

УЧЕТ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ ПО МСФО

¹Мухаметов Абубакр Бобоевич ²Абдувохидов Акмал Абдулазизович -

^{1,2} Гулистанский государственный университет“ доцент кафедры “Экономика”,

³Чоршанбаев Умрзоқ Қайнарвич – ³ Гулистанский государственный университет преподаватель кафедры “Экономика”

ARTICLE INFO.

Ключевые слова:
вознаграждения работникам, текущие вознаграждения работникам, вознаграждения по окончании трудовой деятельности, пенсионные планы, пенсионные планы с установленными взносами, пенсионные планы с установленными выплатами, дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами, стоимость текущих услуг, процентные расходы, активы плана, доходность активов плана, актуарные прибыли и убытки, стоимость прошлых услуг.

Аннотация:

В этой статье рассматривается порядок учета и раскрытия информации по вознаграждениям работникам согласно МСФО.

<http://www.gospodarkainnowacje.pl/> © 2022 LWAB.

Целью МСФО (IAS) 19 "Вознаграждения работникам" является установить порядок учета и раскрытия информации по вознаграждениям работникам. Стандарт требует, чтобы предприятия признавали:

- обязательство в отношении услуг, оказываемых работником, оплата за которые произойдет в будущем;
- расходы, когда предприятие получает экономические выгоды от услуг, оказываемых работником за вознаграждение.

Вознаграждения сотрудникам, в отношении которых применяется данный стандарт, проистекают:

- из официальных программ либо других соглашений между предприятием и работником, группой работников или их представителями;
- из требований, установленных в законодательном порядке либо из отраслевых положений, на основании которых компания обязана предусматривать программы вознаграждений работникам;
- из сложившейся практики, принятой компанией, которая дает основания признавать обязательство, т.к. компания не имеет другой альтернативы.

Вознаграждения работникам включают:

- текущие вознаграждения (заработная плата, взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни, медицинское обслуживание, обеспечение автотранспортом);
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности (пенсии и другие вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности);
- прочие долгосрочные вознаграждения работникам, (оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, участие в прибыли, премии и отсроченная компенсация в случае, если указанные выплаты осуществляются в срок более 12 месяцев после окончания отчетного периода);
- выходные пособия.

Пенсионные планы согласно их экономической сути делятся на:

- пенсионные планы с установленными взносами;
- пенсионные планы с установленными выплатами.

Пенсионные планы с установленными взносами. В основе учета пенсионных планов с установленными взносами лежит принцип начислений.

Обязательство компании за каждый период определяется исходя из объема взносов, которые причитаются в этом периоде. Взносы, подлежащие уплате в течение периода, списываются на расходы в отчете о прибылях и убытках, а в отчете о финансовом положении отражается задолженность или предоплата в отношении взносов.

Пенсионные планы с установленными выплатами. Обязательство компании заключается в обеспечении вознаграждений по окончании трудовой деятельности оговоренного размера действующим и бывшим работникам. Например, план компании предусматривает пенсионные выплаты работникам в размере 3% от их зарплаты в последний год работы перед выходом на пенсию за каждый год, проработанный в компании.

Актuarный риск и инвестиционный риск по существу ложатся на компанию. Если данные актуарного или инвестиционного опыта хуже ожидаемых, обязательства компании могут увеличиваться.

Компания производит денежные отчисления, которые инвестируются в целях получения дохода. Предполагается, что данные инвестиции в будущем помогут компании выполнить свои обязательства по пенсионному обеспечению.

По итогам расчета актуарий сообщает компании, в каком объеме ей необходимо осуществить денежные отчисления, т.е. «стоимость текущих услуг», чтобы быть в состоянии выполнить текущие обязательства. Обычно эта стоимость выражается как процент от зарплаты, который ежемесячно перечисляется на счет пенсионного плана.

Актуарий всегда сообщает только прогнозную оценку стоимость активов и обязательства плана, фактическая величина в конце каждого периода будет отличаться от прогнозного значения на дату актуарной оценки.

Особенности учета планов с установленными выплатами. Учет планов с установленными выплатами достаточно сложен, потому что для оценки обязательства и расходов требуются актуарные допущения, и существует возможность получения актуарных прибылей или убытков. Более того, обязательства оцениваются на дисконтированной основе, поскольку они могут быть исполнены через много лет по окончании периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

На каждую отчетную дату производится оценка активов и обязательств: активы оцениваются по справедливой стоимости, обязательства плана – по дисконтированной стоимости, и компания признает в своем отчете о финансовом положении чистое обязательство (или, в редких случаях, чистый актив), учитывает актуарные разницы.

Пример. Получена следующая информация по пенсионному плану компании МБА:

	2019 г., \$000	2020 г., \$000
Справедливая стоимость активов плана	530	610
Приведенная стоимость обязательств	-510	-580
Чистое обязательство плана	-20	-30

Данная информация свидетельствует о том, что компания МБА должна признать в отчете о финансовом положении обязательство (упрощенный вариант), \$000:

- в 2019 году 20
- в 2020 году 30

Предположим, что в 2020 году МБА перечислила в пенсионный фонд взносы на сумму \$5,000. В этом случае в 2020 году она сделает проводку, \$000:

Д-т Расходы по вознаграждения в Отчете о прибылях и убытках 15
 К-т Денежные средства 5
 К-т Обяз-во перед сотрудниками по выплате вознаграждений (30–20) 10

Последовательность учета компанией пенсионных планов с установленными выплатами. Для того, чтобы лучше запомнить последовательность учета компанией пенсионных планов в соответствии с МСФО (IAS) 19 для начала необходимо понять, что приводит к изменению стоимости активов и обязательств плана в отчете о финансовом

положении компании, и каким образом данные изменения отражаются в отчете о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе компании.

В отчете о финансовом положении компании на каждую отчетную дату признается только чистое обязательство (реже актив плана), которое определяется следующим образом:

$$\text{Чистое обязательство} = \text{Обязательство по пенсионному плану} - \text{Активы пенсионного плана}$$

Пример. Ниже представлены следующие данные по пенсионному плану с установленными выплатами, \$:

Справедливая стоимость активов плана на начало 2018 г. (факт) 1 500.
Дисконтированная стоимость обязательств на начало 2018 г. (факт) (1 520)

В течение года	2018	2019	2020
Взносы, перечисленные в фонд (факт)	100	120	115
Выплаченные пенсии (факт)	150	170	160
Стоимость текущих услуг (данные актуария)	165	185	175
Ставка дисконтирования (актуарные допущения)	10%	11%	10%
Накопленная актуарная прибыль/убыток в капитале	-	расчет	Расчет
Фактическая стоимость активов на конец года	1 670	1 750	1 950
Фактическая стоимость обязательств на конец года	1 700	2 030	2 300

Задание. Подготовьте соответствующие выдержки из отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе и отчета финансовом положении, отражающие влияние пенсионного плана, за каждый год из трех лет, заканчивающихся 31 декабря 2018, 2019 и 2020 годов.

Решение. Схематически решение примера за 2018 год можно представить следующим образом:

Активы плана

Дебет		Кредит	
Сальдо на начало периода	1 600		
1) Взносы в фонд	150	2) Выплата пенсий	160
5) Процентный доход (10%)	160		
Ожидаемая стоимость	1750		
6) Актуарные прибыли	40		
Сальдо на конец	1		

периода	790		
---------	-----	--	--

Обязательство плана

Дебет		Кредит	
		Сальдо на начало периода	1 620
2) Выплата пенсий	160	3) Стоимость текущих услуг (данные актуария)	200
		4) Процентный расход (10%)	162
		Ожидаемая стоимость	1 822
		7) Актуарные убытки	22
		Сальдо на конец периода	1 800

Денежные средства

Дебет		Кредит	
Сальдо на начало периода	X		
		1) Взносы в фонд	150
Сальдо на конец периода	X - 150		

Отчет о прибылях и убытках

Дебет		Кредит	
3) Стоимость текущих услуг (данные актуария)	200	5) Процентный доход	160
4) Процентный расход (10%)	162		

Накопленные актуарные прибыли / убытки (капитал)

Дебет		Кредит	
7) Актуарные убытки	22	6) Актуарные прибыли	40
		Сальдо на конец периода	18

Выдержки из отчетов

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2018 г.

Долгосрочные обязательства	
Справедливая стоимость активов	1 790
Дисконтированная стоимость обязательств	-1 800
Чистое обязательство	-10
Капитал	
Накопленные актуарные прибыли (40 – 22)	18
Отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2018 г.	
Стоимость текущих услуг	- 200
Чистые процентные расходы (162 – 160)	-2
Отчет о прочем совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2018 г.	
Актуарные прибыли (40 – 22)	18

Решение за 2019 г.

Активы плана

Дебет		Кредит	
Сальдо на начало периода	1 790		
1) Взносы в фонд	170	2) Выплата пенсий	200
5) Процентный доход (11%)	197		
Ожидаемая стоимость	1 957		
		6) Актуарные убытки	47
Сальдо на конец периода	1 910		

Обязательство плана

Дебет		Кредит	
		Сальдо на начало периода	1 800
2) Выплата пенсий	200	3) Стоимость	220

		текущих услуг (данные актуария)	
		4) Процентный расход (11%)	198
		Ожидаемая стоимость	2 018
		7) Актуарные убытки	52
		Сальдо на конец периода	2 070

Денежные средства

Дебет		Кредит	
Сальдо на начало периода	X		
		1) Взносы в фонд	170
Сальдо на конец периода	X- 170		

Отчет о прибылях и убытках

Дебет		Кредит	
3) Стоимость текущих услуг (данные актуария)	220	5) Процентный доход	197
4) Процентный расход (11%)	198		

Накопленные актуарные прибыли / убытки (капитал)

Дебет		Кредит	
		Сальдо на начало периода	18
6) Актуарные убытки	47		
7) Актуарные убытки	52		
Сальдо на конец периода	81		

Выдержки из отчетов

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2019 г.

Долгосрочные обязательства

Справедливая стоимость активов	1 910
Дисконтированная стоимость обязательств	-2

	070
Чистое обязательство	- 160
Капитал	
Накопленные актуарные убытки	-81
Отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2019 г.	
Стоимость текущих услуг	- 220
Чистые процентные расходы (198- 197)	-1
Отчет о прочем совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2019 г.	
Актуарные убытки (47+52)	-99

Решение за 2020 г.

Активы плана

Дебет		Кредит	
Сальдо на начало периода	1 910		
1) Взносы в фонд	165	2) Выплата пенсий	190
5) Процентный доход (10%)	191		
Ожидаемая стоимость	2 076		
6) Актуарные прибыли	64		
Сальдо на конец периода	2 340		

Обязательство плана

Дебет		Кредит	
		Сальдо на начало периода	2 070
2) Выплата пенсий	190	3) Стоимость текущих услуг (данные актуария)	210
		4) Процентный расход (10%)	207

		Ожидаемая стоимость	2 297
		7) Актуарные убытки	43
		Сальдо на конец периода	2 340

Денежные средства

Дебет		Кредит	
Сальдо на начало периода	X		
		1) Взносы в фонд	165
Сальдо на конец периода	X- 165		

Отчет о прибылях и убытках

Дебет		Кредит	
3) Стоимость текущих услуг (данные актуария)	210	5) Процентный доход	191
4) Процентный расход (10%)	207		

Накопленные актуарные прибыли / убытки (капитал)

Дебет		Кредит	
Сальдо на начало периода	81		
7) Актуарные убытки	43	6) Актуарные прибыли	64
Сальдо на конец периода	60		

Выдержки из отчетов

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 2020 г.

Долгосрочные обязательства		
Справедливая стоимость активов		2 340
Дисконтированная стоимость обязательств		-2 340
Чистое обязательство		0

Капитал	
Накопленные актуарные убытки	60
Отчет о прибылях и убытках за год, закончившийся 31 декабря 2020 г.	
Стоимость текущих услуг	- 210
Чистые процентные расходы (207 - 191)	-16
Отчет о прочем совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 2020 г.	
Актуарные прибыли (64-43)	21

* Примечание: IAS 19 требует раскрывать в Примечаниях сумму чистых процентных расходов (доходов), рассчитанных в соответствии с чистым пенсионным обязательством (активом).

Актуарные прибыли (убытки). Актуарные прибыли и убытки возникают, когда активы и обязательства плана переоцениваются на отчетную дату (это разница между ожидаемым и фактическим значением активов и обязательств плана). Актуарные прибыли и убытки возникают из-за неожиданного роста или снижения справедливой стоимости активов плана или дисконтированной стоимости обязательств плана.

Суммы, признаваемые в отчете о прибылях и убытках. В результате изменений активов и обязательства плана с установленными выплатами в отчете о прибылях и убытках за период отражаются следующие суммы:

- стоимость текущих услуг;
 - чистый процентный расход (доход), рассчитанный исходя из чистого пенсионного обязательства (актива);
 - стоимость прошлых услуг (включая прибыли и убытки, полученные в результате сокращения количества работников, участвующих в пенсионном плане), а также прибыли и убытки в результате погашения обязательства.

Пример. Действующий пенсионный план компании предусматривает выплаты за каждый год работы в размере 2% от зарплаты работника в последний год службы. Вознаграждение становится гарантированным после 3 лет работы в компании. С 1 января 2020 года компания увеличивает вознаграждение до 2,5%. Данное изменение относится к периодам, отработанным, начиная с 1 января 2018 года. На момент внесения изменений дисконтированная стоимость дополнительных вознаграждений за период с 01.01.2018 г. по 01.01.2020 г. составляла, \$:

Для работников со стажем свыше 3-х лет на 01.01.2020 г. 3 500

Для работников со стажем менее 3-х лет на 01.01.2020 г. 5 500

9 000

Компания признает стоимость прошлых услуг в размере \$9 000 немедленно как расход в отчете о прибылях и убытках.

Увеличение обязательства по пенсионным планам на \$5 000, относящееся к работникам, не достигшим 3-летнего стажа в компании, включает в себя оценку количества сотрудников, которые покинут компанию до достижения стажа в 3 года и, соответственно, лишатся права на будущие выплаты.

Список использованной литературы

1. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».
2. Бердичевская В.О. Трансформация финансовой отчетности в МСФО: учебное пособие / В.О.Бердичевская; Яросл. гос. ун-т им. П. Г. Демидова. — Ярославль: ЯрГУ, 2017. — 204 с.
3. Тетерлева А.С. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / А.С.Тетерлева; Урал. федер. ун-т. – Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2016. – 176 с.
4. Предмет F3 Финансовый учет (МСФО) / Рабочая тетрадь 1. Второе издание – М.: Программа «Русская АССА» Курс «Международные стандарты финансовой отчетности», 2019. – 208 с.