисною при прийнятті економічних рішень. Так, виклад звітів про баланс, про фінансові результати є стандартизованим для всіх підприємств, відповідно – розкриття інформації подається у вигляді стандартної форми фінансового звіту і не завжди відповідає потребам користувачів чи особливостям підприємств. Така невідповідність розкриття інформації може приводити в деяких випадках до недоотримання користувачами необхідної та важливої для них інформації.

На відміну від західних країн, які користуються МСБО з 70-х років ХХ століття фінансова, звітність в Україні переважно вважається допоміжною функцією. Головна увага приділяється податковій звітності (тобто старі правила бухгалтерського обліку були розроблені для потреб оподаткування), яка майже повністю не відповідає фінансовій звітності, що функціонує в світі.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для розкриття інформації не користуються типовими таблицями. Однак, за вимогами МСБО подана у фінансовій звітності інформація розкривається у примітках та поясненнях до фінансової звітності чи у вигляді прикладів щодо розкриття інформації. Тобто, інформація у фінансовій звітності, яка складена за вимогами МСБО, є доречною та справедливою. Та ж інформація, що є другорядною, вилучена, і це спрощує прийняття об'єктивних економічних рішень.

ІІІ. Результати дослідження. Однією з вагомих складових фінансової звітності є звіт про витрати, зокрема про витрати на персонал. Інформація про витрати на персонал повинна містити інформацію, яка дозволяє оцінювати здатність підприємств забезпечувати винагороду праці, здійснювати пенсійні

виплати та надавати можливість працевлаштування. Зазначені виплати працівникам відображаються як у балансі (зобов'язання, коли працівник надав послугу в обмін на виплати, що будуть здійснені в майбутньому), так і в Звіті про фінансові результати (витрати, коли підприємство споживає економічну вигоду від послуги, наданої працівником, в обмін на виплати працівникові).

Подання зазначеної інформації відбувається з використанням наступних стандартів бухгалтерського обліку: міжнародного – МСБО 8, 19, 23, 26, 37; національного (в Україні) – (П(С)БО) 6, 11, 16, 26. Відповідність їх наведена у вигляді порівняння між ними, табл. 1 .

Таблиця 1

Відповідність міжнародних та національних українських стандартів бухгалтерського обліку з питань витрат на персонал

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО)	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку України ((П(С)БО))
Концептуальна основа, складання та подання фінансових звітів	–
МСБО 8 “Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки”	(П(С)БО) 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”
МСБО 19 “Виплати працівникам”	(П(С)БО) 26 “Виплати працівникам”
МСБО 23 “Витрати на позики”	(П(С)БО) 16 “Витрати”
МСБО 26 “Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення”	(П(С)БО) 26 “Виплати працівникам”
МСБО 37 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”	(П(С)БО) 11 “Зобов'язання”

Питання витрат на персонал відображається п'ятьма міжнародними стандартами, а в Україні і чотирма.

Результати дослідження. Механізм витрат на персонал в міжнародних стандартах зафіксовано більш детально ніж в національних стандартах бухгалтерського обліку України. Більш чітко це просліджується при порівнянні між собою окремих стандартів на відповідність: МСБО 19 та (П(С)БО) 26 з ідентичною назвою “Виплати працівникам”.

Розрахунки з працівниками за міжнародними стандартами регулюються МСБО 19 “Виплати працівникам”. Даний стандарт визначає п'ять категорій виплат працівникам: короткострокові виплати працівникам; виплати по закінченню трудової діяльності; інші довгострокові виплати працівникам; виплати при звільненні працівників; компенсаційні виплати інструментами

капіталу підприємства. Кожна з категорій складається з статей виплат.

Так, короткострокові виплати працівникам – це заробітна плата працівникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення; короткострокові компенсації за відсутність працівника (оплачена щорічна відпустка та оплачена тимчасова відсутність); участь у прибутку та премії, що підлягають сплаті протягом 12 місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги; не грошові виплати (медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників.

Виплати по закінченню трудової діяльності, це пенсійне забезпечення (пенсії); інші виплати по закінченню трудової діяльності, такі як страхування життя та медичне обслуговування по закінченню трудової діяльності.

Щодо пенсійних зобов'язань, то практика обліку тут неоднорідна. В різних країнах існують різні підходи до того, наскільки точно слід встановлювати пенсійні зобов'язання і в якій мірі вони повинні бути забезпечені платежами в окремі пенсійні фонди. В узагальненому вигляді всі пенсійні схеми можна поділити на дві категорії: програми з визначеним внеском та програш, з визначеною сумою;

Для програм з визначеним внеском – сума виплат, що її отримає працівник по закінченні трудової діяльності, визначається за сумою внесків, сплачених підприємством (а також можливо, й працівником) до програми виплат по закінченню трудової діяльності або до страхової компанії, разом із прибутками від інвестування, внесків.

Законодавством обумовлено також створення державних програм, що підпорядковані національним або місцевим державним органом, або іншим (наприклад, незалежне агентство, створене спеціально з цією метою), які не контролюються з боку підприємств, що звітуються.

Пенсійне забезпечення у більшості розвинених країн здійснюється з використанням трьох джерел: державних пенсійних систем (в межах державного соціального страхування); пенсійних систем підприємців-

роботодавців; індивідуальних накопичень громадян в недержавних пенсійних фондах, страхових компаніях та інших фінансових установах.

Основними інструментами в багатьох країнах, що забезпечують значну частину населення пенсіями за старістю, у випадку втрат непрацездатності тощо, є пенсійні фонди персоналу підприємств, фірм, профспілок, муніципальних, релігійних та міжнародних організацій. Зазвичай такі фонди називають приватними та виробничими.

В багатьох країнах перевагу надають системам недержавного пенсійного забезпечення (недержавний пенсійний фонд – НПФ). Розмір пенсії з НПФ зазвичай перевищує державну пенсію.

Інші довгострокові виплати працівникам, це довгострокові компенсовані періоди відсутності, такі як додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка; виплати з нагоди ювілеїв; виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю; виплати частки прибутку та премій, що підлягають сплаті після 12 місяців або тривалішого терміну після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги; відстрочені компенсації, сплачені після 12 місяців або тривалішого терміну закінчення періоду, в якому вони виконані.

Виплати при звільненні визнаються на підприємстві при наявності детального офіційного плану звільнення, це сума при звільненні за кожною класифікацією ставки заробітної плати або за кожним типом посадових обов'язків.

Компенсаційні виплати інструментами капіталу підприємства, це акції, опціони на акції та інші інструменти капіталу, випущені для працівників за вартістю, нижчою від справедливої вартості, за якою ці інструменти були б випущені для третьої сторони; виплати грошовими коштами, сума яких залежатиме від майбутньої ринкової ціни акцій підприємства, що звітує.

Національне П(С)БО 26 “Виплати працівникам” розроблено у повній відповідності до МСБО 19 “Виплати працівникам” визначає п'ять категорій виплат працівникам: поточні виплати працівникам; виплати при звільненні;

виплати по закінченні трудової діяльності; виплати працівникам інструментами власного капіталу; інші довгострокові виплати працівникам.

За національним (П(С)БО) 26 “Виплати працівникам” статті виплат зазначені лише для поточних виплат працівникам, які 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 закінченню періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу тощо. Решта категорій виплат не має постатейного поділу.

За національним (П(С)БО) 26 “Виплати працівникам” визначаються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками.. Перелічені в національному (П(С)БО) 26 “Виплати працівникам” виплати характеризуються термінологічними визначеннями, а також детальними поясненнями щодо віднесення фактичних виплат працівникам до того чи іншого виду виплат.

Слід відзначити, що національне (П(С)БО) 26 “Виплати працівникам” трактує “виплати по закінченню трудової діяльності” відповідно до МСБО 19, зокрема суть програм з визначеним внеском та програм з визначеною сумою. Однак, в Україні діюча солідарна пенсійна система не відповідає механізму обліку за міжнародними вимогами, тобто облік пенсійних систем є різним.

Зміни в пенсійній системі, що відбуваються зараз в Україні дозволять формувати пенсійні системи із зазначених (за МСБО) джерел фінансування, обліковувати їх за сучасними вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку, що дозволить досягти подальшого збільшення питомої ваги витрат на утримання персоналу в операційних витратах.

Порівнюючи міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 “Забезпечення, передбачені зобов’язання та непередбачені активи” з національним Положенням (стандартами) бухгалтерського обліку 11

“Зобов’язання” України констатуємо, що стосовно обліку оплати праці в системі МСБО існує три види зобов’язань, пов’язаних з обліком заробітної плати: заборгованість із виплати заробітної плати, заборгованість за податками, що стягуються з заробітної плати, заборгованість за іншими утриманнями із заробітної плати.

Зважаючи на зазначений міжнародний розподіл зобов’язань національний (П(С)БО) 11 “Зобов’язання” відображає як теперішні, так і майбутні зобов’язання (зокрема, створення резерву виплат на відпустки).

Однією з особливостей є те, що забезпечення і відшкодування витрат (при виникненні подій зобов’язання) може використовуватись для покриття лише тих витрат для яких воно було створено. Тобто цільове призначення щодо кожного виду зобов’язань має важливе значення у формуванні частки витрат на оплату праці.

Основним, що необхідно зазначити, є те, що національне (П(С)БО) “Зобов’язання” не містить визначення нарахування. За МСБО 37 “Забезпечення, передбачені зобов’язання та непередбачені активи” нарахування – це зобов’язання оплатити товари або послуги, які були отримані або надані, але не були сплачені, на них не були виставлені рахунки і вони не були офіційно узгоджені з постачальником, включаючи суми, які підлягають виплаті працівникам (наприклад, суми, пов’язані з нарахованою оплатою відпусток).

Складові елементи і МСБО 37 “Забезпечення, передбачені зобов’язання та непередбачені активи” і (П(С)БО) 11 “Зобов’язання” є практично ідентичними як і для кожного класу забезпечень підприємству, (наприклад, балансова вартість на початок і кінець періоду; додаткові забезпечення; використані та невикористані суми протягом періоду; сума очікуваного відшкодування витрат тощо), так і для кожного виду непередбачених зобов’язань (наприклад, стислий опис зобов’язання та його сума; невизначеність щодо суми або строку погашення; сума очікуваного погашення зобов’язання іншою стороною).

За МСБО 37 надання порівняльної інформації не вимагаються. За

національним (П(С)БО) 11 для розкриття всієї необхідної інформації підприємства фактично використовують тільки форму № 5. Однак, у більшості випадків таблиця 7 форми № 5 залишається незаповненою, оскільки національне (П(С)БО) 11 “Зобов’язання” не застосовується українськими підприємствами у повному обсязі.

Національне (П(С)БО) 16 “Витрати” розроблено для використання при виявленні об’єму та різновидів ресурсів, що витрачені для виробництва продукції, їх параметрів (натуральних та грошових); кількості безпосередніх витрат у процесі виробництва; можливості оцінити кількість та якість створеного продукту праці. (П(С)БО) 16 “Витрати” визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

Зокрема, слід зазначити (з погляду авторів статті), що у примітках до фінансової звітності (п. 32 П(С)БО 16 “Витрати”) необхідно розкривати: склад і суми витрат статей “Інші операційні витрати” та “Інші витрати” Звіту про фінансові результати; склад і суми доходів і витрат за кожною надзвичайною подією; склад і суми витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі валового капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками).

Однак, ці вимоги (розкриття інформації) підприємствами практично не виконуються. А та інформація, що подається є або занадто укрупненою, закодованою загальними назвами або зовсім незрозумілою для користувачів. Стаття “Інші витрати” вимагає особливого контролю, у зв’язку з тим, що вона включає значну частку витрат на оплату праці. Також (П(С)БО) 16 “Витрати” витрати на оплату праці детально не розглядає.

IV. Висновки. Фінансова звітність за Міжнародними стандартами має наступні переваги у порівнянні з фінансовою звітністю складеною за національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 1–6 України:

більш детальне подання даних про реалізацію: собівартість реалізованої

продукції, адміністративні витрати, витрати на продаж та інші витрати;

інші доходи та витрати подаються в розрахунку на те, щоб запобігати виникненню недостовірної інформації в Звіті про прибутки та збитки;

рівень деталізації у поданні доходів та витрат у Звіті про прибутки та збитки за МСБО має на меті розкривати найбільш вагомні матеріальні суми та галузеві особливості, представником якої є компанія.

І, загальний висновок: хоча всі національні стандарти бухгалтерської обліку України 1–31 ґрунтуються на міжнародних стандартах бухгалтерського, вони не є ідентичними, А останні зміни у 2003–2004 рр., що були внесені до МСБО, значно поглибили існуючі між ними розбіжності. Таким прикладом може бути склад операційних витрат з реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16 липня 1999 р.

2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 1997. Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998 (з подальшими змінами).

3. Національні (Положення) стандарти бухгалтерського обліку П(С)БО 1-25 (введені в дію у 2000 – 2002 роках) із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 25 листопада 2002 року за № 989; Газета “Все про бухгалтерський облік” № 14(802) від 13 лютого 2003 р., П(С)БО 26 “Виплати працівникам”, газета № 121 від 18 грудня 2003 р.

4. Інструкція із статистики заробітної плати. Затверджена Держкомстатом України від 13 січня 2004 р. Зареєстрована Міністерством юстиції України 27 січня 2004 року за № 114/8713.

5. Ткач В.Н. Ткач М.В. Международная система учёта и отчётности. – М.: Финансы и статистика, 1991 – 100 с.

6. Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні. Посібник з бухгалтерського обліку. Проект Тасі Європейського Союзу, Київ, 2004 р. с.20.