

УДК 657.1.012.1

В.С. Лень, канд. екон. наук**М.П. Штупун**, аспірант

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ: ПОНЯТТЯ, СТРУКТУРА ТА ОБЛІК**В.С. Лень**, канд. екон. наук**М.П. Штупун**, аспірант

Черниговский национальный технологический университет, г. Чернигов, Украина

ВИПЛАТЫ РАБОТНИКАМ: ПОНЯТИЕ, СТРУКТУРА И УЧЕТ**Vasyl Len**, PhD in Economics**Maryna Shtupun**, PhD student

Chernihiv National University of Technology, Chernihiv, Ukraine

EMPLOYEE BENEFITS: THE CONCEPT, THE STRUCTURE AND THE ACCOUNTING

Розглянуто сутність поняття «виплати працівникам» як категорії бухгалтерського обліку. Доведено, що визначення поняття «виплати працівникам», наведене в МСБО 19 «Виплати працівникам», є обмеженим і не повною мірою відображає його сутність та об'єкти обліку. Обґрунтовано авторське визначення виплат працівникам: виплати працівникам – це всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно з законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги та у зв'язку з фактом поточних та минулих трудових відносин. Доведено, що виплати працівникам є частиною доходу фізичної особи, отриманого у роботодавця, сукупністю об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з їх поточними та майбутніми доходами, які отримує (отримуватиме) працівник за рахунок підприємства безпосередньо або через третю особу, а також зобов'язання підприємства з передачі працівнику первинних та вторинних інструментів власного капіталу. Наведено рахунки витрат, зобов'язань та забезпечень, пов'язаних з виплатами працівникам.

Ключові слова: виплати працівникам, поняття, структура, облік.

Рассмотрена сущность понятия «выплаты работникам» как категории бухгалтерского учета. Доказано, что определение понятия «выплаты работникам», приведенное в МСБУ 19 «Выплаты работникам», является ограниченным и не в полной мере отражает его сущность и объекты учета. Обосновано авторское определение выплат работникам: выплаты работникам – это все формы текущей и будущей компенсации и дополнительных благ, предоставляемых субъектом хозяйствования самостоятельно или через третье лицо работнику и членам его семьи согласно законодательства и внутренней практики в обмен на будущие, текущие и прошлые услуги и в связи с фактом текущих и прошлых трудовых отношений. Доказано, что выплаты работникам являются частью дохода физического лица, полученного у работодателя, совокупностью объектов бухгалтерского учета, связанных с их текущими и будущими доходами, которые получает (будет получать) работник за счет предприятия непосредственно или через третье лицо, а также обязательства предприятия по передаче работнику первичных и вторичных инструментов собственного капитала. Приведены счета затрат, обязательств и обеспечений, связанных с выплатами работникам.

Ключевые слова: выплаты работникам, понятие, структура, учет.

The essence of the concept “employee benefits” as a category of accounting is examined in the article. It is proved, that the definition of the concept “employee benefits”, which is given in IAS 19 “Employee benefits”, is limited and does not fully reflect its essence and objects of accounting. The author's definition of the term “employee benefits” is grounded: employee benefits – are all forms of the current and future compensation and additional benefits provided by the entity, independently or through a third person, to the employee and members of his family according to the legislation and internal practice in exchange for future, current and past services and in connection with the fact of current and past employment relationships. It is proved, that employee benefits are part of the individual's income received from the employer, the complex of objects of accounting related to their current and future income, which gets (will get) the employee at the expense of the company directly or through a third person and liabilities of the enterprise to transfer of primary and derivative instruments of owned capital to employee. The accounts of expenses, liabilities and cover funds related to employee benefits are given in the article.

Key words: employee benefits, concept, structure, accounting.

Постановка проблеми. Виплати працівникам є однією з суттєвих складових сукупних витрат будь-якого підприємства та одним із складних об'єктів бухгалтерського обліку, які включають у себе досить значний перелік виплат, кожен з яких має свої особливості відображення як у бухгалтерському обліку, так і у зовнішній звітності підприємства. Рівень виплат працівникам та їх структура мають також велике соціальне значення і впливають не лише на поточні, а й на майбутні показники діяльності підприємства. У зв'язку з цим питання розуміння суті виплат працівникам, їх структури та обліку є актуа-

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

льними, що є досить важливою основою для обґрунтування їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, у фінансовій звітності та звітності з корпоративної соціальної відповідальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження, пов'язані з виплатами працівникам, проводились багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими. Зокрема, А. Шевченко [1], Н.В. Овсяк та О.Ю. Радченко [2] досліджували складові виплат працівникам на підставі міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку та основні їх відмінності й особливості; О.Ф. Ярмолюк та Н.В. Оляднічук досліджували облікові аспекти виплат працівникам підприємства [3; 4]; І.О. Лєско розглядає особливості організації обліку виплат працівникам, резервів на додаткове пенсійне забезпечення та інші виплати персоналу, а також принципи формування витрат на персонал для відображення у звітності гірничо-збагачувальних комбінатів [5]; І.В. Орлов досліджував методику формування та відображення інформації про оплату праці і доходи працівників у частині бухгалтерських розрахунків [6]; О.В. Цятковська вивчала питання організації бухгалтерського обліку виплат працівникам [7]. Н.В. Оляднічук досліджувала також законодавчо-нормативне забезпечення обліку праці, її оплати та інших соціально захищених виплат [4].

Позитивно оцінюючи напрацювання вищеперелічених та інших авторів, слід зауважити, що завдання комплексного дослідження поняття «виплати працівникам» як однієї з основних категорій бухгалтерського обліку та його сутності ними не ставилось. Вирішення цього завдання сприяло б усуненню багатьох теоретичних, методичних та практичних облікових проблем.

Мета статті. На основі викладеного можна сформулювати основну мету дослідження: уточнення трактування поняття «виплати працівникам» як однієї з основних категорій та об'єкта бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Питання відображення в обліку та звітності виплат працівникам регулюються Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [8], крім компенсаційних виплат інструментами власного капіталу, які регулюються окремим стандартом – МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій» [9]. В Українській нормативній базі питання обліку та звітності за виплатами працівникам регулюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [10], а виплати фінансовими інструментами та пов'язаним особам – відповідно до П(с)БО 13 «Фінансові інструменти» [11] та П(с)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [12]. Крім цих основних стандартів, при обліку виплат працівникам також необхідно враховувати вимоги П(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [13], П(с)БО 11 «Зобов'язання» [14], П(с)БО 16 «Витрати» [15], П(с)БО 34 «Платіж на основі акцій» [16].

Слід зазначити, що визначення поняття «виплати працівникам» наведене лише в МСБО 19. Згідно з цим Стандартом виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. В нормативних документах України, у тому числі з питань бухгалтерського обліку, визначення поняття «виплати працівникам» відсутнє. Не знайдено нами і досліджень українських науковців, присвячених глибокому й обґрунтованому розкриттю визначення цього поняття. Як побічний результат дослідження проблем удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства, О. Ф. Ярмолюк визначає «виплати працівникам як компенсаційні платежі за надані послуги працівниками, що акумулюються у складі довгострокових і поточних зобов'язань та забезпечень підприємства» [3]. Аналіз висловлювань у науковій праці І.В. Орлова дозволяє визначити його розуміння виплат працівникам як сукупності оплати праці і доходів працівників [6].

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Для визначення поняття «виплати працівникам» розглянемо структуру таких виплат згідно з міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Структура виплат працівникам за МСБО 19 та П(с)БО 26

Структура виплат працівникам	
За МСБО 19	За П(с)БО 26
1. Короткострокові виплати працівникам, такі як вказані далі, якщо очікується, що вони будуть повністю сплачені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надавали відповідні послуги:	1. Поточні виплати працівникам – виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу:
1.1. заробітна плата;	1.1. заробітна плата за окладами та тарифами;
	1.2. інші нарахування з оплати праці;
1.2. внески на соціальне забезпечення;	1.3. виплати за невідпрацьований час:
1.3. оплачені щорічні відпустки;	1.3.1. щорічні відпустки
1.4. оплачена тимчасова непрацездатність;	1.3.2. інший оплачуваний невідпрацьований час;
1.5. участь у прибутку та преміюванні;	1.1.3. премії та інші заохочувальні виплати;
1.6. негрошові пільги теперішнім працівникам:	1.4. тощо.
1.6.1. медичне обслуговування;	
1.6.2. надання житла;	
1.6.3. надання автомобілів;	
1.6.4. надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг.	
2. Виплати після закінчення трудової діяльності:	2. Виплати після закінчення трудової діяльності:
2.1. пенсії (наприклад, пенсії та разові виплати при виході на пенсію);	Здійснюються за кожною програмою виплат після закінчення трудової діяльності
2.2. інші виплати після закінчення трудової діяльності:	
2.2.1. страхування життя після закінчення трудової діяльності;	
2.2.2. медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності.	
3. Інші довгострокові виплати працівникам:	3. Інші виплати працівникам
3.1. додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі:	3.1. виплати інструментами власного капіталу;
3.1.1. довгострокові відпустки за вислугу років;	3.2. інші довгострокові виплати працівникам.
3.1.2. оплачувані академічні відпустки;	
3.2. виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років;	
3.3. виплати за тривалою непрацездатністю.	
4. Виплати при звільненні	4. Виплати при звільненні

Дані табл. 1 свідчать, що МСБО 19 та П(с)БО 26 виплати працівникам поділяють на 4 однакові групи. Проте у МСБО 19 наводиться суттєво більш детальний, порівняно з П(с)БО 26, але не вичерпний перелік виплат, що входять до груп. У зв'язку з тим, що згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [17] національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним, розглянемо сутність складових виплат працівникам згідно з МСБО 19.

Перелік виплат працівникам, перелічених у МСБО 19, свідчить, що всі вони є поточними та майбутніми доходами фізичної особи та/або членів його сім'ї, які пов'язані з поточною та минулою працею фізичної особи на конкретному підприємстві (установі, організації) та виплачуються безпосередньо підприємством або через третю особу.

Визначення поняття «доходи працівника» нині в законодавчій базі України немає. Однак згідно з п. 1.2 ст. 1 вже не чинного Закону України «Про податок з доходів фізич-

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

них осіб» під доходом фізичної особи розумілась – сума будь-яких коштів, вартість матеріального і нематеріального майна, інших активів, що мають вартість, у тому числі цінних паперів або деривативів, одержаних платником податку у власність або нарахованих на його користь, чи набутих незаконним шляхом (кошти або майно (немайнові активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, підтверджених обвинувальним вироком суду, незалежно від призначеної ним міри покарання) протягом відповідного звітного податкового періоду з різних джерел як на території України, так і за її межами [18]. У цьому визначенні джерела доходу не деталізуються і можуть бути різними, але **щодо виплат працівнику, то джерелом виплати є кошти конкретного підприємства**. Визначення доходу в Законі наводилось з метою оподаткування, а не обліку, а тому є й інші відмінності між поняттями «доходи фізичної особи» і «виплати працівникам». Зокрема, до виплат працівнику не належать доходи внаслідок крадіжки фізичної особи, навіть на підприємстві, на якому він працює. Не входять до виплат працівника і доходи, отримані за цивільно-правовими договорами, які не передбачають виконання робіт (наприклад, оплата за оренду приміщення працівника або компенсація за зношування інструментів, належних працівникам, тому що їх отримання не пов'язане з працею працівника на підприємстві).

Різняться виплати працівникам від доходу фізичної особи для цілей оподаткування і періодом отримання. Якщо у нормативній базі з оподаткування йдеться про доходи за звітний період, то «виплати працівникам» включають як доходи звітного, так і очікувані доходи у майбутньому.

З викладеного можна зробити висновок, що виплати працівникам є складовою доходів фізичних осіб.

Короткострокові виплати працівникам. Насамперед, до них належить заробітна плата, яка складається з основної заробітної плати, додаткової заробітної плати (виплати за невідпрацьований час, участь у прибутку тощо), інших заохочувальних та компенсаційних виплат, склад яких визначено Інструкцією зі статистики заробітної плати [19]. При цьому слід враховувати, що частина перелічених в Інструкції заохочувальних та компенсаційних виплат не є об'єктом для нарахування єдиного внеску, а тому й не належить до фонду оплати праці. Зокрема, це: оплата за навчання в навчальних закладах дітей працівників підприємства; вартість путівок на лікування і відпочинок або суми компенсацій, видані замість путівок; екскурсії і мандрівки; здешевлення вартості харчування працівників як готівкою, так і за безготівковими розрахунками в їдальнях, буфетах, профілакторіях; витрати на погашення позик, виданих працівникам підприємств для поліпшення житлових умов, включаючи кошти для погашення первинних внесків для вступу в житловий кооператив та на індивідуальне будівництво, придбання садових будинків і обзаведення домашнім господарством; витрати на благоустрій садівничих товариств (будівництво доріг, енерго- і водопостачання, осушення та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів. Такі виплати не є заробітною платою, а іншими витратами підприємства; їх можна об'єднати в одну групу – додаткові блага (грошові та негрошові пільги теперішнім працівникам).

Таким чином, в узагальненому вигляді поточні виплати працівникам включають у себе заробітну плату та додаткові блага. Частина додаткових благ передбачається національним законодавством (Кодексом законів про працю України [20], Законами України «Про оплату праці» [21], «Про відпустки» [22], «Про колективні договори та угоди» [23], «Про прожитковий мінімум» [24], «Про пенсійне забезпечення» [25], «Про недержавне пенсійне забезпечення» [26] та ін.), а інша – підприємством самостійно (колективним договором, умовами контрактів, Положеннями про фонди споживання тощо).

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Згідно з МСБО 19 виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін **на послуги, надані працівниками. У визначенні йдеться про послуги надані у минулому (минулу працю).** Проте це не завжди так. Наприклад, одноразова допомога на самого працівника і на кожного члена сім'ї, який переїжджає, пов'язана лише з майбутніми послугами працівника підприємству. Тобто може бути ситуація, коли така допомога видана до надання послуг працівником підприємству, тобто за майбутню працю. У цьому разі така допомога може вважатись виплатою працівникам лише після укладення трудового договору (контракту). Тобто основною ознакою такої допомоги є наявність укладеного трудового договору (чи іншого розпорядчого документа про прийняття на роботу). Така допомога не входить до фонду заробітної плати, а є по суті додатковим благом. Аналогічна ситуація виникає також у багатьох випадках під час працевлаштування випускників навчальних закладів.

Згідно з Конвенцією про захист заробітної плати Міжнародної організації праці № 95 «заробітна плата» означає, незалежно від назви й методу обчислення, будь-яку винагороду або заробіток, які можуть бути обчислені у грошах, і встановлені угодою або національним законодавством, що їх роботодавець повинен заплатити, на підставі письмового або усного договору про наймання послуг, працівникові за працю, яку виконано, **чи має бути виконано, або за послуги, які надано, чи має бути надано»** [27]. Тобто під заробітною платою можуть розумітись також аванси та інші виплати за майбутню працю, які є частиною короткострокових виплат працівникам.

Більшість короткострокових виплат працівникам виплачується у періоді їх нарахування та/або у короткостроковій перспективі. Проте є певні короткострокові виплати працівникам, які будуть сплачуватись їм у майбутньому, але належать до поточних витрат підприємства. Так, у багатьох країнах заробітна плата обліковується за методом нетто. Тобто окремо нараховується заробітна плата й окремо суми відрахувань на неї у соціальні фонди (згідно з МСБО 19 належать до виплат працівникам), які окремо списуються на витратні рахунки. У цьому разі виплати будуть здійснені у майбутньому. В Україні нараховується заробітна плата брутто, а тому окремо у цьому випадку ця стаття виплат працівникам відсутня [2]. Проте вона може бути у разі, якщо підприємство за свій рахунок здійснює додаткове перерахування пенсійних внесків за працівника згідно з законодавством чи внутрішніми правилами. У майбутньому працівник може отримати нараховані у поточному періоді виплати також при довгостроковому страхуванні життя.

Виплати після закінчення трудової діяльності. Перелічені в табл. 1 виплати після закінчення трудової діяльності здійснюються переважно за певними програмами, для виконання яких у майбутньому створюються відповідні забезпечення, якщо виплати будуть здійснюватись підприємством (установою, організацією) безпосередньо з відображенням витрат у минулих поточних періодах. Якщо виплати будуть здійснюватись третьою особою, то забезпечення не створюються. Виплати за такими програмами працівнику та/або членам його сім'ї здійснюються у грошовій та/або натуральній формі. За своєю суттю такі виплати є додатковим благом.

Інші довгострокові виплати працівникам. До цих виплат входять виплати, які належать до фонду заробітної плати (додаткові оплачувані періоди відсутності на роботі; виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років) та не належать (виплати за тривалою непрацездатністю). Всі ці виплати пов'язані з минулими послугами працівника підприємству і за ними також необхідно створювати забезпечення на основі наявних у суб'єкта бухгалтерського обліку документів та прогнозів.

Виплати при звільненні поділяють на 2 види: виплати, які підлягають сплаті в результаті рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

виходу на пенсію; виплати, що підлягають сплаті в результаті рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати. Для таких виплат можуть створюватись поточні та/або довгострокові забезпечення. Перелік та склад забезпечень підприємство здійснює самостійно, виходячи з необхідності та доцільності.

Певні виплати працівникам пов'язані з розміром заробітної плати (наприклад, оплата відпусток, пенсії), а деякі – не пов'язані (зокрема, медичне обслуговування та виплати з нагоди ювілеїв) або мають опосередкований зв'язок з розміром заробітної плати.

Наведене дозволяє виділити ознаки виплат працівникам, які наведені в табл. 2.

Таблиця 2

Характерні ознаки виплат працівникам

Ознака	Характеристика ознаки
Час виникнення	З дати укладення трудового договору
Джерело виплат	Працедавець
За що здійснюються виплати	За майбутні, поточні та минулі послуги працівника працедавцю
Особа виплат	Працедавець або третя особа
Кінцева особа – одержувач доходу за виплатами працівникам	Працівник та/або члени його сім'ї, інші утриманці
Періоди виплат	Поточні та майбутні
Порядок визначення нормативів виплат працівникам	Законами та внутрішньою практикою працедавця
Види виплат	Заробітна плата та додаткові блага
Форма виплат	Грошова, матеріальна, послуга, фінансові інструменти

Маючи основні ознаки виплат працівникам, їх можна визначити таким чином: виплати працівникам – це **всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно з законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги та у зв'язку з фактом поточних та минулих трудових відносин.**

Поняття «виплати працівникам» є однією з основних категорій бухгалтерського обліку. В обсяг цього поняття входять ще чотири поняття, визначення яких наведено в МСБО 19 та П(с)БО 26 (рис.), кожне з яких теж включає поняття нижчого рівня.



Рис. Структура поняття «виплати працівникам» як категорії бухгалтерського обліку

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Облік виплат працівникам. Виплати працівникам є сукупністю об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з їх поточними та майбутніми доходами, які отримує (отримуватиме) працівник за рахунок підприємства безпосередньо або через третю особу, а також зобов'язання підприємства з передачі працівнику первинних та вторинних інструментів власного капіталу. Аналіз МСБО 19 та Національних П(с)БО 26, П(с)БО 10, П(с)БО 11, П(с)БО 16 дозволяє виділити рахунки витрат, на які слід списувати, залежно від виду і призначення, нарахування виплат працівникам, а саме: 15 «Капітальні інвестиції», 16 «Довгострокові біологічні активи», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 97 «Інші витрати». Зобов'язання за виплатами відображаються на рахунках: 55 «Інші довгострокові зобов'язання», 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 67 «Розрахунки з учасниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями». У разі створення забезпечень використовується рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». За окремими виплатами працівникам може виникати дебіторська короткострокова або довгострокова заборгованість працівників, яку обліковують відповідно на рахунках 37 «Розрахунки з різними дебіторами» та 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість на інші необоротні активи».

Слід зауважити, що за виплатами працівникам можуть виникати як балансові, так і позабалансові зобов'язання. Наприклад, якщо передбачено у майбутньому передати частку у статутному капіталі, то відображається зобов'язання, а якщо безоплатно передається варант (можливість придбати акції підприємства у майбутньому за визначеною ціною), то вартість варанта списується на інші витрати, а контрактне зобов'язання з продажу акцій відображають на позабалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання».

Висновки і пропозиції. З наведеного вище можна зробити такі висновки і пропозиції:

1) виплати працівникам — це всі форми поточної та майбутньої компенсації та додаткових благ, що їх надає суб'єкт господарювання самостійно або через третю особу працівнику та членам його сім'ї згідно з законодавством та внутрішньою практикою в обмін на майбутні, поточні та минулі послуги та у зв'язку з фактом поточних та минулих трудових відносин;

2) виплати працівникам є сукупністю об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з їх поточними та майбутніми доходами, які отримує (отримуватиме) працівник за рахунок підприємства безпосередньо або через третю особу, а також зобов'язання підприємства з передачі працівнику первинних та вторинних інструментів власного капіталу;

3) «виплати працівникам» є родовим (категоріальним) поняттям бухгалтерського обліку, яке включає в себе видові поняття, визначення яких наведено в міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку, які у свою чергу також включають у себе поняття наступного рівня;

4) економічні, правові та організаційні принципи обліку розрахунків за виплатами працівникам, які перебувають у трудових відносинах з суб'єктом бухгалтерського обліку України регламентуються значною кількістю законодавчих актів України, що вимагає врахування їх вимог при організації обліку;

5) для отримання достовірної інформації для управління та складання внутрішньої і зовнішньої (фінансової та з корпоративної соціальної відповідальності) звітності за виплатами працівникам на кожному підприємстві повинен бути розроблений і затверджений робочий план рахунків, у якому передбачені субрахунки за видами виплат, термінами їх здійснення, видами зобов'язань, за елементами витрат та джерелами;

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

б) подальші дослідження доцільно спрямувати на обґрунтування порядку визнання різних виплат працівникам, їх оцінок, розроблення форм внутрішньої звітності для управління ними та проведення їх інвентаризації.

Список використаних джерел

1. Шевченко А. Облік виплат працівникам за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / А. Шевченко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2013. – Вип. 35(2). – С. 52–58. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpchdtu_2013_35\(2\)__11.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpchdtu_2013_35(2)__11.pdf).

2. Овсяк Н. В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект / Н. В. Овсяк, О. Ю. Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 3 (24). – С. 360–368.

3. Ярмолюк О. Ф. Удосконалення облікового забезпечення управління виплатами працівникам підприємства / О. Ф. Ярмолюк // Ефективна економіка. – 2014. – № 4.

4. Оляднічук Н. В. Бухгалтерський облік розрахунків за виплатами працівникам та його удосконалення [Електронний ресурс] / Н. В. Оляднічук // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2014. – Вип. 84. – С. 149–155. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/zhrpmus_2014_84_24.pdf.

5. Леско І. О. Особливості обліку виплат працівникам на гірничозбагачувальних комбінатах метінвест холдінгу [Електронний ресурс] / І. О. Леско // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10 (3). – С. 416–423. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/escnof_2013_10\(3\)__70.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/escnof_2013_10(3)__70.pdf).

6. Орлов І. В. Проблемні питання обліку виплат працівникам: аналіз дисертаційних робіт [Електронний ресурс] / І. В. Орлов // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2010. – Вип. 18 (1). – С. 141–146. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18\(1\)__24.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2010_18(1)__24.pdf).

7. Цятковська О. В. Основні аспекти організації бухгалтерського обліку виплат працівникам банків [Електронний ресурс] / О. В. Цятковська // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2014. – Вип. 25. – С. 462–466. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2014_25_70.pdf.

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011.

9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Платіж на основі акцій» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237. – Режим доступу : minfin.gov.ua.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. – Режим доступу : minfin.gov.ua.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303. – Режим доступу : minfin.gov.ua.

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

16. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акції»* [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2008 № 1577. – Режим доступу : minfin.gov.ua.

17. *Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

18. *Про податок з доходів фізичних осіб* [Електронний ресурс] : Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/889-15>.

19. *Інструкція* зі статистики заробітної плати [Електронний ресурс] : затв. наказом Держкомстату України від 13.01.2004 № 5. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.

20. *Кодекс законів про працю України* від 10.12.1971 р. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=322-08>.

21. *Про оплату праці* [Електронний ресурс] : Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=108%2F95-%E2%F0>.

22. *Про відпустки* [Електронний ресурс] : Закон України від 15.11.1996 № 504/96-ВР. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>.

23. *Про колективні договори та угоди* [Електронний ресурс] : Закон України від 01.07.1993 р. № 3356-XII. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3356-12>.

24. *Про прожитковий мінімум* [Електронний ресурс] : Закон України від 15.07.1999 р. № 966-XIV. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/966-14>.

25. *Про пенсійне забезпечення* [Електронний ресурс] : Закон України від 05.11.1991 р. № 1788-XII. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1788-12>.

26. *Про недержавне пенсійне забезпечення* [Електронний ресурс] : Закон України від 09.07.2003 р. № 1057-IV. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1057-15>.

27. *Конвенція про захист заробітної плати* № 95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/993_146.