

УЧЁТ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКАМ: МЕЖДУНАРОДНЫЙ И РОССИЙСКИЙ АСПЕКТ

ACCOUNTING FOR EMPLOYEE BENEFITS: INTERNATIONAL AND RUSSIAN ASPECT OF THE

Аннотация

Международные стандарты финансовой отчетности акцентируют своё внимание на отражении затрат на выплаты краткосрочных и долгосрочных вознаграждений работникам, которые составляют значительную часть затрат организации. И если отражение заработной платы в учете является достаточно простой операцией, то учет затрат на выплаты пенсионных вознаграждений в отчетности работодателя представляет собой одну из сложнейших задач в области финансовой отчетности.

Synopsis

International Financial Reporting Standards focus the attention to reflection of expenses to payments of short-term and long-term remunerations to workers which make considerable part of expenses of the organization. And if salary reflection in the account is rather simple operation, the accounting of expenses for payments of pension remunerations in the reporting of the employer represents one of the most difficult tasks in the field of financial statements.

Вознаграждения работникам регулируются МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам». Первоначально стандарт был утвержден в 1993 г., и позже он подвергся неоднократному редактированию.

Согласно МСФО (IAS) 19, вознаграждениям работникам - это все формы возмещения, которые предприятие предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги.

Цель стандарта - установить правила учета и раскрытия информации о вознаграждении работникам. В общем случае, выполнение работником трудовых обязанностей (понимаемых, как услуга работника компании) за будущее вознаграждение обязывает компанию начислить обязательство. Расход при этом признается, если компания использует выгоды, созданные трудом работника.

Сфера применения - учет вознаграждения работникам, включая пенсионные планы в учете работодателя-участника. Дополнительно, отчетность по пенсионным планам регламентируется МСФО 26.

Стандарт определяет в качестве обязательств компании как юридически обусловленные обязательства, так и обязательства, вытекающие из деловой практики организации.

Характерной особенностью IAS 19 является использование актуарных допущений. Актуарные допущения - это произведенная компанией наилучшая оценка переменных, которые будут определять окончательные затраты на обеспечение вознаграждения по окончании трудовой деятельности.

МСФО 19 подразделяет все вознаграждения на отдельные категории:

- 1) краткосрочные вознаграждения работникам;
- 2) вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- 3) выходные пособия;
- 4) компенсационные выплаты долевыми инструментами;
- 5) другие долгосрочные вознаграждения.

Итак, в условиях стандарта, краткосрочные вознаграждения:

1) признаются в балансе обязательством компании немедленно по факту получения услуг, с зачетом любых ранее выплаченных авансов. Они не дисконтируются;

2) начисление обязательства корреспондирует с начислением расхода периода, исключая вознаграждения, относимые на увеличение себестоимости продукции по МСФО 2. Запасы, основных средств по МСФО 16 и т.п.

При этом в состав краткосрочных вознаграждений входят:

1) заработная плата и взносы на соцстрах;

2) краткосрочные оплачиваемые отпуска;

3) премии, подлежащие выплате в течение двенадцати месяцев после периода, в котором работник оказал услуги;

4) вознаграждения в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные или дотируемые товары или услуги) для занятых в настоящее время работников.

В случае, когда работник оказывает услуги компании в течение отчетного периода, организация должна признать недисконтированную величину краткосрочных вознаграждений данным работникам, которая подлежит выплате в обмен на эти услуги:

1) в качестве обязательства (после вычета всех уже выплаченных сумм);

2) в качестве расхода (за исключением тех сумм вознаграждений, которые другой МСФО требует или разрешает включать в себестоимость актива).

В соответствии с МСФО, учет краткосрочных вознаграждений работникам осуществляется линейным методом, и оцениваются, при этом, на недисконтируемой основе.

Обязательства по планам участия в прибыли и премиям возникают в связи с услугами, оказанными работником, поэтому компания признает затраты по планам участия в прибыли и выплатам премий как расход, а не как распределение чистой прибыли.

В этом случае, указанные выплаты классифицируются как выплаты долевыми инструментами. К долевым инструментам относятся, например, акции и доли участия, а также производные инструменты, условиями которых предусмотрено право на получение акций и долей участия. Данные выплаты часто относятся к долгосрочным.

Что касается долгосрочных вознаграждений работникам, то к ним относят выплаты в срок более чем двенадцать месяцев после окончания периода. Например, оплачиваемый отпуск для работников, которые имеют длительный стаж работы, другие долгосрочные вознаграждения работникам, оплачиваемый творческий отпуск, выплаты к юбилеям или долгосрочные пособия по нетрудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отсроченная компенсация в том случае, если указанные выплаты осуществляются в срок более двенадцати месяцев после окончания периода, в котором они были заработаны.

Так же, в МСФО 19 в зависимости от экономического содержания плана компании вознаграждения по окончании трудовой деятельности классифицируются на планы с установленными взносами и с установленными выплатами.

В отношении планов с установленными взносами предприятие осуществляет фиксированные взносы в адрес отдельного, независимого юридического лица, т.е. в пенсионный фонд, поэтому обязательства компании ограничиваются определенной суммой, которую она согласна внести в данный фонд. Сумма пенсионных выплат будет определяться величиной взносов компании или работника и суммой доходов на вложенные средства в данный фонд, который имел возможность использовать их в своих целях.

По планам с установленными выплатами предполагается, что взносы могут уплачиваться как компанией, так и ее работниками, в полном объеме или частично, как в организацию, так и в фонд, юридически независимый от компании, из которого выплачиваются пенсии работникам. В данном случае обязательства компании заключаются в обеспечении вознаграждений оговоренного размера, а актуарный и инвестиционный риски ложатся непосредственно на компанию.

Пенсионные планы классифицируются как планы с установленными взносами или с установленными выплатами, исходя из всех обстоятельств, в том числе не закрепленных

юридически, но вытекающих из практики. Государственные пенсионные планы учитываются по правилам, установленным для группового плана. Компании не несут обязательств перед работниками сверх законной обязанности платить взносы в пенсионный фонд, поэтому государственные планы учитываются как планы с установленными взносами.

Ненакапливаемые отпуска учитываются в момент наступления отпуска. При этом накапливаемые отпуска учитываются как обязательство при оказании работниками услуг, увеличивающих их права на будущий отпуск (по факту - ежемесячно), даже если отпуск является некомпенсируемым и обязательство может исчезнуть с увольнением работника. Обязательства оцениваются в сумме, предполагаемой к выплате работнику за неиспользованный отпуск, накопленный на отчетную дату.

Выходные пособия, согласно стандарту, выплачиваются в случае намерения организации уволить работника до достижения им пенсионного возраста или решения работника уволиться добровольно.

Что касается, компенсационных выплат долевыми инструментами, то они дают работнику право получить долевыми финансовыми инструментами организации, или сумма обязательств организации перед работниками, находящаяся в зависимости от будущей цены долевыми финансовыми инструментами организации.

Компенсационные выплаты долевыми инструментами включают такие вознаграждения, как:

1) акции, опционы на акции и прочие долевыми инструментами, выпущенные для работников по цене ниже реальной справедливой стоимости, по которой эти инструменты были бы выпущены для приобретения их третьими лицами;

2) денежные выплаты, размеры которых будут зависеть от будущей рыночной цены акций отчитывающейся компании.

МСФО - это стандарты публичной отчетности, которые позволяют достоверно раскрыть информацию о компании. Тем не менее, в российской практике считается в большинстве случаев, что раскрывать информацию об организации следует как можно меньше.

Проект ПБУ «Учет вознаграждений работникам» является аналогом МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам». Но между проектом ПБУ и IAS 19, имеются различия, так как проект более близок к российской модели учёта и правилам составления отчётности.

В данном ПБУ рассматривается порядок учёта затрат на оплату труда работников и оценочных обязательств по их вознаграждениям.

Итак, к вознаграждениям работников относятся все виды выплат работникам за выполнение их трудовых функций, в том числе и в натуральной форме. К ним относятся: заработная плата, включая компенсационные выплаты (доплаты и надбавки, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера), так же стимулирующие выплаты и иные компенсации, непосредственно связанные с выполнением работником трудовых функций (оплачиваемые отпуска - ежегодный, дополнительный, учебный и т.п.; пособия по временной нетрудоспособности и т.п.);

При этом, так же учитываются выплаты в пользу третьих лиц, в том числе и членам семей работников. В их число входят: заработная плата, доплаты, надбавки, премии, отпуска, пособия по временной нетрудоспособности, расходы на лечение, медицинское обслуживание, обучение, питание, компенсация (оплата) коммунальных услуг и т. д.

По новому документу не ведётся учёт таких сумм, как:

- 1) ресурсы, использованные работником при выполнении своих служебных обязанностей;
- 2) затраты организации на обеспечение условий труда работников;
- 3) оплата командировок;
- 4) расчёты по подотчётным суммам;
- 5) средства, затрачиваемые на содержание профсоюзных организаций;

б) выплаты работникам по договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера, а также непосредственно связанные с такими выплатами страховые взносы.

Что касается признания и определения величины вознаграждений работников, то обязательства по вознаграждениям работников признаются в бухгалтерском учете, во-первых, если в соответствии с законодательством, трудовыми, коллективными договорами или другими нормативными актами в результате выполнения работником трудовых функций такие обязательства возникли, и исполнения их организации не избежать.

Во-вторых, с учётом того условия, что в результате выполнения работником своих трудовых функций произойдёт уменьшение экономических выгод организации. В МФСО (IAS 19) такого условия нет.

В-третьих, сумма затрат может быть надёжно и обособленно определена.

Вместе с тем, одновременно признаются и обязательства по выплатам страховых взносов во внебюджетные фонды. При этом обязательства по страховым взносам подлежат бухгалтерскому учёту обособленно от соответствующих обязательств по вознаграждениям работников.

Обязательства по вознаграждению работников можно разделить на краткосрочные и долгосрочные.

Согласно проекту, к краткосрочным вознаграждениям относятся:

- 1) заработную плату;
- 2) краткосрочные оплачиваемые отпуска;
- 3) различные виды премий.

Долгосрочными являются обязательства по вознаграждениям работников, а также соответствующего обязательства по страховым взносам, предполагаемый срок исполнения которых превышает 12 месяцев после отчётного периода, в котором такие обязательства признаны в бухгалтерском учёте. Такие обязательства необходимо будет оценить по стоимости, определяемой путём дисконтирования их величины, т. е. их стоимость должна быть приведена к их ценности на данный момент.

В качестве ставки дисконтирования, согласно рассматриваемому ПБУ, принимается эффективная доходность к погашению по состоянию на отчётную дату обращающихся на рынке ценных бумаг высоконадёжных корпоративных (негосударственных) облигаций.

Оценочные вознаграждения. Рассчитывая обязательства по выплатам работникам вознаграждений с неопределёнными величиной или сроком исполнения, таких как отпускные, квартальные и годовые премии, всевозможные бонусы, нужно отметить, что право на данные выплаты работник зарабатывает постепенно. По сути, это является резервом для предстоящих выплат. Они определяются также с учётом страховых взносов. При этом необходимо обеспечить документальное подтверждение обоснованности оценки данных резервов.

Создатели проекта ПБУ «Учет вознаграждений работникам» предлагают раскрывать в финансовой отчетности общую величину заработной платы, вознаграждений работникам по отдельным видам, добровольных отчислений на социальные нужды и страховых взносов.

Что касается представителей малого бизнеса: им использовать в своей работе ПБУ «Учёт вознаграждений работникам» не обязательно.

Проект не раскрывает особенности бухгалтерского учета оценочных обязательств по схемам с установленными выплатами (обязательства в виде пенсий, страховых и иных аналогичных выплат). В данном вопросе, он ссылается на МСФО. Тем не менее, возникает проблема, т.к. требования МСФО к учету таких обязательств ориентируют на использование справедливой стоимости. Такая стоимость пока ещё не существует в российском учете.

В международном стандарте и российском проекте ПБУ по вопросам вознаграждений работников нет единства по многим признаками показателям. Изучение зарубежного опыта учета может помочь Российским компаниям повысить свою эффективность.

Проанализировав МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» видно, что в российском аналоге ПБУ «Учет вознаграждений работникам» существует ряд недостатков, но, несмотря

на это, появление данного ПБУ должно исключить существенный пробел нормативной базы бухгалтерского учета и приблизить его к международным стандартам финансовой отчетности.

Литература

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам» (проект)
3. Дружиловская, Т.Ю., Игониная, Т.В. Направления сближения бухгалтерского учета обязательств по оплате труда в России с требованиями МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - №6.