

УДК 657.471.12:342.537

UDC 657.471.12:342.537

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТОВ В ОБЛАСТИ РЕГУЛИРОВАНИЯ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ (ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКОВ) РОССИЙСКОЙ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКИ

COMPARATIVE ANALYSIS OF NORMATIVE LEGAL ACTS IN THE FIELD OF REGULATION OF WAGES (REMUNERATION) OF THE RUSSIAN AND INTERNATIONAL PRACTICE

Азиева Залина Ирбековна
к.э.н., доцент
кафедры теории бухгалтерского учета

Azieva Zalina Irbekovna
Cand.Econ.Sci., associate professor
the Department of accounting theory

Челохсаева Саида Адамовна
студентка учетно-финансового факультета
Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Tchelokhsayeva Saida Adamovna
student of the Accounting and finance department
Kuban State Agrarian University, Krasnodar , Russia

Статья посвящена системе оплаты труда и вознаграждения работников в российских организаций в сравнении с нынешней практикой в странах, применяющих МСФО. Учет расчетов с персоналом по оплате труда является ответственным и самым распространенным видом расчетов с физическими лицами, занимающим значительную часть рабочего времени бухгалтерии любой организации

The article is devoted to the system of remuneration and compensation of employees in Russian organizations in comparison with the current practice in countries using IFRS. Settlements with staff on pay are responsible and the most common type of settlements with individuals occupying a significant portion of working time accounts of any organization

Ключевые слова: ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА, ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ, СТАНДАРТ, ВЫХОДНЫЕ ПОСОБИЯ, ПЕНСИОННЫЕ ПЛАНЫ, МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, РОССИЙСКИЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Keywords: WAGES, EMPLOYEE BENEFITS, STANDARD SEVERANCE PAY, PENSION PLANS, INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS, RUSSIAN ACCOUNTING STANDARDS

В России еще не разработано единое ПБУ, регламентирующее учет и отражение в отчетности обязательств по оплате труда и социальному обеспечению. Порядок расчетов с работниками определяется юридическими нормами Трудового, Гражданского и Налогового кодексов, Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» и других нормативных актов. В отличие от РСБУ в МСФО все аспекты учета вознаграждений работников (за исключением учета выплат, основанных на акциях, порядок которого регулируется IFRS 2) объединены в одном стандарте.

В РФ орган статистики занимается классификация выплат

работникам. Инструкцией Госкомстата РФ о составе фонда заработной платы и выплат социального характера все расходы организации, связанные с оплатой труда, и другие выплаты работникам делятся на три части:

- фонд заработной платы;
- выплаты социального характера, отражающие затраты организации, связанные с социальными льготами;
- расходы, не учитываемые в фонде заработной платы и выплатах социального характера (дивиденды, компенсационные выплаты и др.)

Таким образом, в основу российской классификации выплат работникам заложен совершенно иной принцип, чем в МСФО 19. Если группировка выплат в соответствии с МСФО 19 учитывает особенности их оценки и раскрытия в отчетности, то в России она ориентирована на источники их погашения и отношение к производственной деятельности предприятия. Нет в российской классификации и аналогичного МСФО 19 деления обязательств по оплате труда на краткосрочные и долгосрочные.

В международной практике учета расчетов с персоналом по оплате труда понятия «заработная плата» не существует, вместо него используется термин «вознаграждения работникам». Согласно МСФО 19 под вознаграждениями работникам понимаются все формы выплат работникам в обмен на оказанные ими услуги. А под текущими вознаграждениями работникам - вознаграждения работникам, подлежащие выплате в полном объеме в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие

услуги (кроме выходных пособий и вознаграждений в форме долевых инструментов). Таким образом, в МСФО 19 понятие вознаграждений работникам является более широким, чем в российских стандартах [3].

Помимо заработной платы и премий, в состав вознаграждений включаются и другие выплаты и начисления (например, оплата личного страхования работников, медицинские услуги и др.). МСФО 19 определяет следующие пять категорий вознаграждений работникам (рис. 1):

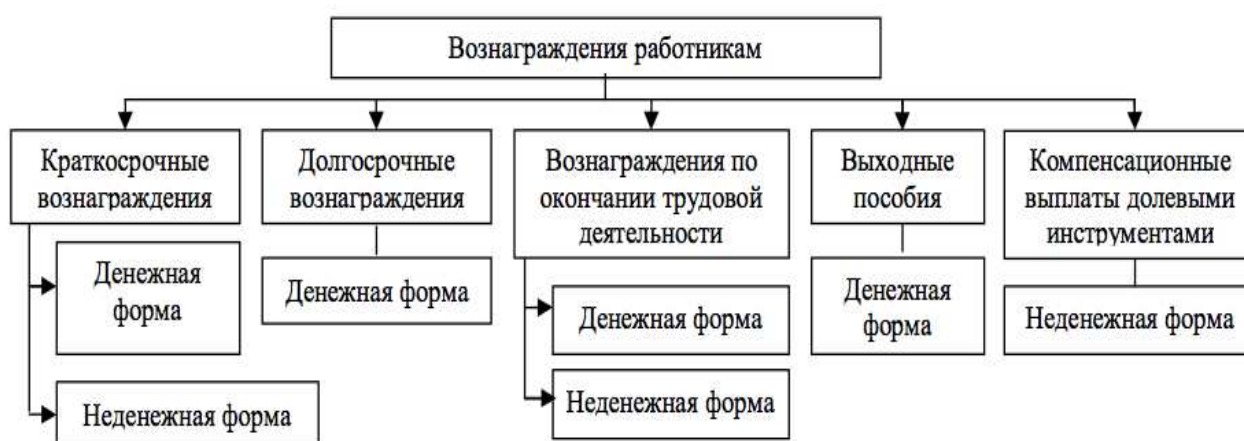


Рисунок 1 - Классификация вознаграждений работникам согласно МСФО 19 «Вознаграждения работникам», [8].

К краткосрочным вознаграждениям относят суммы, подлежащие выплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги. Это заработная плата рабочим и служащим, взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск и отпуск по болезни, а также вознаграждения в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом), участие в прибыли и премии.

Если выплаты осуществляются в срок более чем двенадцать месяцев после окончания периода оказания услуг работниками, то вознаграждения относятся к разряду долгосрочных. Например, отложенные компенсации, оплата юбилеев, творческих отпусков, долгосрочных пособий по нетрудоспособности и т. д.

Примером выплат по окончании трудовой деятельности могут быть пенсии и иные вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни, медицинское обслуживание по окончании периода работоспособности.

В плане выходных пособий можно сказать следующее: обязательство по выплате пособия выплачивается в случае увольнения работника, а не продолжения им своей деятельности. То есть можно сделать вывод, что компания обязуется выплатить выходное пособие работнику только в том случае, если ее выплата имеет твердое обязательство:

- уволить работника(ов) до установленного срока выхода на пенсию;
- выплатить выходное пособие работникам, которые соглашаются на увольнение в связи с сокращением штатов.

Компания берет на себя обязательство уволить работников только тогда, когда у нее есть подробный план увольнения, отказ от которого фактически невозможен.

Если выходные пособия подлежат выплате в срок, превышающий 12 месяцев после отчетной даты, обязательства по их выплате должны дисконтироваться.

Компенсационные выплаты долевыми инструментами

представляют собой выплаты, при которых работники имеют право на получение долевых финансовых инструментов, выпущенных компанией. К ним относятся: акции; опционы на акции; долевые финансовые инструменты, которые были выпущены для работников по цене ниже той, по которой данные инструменты выпускались для третьих лиц; а также денежные выплаты, размеры которых зависят от рыночной цены на акции компании. В Российской Федерации нет аналогичной группировки выплат работникам. Вместе с тем, некоторая классификация выплат работникам осуществляется в отечественном статистическом учете, поскольку в соответствии с Инструкцией, утвержденной Постановлением Госкомстата РФ от 24.11.2000 года все расходы организации, связанные с оплатой труда, и другие выплаты работникам делятся на 3 части: фонд заработной платы, включающий суммы оплаты за отработанное время, суммы оплаты за неотработанное время, компенсационные выплаты, связанные с условиями труда, стимулирующие доплаты, надбавки, премии, оплата питания, жилья, топлива; выплаты социального характера, отражающие затраты, связанные с социальными льготами, кроме пособий из государственных внебюджетных фондов; расходы, не учитываемые в фонде заработной платы и выплатах социального характера [Ацканов, Т.А. Понятие заработной платы по современному российскому законодательству. // Адвокат. – 2008. - № 12.].

Сравнительная характеристика учета вознаграждений работникам по международным и российским стандартам приведена в таблице 1.

Таблица 1 - Сравнительная характеристика учета вознаграждений работникам по международным и российским стандартам

Признак сравнения	МСФО	Российские учетные стандарты
Наличие стандартов	МСФО 19, МСФО 26, определяющие правила признания, оценки и отражения в отчетности различных видов вознаграждений работникам	Нет аналогов данных стандартов, жесткая регламентация многих вопросов учета в различных нормативных документах
Классификация вознаграждений работникам	Пять групп выплат, отличающихся правилами признания, оценки и отражения в отчетности	Три группы выплат в соответствии с постановлением Госкомстата РФ, не совпадающие с МСФО
Разграничение краткосрочных и долгосрочных вознаграждений	Вознаграждения работникам подразделяются на краткосрочные и долгосрочные	Подразделение вознаграждений работникам на краткосрочные и долгосрочные отсутствует
Оценка	Краткосрочные вознаграждения отражаются по недисконтированной стоимости, долгосрочные – по дисконтированной	Все вознаграждения отражаются по недисконтированной стоимости, оценка по дисконтированной стоимости не практикуется
Методика определения дисконтированной стоимости	Применяется метод актуарной оценки для определения дисконтированной стоимости обязательств по пенсионным планам	Не практикуется
Отражение в отчетности	Требования к раскрытию информации в финансовой отчетности разработаны по каждой из пяти групп выплат	Нет специальных требований

Как видно из таблицы 1 в вопросах учета вознаграждений работникам между отечественными и международными стандартами нет единства ни по одному признаку сравнения. Таким образом, проблемы реформирования российского учета расчетов по оплате труда в соответствии с МСФО являются достаточно актуальными.

Так же при анализе российской законодательной базой по регулированию оплаты вознаграждений работникам и базой МСФО можно сделать следующие выводы. В отличие от РСБУ, МСФО

регулирует учет расходов по пенсионным планам, при этом внимание уделяется планам с установленными выплатами. Так же, в МСФО в составе расходов на оплату труда учитываются неденежные вознаграждения, а также вознаграждения, вытекающие из деловой практики.

В МСФО понятие вознаграждений работникам является более широким, чем в РСБУ. Помимо заработной платы и премий в состав вознаграждений включаются и другие выплаты и начисления (например, оплата личного страхования работников, медицинские услуги и пр.)

С точки зрения РСБУ создание резервов под отпуска и вознаграждения по результатам работы за год является, скорее, способом равномерного признания расходов, нежели реализации принципа начисления. В то же время, исходя из положений МСФО, расход должен признаваться в том периоде, к которому он относится.

В отличие от МСФО в РСБУ отсутствует разделение пенсионных программ на пенсионные планы с установленными взносами и установленными выплатами. Соответственно, любые учетные вопросы, относящиеся к планам с установленными выплатами, в РСБУ не рассматриваются.

В отличие от РСБУ в МСФО в качестве обязательств компании рассматриваются не только юридически обусловленные обязательства, но и обязательства, которые вытекают, скорее из деловой практики организации, нежели из формально принятых ею обязательств.

Принимая во внимание значительную вариантность программ пенсионного обеспечения, а также сложность в определении того, является ли пенсионная программа планом с установленными взносами либо планом с установленными выплатами, при разработке проекта ПБУ целесообразно уделить особое внимание критериям разграничения

этих планов.

Российская практика не предусматривает широкого использования экспертных оценок. Незрелость институтов независимых оценщиков (актуариев) не позволяет предполагать, что они могут быть источником разнообразной и надежной прогностической информации. Кроме того, отсутствие у многих организаций экономической заинтересованности в том, чтобы предоставить пользователям своей отчетности качественную (в т.ч. полную) информацию, обуславливает нецелесообразность как затрат этих организаций на получение (и регулярную актуализацию) экспертных оценок, так и отражения в учете информации об актуализации этих оценок.

В то же время в отсутствие опыта самостоятельного расчета сложных оценочных показателей, сформированные организациями – работодателями допущения могут оказаться недостаточно обоснованными, что, в конечном итоге, повлияет на качество бухгалтерской отчетности

Практика актуарной оценки существует только в отношении НПФ, при этом результаты актуарных оценок отражаются «за балансом». Так, в соответствии с законодательством о пенсионных фондах подлежат актуарной оценке обязательства фонда перед вкладчиками, участниками и застрахованными лицами, а также стоимость пенсионных резервов и средств пенсионных накоплений. Результаты актуарных расчетов отражаются в учете на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Сами принципы и методы актуарного определения правил НПФ законодательно не регламентируются.

Однако есть и характерные черты, например план с установленными взносами. Для учета взносов в пенсионные планы с установленными взносами предприятия применяют метод начисления.

В результате авансовых платежей или причитающихся платежей по взносам в пенсионный фонд может признаваться, соответственно, актив (предоплаченные будущие расходы) или обязательство по выплате таких взносов (МСФО). В РСБУ не проводится различие между планом с установленными взносами и планом с установленными выплатами в отношении долгосрочных обязательств работодателя по выплате вознаграждений работникам после окончания их трудовой деятельности. Все подобные планы учитываются организациями аналогично планам с установленными взносами по МСФО. Взносы в пенсионный фонд, осуществляемые организацией, относятся на расходы по мере возникновения обязательств по уплате очередного взноса.

По результатам исследования нами сделаны основные выводы по поводу пересмотра РСБУ основываясь на МСФО по следующим блокам:

1. Общие принципы учета планов с установленными выплатами.

В МСФО:

- обязательство признается в отношении будущих выплат в связи с пенсионным обеспечением работников организации; - признание обязательства связано с тем, что на организации – работодателе, по сути, лежит актуарный и инвестиционный риск выплаты пенсионного обеспечения в определенном размере;
- обязательства уменьшаются на сумму активов пенсионного плана;
- обязательства в отношении будущих выплат дисконтируются для того, чтобы учесть фактор времени в отношении момента погашения обязательств;
- для расчета активов и обязательств пенсионного плана используются актуарные допущения, связанные с неопределенностью факторов, влияющих на размер обязательств компании.

В РСБУ:

– обязательства в отношении будущих выплат работникам организации при их выходе на пенсию не признаются.

2. Уменьшение обязательств плана с установленными выплатами на сумму относящихся к нему активов.

3. Выходные пособия. В российской практике расходы по выплате выходных пособий признаются в момент возникновения обязательств по их выплате, за исключением случаев, когда возникновение таких затрат связано с признанием деятельности организации прекращаемой. В отношении прекращаемой деятельности может признаваться резерв-обязательство по таким затратам, однако время его признания и величина, в которой он будет признан, могут отличаться от требований МСФО.

Исходя из всего вышесказанного для дальнейшего упрощения и усовершенствования ведения расчетов с персоналом по оплате труда, необходимо в РСБУ постепенно внедрять новшества, связанные с МСФО. То есть переходить на расчеты и отчетность, согласно данным стандартам, которые в ближайшем будущем станут основными в ведении бухгалтерского учета в мире. Этот переход обеспечит предприятиям наибольшую устойчивость.

Литература

1. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Приказ Министерства финансов РФ от 6.05.1999 №33н (ред. от 27.11.2006) [Электронный ресурс] / Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант плюс: Высшая школа; Windows/98/ME/NT 4/2000/XP.

2. Трудовой кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 30.12.01г. №197-ФЗ (с изм. от 30.12.08 №313-ФЗ) [Электронный ресурс] / Программа информационной поддержки российской науки и образования Консультант плюс: Высшая школа; Windows / 98 / ME/NT 4 /2000/XP.

3. Ацканов, Т.А. Понятие заработной платы по современному российскому законодательству. // Адвокат.

4. Кувалдина, Т.Б. Затраты работодателей на выплату вознаграждений работникам // Аудиторские ведомости. – 2009. - № 2.

5. www.rsue.ru/conference.

References

1. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Rashody organizacii» (PBU 10/99). Prikaz Ministerstva finansov RF ot 6.05.1999 №33n (red. ot 27.11.2006) [Jelektronnyj resurs] / Programma informacionnoj podderzhki rossijskoj nauki i obrazovanija Konsul'tant pljus: Vysshaja shkola; Windows/98/ME/NT 4/2000/XP.
2. Trudovoj kodeks Rossijskoj Federacii. Federal'nyj zakon ot 30.12.01g. №197-FZ (s izm. ot 30.12.08 №313-FZ) [Jelektronnyj resurs] / Programma informacionnoj podderzhki rossijskoj nauki i obrazovanija Konsul'tant pljus: Vysshaja shkola; Windows / 98 / ME/NT 4 /2000/XP.
3. Ackanov, T.A. Ponjatie zarabotnoj platy po sovremennomu rossijskomu zakonodatel'stvu. // Advokat.
4. Kuvaldina, T.B. Zatraty rabotodatelej na vyplatu voznagrazhdenij rabotnikam // Auditorskie vedomosti. – 2009. - № 2.
5. www.rsue.ru/conference.