

*к.п.н., докторант, Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, Вінницький торговельно-економічний інститут
КНТЕУ, Україна; e-mail: nina.ovsyuk@mail.ru*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В КОНТЕКСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Анотація. У статті розглянуті основні відмінні характеристики між П(С)БО 26 “Виплати працівникам” та МСБО (IAS) 19 “Виплати працівникам”. Визначено необхідність та практичну невідворотність впровадження міжнародних стандартів у національну практику ведення бухгалтерського обліку. Здійснено порівняння основних характерних рис вітчизняного та міжнародного стандартів з виплат працівникам. Оскільки МСБО (IAS) 19 є досить детальним та ґрунтовним документом, який у повній мірі розкриває теоретичні та практичні нюанси виплат працівникам по окремих категоріях, то в результаті дослідження пропонується переглянути вітчизняний досвід класифікації та обліку виплат працівникам та зробити національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в більшій мірі практично спрямованими та розгалуженими.

Ключові слова: виплати працівникам, короткострокові виплати, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 2; бібл.: 12

Ovsyuk N. V.

*candidate of pedagogical sciences, scientific research activity at Zhytomir State Technical University
associate professor of department accounting Vinnytsia Institute of Trade and Economics of Kyiv
National University of Trade and Economics, Ukraine; e-mail: nina.ovsyuk@mail.ru*

ACCOUNTING OF CALCULATION OF EMPLOYEE BENEFITS IN ACCORDANCE WITH APPLICATION OF REQUIREMENTS OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Abstract. In the article the author reveals the main distinguishing characters between National standard 26 Employee Benefit and International Accounting Standard (IAS) 19 Employee Benefit. It is the necessity and practical advantage of introducing International Financial Reporting Standards (IFRS) to national practice of accounting. Suggested the comparison of main typical traits of domestic and IAS Employee Benefit. Owing to the fact that IAS 19 is enough detailed document which reveals fully theoretical and practical nuances of payment of workers of various categories the results of this scientific investigation are fully summarizing and analysis of domestic experience of classification and accounts of payment of workers as well as possibility of practical application of national regulations in accordance with requirement of International Financial Reporting Standards.

Keywords: Employee Benefits, Short Term Employee Benefits, Post- Employment Benefits, Other Long-Term Employee Benefits, Termination Benefits.

Formulas: 0; fig.: 0; tabl.: 2; bibl.: 12

JEL Classification: F 30, J 30, J 39, M 41

Ovsyuk N. V.

*к.п.н., докторант, Житомирский государственный технологический университет, доцент
кафедры бухгалтерского учета, Винницкий торгово-экономический институт КНТЕУ,
Украина; e-mail: nina.ovsyuk@mail.ru*

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАССЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА В КОНТЕКСТЕ ПРИМЕНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Аннотация. В статье рассмотрены основные отличительные характеристики между П(С)БУ 26 “Выплаты работникам” и МСФО 19 “Вознаграждения работникам”. Определена необходимость и практическое преимущество внедрения международных стандартов в национальную практику ведения бухгалтерского учета. Проведено сравнение основных характерных черт отечественного и международного стандартов по выплатам работникам. Определено, что МСБУ 19 является достаточно подробным и обстоятельным документом, который в полной мере раскрывает теоретические и практические нюансы выплат работникам по отдельным категориям. Результатом проведенного исследования является более полное обобщение и анализ отечественного опыта классификации и учета выплат работникам, а также возможность практического применения национальных положений в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

Ключевые слова: выплаты работникам, краткосрочные вознаграждения, выплаты по окончании трудовой деятельности, другие долгосрочные выплаты работникам, выплаты при увольнении.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 2; библи.: 12

Вступ. В сучасних умовах розвитку України міжнародні економічні відносини та уніфікація економічного простору між державами набувають все більшого значення. Оскільки вітчизняні суб'єкти господарювання прагнуть міжнародної співпраці та кооперації, залучення іноземних інвестицій, а також стандартизації виробництва відповідно до міжнародного рівня, інформаційне забезпечення також має бути налаштоване відповідно до загальноприйнятих міжнародних стандартів, що в подальшому забезпечить зрозумілість, порівнянність та прозорість усіх фінансових показників діяльності підприємств. Найважливіше значення в процесі забезпечення інформацією як управлінського персоналу, так і закордонних інвесторів відіграє бухгалтерський облік. Адже саме завдяки показникам облікової інформації може бути проаналізований стан активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства, а також динаміка доходів та витрат підприємства за певний звітний період.

На шляху до міжнародної уніфікації ведення бухгалтерського обліку у світі все більшу увагу приділяють Міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ), адже на даний час вони набувають важливого значення на шляху до стабільних міжнародних відносин як між окремими підприємствами, так і на міжнародному рівні.

Процес реформування бухгалтерського обліку у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності неминуче повинен впливати на всі об'єкти бухгалтерського обліку. Основними об'єктами, що характеризують фінансовий стан підприємства є активи, зобов'язання та власний капітал. Аналізуючи склад зобов'язань, слід виділити одне із найважливіших складових – зобов'язання з оплати праці, адже воно зачіпає тристоронні інтереси, а саме: підприємства, працівників та держави. На шляху до становлення МСФЗ у нашій країні, слід чітко дослідити усі аспекти регламентації обліку за міжнародними стандартами по кожному об'єкту бухгалтерського обліку і, акцентуючи увагу на зобов'язаннях підприємств, зумовлених нарахуванням заробітної плати та інших виплат працівникам, слід визначити спільні та відмінні риси між положеннями (стандартами) ведення бухгалтерського обліку в Україні та міжнародними стандартами фінансової звітності, які регламентують питання оплати праці.

На даний час багато вітчизняних вчених у своїх наукових дослідженнях визначали як загальні тенденції переходу національного обліку до міжнародних стандартів, так і окремі теоретичні, методологічні та організаційні питання обліку оплати праці відповідно до МСФЗ, це зокрема: А.В. Базилук, В.М. Войнаренко, С.М. Галузіна, С.Ф. Голов, Т.Ю. Дружиловська, В.М. Костюченко, Н.А. Пономарьов, Т.В. Сковруньська, Я.В. Соколов, С.В. Тиворчук, Б. Хілл та інші. Однак, на даний час, попри зрозумілість мети переходу до застосування міжнародних стандартів, особливо серед

практикуючих бухгалтерів залишається багато нез'ясованих положень міжнародних стандартів, а також аналогій між діючою практикою та вимогами трансформації стосовно тих чи інших зобов'язань з оплати праці.

Постановка завдання. Для встановлення ступеня близькості між національними та міжнародними стандартами ведення обліку розрахунків з оплати праці постає завдання здійснити порівняльний аналіз МСБО (IAS) 19 “Виплати працівникам” та П(С)БО 26 “Виплати працівникам”, а також обґрунтувати доцільність трансформації обліку відповідно до міжнародних норм, розробити подальші шляхи гармонізації обліку в частині оплати праці.

Результати дослідження. Між МСФЗ та національними П(С)БО існують значні відмінності, що призводить до суттєвих розходжень між фінансовими звітами, складеними за міжнародними і національними стандартами, хоча аудиторські докази в обох випадках залишаються тотожними. Одним з рішень, яке в довгостроковому плані буде корисним для України, буде повний перехід обліку в Україні на МСФЗ. Теоретично, МСФЗ та національні П(С)БО мають бути тотожними. Однак, до українського законодавства не були включені повні формулювання стандартів МСФЗ. Чинне українське законодавство ґрунтується на МСФЗ, однак воно не містить прямого перекладу відповідних стандартів МСФЗ. У визначеннях цих стандартів є багато пропусків, змін і доповнень, яких немає в МСФЗ, однак які, після їх ухвалення, стали частиною національних П(С)БО. Якщо звітність ґрунтується на місцевих (національних) стандартах, які суттєво відрізняються від міжнародних, це незмінно призводитиме до розбіжності результатів, що унеможливило б надійне співставлення показників українських підприємств з показниками їх іноземних конкурентів без трансформування їх фінансової звітності [1, с. 4].

У Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, зазначено, що “на даний час сформовано систему бухгалтерського обліку, яка відповідає міжнародним стандартам, враховує правові норми провадження підприємницької діяльності, методологічно і методично забезпечує збирання та накопичення інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання в Україні, що сприяло створенню умов для складення достовірної фінансової звітності, яка використовується власниками (засновниками), інвесторами, банківськими установами, працівниками, для визначення рівня прибутковості, конкурентоспроможності, економічного потенціалу та інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання. Зіставлення показників фінансової звітності сприяє формуванню бази інформації з економічних питань для аналізу ефективності функціонування суб'єктів господарської діяльності, виконання фінансових планів, розрахунку прогностичних показників розвитку суб'єктів господарювання та відповідних макроекономічних показників”[2].

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) представляють собою важливу міжнародну систему загальновизнаних принципів бухгалтерського обліку. Вони широко застосовуються і прийняті як основи підготовки фінансової звітності в багатьох країнах. Визнанням корисності звітності, яка складається за МСФЗ, є той факт, що вже сьогодні більшість фондових бірж (наприклад, Лондонська) допускає представлення її іноземними емітентами для котирування цінних паперів [3, с. 1165].

Міжнародні стандарти фінансової звітності приділяють велику увагу розрахункам з оплати праці в окремих стандартах (табл. 1). Винагороди та фінансові компенсації, що виплачуються працедавцем своїм працівникам розглядаються в МСБО (IAS) 19 “Виплати працівникам”. Питання обліку пенсійного забезпечення визначається в МСБО (IAS) 26 “Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення”.

Таблиця 1

*Порівняльна характеристика П(С)БО 26 “Виплати працівникам”
та МСФЗ 19 “Виплати працівникам” [4;5]*

<i>Ознака</i>	<i>Облік в Україні</i>	<i>МСФЗ</i>
Наявні стандарти	П(С)БО 26 “Виплати працівникам”	МСБО 19 “Виплати працівникам”, (додатково слід враховувати МСБО 26 “Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення” та МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”)
Сфера застосування	застосовуються роботодавцями-підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які складають фінансову звітність за МСФЗ)	застосовується працедавцями при обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”
Визначення виплат працівникам	не зазначено	це всі форми компенсації, що їх надає суб’єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками
Склад виплат працівникам	короткострокові виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати	короткострокові виплати працівникам; виплати по закінченні трудової діяльності; інші довгострокові виплати працівникам; виплати при звільненні

Порівнюючи національні та міжнародні стандарти, потрібно відмітити, що МСБО 19 “Виплати працівникам” є більш змістовним ніж П(С)БО 26 “Виплати працівникам”, має кращу структуру та обґрунтування усіх питань, що розглядаються (навіть порівнюючи обсяги даних стандартів стає зрозумілою широта обґрунтування обліку зобов’язань з виплат працівникам за МСБО 19 “Виплати працівникам” (161 пункт), у порівнянні з П(С)БО 26 “Виплати працівникам” (34 пункти)). Проте, слід відмітити, що за своєю логічною структурою дані стандарти є досить наближені за своїм змістом, що можна пояснити прагненнями зблизити норми національного обліку у відповідність до міжнародних. Як зазначає Галузіна С.М.: “національний стандарт за змістом майже не має розбіжностей з міжнародним, крім того, що в ІАС 19 корисної інформації все-таки більше [6, с. 96].

Аналізуючи відмінності між МСБО 19 “Виплати працівникам” та П(С)БО 26 “Виплати працівникам”, досить чітко виділяється розбіжність у категоріях виплат працівникам. З метою оцінки та відображення в обліку зобов’язань з оплати праці МСБО 19 “Виплати працівникам” розподіляє їх на чотири основні категорії (табл. 2).

Аналізуючи наявні категорії виплат працівникам та вимоги до їх облікового відображення, можна стверджувати, що в рамках міжнародних стандартів даному питанню приділено велику увагу, оскільки в МСБО 19 “Виплати працівникам” досить ґрунтовно та обширно регламентуються питання визнання, оцінки, облікового відображення та відображення у фінансовій звітності усіх можливих виплат працівникам зі сторони суб’єктів господарювання. У національній регламентації обліку зобов’язань з оплати праці на жаль, відсутня така деталізація, і попри наявність багатьох норм обліку оплати праці, вони не є систематизовані та рекомендовані для єдиного загальнодержавного рівня використання в системі бухгалтерського обліку оплати праці. Елементарним доказом недостатнього ступеня розробленості П(С)БО 26 “Виплати працівникам” є відсутність визначення поняття “виплати працівникам” (безпосереднє тлумачення назви положення), що в МСБО 19 “Виплати працівникам” трактується як всі форми компенсації, що їх надає суб’єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками.

Таблиця 2

Характеристика виплат працівникам відповідно до МСБО 19 “Виплати працівникам”

Види виплат працівникам	Характеристика	Особливості обліку виплат
Короткострокові виплати працівникам	заробітна плата, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові пільги теперішнім працівникам (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг). Також до даної категорії входять відрахування на соціальне забезпечення, які підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців	при нарахуванні короткострокових винагород в обліку і звітності визнаються зобов'язання і витрати. Проте витрати визнаються лише в тому випадку, якщо у відповідності з іншими міжнародними стандартами дані суми не включаються у собівартість активу, наприклад, відповідно до МСБО 2 “Запаси” суми оплати праці включаються в вартість запасів, якщо вони безпосередньо пов'язані зі створенням цих запасів). Дані зобов'язання не дисконтуються
Виплати по закінченні трудової діяльності	пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності	зобов'язання даної групи оцінюються за дисконтованою вартістю. Обліковий механізм виплат по закінченню трудової діяльності є досить складним, і тому вимоги та інструкції стосовно них розроблені також в окремому стандарті – МСБО 26 “Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення”
Інші довгострокові виплати працівникам	включають додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію, якщо вони підлягають сплаті після завершення дванадцяти місяців після закінчення періоду або пізніше	сума, визнана як зобов'язання щодо інших довгострокових виплат працівникам, повинна бути чистим підсумком, що складається з таких сум: теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою на кінець звітного періоду мінус справедлива вартість на кінець звітного періоду активів програми (за їх наявності), якими безпосередньо мають бути здійснені розрахунки за зобов'язаннями. Для оцінки даної категорії зобов'язань застосовується дисконтована вартість
Виплати при звільненні	виплати пов'язані із закінченням роботи працівника, а не з її продовженням. Закінчення трудових відносин може бути здійснене як за ініціативою працівника, так і роботодавця	підходи до оцінки зобов'язань відрізняються, в залежності від умов припинення роботи працівника. Якщо виплати при звільненні підлягають сплаті через більш ніж 12 місяців після завершення звітного періоду, їх слід дисконтувати, використовуючи ставку дисконту. Якщо звільнення відбувається внаслідок пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення, оцінка виплат при звільненні має базуватися на кількості працівників, які, як очікується, приймуть цю пропозицію

Систематизовано на основі: [5; 7]

Аналізуючи наявні категорії виплат працівникам та вимоги до їх облікового відображення, можна стверджувати, що в рамках міжнародних стандартів даному

питанню приділено велику увагу, оскільки в МСБО 19 “Виплати працівникам” досить ґрунтовно та обширно регламентуються питання визнання, оцінки, облікового відображення та відображення у фінансовій звітності усіх можливих виплат працівникам зі сторони суб’єктів господарювання. У національній регламентації обліку зобов’язань з оплати праці, на жаль, відсутня така деталізація, і, попри наявність багатьох норм обліку оплати праці, вони не є систематизовані та рекомендовані для єдиного загальнодержавного рівня використання в системі бухгалтерського обліку оплати праці. Елементарним доказом недостатнього ступеня розробленості П(С)БО 26 “Виплати працівникам” є відсутність визначення поняття “виплати працівникам” (безпосереднє тлумачення назви положення), що в МСБО 19 “Виплати працівникам” трактується як всі форми компенсації, що їх надає суб’єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками.

Відмінною рисою міжнародних стандартів є те, що у якості короткострокових виплат для працівників можуть бути застосовані не тільки грошові пільги (у формі надання житла працівникам, робочого автомобіля, медичне обслуговування тощо), а також участь у прибутках підприємств (такі випадки можуть бути прописані на рівні підприємств за допомогою колективно-договірного регулювання, але П(С)БО 26 не розглядає таких випадків).

Деякі виплати, а саме виплати по закінченню трудової діяльності та компенсаційні виплати інструментами власного капіталу, в Україні надаються лише на одиницях підприємств, які засновані на іноземному капіталі [8, с. 43].

Крім того, у відповідності з МСБО 19, до складу короткострокових виплат працівникам, крім заробітної плати входять також внески на соціальне страхування. В системі обліку України, Інструкцією по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій [9] передбачено окремі рахунки 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” та 65 “Розрахунки за страхуванням”, які передбачають розмежування зобов’язань з виплат персоналу та соціальних відрахувань як окремих видів виплат (тобто, українська практика утримання єдиного соціального внеску з працівників додатково навантажує і роботодавців, і працівників та потребує подальшого спрощення). Тобто можна зробити висновки, що загальноприйняті стандарти нарахування та виплати заробітної плати та інших виплат працівникам разом із нарахуванням та утриманням єдиного соціального внеску у порівнянні з міжнародною практикою у деякій мірі є досить складними та потребують подальшого удосконалення та міжнародної уніфікації.

Досліджуючи П(С)БО 26 “Виплати працівникам”, помічено, що попри охоплення у стандарті всіх видів виплат працівникам, у документі наявні лише загальні рекомендації стосовно обліку, основна ж нормативна база та опора для практикуючих бухгалтерів з детальними інструкціями знаходиться в окремих документах, наприклад у Законі України “Про оплату праці”, “Про відпустки”, Інструкції зі статистики заробітної плати та інших.

В науковій літературі гармонізація визначається як усунення відмінностей. Отже, гармонізація обліку являє собою процес зближення національної і міжнародної облікових систем засобами доповнення вітчизняних стандартів обліку та узгодження з МСФЗ з метою прозорості та надійності фінансової звітності суб’єктів господарювання (в першу чергу для інвесторів) задля збільшення можливостей залучення додаткового капіталу та виходу на міжнародні ринки капіталу.

В результаті проведеного дослідження розроблені шляхи гармонізації обліку в частині оплати праці, які полягають у наступному :

- з метою зближення вітчизняного і міжнародного стандартів “Виплати працівникам” доповнити П(С)БО 26 визначенням поняття «виплати

працівникам» (безпосереднє тлумачення назви положення) аналогічно п.7 МСБО (IAS) 19 [11, с.381];

- для приведення у відповідність з вимогами міжнародного стандарту МСБО (IAS) 19 національного П(С)БО 26 сприяти застосуванню пільг у формі надання житла, автомобілів, безоплатних або субсидованих товарів (послуг), медичного обслуговування та ін. шляхом колективно-договірного регулювання, крім цього надавати можливість участі працівників у прибутках підприємства [12, с.487];
- з огляду на міжнародний досвід об'єднання виплат працівникам (до складу короткострокових виплат, крім зарплати входять внески на соціальне страхування) спростити вітчизняну облікову практику, яка передбачає розмежування зобов'язань з виплат персоналу та соціальне страхування як окремі виплати, об'єднавши їх аналогічно МСБО (IAS) 19;
- з урахуванням усталеної практики міжнародний стандарт «Виплати працівникам» наводить обґрунтовану необхідність і порядок формування забезпечення на оплату відпусток працівникам. Вважаємо за необхідне, з метою планування витрат та прогнозування перспективних факторів діяльності господарюючого суб'єкта, рекомендувати підприємствам створювати резерви на виплату відпусток працівникам, що повністю узгоджується з міжнародною практикою;
- для гармонізації з міжнародними стандартами обліку пропонуємо ввести до національного стандарту ілюстративні приклади [11,с.384-385] щодо виплат працівникам за відповідними категоріями.

Отже, порівнявши облікові механізми розрахунків з оплати праці відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку можна стверджувати, що на шляху до уніфікації обліку вітчизняні нормативні документи з бухгалтерського обліку потребують подальшого удосконалення та змін. Крім того, визначивши, що для практикуючих бухгалтерів основні нормативні акти стосовно обліку не завжди є зрозумілими та прозорими, то на наш погляд, аналогічно до міжнародних стандартів, українські положення (стандарти) бухгалтерського обліку, особливо П(С)БО 26 «Виплати працівникам», слід удосконалити за допомогою наочних ситуаційних прикладів бухгалтерського обліку, що допоможе краще зрозуміти механізми багатьох облікових операцій, а також розтлумачити термінологічний словник положення наочно.

Висновки. Таким чином, порівнявши вимоги до ведення обліку зобов'язань з оплати праці відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам», логічним є висновок про необхідність подальшого зближення даних документів за своїм змістом, а також розширення та удосконалення П(С)БО 26 з метою практичної зрозумілості та деталізації. Крім того, як на теоретичному рівні, так і на практиці, слід переглянути категорії виплат працівникам (особливо розмежовані соціальні та пенсійні відрахування) та в подальшому змінити політику їх розмежування, використати міжнародний досвід у напрямі до об'єднання даних виплат в єдину категорію, об'єднавши таким чином національну та міжнародну практику ведення обліку. Такі зміни, на наш погляд, дозволять гармонізувати вітчизняний спосіб ведення обліку з міжнародним, що полегшить подальшу міжнародну співпрацю України з іншими країнами та забезпечить прозорість фінансової інформації.

Література

1. Хілл, Б. Порівняння національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку [Текст] : програма фінансового навчання : проект USAID «Розвиток ринків капіталу» / Б. Хілл. – Київ, 2010. – 37 с.

2. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні від 24 жовтня 2007 р. № 911-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.
3. Применение МСФО [Текст] : в 3-х ч. / пер. с англ. – Москва : Альпина Бизнес Букс, 2007. – Ч. 3. – С. 2265.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс] : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_011/page.
6. Галузіна, С. М. Международный учет и аудит [Текст] : учебное пособие / С. М. Галузіна, Т. Ф. Пуптис. – СПб. : Питер, 2006. – 272 с.
7. Дружиловская Т. Ю. Направления сближения бухгалтерского учета обязательств по оплате труда в России с требованиями МСФО [Текст] / Т. Ю. Дружиловская, Т. В. Игонина // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 6. – С. 2–11.
8. Голов, С. Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування [Текст] / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 43–48.
9. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
10. Сковрунська, Т. В. Гармонізація національної системи розрахунків з оплати праці за міжнародними стандартами [Електронний ресурс] / Т. В. Сковрунська, С. В. Тиворчук. – Режим доступу: <http://irbis-nbuv.gov.ua>.
11. Міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку [Текст]. – Київ : «Видавничий дім «Сварог», 2012. – 734 с.
12. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами [Текст] : практичний посібник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Київ : Лібра, 2004. – 880 с.

Стаття надійшла до редакції 25.02.2014 © Овсюк Н. В.

References

1. Khill, B. (2010). *Porivniannia natsionalnyh polozhen (standartiv) buhgalterskoho obliku z mizhnarodnymy standartamy buhgalterskoho obliku prohrama finansovoho navchannia: proekt USAID «Rozvytok rynkiv kapitalu»*. Kyiv.
2. *Stratehiia zastosuvannia mizhnarodnyh standartiv finansovoi zvitnosti v Ukraini vid 24 zhovtnia 2007 r. № 911-r.* (2007). Available at <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>
3. *Primenenie MSFO* (2007). Moskva: Alpina Biznes Buks.
4. *Polozhennia (standart) buhgalterskoho obliku 26 «Vyplaty pratsivnykam»*: zatverdzheno nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28.10.2003 r. № 601. (2003). Available at <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>
5. *Mizhnarodnyi standart buhgalterskoho obliku 19 «Vyplaty pratsivnykam»*. Available at http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_011/page
6. Haluzyna, S. M., & Puptys T. F. (2006). *Mezhdunarodnyi uchet i audit*. SPb.: Piter.
7. Druzhilovskaya, T. Yu. & Igonina, T. V. (2012). *Napravleniya sblizheniya buhgalterskogo ucheta obyazatelstv po oplate truda v Rossii s trebovaniyami MSFO. Mezhdunarodnyi buhgalterskiy uchet*, 6, 2–11.
8. Holov, S. F. (2008). *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti: vdoskonalennia ta zastosuvannia. Buhgalterskiy oblik i audyt*, 11, 43–48.
9. *Instruktsiia po zastosuvanniu Planu rahunkiv buhgalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii: zatverdzheno nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. № 291.* (1999). Available at <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
10. Skovrunskaya, T. V. & Tyvorchuk, S. V. *Harmonizatsiia natsionalnoi systemy rozrakhunkiv z opłaty pratsi za mizhnarodnymy standartamy*. Available at <http://irbis-nbuv.gov.ua>
11. *Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti ta buhgalterskoho obliku*. (2012). Kyiv: Vydavnychiy dim «Svaroh».
12. Holov, S. F. & Kostyuchenko V. M. (2004). *Buhgalterskiy oblik ta finansova zvitnist za mizhnarodnymy standartamy*. Kyiv: Libra.

Received 25.02.2014

© Ovsyuk N. V.