

ШТИК

Юлія В'ячеславівна  
juliashtyk@mail.ru

УДК 657:331.7



старший викладач, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, м. Кривий Ріг

## ПОДАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВІНАГОРОДИ ПРАЦІВНИКАМ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

### DISCLOSURE OF EMPLOYEE BENEFITS THE FINANCIAL STATEMENTS

*Стаття присвячена аналізу розкриття інформації про винагороди працівникам у фінансовій звітності. В статті обґрунтована необхідність узгодження МСБО 19 та П(С)БО 26 «Винагороди працівникам» та удосконалення форм фінансової звітності з урахуванням винагород за пенсійними планами.*

*Статья посвящена анализу раскрытия информации о вознаграждениях работникам в финансовой отчетности. В статье обоснована необходимость согласования МСБУ 19 и П(С)БУ 26 «Вознаграждения работникам» и совершенствования форм финансовой отчетности с учетом вознаграждений по пенсионным планам.*

*The article analyzes the disclosure of benefits of employees in the financial statements. In the article the need to harmonize IAS 19 and Ukrainian standards 26 "Employee Benefits" and improve financial reporting forms based benefits for pension plans are reasoned.*

**Ключові слова:** винагороди працівникам, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, фінансова звітність, примітки до звітів

**Ключевые слова:** вознаграждения работникам, международные стандарты бухгалтерского учета, финансовая отчетность, примечания к отчетам

**Keywords:** benefits to employees, international accounting standards, the financial statements, notes to the statements

## ВСТУП

У процесі діяльності на вітчизняних підприємствах складається велика кількість різноманітних форм звітності. Проте основним джерелом інформації про діяльність суб'єкта господарювання є його фінансова звітність. Найбільш інформативними є саме річні форми, які, окрім основних показників, містять їх розшифровку у вигляді різного роду приміток.

П(С)БО України за своєю формою є здебільшого регламентуючими. Прикладом може бути подання фінансової звітності, тобто інформації про фінансовий стан, показники діяльності та рух грошових коштів підприємства, що є корисною при прийнятті економічних рішень. Так, виклад звітів про баланс, про фінансові результати є стандартизованим для всіх підприємств, відповідно – розкриття інформації подається у вигляді стандартної форми фінансового звіту і не завжди відповідає потребам користувачів чи особливостям підприємства. Така невідповідність розкриття інформації може приводити в деяких випадках до недоотриманих користувачами необхідної та важливої для них інформації. Проблему подання інформації про винагороди працівникам вивчали такі вчені, як Голов С., Жиглей І., Шоломицький А. та інші. Але дане питання залишається невивченим і потребує проведення додаткових досліджень.

**МЕТА РОБОТИ** полягає в проведенні аналізу змісту та подання інформації у фінансовій звітності щодо винагород працівникам та у розробці пропозицій щодо удосконалення.

## РЕЗУЛЬТАТИ

На відміну від європейських країн, які користуються МСБО з 70-х років ХХ століття, фінансова звітність в Україні переважно вважається допоміжною функцією. Головна увага приділяється податковій звітності, яка майже повністю не відповідає фінансовій звітності, яка складається за МСФЗ. Міжнародні стандарти для розкриття інформації не використовують типові таблиці, а детально розкривають інформацію у Примітках до фінансових звітів за принципами доречності та справедливості.

В результаті дослідження, яке проводилося на 30 промислових підприємствах України було виявлено, що 100 % респондентів зазначили, що розкриваються інформацію щодо винагород працівникам у Балансі (Звіті про фінансовий стан), 100% - розкривають інформацію у Звіті про фінансовий результат (Звіті про сукупний дохід), 55% - розкривають інформацію у Примітках до фінансових звітів.

Всі досліджувані підприємства так чи інакше розкривають у фінансовій звітності інформацію про

поточні винагороди та довгострокові недисконтовані винагороди працівникам. Складові елементи МСБО 37 «Забезпечення, передбачені зобов'язання та непередбачені активи» і П(С)БО 11 «Зобов'язання» є практично ідентичними для кожного класу забезпечень і для кожного виду непередбачених зобов'язань [1, 2].

У фінансовій звітності акціонерних товариств визнаються зобов'язання за планами зі встановленими внесками без дисконтування, які списують на видаток звітного періоду або на збільшення вартості запасів або основних коштів, відповідно до вимог МСБО 2 «Запаси» та МСБО 16 «Основні засоби» [3, 4].

Палій В.Ф. виділяє основну інформацію за пенсійними планами зі встановленими виплатами, яка необхідна знайти своє відображення у фінансових звітах підприємств (рис.1).

Дисконтована сума зобов'язань за пенсійним планом зі встановленими виплатами не може дорівнювати пенсійними зобов'язаннями по балансу.

Останні визначаються відповідно МСБО 19 «Винагороди працівникам» на основі дисконтированої суми зобов'язань наступним чином:

Пенсійні зобов'язання за балансом = Дисконтована сума зобов'язань за пенсійним планом + Будь-які актуарні прибутки за вирахуванням актуарних збитків, невизнаних у балансі – Вартість попередніх послуг, невизнаних у балансі – реальна вартість активів пенсійного плану.

Активи пенсійних планів, передані в пенсійні фонди, відчужуються від засновників пенсійного плану. Пенсійний фонд юридично відокремлений від усіх компаній, засновників пенсійних планів, які користуються послугами даного фонду. За положенням або договором активи пенсійного фонду повинні використовуватися тільки для виконання зобов'язань з виплати пенсій працівникам, охопленим пенсійним планом. Активи фонду недоступні для кредиторів компанії.

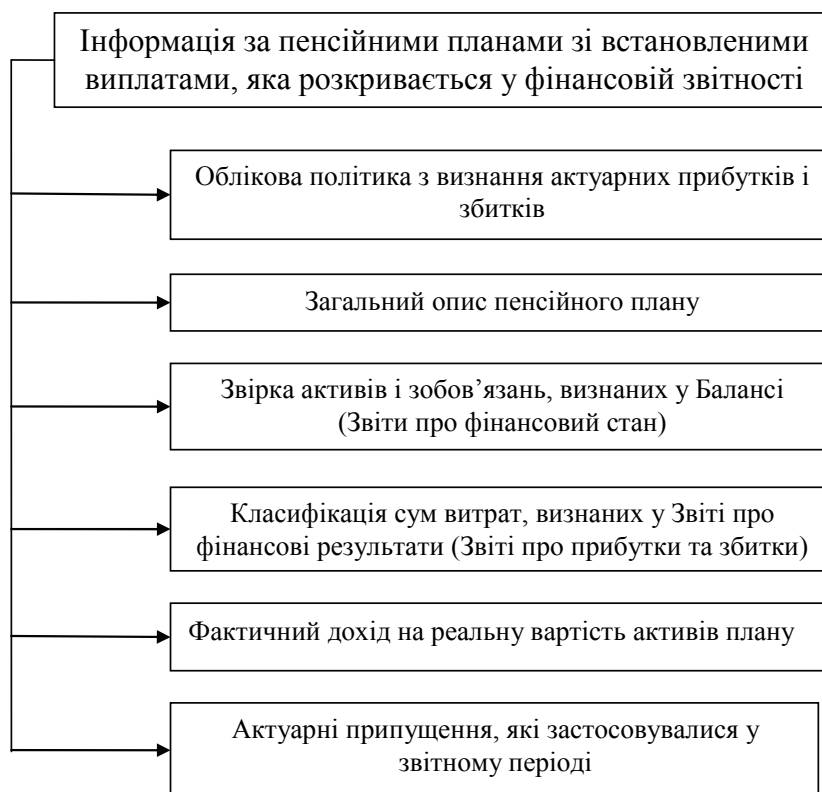


Рис. 1. Інформація за планами зі встановленими виплатами, яка розкривається у фінансовій звітності [5, с.112]

Активи фонду не можуть бути повернуті засновнику пенсійного плану, за винятком випадку, коли активів фонду більш ніж достатньо для виконання зобов'язань за пенсійним планом. Надлишок повертається засновнику плану або зараховують в рахунок його майбутніх платежів. Якщо активи пенсійного фонду достатні для виплати пенсій, засновник пенсійного плану не має юридичних або інших зобов'язань за виплаті пенсій учасникам пенсійного плану. Цей обов'язок покладається на пенсійний фонд.

За такими умовами в балансі засновника пенсійного плану активи пенсійного плану не відображаються. Вони списуються з балансу як відчужені на користь пенсійного фонду для цілей фінансування пенсійного плану. У балансі компанії відображаються тільки зобов'язання перед пенсійним фондом. Якщо фактичні внески перевищують нараховані платежі на звітну дату, в активі балансу відображається дебіторська заборгованість як зайвий внесок в активи пенсійного фонду.

В умовах, коли компанія - засновник пенсійного плану не вдається до послуг юридично самостійного пенсійного фонду, а сама виплачує пенсійні винагороди за своїм пенсійним планом із встановленими виплатами або, може бути, навіть за кількома пенсійними планами, активи її пенсійного плану є нефондованими. Вони повністю враховуються в балансі пенсійного плану. Природно, що зобов'язання за даним пенсійним планом відображаються в балансі в повній сумі майбутніх пенсійних виплат і зменшуються тільки на суму фактично виплачених пенсій.

Методика визначення витрат (доходу) за програмою передбачена МСБО 19 і П(С)БО 26 «Винагороди працівникам» і розраховується за таким алгоритмом:

- а) визначається вартість поточних послуг;
- б) обчислюються витрати на відсотки;
- в) розраховується очікуваний дохід від активів програми, до якого додаються визнані актуарні збитки і віднімаються визнані актуарні прибутки;
- г) визначається вартість визнаних раніше наданих послуг працівниками;
- д) визначається сума від скорочення дії програми або остаточних розрахунків за програмою;
- е) розраховуються чисті витрати (дохід) за програмою з визначеною виплатою [6, 7].

Результат застосування наведеного алгоритму узагальнюється такою формулою: чисті витрати (дохід) за програмою з визначеною виплатою = (вартість поточних послуг + витрати на відсотки + вартість визнаних раніше наданих послуг працівниками + сума від скорочення дії програми або остаточних розрахунків за програмою) - очікуваний дохід від активів програми, до якого додаються визнані актуарні збитки і віднімаються визнані актуарні прибутки.

Результати скорочення програми з визначеною виплатою або остаточного розрахунку за нею можуть бути прибутки та збитки, які включають:

- остаточну зміну теперішньої вартості зобов'язання за програмою;
- остаточну зміну справедливої вартості активів програми;
- невизнані актуарні прибутки (за вирахуванням невизнаних актуарних збитків) і невизнаної вартості раніше виконаних працівниками робіт.

Прибуток (збиток) від скорочення програми визначається після переоцінки зобов'язань і пов'язаних з ними активів програми з урахуванням актуарних припусків на дату скорочення програми чи остаточного розрахунку.

Скорочення програми є наслідком певної події: закриття підприємства, припинення діяльності, реструктуризація, фінансові труднощі тощо.

Не зрозумілим у прикладі є збиток (прибуток) від секвестрів і завершального розрахунку за планом. Палій В.Ф. зазначає, секвестр (буквально - відділення) виникає в результаті переоцінки зобов'язань і відповідних активів пенсійного плану внаслідок:

- а) суттєвого скорочення кількості працівників, охоплених пенсійним планом;
- б) зміни умов пенсійного плану таким чином, що істотна частина майбутнього часу роботи зайнятих у теперішній час працівників не буде більше враховуватися при розрахунку пенсійних виплат або самі виплати будуть істотно зменшені [5].

В результаті секвестру суттєво обмежуються пенсійні виплати, які призводять до значних змін у фінансових результатах діяльності компанії.

Остаточний розрахунок за пенсійним планом із встановленими виплатами виникає в результаті угоди, припиняє подальші юридичні (або традиційні) зобов'язання в відношенні пенсійних виплат усієї суми [8].

Таблиця 1

**Приклад структурованої звітної інформації за пенсійним планом зі встановленими виплатами за МСБО**

млн. грн.

№		За звітний рік*	За попередній рік*
Активи і зобов'язання за пенсійним планом, що визнаються у Балансі підприємства			
1.	Дисконтована вартість фондованих зобов'язань	1450	1230
2.	Реальна вартість активів плану	(1268)	(1039)
3.	Дисконтована вартість нефондованих зобов'язань	182	191
4.	Невизнаний актуарний прибуток (збиток)	(17)	(9)
5.	Невизнана вартість поточних послуг	(45)	(65)
6.	Чисті зобов'язання в Балансі	982	928
Зміни в активах пенсійного плану, що визнаються у Звіті про прибутки і збитки			
1.	Вартість поточних послуг	268	235
2.	Відсотки за зобов'язаннями	189	156
3.	Очікуваний дохід на активи плану	(174)	(148)
4.	Чисті актуарні прибутки(збитки), що були визнані за рік	(18)	13
5.	Вартість попередніх послуг	40	40
6.	Збиток (прибуток) від секвестрів і завершального розрахунку за планом	-	-

Продовження табл. 1

№		За звітний рік*	За попередній рік*
7.	Витрати на утримання персоналу, які працюють з пенсійними планами	305	296
8.	Фактичний дохід на активи плану	175	136
Зміни чистих зобов'язань за пенсійним планом, що визнаються у Балансі підприємства			
1.	Чисті зобов'язання на початок року	928	885
2.	Чисті витрати, визнані у Звіті про прибутки і збитки	305	296
3.	Внески працівників	(348)	(253)
4.	Курсові різниці за планами, які реалізуються за кордоном	-	-
5.	Зобов'язання, отримані від об'єднання підприємств	97	-
6.	Чисті зобов'язання на кінець року	982	928

\*дані в прикладі наведені умовно

Відповідно до МСБО 19 «компанія повинна визнавати прибутки та збитки, що виникають в результаті секвестру або остаточного розрахунку за пенсійним планом із встановленими виплатами, в момент здійснення секвестру або розрахунку.

Також, МСБО 19 вимагає вказувати в примітках до звітності або в окремій звітній формі основні актуарні припущення, застосовані на звітну дату, зокрема:

- ставки дисконту;
- очікувані норми доходу за активами плану по періодах, наданих у фінансовій звітності;
- очікувані темпи зростання заробітної плати і будь-яких інших показників,
- інші припущення, пов'язані з тривалістю життя, достроковим виходом на пенсію, зміною показників дожиття до певного віку, смертності та т.п.

МСБО 19 зобов'язує розкривати інформацію по кожному актуарному припущенні в абсолютному вираженні, а не у вигляді відносин між двома змінними. Це означає, що норма дисконтованого відсотка, очікувана ставка доходу за активами або передбачуване підвищення заробітної плати вказується конкретної цифрової величиною.

За МСБО 37 «Забезпечення, передбачені зобов'язання та непередбачені активи» надання порівняльної інформації не вимагаються. А за П(С)БО 11 «Зобов'язання» для розкриття всієї необхідної інформації підприємства фактично використовують тільки форму 5. Однак, у більшості випадків таблиця 7 форми 5 залишається незаповненою, оскільки П(С)БО 11 не використовується українськими підприємствами в повному обсязі.

За результатами проведеного порівняльного аналізу МСБО 19 та П(С)БО 26 «Винагороди працівникам», необхідно відмітити що український стандарт майже не потребує від користувачів розкриття інформації у примітках до фінансових звітів, що негативно впливає на зміст і суттєвість наданої інформації у фінансовій звітності вітчизняними підприємствами.

Також, у МСБО 19 зазначається, що інформація може бути розкрита за допомогою посилань на розкриття інформації у фінансовій звітності іншого суб'єкта господарювання групи, якщо:

а) фінансова звітність такого іншого суб'єкта господарювання групи окремо визначає та розкриває необхідну інформацію про програму;

б) фінансова звітність такого іншого суб'єкта господарювання групи є доступною для користувачів фінансової звітності на таких самих умовах, що і фінансова звітність даного суб'єкта господарювання, і в той самий час або раніше, ніж фінансова звітність даного суб'єкта господарювання.

У Консолідованому звіті про сукупні доходи в корпорації ДТЕК виділено дві статті у розділі «Статті, які не будуть неklasифіковані у складі прибутку або збитку»:

- переоцінка зобов'язань за пенсійним забезпеченням (в 2013 році складала - 572 млн. грн.;
- податок на прибуток, зарахований при переоцінці зобов'язань за пенсійним забезпеченням.

У Примітках до фінансових звітів корпорація ДТЕК вказує наступну інформацію щодо винагород працівникам: «компанії Групи «ДТЕК» беруть участь у державному пенсійному плані з визначеною виплатою, який передбачає достроковий вихід на пенсію співробітників, що працюють на робочих місцях зі шкідливими і небезпечними для здоров'я умовами. Група також надає на певних умовах одноразові виплати при виході на пенсію. Зобов'язання, визнане у балансі у зв'язку з пенсійним планом з визначеною виплатою, являє собою дисконтовану вартість зобов'язання за пенсійним планом із встановленими виплатами на звітну дату. Актуарні прибуток і збитки, що виникають в результаті минулих коригувань і змін в актуарних припущеннях, включаються за дебетом або кредитом в капітал у складі інших сукупних доходів у тому періоді, в якому вони виникли. Вартість минулих послуг визнається безпосередньо в доході»[9].

На підставі фінансової звітності, показників управлінської звітності та загальноекономічної інформації корпорація ДТЕК наприкінці року складає Інтегровану звітність.

## ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Всі досліджувані підприємства так чи інакше розкривають у фінансовій звітності інформацію про поточні винагороди та довгострокові недисконтовані

винагороди працівникам. Складові елементи МСБО 37 «Забезпечення, передбачені зобов'язання та непередбачені активи» і П(С)БО 11 «Зобов'язання» є практично ідентичними для кожного класу забезпечень і для кожного виду непередбачених зобов'язань.

2. Однією з особливостей розкриття інформації у фінансовій звітності є виникнення збитку (прибутку) від секвестрів і завершального розрахунку за планом зі встановленими виплатами. Секвестри виникають в результаті переоцінки зобов'язань і відповідних активів пенсійного плану. В результаті секвестру суттєво обмежуються пенсійні виплати, які призводять до значних змін у фінансових результатах діяльності компанії. Цю інформацію підприємство зобов'язано відображати у Звіті про фінансові результати.

3. За результатами проведеного порівняльного аналізу міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку, необхідно відмітити що український стандарт майже не потребує від користувачів розкриття інформації у примітках до фінансових звітів, що негативно впливає на зміст і суттєвість наданої інформації у фінансовій звітності вітчизняними підприємствами.

4. В умовах інтеграційних процесів в Україні більшість підприємств, особливо акціонерних товариств, зустрічаються з проблемами правильності і повноти розкриття інформації у фінансовій звітності щодо винагород працівникам за пенсійними планами. Саме пенсійним зобов'язанням притаманні деякі специфічні особливості, що обумовлюють проблеми їх обліку і звітності, серед яких: розподілення пенсійних витрат за звітними періодами, складання звітності за зобов'язаннями на основі актуарних розрахунків, розкриття структури плану поповнення пенсійного фонду, надання звітності щодо пенсійних забезпечень.

#### Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/92448/МСБО\\_37.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92448/МСБО_37.pdf)
2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс]: наказ М-ва фінансів України від 29.11.1999р. № 290 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/237455/17\\_IAS2\\_IFRS\\_2009\\_GVT.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/237455/17_IAS2_IFRS_2009_GVT.pdf)
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364251/file/ias-16.pdf>
5. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: учебник / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279с.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/392217/file/19.pdf>
7. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]: наказ М-ва фінансів України від 28.12.2000 р. №353. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Шоломицкий А.Г. Учет социальных программ по МСФО: принципы и актуарные методы / А.Г. Шоломицкий. – М.: ГУ ВШЭ, 2007. – 40 с.
9. Інтегрована звітність ДТЕК [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtek.com/library/file/dtek-ar2013-ua.pdf>