

Учёт вознаграждений работникам в соответствии с российскими и международными стандартами

Научный руководитель – Штефан Мария Александровна

Злобинова Ангелина Сергеевна

Студент (бакалавр)

Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики» - Нижний Новгород, Факультет экономики, Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Нижний Новгород, Россия
E-mail: aszlobinova@mail.ru

Задача подготовки работников и их мотивации - одна из ключевых для поддержания высокого уровня жизни сотрудников и прибыльности компании. Инструменты для решения задачи должны быть закреплены в нормативно-правовых актах и находить отражение в финансовой отчетности. В РФ, в отличие от международной практики, этого не предусмотрено, поэтому существует необходимость разработки методологических рекомендаций по учету вознаграждений работникам в России, опираясь на опыт МСФО. На сегодняшний день ПБУ «Учет вознаграждений работникам» находится на проектной стадии, так как внедрение МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам» в российскую систему бухгалтерского учета является не простым процессом.

Для того чтобы выявить аспекты учета вознаграждений работникам, вызывающие затруднения, необходимо произвести классификацию вознаграждений в соответствии с РПБУ и МСФО. По данным рис.1, рис 2., можно сказать, что виды вознаграждений работникам различны: российское законодательство не разделяет вознаграждения на долгосрочные и краткосрочные (вывод о том какие выплаты, к какой группе относятся можно сделать самостоятельно на основании бухгалтерского документа (ПБУ 4/99)); международный стандарт подразумевает учет расходов по пенсионным планам, при этом существенное внимание, уделяя планам с установленными выплатами [1].

Использование метода бухгалтерского учета при сравнительном анализе учета вознаграждений работникам по РПБУ и МСФО помогло выявить сходства и различия по каждому из элементов метода бухгалтерского учета (на каждый вид вознаграждения).

После детального изучения структуры газовой отрасли, предприятия в целом и учетной политики группы компаний «Газпром» были рассмотрены типовые примеры хозяйственных операций по учету вознаграждений работникам: начисление и выплата заработной платы, создание резерва на предстоящую оплату отпусков, начисление премиальных выплат, операции по учету пенсионных планов с установленными взносами и с установленными выплатами. Было выяснено, что в целом - подход к учету по российским и международным стандартам аналогичен (кроме рабочих планов счетов по РПБУ и МСФО, утвержденных учетной политикой «Газпром»). Были выявлены и различия к подходам по учету некоторых хозяйственных операций:

1. В формировании резерва на предстоящую оплату отпусков: по РПБУ резерв на оплату отпусков формируется методом оценки обязательств - ежемесячно на каждого работника (этот метод отвечает требованиям к оценке размера обязательств перед работниками в соответствии с МСФО, которое гласит, что самой точной оценкой таких обязательств будет та, которая проведена отдельно по каждому работнику, на основании его среднедневной заработной платы), по МСФО есть возможность формировать резерв

аналогично российским стандартам, а так же - в начале отчетного периода на каждого работника в отдельности.

2. В России применяется система учета плана с установленными взносами и не распространена система учета пенсионных планов с установленными выплатами. Поэтому в сложившихся условиях актуально использовать уже зарекомендовавшую себя в России систему учета пенсионных отчислений (которая в МСФО называется планом с установленными взносами) в ПФ РФ. Учет пенсионных планов с установленными выплатами необходимо адаптировать. По российским стандартам, бухгалтер отражает операции по перечислению денежных средств с расчетного счета в НПФ в качестве финансовых вложений, получению дохода и перечислению денежных средств при расчетах с прочими дебиторами (так как, люди, получающие средства по окончании трудовой деятельности, уже не являются сотрудниками компании). Метод, декларируемый МСФО предполагает отражение операций дисконтирования, формирования актуарной прибыли/убытка. Данный метод более прогрессивен в части применения подхода создания резерва на выплату пенсий и актуарной оценки. Его применение предполагает контроль состояния пенсионного плана на текущий момент, причем как со стороны работника, так и со стороны работодателя. Единственный минус - это риск, который несет работодатель, если сумма выплат работнику окажется больше ожидаемой. Но для этих целей существует специальная категория сотрудников - актуарии, оценщики, аналитики, а также грамотные специалисты по ведению управленческого учета. В данной работе была предложена модифицированная форма пенсионных планов с установленными выплатами, которая может получить широкое распространение и в нашей стране: компания, являющаяся крупным холдингом, предоставляет своим работникам, вышедшим на пенсию, гарантии, льготы, компенсации, дополнительные к государственному пенсионному обеспечению. Для целей практического отражения таких компенсаций и дополнительных гарантий, которые работодатель осуществляет за счет собственных средств, можно выбрать одну из двух стратегий:

1. Ввести отдельный счет (100) "Резерв на дополнительное пенсионное обеспечение работников компании", с помощью которого будут проводиться расчеты по дополнительному пенсионному обеспечению при участии посредника - негосударственного пенсионного фонда;

2. Использование счета 82 "Резервный капитал" и добавление к нему аналитического субсчета - 82.5 «Резерв на пенсионное обеспечение». При начислении резерва счет 82 по кредиту будет корреспондировать со счетами учета затрат (20, 21, 23) или со счетом 91.2 «Прочие расходы».

Начисление пополнения активов пенсионного плана может проводиться за счет использования счета 58 "Финансовые вложения", при этом с добавлением к нему аналитического субсчета 58.5 «Активы пенсионного плана». При непосредственном пополнении активов пенсионного плана используются счета учета денежных средств. Рекомендуемые хозяйственные операции по пенсионным планам с установленными выплатами для российского бухгалтера представлены на рис.3.

С точки зрения практики для построения методологии учета в части планов с установленными выплатами потребуются составление ряда разработанных документов, которые согласуются между работодателем и работником: при построении учета с привлечением негосударственного пенсионного фонда - соответствующий договор компании и фонда; кроме того, прописание условий в уже регламентированных российским законодательством документах - трудовом договоре с сотрудником и других. В данной работе разработана специальная форма отчетности: «Отчет о расходах на персонал», комбинирующая в себе как статьи расходов по трудовой деятельности сотрудников, так и по окончании трудовой деятельности (рис.4). Данная форма поможет работодателю оценить сумму рас-

ходов по трудовой деятельности и после выхода сотрудников на пенсию, прогнозировать будущие денежные потоки, а работникам - оценить величину резервов и получить стимул усердно трудиться в компании, чтобы обладать дополнительными выгодами (например, премиями и дополнительными выплатами по окончании трудовой деятельности - по планам с установленными выплатами).

Все выводы, предложения и рекомендации позволят усовершенствовать эффективность системы бухгалтерского учёта в части вознаграждений работникам и могут быть использованы в кампаниях, имеющих отчетность, аналогичную ПАО «Газпром».

Источники и литература

- 1) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 "Вознаграждения работникам" (ред. от 11.06.2015) (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 18.07.2012 N 106н), п.7.

Иллюстрации

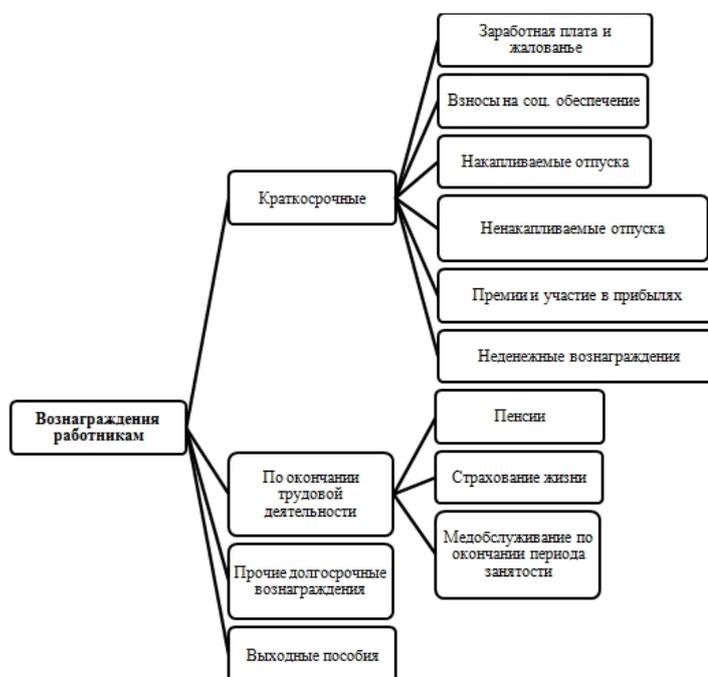


Рис. 1. Классификация вознаграждений работникам в соответствии с МСФО 19.



Рис. 2. Классификация вознаграждений работникам в РФ.

Наименование	Дебет	Кредит	Первичный документ
Пополнение активов плана	Счёт 58.5 «Активы пенсионного плана»	Счёт 51 «Расчётные счета»	ВБ, ПП
Создание резерва пенсионного плана (формирование обязательств)	Счёт 91.2 «Прочие расходы»	Счёт 82.5 «Резерв на пенсионное обеспечение»	Бухгалтерская справка
Дисконтирование обязательств	Счёт 91.2 «Прочие расходы»	Счёт 82.5 «Резерв на пенсионное обеспечение»	Бухгалтерская справка
Получение инвестиционного дохода	Счёт 58.5 «Активы пенсионного плана»	Счёт 91.1 «Прочие доходы»	Бухгалтерская справка
Выплачено пенсий (всего за год)	Счёт 82.5 «Резерв на пенсионное обеспечение»	Счёт 58.5 «Активы пенсионного плана»	Отчёт пенсионного фонда, поддерживающий пенсионный план компании
Актuarная прибыль	Счёт 58.5 «Активы пенсионного плана»	Счёт 91.1 «Прочие доходы»	Бухгалтерская справка
ИЛИ Актuarный убыток	Счёт 91.2 «Прочие расходы»	Счёт 58.5 «Активы пенсионного плана»	
Непризнанные актуарные доходы	Счёт 58.5 «Активы пенсионного плана»	Счёт 98 «Доходы будущих периодов»	

Рис. 3. Рекомендательные проводки после введения дополнительных аналитических субсчетов по пенсионным планам с установленными выплатами.

Отчет о расходах на персонал
на _____ 20__ г.

Организация _____
Единица измерения: тыс. руб. (или руб.) _____

Примечание	Наименование показателя	на	на 31 де-	на 31 де-
		_____ 20__ г.	кабря 20__ г.	кабря 20__ г.
	1. Оплата труда			
	Зарплата			
	Премии			
	Взносы на социальное страхование в Фонд социального страхования			
%	в Фонд обязательного медицинского страхования			
%	в Пенсионный фонд Российской Федерации			
%	Отчисления в резерв на оплату отпусков, в т.ч.			
	неиспользованный отпуск			
	Прочие расходы на персонал			
	Расходы по пенсионному плану с установленными выплатами			
Сумма строк 1 раздела	ИТОГО расходы на персонал			
	2. Пенсионный план с установленными выплатами			
	Чистое обязательство по пенсионному плану			
	обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами			
	справедливая стоимость активов плана	()	()	()
	непризнанные актуарные прибыли (убытки)			
	непризнанная стоимость прочих услуг			
	Чистые расходы по пенсионному плану			
	стоимость текущих услуг			
	процентные расходы по обязательствам плана			

Оборотная сторона Отчета о расходах на персонал

ожидаемый доход по активам плана и от права получения возмещения	()	()	()
чистые актуарные прибыли (убытки)	()	()	()
стоимость прошлых услуг			
Справедливая стоимость финансовых на конец отчетного периода			
справедливая стоимость активов плана на начало года			
ожидаемый доход за период			
актуарные доходы (расходы)			
вносы работодателя			
выплаченные вознаграждения	()	()	()
Дливающие стоимости обязательств на конец отчетного периода			
обязательства по плану на начало отчетного периода			
стоимость текущих услуг			
процентные расходы			
актуарные расходы (доходы) по обязательствам			
выплаченные вознаграждения	()	()	()
3. Удержания из начисленной заработной платы			
%	налог на доходы физических лиц		
	на страхование		
Сумма строк 3 раздела	ИТОГО удержаний из заработной платы		

Рублевая дата: _____ 20__ г.

(подпись) (подпись/подпись)

Рис. 4. Отчет о расходах на персонал.