

## ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ: ПРЕДСТАВЛЕНИЕ И РАСКРЫТИЕ В УЧЕТЕ И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

**Г.Н. Аппакова** – канд. экон. наук, доцент

Казахский экономический университет им. Т. Рыскулова

---

Исследованы проблемы формирования заработной платы и других форм денежного вознаграждения работникам, их учет и отражение в финансовой отчетности предприятия.

*Ключевые слова:* заработная плата; формы денежного вознаграждения; финансовый учет; выходные пособия; долгосрочные вознаграждения

В условиях модернизации экономических процессов качество жизни является одним из новых критериев деятельности человека. Под

термином “качество жизни” понимают способность индивидуума функционировать в обществе соответственно своему положению и по-

лучать удовлетворение от жизни [1]. На его уровень влияют не только здоровье, но и экономическое благополучие работника, которое зависит от получаемого вознаграждения за выполненные работы или оказанные услуги. Действующая в соответствии с данными условиями система финансового учета вознаграждений работникам представляет собой отражение всех форм возмещений, которые организация предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги. Согласно Трудовому кодексу Республики Казахстан, работники компании делятся на директора, управленческий и основной персонал. Работник может оказывать фирме услуги на основе полного рабочего дня, частичной занятости на постоянной, разовой или временной основе [2].

Основной проблемой данного обязательства организации стало накопление информации в условиях недостаточно развитых механизмов ее оценки. Наблюдается противоречие между отражением данной информации как возмещения работнику за его работу и необходимостью поддержания конфиденциальности составляющих его сведений (в целях соблюдения прав работников). Однако очевидно, что вознаграждения работникам в соответствии с закономерностями требуют отдельного представления и раскрытия в финансовой отчетности.

В настоящее время финансовый учет компании рассматривает учет вознаграждений работникам по требованиям Национального стандарта финансовой отчетности 2 и подразделяет их на четыре категории:

1) краткосрочные вознаграждения работникам (за исключением выходных пособий), подлежащие выплате в полном объеме в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги;

2) вознаграждения по окончании трудовой деятельности (за исключением выходных пособий), подлежащие выплате по окончании трудовой деятельности;

3) прочие долгосрочные вознаграждения работникам (за исключением вознаграждений по окончании трудовой деятельности и выходных пособий), задолженность по выплате которых не возникает в полном объеме в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги;

4) выходных пособия, подлежащие выплате в результате:

➤ решения субъекта уволить работника до достижения им пенсионного возраста;

➤ решения работника о добровольном согласии с увольнением по сокращению штатов в обмен на такие вознаграждения.

Вознаграждения работникам также включают платежи, основанные на акциях как в виде долевых инструментов (таких, как акции или опционы на акции), так и в виде денежных средств или других активов субъекта в сумме, основанной на цене акций или других долевых инструментов субъекта при условии, что соблюдены определенные условия перехода, если таковые имеются [3]. Нужно отметить, что вознаграждения работникам включают вознаграждения, предоставляемые как работникам, так и их иждивенцам, поэтому могут осуществляться путем выплат в пользу работников, их супругов, детей или других иждивенцев, а также других лиц, например, страховые компании в качестве расхода, за исключением тех сумм вознаграждений, которые по НСФО 2 разрешено включать в себестоимость активов. При этом организация признает затраты, связанные со всеми вознаграждениями работникам в течение периода, в качестве обязательства на счете 3350 "Расчеты с персоналом по оплате труда", и в качестве расхода (на счетах 8110, 7110, 7210), если только затраты не были включены в себестоимость запасов или не были включены в себестоимость основных средств.

Вознаграждения работникам подразделяют на долгосрочные и краткосрочные. Краткосрочные вознаграждения работникам включают такие статьи, как заработная плата рабочим и служащим; краткосрочные оплачиваемые отсутствия на работе (такие, как ежегодный оплачиваемый отпуск и социальные отпуска) за период, в котором работники предоставляли соответствующие услуги; участие в прибыли и премии, подлежащие выплате за период, в котором работники оказали соответствующие услуги и вознаграждения в неденежной форме (такие, как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные или дотируемые товары или услуги) для занятых в настоящее время работников. Они измеряются по недисконтированной величине краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащих выплате в обмен на эти услуги.

В современных условиях к краткосрочным вознаграждениям относятся некоторые краткосрочные оплачиваемые отпуска, которые могут накапливаться. Например, неиспользованные годовые отпуска, которые переносятся на будущие периоды и могут быть использованы, если

работник не использует права текущего периода полностью. При этом бухгалтер придерживается требований Трудового кодекса Республики Казахстан (ТК РК), согласно которому любой фирме запрещается непредставление трудового отпуска работнику в течении двух лет подряд (ст.108) [4]. Поэтому бухгалтерия фирмы должна признать ожидаемые затраты накопленных оплачиваемых отпусков, если работники оказывают услуги, которые повышают их право на будущие оплачиваемые отпуски. Здесь измеряются ожидаемые затраты на оплату накапливаемых оплачиваемых отпусков на работе как дополнительную сумму, которую оно предполагает выплатить работнику за неиспользованные отпуски на работе, накопленные на конец отчетного периода. Организация обязуется представлять неиспользованные накапливаемые оплачиваемые отпуски, которые, как ожидается, будут использованы в качестве текущего обязательства на отчетную дату.

Необходимо отметить, что начисление отпускных и компенсаций за неиспользованный трудовой отпуск осуществляется на основе средней заработной платы. При исчислении средней заработной платы, согласно ТК РК (п.6 Правил), не учитываются выплаты, не носящие постоянный характер. Значит, доплаты за расширение зон обслуживания и совмещение должностей на фирме включаются при исчислении средней заработной платы для отпускных, так как они начисляются постоянно и соответственно должны предусматриваться Положением по оплате труда работников определенной компании. Однако компенсационная выплата за неиспользованные работником дни оплачиваемого трудового отпуска (ежегодных трудовых отпусков) производится при прекращении трудового договора, если работник использовал или не использовал полностью оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск (ст.110 ТК РК).

Кроме того, бухгалтерия признает затраты по иным (ненакапливаемым) оплачиваемым отпускам на работе, когда данные отпуски имеют место. Организация должна измерять затраты по ненакапливаемым оплачиваемым отпускам на работе по недисконтированной сумме заработной платы, выплаченной или подлежащей выплате за период отпусков.

Долгосрочными вознаграждениями работникам выступают пенсионные планы группы работодателей и государственные пенсионные планы, которые должны классифицироваться как пенсионные планы с установленными взно-

сами или пенсионные планы с установленными выплатами на основе условий плана, включая любые вытекающие из практики обязательства, которые выходят за рамки формальных условий. Бухгалтерия может уплачивать страховые взносы для финансирования плана вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Данный план рассматривается как пенсионный план с установленными взносами, кроме случаев, когда у субъекта имеется юридическое или вытекающее из практики обязательство:

1) выплачивать вознаграждения работникам напрямую при наступлении срока их выплаты; или

2) уплачивать дополнительные суммы, в случае, если страховщик не выплатит все будущие вознаграждения работникам, относящиеся к службе работника, в текущем и предшествующих периодах.

Бухгалтерия измеряет обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами на основе приведенной стоимости. Субъект должен определить ставку, используемую для дисконтирования будущих выплат на основе рыночной доходности на отчетную дату высококачественных корпоративных облигаций. Когда отсутствует достаточной глубины рынок такого рода облигаций, субъект должен использовать рыночную доходность (на отчетную дату) государственных облигаций. Валюта и сроки по корпоративным или государственным облигациям должны соответствовать валюте и расчетным срокам будущих выплат. Здесь может использоваться метод прогнозирования условной единицы для определения своих обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и соответствующей стоимости услуг текущего периода и, где это применимо, стоимости услуг прошлых периодов.

При начислении долгосрочных вознаграждений необходимо руководствоваться, прежде всего, Законом РК “О пенсионном обеспечении в Республике Казахстан”, в котором предусматриваются три вида пенсионных взносов:

- обязательные пенсионные взносы, которые удерживаются из доходов работников, кроме состоявшихся пенсионеров, инвалидов I и II групп и иностранных работников, не получивших вид на жительство в Республике Казахстан 01.01.08 г. и с доходов работников – бывших военнослужащих, ушедших в отставку по выслуге лет;
- добровольные профессиональные пенсионные взносы, которые уплачиваются за счет

средств работодателя за работников, работающих по определенным профессиям, согласно Постановления Правительства РК от 15.05.03 г. № 452;

- добровольные пенсионные взносы, которые удерживаются из доходов работника по его заявлению в размерах, определенных им самостоятельно на основании пенсионного договора с Накопительным пенсионным фондом.

Если пенсионный план с установленными выплатами был создан или изменен в текущем периоде, субъект должен увеличить или уменьшить свою задолженность по пенсионному плану с установленными выплатами для отражения данного изменения, а также признать ее увеличение (уменьшение) как расход (доход) при измерении прибыли или убытка. И наоборот, если вознаграждения уменьшились или по плану не был произведен окончательный расчет, обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами должно быть уменьшено или исключено из учета, а субъект должен признать образующийся доход или убыток в составе прибыли или убытка.

При превышении справедливой стоимости активов плана на отчетную дату над обязательствами по пенсионному плану, в рамках данного плана создается избыток средств. Организация признает избыток по плану как актив, связанный с пенсионным планом с установленными выплатами только в той части, в которой он сможет возместить данный избыток либо путем сокращения будущих взносов, либо в форме возврата средств из пенсионного плана.

В этом случае бухгалтерия признает чистое изменение своей задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами в течение периода, кроме той части изменения, в которой оно относится к вознаграждениям, выплаченным работникам или взносам, сделанным работодателем, как затраты по его пенсионным планам с установленными выплатами в течение данного периода. Эти затраты признаются в составе прибыли или убытка, за исключением той части, в которой они были включены в себестоимость запасов, основных средств в соответствии с НСФО 2. Чистое изменение задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами включает:

1) изменение задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами в результате оказания услуг работником в течение отчетного периода;

2) проценты на обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами в течение отчетного периода;

3) доходы на активы плана и чистое изменение справедливой стоимости признанных прав на возмещение в течение отчетного периода;

4) актуарные прибыли и убытки, возникающие в течение отчетного периода;

5) увеличения или уменьшения задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами, возникающие в результате создания нового плана или изменения условий уже существующего в отчетном периоде;

6) уменьшения задолженности по пенсионному плану с установленными выплатами, возникающие в результате секвестра или окончательного расчета по существующему плану в отчетном периоде.

Служба работников ведет к возникновению обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами даже в том случае, если вознаграждение зависит от будущей службы (другими словами, в случае, когда оно не гарантировано). До момента возникновения права на получение гарантированных пенсионных выплат создается вытекающее из практики обязательство, что на каждую последующую отчетную дату объем услуг, которые должен будет оказать работник до того, как он получит право на получение вознаграждения, уменьшается. При измерении обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами субъект учитывает вероятность того, что некоторые работники могут не удовлетворять условиям гарантированного получения пенсий. Аналогичным образом, несмотря на то, что некоторые виды вознаграждений по окончании трудовой деятельности, например, медицинское обеспечение, подлежат оплате только при наступлении определенных событий, когда работник уже не работает на субъекта, обязательство формируется при оказании работником услуг, обеспечивающих его право на получение вознаграждения при наступлении определенных событий.

Плательщиками обязательных пенсионных взносов являются работники организации, а плательщиками добровольных пенсионных взносов выступают сами работники, поэтому суммы этих взносов должны удерживаться из их доходов на основании поданного заявления работника. При этом, согласно Налоговому кодексу Республики Казахстан (НК РК), в целях налогообложения дохода работника индивидуальным подоходным налогом данная сумма должна быть исклю-

чена из месячного дохода как налоговый вычет (ст.152) [5].

Установленные выплаты основаны на размере будущих заработных плат, поэтому фирма должна измерять свои обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами на основе отражения ожидаемого увеличения заработной платы в будущем. Однако при уменьшении установленных выплат на сумму, которая будет выплачиваться по планам, финансируемым государством, субъект должен измерять свои обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами на основе отражения влияния вознаграждений, выплачиваемых по государственным планам, с учетом того, что эти планы были введены до отчетной даты или прошлый опыт и иное надежное свидетельство указывают на то, что эти государственные вознаграждения изменятся. Когда у организации существует фактическая уверенность в том, что другая сторона будет возмещать часть или все затраты, требуемые для погашения обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, субъект должен признавать свои права на получение возмещения в качестве отдельного актива. Бухгалтер должен измерять данный актив по справедливой стоимости.

К прочим долгосрочным вознаграждениям работникам относятся долгосрочные оплачиваемые отсутствия на работе, такие, как: оплачиваемый отпуск для работников; юбилейные или про-

чие вознаграждения за выслугу лет; долгосрочные пособия по нетрудоспособности; участие в прибыли и премии, подлежащие выплате через 12 месяцев или более после окончания периода, в котором работники предоставили соответствующие услуги и отсроченная компенсация, выплаченная через 12 месяцев или более после окончания периода, в котором она была заработана. В данном случае фирма признает задолженность по прочим долгосрочным вознаграждениям работникам, измеренную на основе чистой суммарной величины вознаграждений работникам. По каждой категории прочих долгосрочных вознаграждений, которые организация предоставляет своим работникам, в учете раскрывается характер вознаграждения, сумма обязательства и статус фондирования на отчетную дату.

#### ***Литература:***

1. World Health Organization. Cancer pain relief. – Geneva, WHO, 2007.
2. Национальный стандарт финансовой отчетности 2. – Алматы, 2008.
3. МСФО 19 “Вознаграждения работникам”. – Алматы, 2008.
4. Трудовой кодекс Республики Казахстан. – Алматы: Центральный дом бухгалтера, 2008.
5. Кодекс Республики Казахстан “О налогах и других обязательных платежах в бюджет” (Налоговый кодекс). – Алматы: Центральный дом бухгалтера, 2008.