

УДК 657.6

*Т. О. Каменська,
д. е. н., професор,
Національна академія
статистики, обліку та аудиту*

ВИТРАТИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ З ПОГЛЯДУ МСФЗ

Постановка проблеми. З переходом багатьох підприємств України на застосування в якості концептуальної основи міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), ризики розкриття інформації значно підвищуються, в зв'язку з тим, що окремі питання недостатньо повно або в іншому аспекті розглядалися при використанні національних стандартів бухгалтерського обліку.

Витрати на оплату праці, як правило, є однією з найбільш суттєвих позицій у собівартості реалізації. Виплати співробітникам відрізняються різноманитністю. Це довгострокові й короткострокові винагороди, що мають заохочувальний або соціальний характер, що відносяться до періоду працездатності співробітників або відсутності на роботі, та які виплачуються по закінченні трудової діяльності.

Витрати по оплаті праці й інших винагород звичайно нараховуються в українському обліку аналогічно іншим витратам. Тобто на підставі первинних облікових документів, до яких відносяться трудові й цивільно-правові договори, штатні розклади, табеля обліку робочого часу, накази, лікарняні листи.

Існує велика кількість винагород співробітникам, які не носять періодичного характеру.

Наприклад, премії за підсумками року, відпускні, компенсації за невикористовану відпустку, вихідна допомога, матеріальна допомога, оплата медичних послуг, добровільне медичне страхування, перерахування в недержавні пенсійні фонди, доплата до пенсій, навчання, харчування, компенсація (оплата) витрат на комунальні послуги, оплата (компенсація) витрат по відсотках по кредитах (позиках). Методологія обліку таких нарахувань законодавчо достатньо не врегульована.

В обліку звичайно не пред'являються вимоги до рівномірного розподілу в часі неперіодичних винагород, тому такі винагороди співробітникам, як правило, нараховуються по мірі виникнення необхідності по їхній виплаті. Це приводить до циклічного сезонного коливання обсягу витрат на працю (наприклад, їхньому збільшенню в літній період) або аномальному їхньому росту в одному зі звітних періодів (наприклад, у період масового скорочення працівників).

Положення(стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» передбачає можливість створення забезпечень: на майбутню оплату відпусток працівникам, виплату щорічної винагороди за вислугу років, виплату винагород за підсумками роботи за рік. Але фактично українські підприємства рідко використовували резервування витрат на працю. Виключення становили тільки забезпечення на майбутню оплату відпусток. Резервування відповідних нарахувань страхових внесків на майбутні виплати в принципі не застосовувалося.

Виходячи з того що значна кількість підприємств України переходить на порядок складання фінансової звітності за міжнародними стандартами виникає необхідність більш досконало розглянути питання надання інформації за деякими специфічними статтями.

Аналіз останніх публікацій. Багато науковців розглядають проблеми пов'язані з застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності в практичну діяльність підприємств України, наприклад Пархоменко В.М., Голов С.Ф., Костюченко В.М. та інші. Однак питання відображення у фінансової звітності витрат на оплату праці на нашу думку розглянуто не в достатньої ступені та підлягають додатковому вивченню.

Мета статті. Проаналізувати основні вимоги Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» (далі МСБО 19), та запропонувати підходи до застосування норм цього стандарту при складанні фінансової звітності щодо статей, які пов'язані з різними видами виплат працівникам.

Виклад основного матеріалу. В основі підходу, застосовуваного до обліку витрат на працю за міжнародними стандартами фінансової звітності, лежить завдання рівномірного

розподілу фінансових результатів по періодах й усередині періодів. Крім цього витрати на працю, згідно МСБО 19, повинні враховувати не тільки офіційно закріплені виплати (виходячи із трудових, колективних і цивільно-правових договорів), але й інші виплати виходячи з вимог законодавства, внутрішньогалузевих положень або звичайної практики підприємств.

Наприклад, у великій компанії ряд виплат співробітникам опирається на корпоративний меморандум (або документ з іншою назвою), що закріплює звичайну практику розрахунків, у тому числі надбавки, оплату відгулів, доплати за тривалий період роботи на підприємстві, за період знаходження у відрядженнях й ін. Меморандум не виконує функції колективного договору, і трудові угоди на нього не посилаються. Однак фактично розрахунки із працівниками здійснюються з урахуванням його заяв. Тому у звітності за міжнародними стандартами зазначені види нарахувань підлягають відображенню.

Момент визнання й оцінка витрат на оплату праці

В МСБО (IAS) 19 «Винагороди працівникам» всі винагороди умовно поділені на короткострокові і довгострокові виходячи з необхідності їхнього відособленого подання у звітності.

До довгострокових віднесені винагороди, виплата яких очікується не раніше чим через 12 місяців після звітної дати. Це пенсійні програми, довгострокове страхування життя, медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності, вихідна допомога й довгострокові компенсаційні виплати дольовими інструментами.

До короткострокових - заробітна плата працівників, нарахування за щорічну оплачувану відпустку, лікарняні. До цієї ж категорії віднесені й винагороди в негрошовій формі, такі як медичне обслуговування, забезпечення житлом й автотранспортом і безкоштовні або пільгові товари, послуги для працюючих співробітників.

Довгострокові винагороди індексуються виходячи зі строків погашення зобов'язання. Фактично у звітності повинні поступово нараховуватися довгострокові зобов'язання перед працівниками як на юридичних підставах, так і виходячи із практики підприємства, по яких у підприємства немає іншої альтернативи, чим виплата.

Зазначені оціночні зобов'язання (забезпечення) підлягають перегляду на кожну звітну дату з урахуванням зміни застосовуваних допущень і фактично здійснених виплат.

Короткострокові виплати не дисконтуються й повинні визнаватися по мірі надання співробітниками послуг підприємству.

В українському обліку довгострокові зобов'язання по оплаті праці не дисконтуються у зв'язку з відсутністю відповідних нормативних вимог.

Досить розповсюдженої на українських підприємствах є практика підміни підстав для виплат, коли договірна сума оплати праці, знижена до мінімального рівня, замінюється преміальній або іншій складовій. Те ж відноситься до інших фактичних виплат, наприклад різним бонусам, надбавкам, оплаті відсутності на роботі за рахунок підприємства, які також можуть замінятися іншими нарахуваннями. Це приводить до перекручування офіційної фінансової звітності в частині складу витрат підприємства, а також до потенційних ризиків для працівника. Ще більш поширена ситуація з повною відсутністю або несвоєчасним нарахуванням в обліку виплат, не гарантованих трудовими або колективними угодами.

Зазначені практичні невідповідності повинні виявлятися в ході аудиту даних по виплатах для цілей підготовки достовірної інформації за правилами міжнародних стандартів фінансової звітності.

Оплата часу відсутності на роботі

По законодавству, а також виходячи з корпоративної політики роботодавці оплачують працівникам дні обґрунтованої відсутності на робочому місці. Мова йде про період тимчасової непрацездатності, відгулах, чергових і позачергових відпустках, відпустках по догляду за дитиною, військової служби.

Момент визнання (нарахування) таких витрат згідно МСБО (IAS) 19 залежить від того, що є періоди відсутності по яких накопичують витрати або такі по яких не накопичують.

Виплати, що накопичують, повинні нараховуватися протягом усього періоду роботи співробітника. Таким чином, в обліку по мірі надання працівниками послуг підприємству формується відповідне зобов'язання, що підсумує оплачувані періоди відсутності на роботі, які можуть бути використані в майбутньому.

Наприклад, відповідно до корпоративного меморандуму при знаходженні певної кількості днів у відрядженні співробітникам надаються оплачувані відгули. Таким чином, під час знаходження співробітників у відрядженнях їм повинні нараховуватися винагороди в рахунок майбутніх відгулів. Дане зобов'язання зменшується на фактично оплачені дні відсутності на роботі.

При нарахуванні зобов'язання не має значення, що оплачувана відсутність, що накопичується, працівників може не компенсуватися при звільненні. Тобто зобов'язання повинне бути нараховане, навіть якщо відгул, відпустка не будуть затребувані й оплачені.

Виплати, що не накопичують, нараховують одноразово в міру настання факту відсутності співробітника.

Наприклад, нарахування оплати відсутності на роботі із причини хвороби провадиться по пред'явленні лікарняного листа, підставою для нарахування відпускних є заява на відпустку й наказ керівництва.

Український облік відрізняється від міжнародних стандартів фінансової звітності моментом, коли нараховуються зобов'язання перед працівниками по оплаті днів їхньої відсутності на роботі. Так, винагороди що накопичують в українському обліку звичайно нараховують по факті відсутності співробітника, а не в міру надання їм послуг підприємству, як потрібно за МСБО.

У бухгалтерському обліку підприємств, як правило, відсутня оперативна інформація про накопичені дні відпусків, відгулах, а нарахування додаткових виплат по корпоративних угодах здійснюється на підставі наказів про премії, тобто знову ж виникає підміна підстав для здійснення виплат.

Тому при перекладі звітності на правила МСБО можуть знадобитися коригувальні проводки по додатковому нарахуванню поточних оціночних зобов'язань перед працівниками в частині чергових відпусток, корпоративних відгулів, що накопичують, і відпусток, заохочувальних надбавок й ін., а також відповідних страхових внесків.

Участь працівників у прибутку компанії й преміальні виплати

Згідно МСБО (IAS) 19 очікувані витрати на участь у прибутках й виплату премій визнають протягом періоду роботи

співробітника. Необхідно враховувати наявність у підприємства юридичного або фактичного зобов'язання по виплаті співробітникам винагород такого роду, від якого воно не може відмовитися, і те, що зобов'язання піддається надійній оцінці.

В української звітності існує практика нарахування дивідендів. Але в принципі не практикується відображення інших винагород інструментами капіталу, у тому числі по отриманих опціонах, по відповідній умові в трудовому договорі.

При переході на звітність за міжнародними стандартами можуть знадобитися коригувальні записи в частині виплат співробітникам на основі власних інструментів капіталу компанії.

Довгострокові винагороди

Згідно МСБО (IAS) 19 довгострокові винагороди співробітникам повинні відображатися у звітності за дисконтованою оцінкою. Підхід стандарту складається в рівномірному визнанні винагород, величина яких залежить від стажу працівника.

Зокрема, підприємство може надати працівникові допомогу з довгострокової непрацездатності. Якщо розмір допомоги залежить від тривалості виробничого стажу, зобов'язання нараховують послідовно, у міру надання працівником послуг підприємству.

Наявність невизначеності по виплаті такої винагороди відповідно до загального правила виміру оцінних резервів повинне бути враховане при оцінці загальної суми зобов'язань.

Описаний підхід застосовується також до таких видів винагород, як оплачувана відпустка для працівників, що мають тривалий стаж роботи, або творча відпустка, ювілейним або іншим винагородам за вислугу років, іншим відстроченим винагородам, виплачуваним через 12 або більше місяців після закінчення періоду, коли вони зароблені.

Порядок нарахування оціночних зобов'язань (забезпечень) в українському законодавстві описаний у П(С)БО 11 «Зобов'язання». Згідно з яким забезпечення формуються на підставі минулих подій господарського життя підприємства з урахуванням імовірного відтоку економічних вигід і можливості їхньої достовірної оцінки.

Забезпечення, згідно П(С)БО 11, підлягають обліку за дисконтованої вартістю. При формуванні оціночних зобов'язань

повинні враховуватися як юридичні, так і фактичні підстави. Витрати по майбутніх винагородах працівникам підпадають під критерії забезпечень.

Таким чином, сама методика нарахування довгострокових винагород аналогічна МСБО.

Пенсійні програми

Облік пенсійних програм розглядається в МСБО (IAS) 19 найбільше докладно.

На практиці найчастіше зустрічається ситуація, коли роботодавці сплачують за своїх працівників внески в недержавні пенсійні фонди, при цьому сума внесків визначена й носить стабільний характер. Такі пенсійні програми названі планами із установленими внесками.

Відповідно до умов пенсійних програм (планів) із установленими внесками розмір майбутніх виплат учасникам визначається виходячи з розміру внесків роботодавців, учасників або обох сторін, а також виходячи з ефективності діяльності й прибутковості інвестицій фонду.

Облік таких пенсійних програм не викликає складності: періодично провадиться нарахування суми внесків, які підлягають перерахуванню у фонд. Таким чином, короткострокові зобов'язання у звітності або відсутні, або пов'язані з розбіжністю строків нарахування й перерахування внесків. Але деякі підприємства можуть гарантувати своїм працівникам певний обсяг майбутніх додаткових пенсійних виплат.

Пенсійний план із установленим розміром виплат більш складний, чим пенсійний план із установленими внесками. Відповідно до умов такої програми учасникові обіцяється конкретний розмір пенсії виходячи зі стажу роботи в компанії й одержуваній зарплаті.

За планом із установленими виплатами роботодавець обіцяє співробітникам пенсію в майбутньому. Розмір внесків, що сплачують періодично, у Пенсійний фонд у цьому випадку повинен обчислюватися з урахуванням великої кількості допущень і припускає залучення фахівця (актуарія).

Зокрема, з метою розрахунку зобов'язань перед майбутніми пенсіонерами необхідно врахувати:

- розмір зарплати кожного співробітника;
- стаж роботи співробітників у компанії до виходу на пенсію;
- вік виходу на пенсію;
- середню тривалість життя пенсіонера після виходу на пенсію (період дожиття);
- можливість одержання пенсії після смерті пенсіонера.

Крім цього при розрахунку розміру внесків враховується запланована прибутковість інвестицій коштів Пенсійного фонду.

Очевидно, що облік на балансі зобов'язання по програмі із установленими пенсійними виплатами набагато складніше, ніж облік фіксованих нарахувань пенсійних внесків, і прямо залежить від розрахунків, представлених актуарієм.

Вихідна допомога

Вихідна допомога в МСБО (IAS) 19 описано окремо. Увага акцентована на тім, що даний вид винагороди виплачується в обмін на розрив трудових відносин. Вони є результатом або рішення підприємства розірвати трудову угоду із працівником, або рішення працівника прийняти пропозицію про винагороду, яка надається в обмін на розірвання трудової угоди. Тобто ініціатива припинення трудових відносин повинна виходити від підприємства, у противному випадку виплати при звільненні будуть не вихідною допомогою, а звичайними винагородами по закінченні трудової діяльності.

Критерії визнання наступні: підприємство визнає зобов'язання й витрати по виплаті вихідної допомоги на саму ранню з наступних дат:

- коли підприємство вже не може анулювати пропозицію про виплату даних винагород;
- коли підприємство визнає витрати на реструктуризацію, що попадає в сферу застосування МСБО (IAS) 37 і припускає виплату вихідної допомоги.

Стандарт роз'яснює, з якого моменту не можна відкликати пропозицію: коли співробітник його прийняв або, наприклад, минув встановлений законодавством (або договором) строк для такого відкликання.

В української звітності представлена практика обліку пенсійних програм із встановленими внесками. Оскільки методологія відображення таких програм в українському обліку й

за МСБУ ідентична, при підготовці звітності в системі МСФЗ коригувальних записів не виникає.

Інша ситуація із програмами із встановленими виплатами. Самі програми не є типовими для українських підприємств.

Очевидно, що при переході на звітність за міжнародними стандартами виникає необхідність докладного аналізу трудових угод, колективних договорів, положень про преміювання з метою одержання повної картини виплат співробітникам підприємства. Найбільш ризиковими в плані розбіжності із МСБУ є довгострокові виплати, виплати, не регламентовані зазначеними трудовими документами, але засновані на практиці компанії, і виплати на основі дольових інструментів компанії. Саме за результатами зіставлення цих статей можливі найбільш суттєві коригувальні проводки.

Розбіжність також може бути пов'язане з несвоєчасним нарахуванням страхових внесків у частині даних виплат.

Розкриття інформації

МСБО (IAS) 1 "Подання фінансової звітності" вимагає від компаній розкривати в пояснювальній записці інформацію про суму витрат на винагороду працівникам.

У частині пенсійних планів із установленими внесками компаніям необхідно розкрити обсяг витрат у рамках зазначених програм.

Обсяг розкриття інформації по пенсійних планах із установленими виплатами набагато ширше й включає всю інформацію, що дає користувачам фінансової звітності можливість оцінити суть зазначених пенсійних програм, розмір чистого зобов'язання (активу) плану у звітності й фінансові наслідки змін у цих планах протягом періоду.

Встановлено вимогу описувати ризики по пенсійних планах із встановленими виплатами, особливо специфічні й незвичайні, а також концентрацію ризиків (наприклад, коли кошти вкладаються в основному в один вид інвестицій).

Необхідно представити активи плану в розбивці по категоріях, що відображає ризики й ліквідність, а також всередині кожної категорії - у розбивці на дві групи за принципом наявності або відсутності ринкових котирувань по них на активному ринку.

Також необхідно представляти звітку сальдо на початок періоду із сальдо на кінець періоду по чистому зобов'язанню (активу) пенсійного плану із встановленими виплатами (по активах плану, зобов'язанням плану й впливу граничної величини активів), а також по будь-яких правах на відшкодування

Розкриттю підлягають актуарні допущення, а також наводиться аналіз чутливості для кожної ймовірної зміни відносно кожного суттєвого актуарного допущення.

Крім цього МСФЗ вимагає додаткового розкриття інформації про виплати провідному управлінському персоналу, включаючи інформацію не тільки про виплати в рамках укладених трудових договорів, але й відомості про видані подарунки, виплачених заохоченнях (МСБО (IAS) 24 "Пов'язані сторони").

Висновки. Підприємства України при складанні фінансової звітності за міжнародними стандартами застосовують вимоги МСБО 19 «Виплати працівникам». Тому що є відмінності між новими правилами та порядком, який існував при використанні національних стандартів обліку, підприємствам необхідно більш уважно розглянути питання надання та розкриття інформації стосовно виплат працівникам не тільки у формі заробітної плати, а і інших виплат, таких як вихідна допомога, пенсійні програми, довгострокові виплати.

Список використаних джерел:

1. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку // http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011