

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА
Рецензент, финансовый директор
ООО «КАБ»
_____ Н.А.Шмаков
«__» _____ 2018 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2018 г.

ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ РАБОТНИКАМ:
УЧЕТ И ФОРМИРОВАНИЕ ПО РСБУ И МСФО
ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2018.114.ВКР

Руководитель ВКР, доцент
_____ Т.Н. Мызникова
_____ 2018 г.

Автор ВКР, студентка группы ЭУ-418
_____ К.А.Пуль
_____ 2018 г.

Нормоконтролер, доцент
_____ Л.А. Ширшикова
_____ 2018 г.

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита
Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»

«УТВЕРЖДАЮ»
Заведующий кафедрой,
д.э.н., профессор
_____ И.И. Просвирина
_____ 2018 г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу
студента
Пуль Ксении Айратовны
группа ЭУ-418

1 Тема работы: Вознаграждение работникам: учет и формирование по РСБУ и МСФО
утверждена приказом по университету от 04.04.2018 № 580

2 Срок сдачи студентом законченной работы: 15 июня 2018 г.

3 Исходные данные к работе:

Цель исследования: обоснование и разработка учета вознаграждений работникам, основанного на методологии международных стандартов финансовой отчетности.

Теоретической основой исследования явились: классические и современные концепции и положения учета, разработки и публикации научных достижений отечественных и зарубежных ученых и специалистов, международные стандарты финансовой отчетности, методическая и учебная литература в вопросах вознаграждений работникам.

Нормативно-правовая основа исследования: РСБУ 10/99, МСФО 19, МСФО 26.

Информационная основа исследования: законодательные и нормативные акты, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета вознаграждений работникам.

4 Перечень вопросов, подлежащих разработке:

- 1) рассмотреть сущность и организацию учета вознаграждения работникам;
- 2) оценить организацию учета операций по вознаграждению работников целлюлозно-бумажной промышленности;
- 3) разработать рекомендации по совершенствованию учета вознаграждений работникам на основе международных стандартов.

5 Иллюстративный материал (раздаточный материал, электронные носители и др.)

- раздаточный материал;
- презентация в Microsoft Office PowerPoint;

– таблицы и рисунки, отражающие основные данные по содержанию ВКР
Общее количество иллюстраций – слайдов.

6 Дата выдачи задания – 11.12.2017 г.

Руководитель _____ Т.Н. Мызникова

Задание принял к исполнению _____ К.А. Пуль

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Срок выполнения этапов работы	Отметка руководителя о выполнении
Обсуждение темы	01.11.2017 – 10.11.2017	Выполнено
Обсуждение задания	15.11.2017 – 20.11.2017	Выполнено
Обсуждение плана работы	21.11.2017 – 11.12.2017	Выполнено
Обсуждение списка литературы	21.11.2017 – 11.12.2017	Выполнено
Первый раздел	20.03.2018	Выполнено
Второй раздел	10.04.2018	Выполнено
Введение, заключение, реферат	04.05.2018	Выполнено
Оформление приложений	04.05.2018	Выполнено
Подготовка доклада, раздаточного материала	11.06.2018	Выполнено
Получение отзыва и рецензии	13.06.2018	Выполнено
Прохождение нормоконтроля	18.06.2018 – 19.06.2018	Выполнено

Заведующий кафедрой _____ И.И. Просвирина

Руководитель работы _____ Т.Н. Мызникова

Студент _____ К.А. Пуль

РЕФЕРАТ

Пуль, К.А. Вознаграждение работникам: учет и формирование по РСБУ и МСФО. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ-418, 2018. – 78 с., 13 табл., 1 прил., 2 рис., библиографический список – 40 наим.

Объект исследования – учет вознаграждений работникам.

Предмет исследования – отражение вознаграждений работникам в финансовой отчетности по российским и международным стандартам.

Цель исследования – обоснование и разработка учета вознаграждений работникам, основанного на методологии международных стандартов финансовой отчетности.

Выпускная квалификационная работа состоит из двух разделов. В первом разделе приведены сущность и организация учета вознаграждения работникам. Во втором разделе рассмотрены особенности и отличия отражения в отчетности по российским и международным стандартам элементов вознаграждения работникам и разработаны рекомендации по сближению элементов учета.

Результатом выпускной квалификационной работы являются методические разработки и рекомендации, которые могут быть применены организациями в целях создания качественных информационных ресурсов.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	6
1 СУЩНОСТЬ И ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ	8
1.1 Экономическая сущность категории «вознаграждения работникам»	8
1.2 Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета вознагражде- ния работникам	20
1.3 Учет вознаграждений работникам по РСБУ и МСФО	29
Вывод по разделу один	43
2 ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО ВОЗНАГРАЖДЕНИЮ РАБОТНИКОВ ЦЕЛЛЮЛОЗНО-БУМАЖНОЙ КОМПАНИИ	45
2.1 Принципы организации учета операций по вознаграждениям работникам на основе российских стандартов	45
2.2 Отражение вознаграждений работникам в международных стандартах от- четности	51
2.3 Рекомендации по совершенствованию учета вознаграждений работникам на основе международных стандартов	59
Вывод по разделу два	69
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	71
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	73
ПРИЛОЖЕНИЕ А СВОД НАЧИСЛЕНИЙ, УДЕРЖАНИЙ, ВЫПЛАТ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКАМ ЦЕЛЛЮЛОЗНО-БУМАЖНОЙ КОМПАНИИ	77

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность изучения вопросов вознаграждения работникам по МСФО и РСБУ обусловлена тем, что в современных условиях развития экономики меняется политика в области вознаграждений, социальной поддержки и защиты работников. Помимо заработной платы существуют и иные виды вознаграждений.

Учет вознаграждений работникам занимает одно из центральных мест в системе финансовой отчетности хозяйствующего субъекта. Возникает объективная необходимость корректировки основных направлений и методов учета вознаграждений работникам в процессе реализации программы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Понятие «заработная плата» наполнилось новым содержанием и охватывает все виды вознаграждений, начисленных в денежной и натуральных формах, независимо от источников финансирования, включая денежные суммы, начисленные за непроработанное время. Определены источники получения денежных доходов в виде сумм, начисленных к выплате по акциям и вкладов членов трудового коллектива в имущество организации. Отдельные функции государства по реализации этой политики переданы хозяйствующим субъектам, которые самостоятельно устанавливают формы вознаграждений работникам.

Исходя из актуальности, определим объект исследования выпускной квалификационной работы – учет вознаграждений работникам.

Предмет исследования – отражение вознаграждений работникам в финансовой отчетности по российским и международным стандартам.

Цель выпускной квалификационной работы – обоснование и разработка учета вознаграждений работникам, основанного на методологии международных стандартов финансовой отчетности.

Для достижения данной цели поставлены следующие задачи:

- 1) рассмотреть сущность и организацию учета вознаграждения работникам;

2) оценить организацию учета операций по вознаграждению работников целлюлозно-бумажной компании;

3) разработать рекомендации по совершенствованию учета вознаграждений работникам на основе международных стандартов на анализируемом предприятии.

Теоритическими основами настоящей работы послужили классические и современные концепции и положения бухгалтерского учета, разработки и публикации научных достижений отечественных и зарубежных ученых и специалистов таких, как Дж. М. Кейнс, Дж. Б. Кларк, К. Маркс, Адамчук В.В., Ромашов О.В., Сорокина М.Е., Генкин Б.М, Ендовицкий Д.А., Вострикова Л.А. [14] , а также международный стандарт финансовой отчетности – МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» [40].

Информационную базу исследования составили законодательные и нормативные акты, регламентирующие порядок отражения в отчетности вознаграждений работникам, статистические данные и материалы из сети интернет.

1 СУЩНОСТЬ И ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ

1.1 Экономическая сущность категории «вознаграждения работникам»

В современных условиях конкуренции и ускорения технического прогресса вознаграждение играет исключительно важную роль в привлечении, мотивировании и сохранении в организации необходимых ей работников. Отсутствие принципиальной позиции по проблемам организации вознаграждения персонала, понятийного аппарата приводит к искажению реально складывающихся отношений между работником, работодателем, государством.

Как в отечественной, так и зарубежной экономической литературе существуют множество взглядов на понятие «вознаграждения работников».

Часто «вознаграждение» отождествляют с «оплатой труда», «заработной платой», при этом происходит подмена понятий. Несмотря на это, понятие вознаграждения шире, и включает в себя категории оплаты труда, заработной платы. Различные подходы к определению «заработная плата», «оплата труда», «вознаграждения» рассмотрены в таблицах 1.1–1.3.

Таблица 1.1 – Позиции авторов относительно сущности «заработной платы»

Источники	Позиции авторов
Зарубежные ученые	
Дж. М. Кейнс [35].	«Политика жесткой денежной заработной платы должна основываться на установлении относительно устойчивого уровня цен и занятости по сравнению с итогами проведения политики гибкой заработной платы, основанной на принципе невмешательства государства в экономику».
Дж. Б. Кларк [35].	Заработная плата определяется стоимостью товаров, произведенных «предельным» (последним из нанятых) рабочим. Заработная плата стремится быть равной продукту предельного труда, и та часть рабочей силы, которая занимает зону безразличия, является, таким образом, предельной.

Источники	Позиции авторов
Зарубежные ученые	
К. Маркс [35].	«Зарботная плата есть цена определенного товара – рабочей силы». Зарботная плата не является долей рабочего в произведенном им товаре. Зарботная плата есть часть уже имеющегося налично товара, на которую капиталист покупает себе определенное количество производительной рабочей силы.
Отечественные ученые	
Адамчук В.В., Ромашов О.В., Сорокина М.Е. [35].	«Зарботная плата есть элемент дохода наемного работника, форма экономической реализации права собственности на принадлежащий ему ресурс труда».
Волгин Н.А. [35].	Зарботная плата – «вознаграждение за выполнение трудовой функции по цене труда или рабочей силы, установленной с учетом взаимодействия спроса и предложения на рынке труда».
Генкин Б.М. [35].	«Зарботная плата (или доход сотрудников предприятия) может выступать в двух ролях: процента на человеческий капитал или платы за аренду трудового потенциала».
Ендовицкий Д.А., Восстрикова Л.А. [35].	«Зарботная плата – форма текущего вознаграждения работников за отработанное время и результаты труда, величина которой гарантирует социальную защищенность работников и членов их семей и формируется под воздействием объективных и субъективных факторов» (в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, выплаты компенсационного и стимулирующего характера).

Таким образом, «зарботная плата» рассматривается как вознаграждение, получаемое работником при выполнении трудовой функции.

Таблица 1.2 – Позиции авторов относительно сущности «оплаты труда»

Источник	Позиции авторов
Трудовой кодекс РФ (ст. 129) [35].	«Зарботная плата – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты».
Большой экономический словарь [35].	Оплата труда – это «вознаграждение в денежной или натуральной форме, которое должно быть выплачено работодателем наемному работнику за работу, без вычетов, налогов и других удержаний».

Источник	Позиции авторов
Бухалков М.И. [35].	Оплата труда – это ставка оплаты труда (зарботная плата) – сложившаяся на рынке, цена рабочей силы, выплачиваемая работодателем за использование труда наемного работника.
Владимирова Л.П. [35].	Выплаты работнику, связанные с системой трудовых отношений в обществе.
Ендовицкий Д.А., Вострикова Л.А. [35].	Оплата труда – это «система отношений между работодателем и персоналом организации, при которой обеспечивается согласованность их важнейших социально-трудовых интересов, направленных на обеспечение установления и выплату вознаграждений, т.е. планирование, организация, учет, контроль и регулирование заработной платы и других видов вознаграждения».

Мониторинг законодательных актов, специальной литературы относительно категории «оплата труда» позволяет определить ее как выплаты, производимые работникам в системе трудовых отношений.

Таблица 1.3 – Позиции авторов относительно сущности «вознаграждения»

Источник	Позиции авторов
Зарубежные ученые	
Большой экономический словарь [35].	«Плата, поощрение за выполненную работу, труд».
Д. Бодди, Р. Пейтон [35].	«То, что работодатели предлагают в надежде на выполнение рабочих заданий в соответствии с установленными стандартами, а работники ожидают за приложенные ими усилия».
М. Мескон [35].	Все то, что человек считает для себя ценным. При этом делается акцент на то, что ценности у людей специфичны, следовательно, различна оценка вознаграждения и его относительной ценности.
Отечественные ученые	
Бабынина Л.С. [35].	«Вознаграждение за труд в широком смысле – распределительные отношения по поводу вновь созданной стоимости, которые реализуются в государственной, социальной, налоговой, инвестиционной, демографической, экологической политике, политиках в области образования и науки».
Виханский О.С., Наумов А.И. [35].	Стимул, выполняющий роль рычага воздействия или носителя «раздражения».
Дашкова Е.С. [35].	«Форма признания реального и потенциального трудового вклада работника в развитие организации и совершенствование общества и личности».

Проведем обобщение литературных источников относительно подходов к определению заработной платы, оплаты труда и вознаграждения, что позволит сформировать собственную позицию относительно сущности рассматриваемых категорий.

По мнению ряда ученых, чьи взгляды были рассмотрены в таблице 1.1, заработная плата рассматривается как вознаграждение, получаемое работником при выполнении трудовой функции.

По мнению ученых, чьи взгляды были рассмотрены в таблице 1.2, оплата труда рассматривается как выплаты, производимые работникам в системе трудовых отношений.

Вознаграждение же во многих источниках, по мнению ученых, представленных в таблице 1.3, рассматривается в качестве платы, поощрений, стимулов, соответствующих ожиданиям работников и побуждающих их к выполнению действий.

В наибольшей степени отвечают современной специфике социально-экономического развития следующие интегрированные определения рассматриваемых категорий, учитывающие их иерархию:

1) заработная плата – цена рабочей силы, формируемая в соответствии с квалификацией работника, сложностью, количеством, качеством и условиями труда, складывающаяся с учетом ситуации на рынке труда и гарантирующая социальную защищенность работников и членов их семей;

2) оплата труда – выплаты работникам за их труд (включающие заработную плату), а также за неотработанное время (оплата отпусков, временной нетрудоспособности работников и др.), стимулирующие работников к повышению производительности труда, улучшению качества продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг), производимые в соответствии с законами, иными нормативно-правовыми актами, а также ситуацией на рынке труда;

3) вознаграждение работников – совокупность оплаты труда и иных материальных и нематериальных форм поощрения работников за выполненную работу,

направленных на удовлетворение потребностей и на накопление сбережений в условиях социального партнерства.

Подробно рассмотрим содержание каждого из определений.

Заработную плату подразделяют на основную и дополнительную. Под основной заработной платой принято понимать: выплаты за отработанное время, за количество и качество выполненных работ; доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за сверхурочные работы, за работу в ночное время и в праздничные дни и др.; оплата простоев не по вине работника; премии, премиальные надбавки и др. Дополнительная заработная плата включает: выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством о труде и коллективными договорами; оплата времени отпусков; плату за выполнение государственных и общественных обязанностей; оплату перерывов в работе кормящих матерей; оплату подросткам льготных часов; выходное пособие при увольнении и др.

Сущность оплаты труда проявляется в ее функциях. Обобщение литературных источников позволило выделить следующую совокупность функций оплаты труда работников [8, с.27 – 28]:

- воспроизводственная (направлена на удовлетворение потребностей работника);
- стимулирующая (определяет личный интерес работника к результатам труда);
- регулирующая (оказывает влияние на рыночную конъюнктуру);
- социальная (направлена на реализацию принципа социальной справедливости);
- измерительно-распределительная (отражает индивидуальную долю в фонде потребления каждого участника производственного процесса в соответствии с его трудовым вкладом);
- ресурсно-заместительная (ориентирована на оптимизацию размещения трудовых ресурсов по регионам, отраслям экономики, организациям);

- учетно-затратная (отражает необходимость исчисления оплаты труда каждому работнику по всем основаниям);
- аналитическая (ориентирована на получение оценки степени эффективности расходования средств на оплату труда).

Важнейшим аспектом заработной платы является установление системы оплаты труда. Под системой оплаты труда понимается способ исчисления размеров вознаграждения, подлежащего выплате работникам в соответствии с произведенными ими затратами труда или по результатам труда [18].

Существует 3 основные системы оплаты труда: тарифная, бестарифная, смешанная.

В свою очередь они подразделяются на множество видов, их классификация представлена на рисунке 1.1.



Рисунок 1.1 – Системы и формы оплаты труда

Тарифная система оплаты труда – самая распространённая система, применяется и госорганами, и коммерческими организациями. В её основе лежит ранжи-

рование заработной платы сотрудников в зависимости от их квалификации, стажа работы, приобретённых навыков, выработки, условий и характера труда. В государственных учреждениях применяется Единая тарифная сетка. В коммерческих – схожие с ней документы, утверждённые с учётом мнения профсоюзного органа.

Сдельная система – применяется организациями, которые предоставляют услуги, выполняют работы или же производят товар. Их прибыль напрямую зависит от скорости работы сотрудников, поэтому выгодно платить не за единицу времени, а за единицу выработки. Количество продукта умножается на цену за единицу (на сдельную расценку). Такая система стимулирует сотрудников постоянно повышать выработку и качество работы.

Особенности расчёта заработной платы при разных видах сдельной системы оплаты труда:

- прямая система оплаты труда (оплата производится за количество единиц выработки по одинаковой цене за каждую);
- прогрессивная система оплаты труда (сдельная расценка повышается за каждую единицу сверх плана);
- премиальная система оплаты труда (к зарплате, рассчитанной по прямой сдельной системе, добавляется премия за выполнение плана, сжатие сроков, отсутствие брака, экономность расхода материала и т.п.);
- косвенная система оплаты труда (оплачивается труд вспомогательного персонала, размер оплаты установлен в процентах от зарплаты основного работника).

Повременная система – это система, при которой заработная плата сотрудников определяется исходя из их квалификации и количества отработанного ими времени.

Особенности расчёта заработной платы при разных видах повременной системы оплаты труда:

- простая система оплаты труда (оплачивается время, отработанное в периоде);

– премиальная система оплаты труда (к заработной плате за время добавляется премия за качество работы, исчисляемая в процентах от оклада по ставке);

– окладная система оплаты труда (работник вправе рассчитывать на ежемесячную зарплату в том размере, как она установлена в трудовом договоре).

Бестарифная система – характеризуется тесной связью уровня зарплаты сотрудника с фондом заработной платы, определяемым по конкретным результатам работы трудового коллектива.

Смешанная система – сочетает в себе как признаки тарифной системы, так и признаки бестарифной системы оплаты труда, у сотрудника есть определённый оклад, но в данном случае он напрямую зависит от успешности его работы: от количества продаж, от качества разработок, от отработанного времени и т.п.

Особенности расчёта заработной платы при разных видах смешанной системы оплаты труда:

– система плавающих окладов (предполагает пересчёт оклада ежемесячно по результатам труда за прошлый период);

– комиссионная система (сотрудник может рассчитывать на процент от прибыли фирмы в общем, либо от каждой единицы выработки);

– дилерский механизм (сотрудник обязан реализовать некую массу товаров компании, которую он закупает за собственный счёт, разница между закупочной ценой и ценой продажи третьим лицам и является заработной платой лица).

Вознаграждения работников бывают следующих видов:

– внутреннее вознаграждение (чувство достижения результата, содержательности и значимости выполняемой работы, самоуважения, возможность общения в процессе труда и т.д.);

– внешнее вознаграждение (продвижение по службе, похвалы и признание, символы служебного статуса и престижа, заработная плата, а также дополнительные выплаты, дополнительный отпуск, оплата определенных расходов и страховки и др.).

Компоненты вознаграждения работника за труд:

- базовая часть оплаты с учетом тяжести, содержания, условий труда, рыночной конъюнктуры и других факторов;
- доплаты и компенсации за условия и тяжесть труда;
- рыночная компонента, в которой отражается соотношение спроса и предложения на труд данного вида;
- надбавки и премии за результативность труда;
- социальные выплаты;
- дивиденды – участие в прибылях организации.

Первые три компонента имеют фиксированный характер, определяемый трудовым договором, остальные – переменный, т.к. зависят от возможностей и мотивационной политики организации.

Вознаграждение, как правило, требует затрат со стороны организации, и для работника может иметь материальную и нематериальную формы. К материальному вознаграждению можно отнести заработную плату, включающую оклады, компенсации, различные доплаты и надбавки, премии, а также долгосрочное вознаграждение (например, опционы, дивиденды, пенсионные планы, беспроцентные кредиты). Также со стороны работодателя затрат требуют такие нематериальные виды вознаграждений, как социальные гарантии, установленные трудовым законодательством (отчисления на обязательное медицинское и пенсионное страхование), гарантии добровольного характера в виде дополнительного свободного времени или создания более комфортных для работника условий труда и отдыха. Не требующее затрат вознаграждение представлено нематериальным вознаграждением работника и всегда выражено неденежной формой (похвала, грамота, благодарность).

Проведенный анализ и обобщение существующих подходов к определению вознаграждений работникам позволили прийти к выводу о том, что современный экономический инструментарий по вознаграждениям работникам не сложился в полной мере и в настоящее время понятийный аппарат по вознаграждениям работникам требует систематизации.

В этой связи, предложен авторский подход к определению понятия «вознаграждения работникам» (таблица 1.4), основанный на отечественном опыте, адаптированный к методологии международного стандарта финансовой отчетности МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

Таблица 1.4 – Понятие и виды вознаграждений работникам в российской и международной практике (авторский подход)

Понятийный аппарат		
Отечественная литература	Международная практика	Авторский подход
Вознаграждение за труд – плата, поощрение за выполненную работу, труд, выплачиваемое, как правило, в денежной форме.	Вознаграждения работникам – все формы возмещения, которые предприятие предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги.	Вознаграждения работникам – это все виды вознаграждений работникам организаций и в пользу работников третьим лицам (в отношении супругов, их детей и иных лиц) за труд, как в денежной форме, так и в иных формах, не противоречащих законодательству РФ и международным договорам РФ.
Виды вознаграждений работникам		
Моральное вознаграждение – психологическое состояние работника от чувства удовлетворенности работой, признания заслуг, одобрения и пр. Материальное вознаграждение – заработная плата, стимулирующие, компенсационные выплаты, социальные выплаты и льготы и пр.	Краткосрочные вознаграждения. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Долгосрочные вознаграждения. Выходные пособия. Компенсационные выплаты долевыми инструментами.	Заработная плата, включая компенсационные и стимулирующие выплаты, иные компенсации. Добровольные отчисления на социальные нужды работникам. Страховые социальные взносы.

В связи с ориентированностью современного бухгалтерского учета вознаграждений работникам организаций на нормы МСФО 19 «Вознаграждения работникам» [40], предусматривающего отражение страховых взносов в составе вознаграждений работникам, автором рекомендуется страховые социальные взносы включать в состав вознаграждений работникам, наряду с заработной платой и добровольными отчислениями на социальные нужды работникам и в пользу работников третьим лицам.

Разработанная классификация позволяет адаптировать сложившуюся в отечественной практике классификацию видов вознаграждений работникам к требованиям МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

В рамках предлагаемой классификации видов вознаграждений работникам конкретизирован их состав:

1) заработная плата работников за фактически выполненную работу, произведенную (проданную) продукцию, исчисленная исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда, включая:

- компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных выполнение работ различной квалификации, работу в сверхурочное время, в ночное время, в праздничные дни, в многосменном режиме, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергающихся радиоактивному загрязнению, за исполнение обязанностей временно отсутствующего работника (по соглашению сторон трудового договора); за труд на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда; иные выплаты компенсационного характера);

- стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты, в том числе вознаграждения по итогам работы за год, за выслугу лет (стаж работы), за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т.д.);

- иные компенсации, непосредственно связанные с выполнением работником трудовых функций (оплата ежегодных и дополнительных отпусков; оплата учебных отпусков, предоставленных работникам, обучающимся в образовательных учреждениях; оплата на период обучения работников, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение вторым профессиям; оплата простоев не по вине работника; оплата за время вынужденного прогула и др.; пособия по временной нетрудоспособности и т.п.);

2) добровольные отчисления на социальные нужды работникам, которые не включаются в заработную плату (медицинское обслуживание, добровольное медицинское страхование, расходы на лечение добровольное пенсионное обеспечение и доплаты к пенсиям, выходное пособие при прекращении трудового договора, суммы, выплаченные уволенным работникам на период трудоустройства обучение, оплата питания, жилья, топлива, коммунальных услуг, компенсацию процентов по кредитам (займам) и др.);

3) страховые социальные взносы, подлежащие выплате в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации в связи с вознаграждениями работникам в виде заработной платы (страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное социальное страхование на производстве и профессиональных заболеваний).

В экономической литературе наиболее часто рассматривается денежное вознаграждение как «денежная оплата труда работников в виде заработной платы премиальных выплат, зависящая от количества и качества труда». В связи с этим в настоящей работе остановимся подробнее на оплате труда как составном элементе материального вознаграждения работников. В зависимости от основной цели организации соотношение традиционных и нетрадиционных элементов в системе вознаграждений может быть различно.

Таким образом, сопоставление различных подходов к изучению сущности заработной платы, оплаты труда и вознаграждения позволило выстроить их иерархию и уточнить содержание. Оплата труда рассматривается как составной элемент материального вознаграждения работников.

В качестве ключевых функций оплаты труда выделяются стимулирующая и воспроизводственная, позволяющие привлекать, удерживать и мотивировать к труду высококвалифицированный персонал, а также устанавливать вознаграждение работникам на уровне, обеспечивающем воспроизводство трудового потенциала.

Сделан вывод о том, что при переходе к международным нормам ведения бухгалтерского учета, существующий отечественный понятийный аппарат по вознаграждениям работникам и классификация видов вознаграждений работникам не соответствуют международным требованиям. В этой связи, предложен авторский подход, адаптированный к методологии МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

Каждый из элементов вознаграждения регулируется нормативными и законодательными актами, регламентированными на государственном уровне и внутренними документами хозяйствующего субъекта.

1.2 Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета вознаграждения работникам

Законодательство о труде и вознаграждении за труд работникам играет важную роль в обществе. С одной стороны, оно должно осуществлять функцию социальной защиты работников, с другой – обеспечивать продуктивное воспроизводство и в конечном итоге содействовать экономическому росту.

Учет расчетов с персоналом по оплате труда осуществляется в соответствии с четырехуровневой системой нормативного регулирования бухгалтерского учета Российской Федерации.

Первый (законодательный) уровень представлен федеральными законами Российской Федерации, постановлениями Правительства, указами Президента, которые прямо или косвенно регулируют постановку бухгалтерского учета в организациях, включая расчеты с персоналом по оплате труда.

Документом первого, наивысшего уровня является Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. Целью данного закона является: «установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета». В нем установлены общие положения по организации и веде-

нию бухгалтерского учета, применению и хранению первичных учетных документов и регистров, правила проведения инвентаризации в т.ч. касающиеся расчетов с персоналом по оплате труда.

Указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации, приказы министерств и ведомств по регулированию оплаты труда ориентированы на бюджетный сектор экономики (управление, образование, оборона и т.д.), а коммерческие организации свободны в формировании систем оплаты труда занятого в них персонала. Важнейшими требованиями государства к коммерческим организациям всех форм собственности (кроме унитарных) в отношении оплаты труда работников являются учет минимального размера оплаты труда и своевременная уплата налоговых платежей [20].

Согласно Трудовому Кодексу Российской Федерации, «минимальный размер оплаты труда – это устанавливаемый федеральным законом размер месячной заработной платы за труд неквалифицированного работника, полностью отработавшего норму рабочего времени при выполнении простых работ в нормальных условиях труда». В величину минимального размера оплаты труда не включаются доплаты и надбавки, премии и другие поощрительные выплаты, а также выплаты за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, за работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, иные компенсационные и социальные выплаты. Месячная заработная плата работника, полностью отработавшего за этот период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть ниже минимального размера оплаты труда [3]. Минимальный размер оплаты труда прописан в Федеральном законе № 82-ФЗ и подлежит ежегодной индексации.

Право работника на получение заработной платы не ниже минимального размера оплаты труда гарантируется Трудовым Кодексом Российской Федерации.

В соответствии со ст. 133 Трудового Кодекса Российской Федерации утвержденный минимальный размер оплаты труда «действует на территории всей

страны и не может быть менее прожиточного минимума трудоспособного населения».

Минимальный размер оплаты труда применяется для регулирования оплаты труда и определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, а также для иных целей обязательного социального страхования. Применение минимального размера оплаты труда для других целей не допускается [3].

Конституция Российской Федерации имеет высшую юридическую силу, применяется на всей территории страны. Законы и иные нормативно-правовые акты Российской Федерации не должны ей противоречить [1, с. 4].

Согласно ст. 37 Конституции Российской Федерации «труд свободен, любой гражданин имеет право свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности и профессию. Каждый человек имеет права на труд в безопасных и гигиеничных условиях; на отдых; на вознаграждение за труд без любого рода дискриминации и не ниже минимального размера оплаты труда; на защиту от безработицы».

Основным сводом законодательных установлений по вопросам организации и оплаты труда является Трудовой кодекс Российской Федерации. Трудовой Кодекс Российской Федерации регулирует права и обязанности работников, порядок заключения трудового договора, рабочее время, время отдыха, порядок оплаты труда. Кодекс определяет также нормы труда, гарантии и компенсации. В нем отдельно выделена глава о трудовой дисциплине, охране труда.

В разделе 6 «Оплата и нормирование труда» Трудового Кодекса Российской Федерации содержатся основные определения, касающиеся вопросов оплаты труда работников: заработная плата, тарифная ставка, должностной оклад, базовый оклад.

В разделе 7 Трудового Кодекса Российской Федерации содержится информация о гарантиях и компенсациях работникам. Согласно ст. 164 Трудового Кодекса Российской Федерации под гарантиями понимаются «средства, способы и усло-

вия, с помощью которых обеспечивается осуществление предоставленных работникам прав в области социально-трудовых отношений. Компенсации – денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных обязанностей, предусмотренных настоящим Кодексом и другими федеральными законами».

К гарантиям и компенсациям, предусмотренным Трудовым Кодексом Российской Федерации, относятся гарантии при приеме на работу или переводе на другую работу, по оплате труда, при направлении в служебные командировки, при переезде на работу в другую местность, при исполнении государственных или общественных обязанностей, при совмещении работы с получением образования, при вынужденном прекращении работы не по вине работника, при предоставлении ежегодного оплачиваемого отпуска, в некоторых случаях прекращения трудового договора, в связи с задержкой по вине работодателя выдачи трудовой книжки при увольнении работника и в др. случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации [20, с. 76].

Положения Трудового Кодекса Российской Федерации действуют на всей территории страны с целью установления государственных гарантий трудовых прав и свобод граждан, создания благоприятных условий труда, защиты прав и интересов работников и работодателей.

В дополнение и расширение к Трудовому Кодексу Российской Федерации существует целый перечень документов, касающихся организации и оплаты труда. По характеру их можно разделить на правовые и экономические.

К числу правовых относится Гражданский кодекс Российской Федерации. Трудовые отношения как таковые он не затрагивает. Но некоторые статьи Гражданского Кодекса Российской Федерации напрямую касаются отношений по договорам гражданско-правового характера как в юридическом, так и в экономическом аспектах.

Налоговый кодекс Российской Федерации регулирует взаимоотношения предприятия с налоговыми органами в части налога на доходы физических лиц, а так-

же порядка учета расходов на оплату труда. Нормативным документом, в соответствии с которым затраты на оплату труда, а также отчисления на социальные нужды учитываются в составе расходов организации, является Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации».

Положение об оплате труда является одним из основных внутрифирменных нормативных документов в организации. В его разработке и согласовании отдельных пунктов должны участвовать руководители всех структурных подразделений. Действие данного положения распространяется на граждан, состоящих в трудовых отношениях с организацией. Основными принципами регулирования социально-трудовых отношений признаются соблюдение законодательных норм, равноправие сторон трудовых отношений, добровольность принятия обязательств, устранение дискриминации в сфере труда, недопущение принудительного труда, стабильность трудовых отношений. В содержание Положения об оплате труда в организации, как правило, включаются общие положения, содержащие сведения об основных актах, регулирующих вопросы оплаты труда в организации; о лицах, ответственных в организации за начисление зарплат работникам, за решение вопросов премирования; о работниках, на которых распространяется действие Положения об оплате труда; о правилах и сроках предоставления работникам расчетных листков.

В разделе «заработная плата работников» приводятся:

- требования, необходимые для начисления работнику заработной платы;
- нормы труда, связанные с суммами выплат;
- формы и системы оплаты труда отдельных категорий работников;
- размеры заработных плат, доплат, надбавок для отдельных категорий персонала;
- определение порядка, места и сроков выплаты заработной платы и другие положения.

Премирование работников выделяется в отдельный раздел, содержащий информацию о видах и размерах премий, показателях премирования, сроках выпла-

ты премий и др. В случае применения в организации дифференцированных премий, различные виды поощрений могут быть отражены в отдельных разделах с сохранением раздела, содержащего общие правила премирования. В некоторых организациях наряду с положением об оплате труда создаются отдельные положения о премировании сотрудников.

В разделе, касающемся социального пакета, указываются все виды социальных льгот и выплат, дополняющих условия труда, а также социальные, имиджевые, индивидуальные и иные выплаты. Также в данном документе могут содержаться прочие условия оплаты труда в зависимости от специфики организации и иные положения. Положения об оплате труда и о премировании подлежат пересмотру при заключении нового коллективного договора, что позволяет отражать в них существенные изменения, связанные с производственно-финансовой деятельностью организации. Использование нормативной документации, регламентирующей вопросы оплаты труда работников в организациях, позволяет достичь социальной эффективности за счет:

- появления системности;
- наличия четких правил формирования оплаты труда, влекущих лояльность и заинтересованность со стороны работников;
- повышения привлекательности организации-работодателя;
- материальной мотивации работников как инструмента управления развитием организации;
- предсказуемости и понятности размера фонда оплаты труда;
- разработки и внедрения четких критериев оценки отдельных работников и подразделений;
- снижения социальной напряженности в коллективе и количества социальных конфликтов из-за недовольства системой оплаты труда.

Важными международными стандартами, формирующими позицию Российской Федерации относительно оплаты труда работников, являются конвенции и рекомендации Международной организации труда (МОТ).

К принципам МОТ, касающимся вопросов оплаты труда, относятся:

- равенство обращения;
- установление минимальной заработной платы;
- охрана заработной платы;
- трудовые статьи в договорах, заключаемых государственными органами власти;
- содействие коллективным переговорам;
- условия занятости на государственной службе.

В ст. 1 Конвенции МОТ № 95 «О защите заработной платы» заработная плата рассматривается как «вознаграждение или заработок, могущие быть исчисленными в деньгах и установленные соглашением или национальным законодательством, которые предприниматель должен уплатить в силу письменного или устного договора о найме услуг трудящемуся за труд, который либо выполнен, либо должен быть выполнен, или за услуги, которые либо оказаны, либо должны быть оказаны». Положения конвенции применяются ко всем работникам, кому выплачивается или должна выплачиваться заработная плата. В данном документе описаны сфера действия и круг лиц, на которых он распространяется, форма и периодичность выплат заработной платы, запрет ограничения свобод трудящихся, удержания из заработной платы, порядок выплаты заработной платы в случае банкротства или ликвидации предприятий. Данная конвенция ратифицирована Российской Федерацией, поэтому ее положения обязательны для применения в нашей стране.

Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы [18, с. 4].

Конституция Российской Федерации предусматривает приоритет норм международных правовых актов и договоров, ратифицированных на территории Российской Федерации, перед нормами российского законодательства, в том числе и в сфере труда. Законодательно-правовая база Российской Федерации формируется с учетом международных рекомендаций.

В международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) учету расчетов по оплате труда посвящены два стандарта: МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)».

На основании указанных стандартов МСФО разработан проект положения по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам», в котором предусмотрены правила учета и отражения в отчетности информации о вознаграждениях работникам, порядок учета затрат на оплату труда работников и формирования оценочных обязательств по их вознаграждениям.

Указанные положения составляют второй уровень регулирования бухгалтерского учета расчетов с персоналом.

К документам третьего уровня относится план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, в котором установлен порядок применения счетов 70, 73, 76 и др., и субсчетов к ним, используемых предприятиями при отражении операций при расчетах с работниками организации по оплате труда и другим операциям с персоналом.

Важнейшими из них для учета расчетов с персоналом по оплате труда являются:

- коллективный договор;
- трудовой договор (контракт);
- положение о системе оплаты труда;
- положение о премировании;
- положение о вознаграждении по итогам работы за год;
- положение о вознаграждении за выслугу лет;
- штатное расписание;
- должностные инструкции и др.

Перечень и содержание локальных нормативных актов по оплате труда определяется каждой организацией в зависимости от масштабов и специфики деятельности.

К документам четвертого уровня относятся рабочие документы конкретной организации, которые определяют особенности организации и ведения учета оплаты труда.

Основными из них являются:

- документ об учетной политике предприятия;
- утвержденные руководителем формы первичных учетных документов;
- графики документооборота;
- утвержденные руководителем формы внутренней отчетности.

Основные формы первичной учетной документации представлены в таблице 1.5.

Таблица 1.5 – Формы первичных документов для расчетов по оплате труда

№ формы	Название формы
Т–12	Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда
Т–13	Табель учета рабочего времени
Т–49	Расчетно-платежная ведомость
Т–51	Расчетная ведомость
Т–53	Платежная ведомость
Т–54	Лицевой счет
Т–60	Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику
Т–61	Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)
Т–73	Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы

Формы Т–12 и Т–13 применяются для учета времени, фактически отработанного и (или) неотработанного каждым работником организации, для контроля за соблюдением работниками установленного режима рабочего времени, для получения данных об отработанном времени, расчета оплаты труда, а также для составления статистической отчетности по труду.

При отдельном ведении учета рабочего времени и расчета с персоналом по оплате труда допускается применение раздела 1 «Учет рабочего времени» табеля по форме Т–12 в качестве самостоятельного документа без заполнения раздела 2

«Расчет с персоналом по оплате труда». Форма Т–13 применяется для учета рабочего времени.

Бланк табельного учета не является строго обязательным, то есть каждое предприятие может применять собственный табельный бланк при возникновении такой необходимости. Однако форма разработана и рекомендована к применению Госкомстатом РФ и является предпочтительной.

Таким образом, оплата труда работников в РФ регулируется на федеральном, региональном и внутрифирменном уровнях. Законодательно-нормативная база регулирования оплаты труда работников формируется с учетом международных документов, стандартов, рекомендаций, ратифицированных на территории Российской Федерации.

1.3. Учет вознаграждений работникам по МСФО и РСБУ

Методологические подходы к учету оплаты труда работников и других вознаграждений в международной (МСФО) и российской (РСБУ) учетной практике существенно различаются.

Специально созданного ПБУ или иного нормативного документа, который бы полностью регулировал порядок учета и раскрытия в финансовой отчетности вознаграждений работникам, включая пенсионные начисления, в российском законодательстве нет. При отражении расходов организации используют ПБУ 10/99 «Расходы организации», регламентирующий учет и отражение в отчетности начисленных за отчетный период вознаграждений.

Все аспекты учета вознаграждений работников объединены в двух стандартах МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения». В МСФО 19 рассмотрены вопросы раскрытия информации о пенсионных программах в финансовой отчетности компаний-работодателей, реализующих такие программы, а МСФО 26 раскрывает виды пенсионных планов и дисконтирование пенсий.

МСФО 19 должен применяться для учета всех вознаграждений работникам (за исключением тех, к которым применяется стандарт МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях»), включая предоставляемые:

- в соответствии с официальными программами (планами) и соглашениями;
- согласно требованиям законодательства или в рамках внутриотраслевых соглашений;
- в силу сложившейся в организации практики, которая ведет к возникновению традиционного обязательства.

В данном стандарте раскрываются пять видов вознаграждений работникам:

- краткосрочные вознаграждения;
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- выходные пособия;
- прочие долгосрочные вознаграждения занятым в настоящее время работникам;
- компенсационные выплаты долевыми инструментами.

Краткосрочные вознаграждения – вознаграждения работникам, которые включают в себя выплаты в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работник оказывал услуги компании и заработал соответствующее вознаграждение.

Согласно стандарту вознаграждения работникам включают выплаты как самим работникам, так и их супругам, детям, другим иждивенцам либо третьим лицам, как, например, страховым компаниям. Выплаты допускаются деньгами или их эквивалентами, а также путем предоставления товаров и услуг (натуральные выплаты). Поскольку стандарт международный, то в его определения включены самые разные аспекты вознаграждения работникам, какие только могут встречаться в практике разных стран и разных компаний.

В общем случае краткосрочные вознаграждения работникам списываются в расход текущего отчетного периода или относятся в себестоимость отдельных активов, таких, как запасы, основные средства. Подлежащие выплате вознаграж-

дения признаются в качестве обязательства с одновременным начислением расхода. Обязательства признаются за вычетом уже выплаченных вознаграждений, а если уже выплаченные суммы превышают начисленный расход, они признаются авансовыми выплатами в активе баланса (дебиторская задолженность). Обязательства по краткосрочным вознаграждениям не должны дисконтироваться, так как они начисляются и выплачиваются в течение не более одного года. Практика начисления заработной платы и отчислений на социальное страхование хорошо известна российским специалистам.

«Предприятие признает ожидаемые затраты на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемых absences на работе следующим образом:

- при накапливаемых оплачиваемых absences на работе – на момент, когда работники оказывают услуги, увеличивающие будущие оплачиваемые absences на работе, на которые эти работники имеют право;

- при ненакапливаемых оплачиваемых absences на работе – непосредственно при наступлении факта отсутствия на работе» – указано в п. 11 МСФО (IAS) 19.

Согласно п. 12 МСФО (IAS) 19: «Предприятие может оплачивать отсутствие работников по самым разным причинам, в том числе по случаю ежегодного отпуска, болезни и краткосрочной нетрудоспособности, по уходу за ребенком, для работы в качестве присяжного заседателя или на период военной службы. Оплачиваемые absences на работе подразделяются на две категории:

- накапливаемые;
- ненакапливаемые».

В п. 13 МСФО (IAS) 19 говорится о том, что «накапливаемые оплачиваемые absences на работе могут быть перенесены на будущее и использованы в последующих периодах, в случае если они не были использованы полностью в текущем периоде. Накопиваемые оплачиваемые absences на работе могут быть либо компенсируемыми (другими словами, при увольнении с предприятия работники

имеют право на денежные выплаты за неиспользованные отсутствия), либо некомпенсируемыми (когда работники при увольнении не имеют права на получение денежных выплат за неиспользованные отсутствия). Обязательство возникает по мере того, как работники оказывают услуги, в результате чего увеличивается продолжительность оплачиваемых отсутствий на работе, которые они могут использовать в будущем. Обязательство существует и признается даже в том случае, когда оплачиваемое отсутствие на работе не является компенсируемым, хотя на оценку этого обязательства влияет возможность увольнения работников до того, как они используют право на накапливаемый некомпенсируемый отпуск». Учет вознаграждений по окончании трудовой деятельности по МСФО (IAS) 19 и МСФО (IAS) 26 достаточно сложен, так как обусловлен соглашениями с работниками, являющимися основанием для разработки пенсионных планов. МСФО (IAS) 19 регламентируется порядок определения затрат и обязательств по пенсионным планам как одному из видов вознаграждений работникам. По МСФО (IAS) 26 в дополнение к указанному стандарту пенсионные планы рассматриваются как единицы отчетности. Различаются два вида пенсионных планов: планы с установленными взносами и планы с установленными выплатами.

В п. 7 МСФО (IAS) 19 даны следующие определения планов: «Планы с установленными взносами – планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии, в рамках которых предприятие осуществляет фиксированные взносы в отдельную организацию (или фонд) и не будет иметь каких-либо юридических или вытекающих из практики обязательств по уплате дополнительных взносов, если активов фонда будет недостаточно для выплаты работникам всех вознаграждений, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и предшествующих периодах. Планы с установленными выплатами – планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии, отличные от планов с установленными взносами».

«Учет планов с установленными взносами прост, поскольку обязательства отчитывающегося предприятия за каждый период определяются в размере взносов

за этот период. Следовательно, для оценки обязательства или расходов актуарные допущения не требуются, и нет возможности для возникновения какой-либо актуарной прибыли или убытков. Более того, обязательства оцениваются на недисконтированной основе, за исключением случаев, когда они не подлежат исполнению в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги» – говорится в п. 43 МСФО (IAS) 19. Признание и оценка по планам с установленными взносами отражаются в п. 44 МСФО (IAS) 19: «Если работник оказал услуги предприятию в течение периода, предприятие признает взносы, подлежащие уплате в план с установленными взносами в обмен на эти услуги, следующим образом:

- в качестве обязательства (начисленного расхода), после вычета любого уже выплаченного взноса. Если сумма ранее уплаченных взносов превышает величину взноса, причитающегося за услуги, оказанные до окончания отчетного периода, предприятие признает это превышение в качестве актива (авансовый расход) в той мере, в какой авансовый платеж приведет, например, к сокращению будущих платежей или к возврату денежных средств;

- в качестве расхода, за исключением тех взносов, которые другой стандарт требует или разрешает включать в себестоимость актива».

«Учет планов с установленными выплатами достаточно сложен, потому что для оценки обязательства и расходов требуются актуарные допущения и существует возможность актуарных прибылей и 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» – п. 48 МСФО (IAS) 19.

Признание и оценка отражены в следующем пункте стандарта: «Планы с установленными выплатами могут быть нефондируемыми либо полностью или частично фондируемыми, при этом взносы могут уплачивать как предприятие, так и его работники, как в полном объеме, так и частично, в юридически независимую от отчитывающегося предприятия организацию или фонд, из которого

выплачиваются вознаграждения работникам. Выплата фондируемых вознаграждений при наступлении их срока зависит не только от финансового положения и результатов инвестиционной деятельности фонда, но также от способности (и желания) предприятия компенсировать любой дефицит в активах фонда. Таким образом, предприятие фактически принимает на себя актуарные и инвестиционные риски, связанные с планом. Как следствие, величина расходов, признанных в отношении плана с установленными выплатами, может не быть эквивалентной сумме взносов за отчетный период».

Оценка затрат компании по пенсионным планам с установленными выплатами требует сложнейших расчетов и учета массы взаимосвязанных показателей, среди них:

- количество лет, которое сотрудники проработают до выхода на пенсию;
- текучесть кадров, т. е. ожидаемые увольнения работников до срока наступления пенсионного возраста и приход новых, не заработавших право на пенсию;
- средний заработок, по которому должны рассчитываться пенсионные взносы;
- число лет, которое сотрудник проживет после выхода на пенсию, возможное увеличение пенсии в результате инфляционного фактора, под влиянием новых коллективных договоров с профсоюзами, по иным причинам;
- сумма прибыли от инвестирования средств пенсионного фонда.

Оценив свои обязательства, компания должна принять решение, каким образом она будет финансировать план. От сотрудников компании также могут потребовать делать взносы, чтобы потом получать выплаты по плану.

«При оценке обязательств плана с установленными выплатами в соответствии с п. 54, предприятие, следуя требованиям п. 58А, должно признать соответствующую долю (как указано в п. 93) своих актуарных прибылей и убытков в качестве доходов или расходов в случае, если чистые накопленные непризнанные актуарные прибыли и убытки на конец отчетного периода превышают большее из двух значений:

- 10 % от приведенной стоимости обязательств плана с установленными на эту дату выплатами (до вычета активов плана);
- 10 % справедливой стоимости любых активов плана на эту дату.

Указанные ограничения рассчитываются и применяются отдельно для каждого плана с установленными выплатами» – данная информация раскрывается в п. 92 МСФО (IAS) 19.

«Доля актуарных прибылей и убытков, подлежащая признанию для каждого плана с установленными выплатами, – это превышение, определенное в соответствии с п. 92, разделенное на ожидаемую среднюю продолжительность службы работников, участвующих в плане, оставшуюся до их выхода на пенсию. Однако предприятие может применять любой последовательный метод, приводящий к более быстрому признанию актуарных прибылей и убытков при условии, что в отношении как прочих доходов, так и убытков применяется одна и та же база, используемая последовательно из периода в период.

Предприятие может применять указанные методы в отношении актуарных прибылей и убытков даже в том случае, если их величина находится в пределах, установленных п. 92.

Актуарные прибыли и убытки могут появиться в результате изменений либо дисконтированной стоимости обязательства по установленным выплатам или в справедливой стоимости любого актива, относящегося к плану. Если предприятие принимает политику признания актуарных прибылей и убытков в том же периоде, в котором они возникают, они могут признаваться в составе прочего совокупного дохода в соответствии с п. 93В–93D при условии, что такое признание включает:

- все планы предприятия с установленными выплатами;
- все его актуарные прибыли и убытки» – данная информация раскрывается в п. 93 МСФО (IAS) 19.

К прочим долгосрочным вознаграждениям работникам относят:

- оплачиваемый творческий отпуск;
- вознаграждения к юбилеям.

Выходные пособия – вознаграждения работникам, которые выплачиваются при наступлении следующих событий:

- увольнение работника до достижения им пенсионного возраста;
- добровольное увольнение работника.

По компенсационным выплатам долевыми инструментами не устанавливается конкретных требований к их оценке и признанию, однако перечисляются достаточно подробные требования к их раскрытию в отчетности. Компенсационные выплаты долевыми инструментами – выплаты работникам, при которых:

- работники имеют право на получение долевого финансового инструмента, выпущенного организацией;
- сумма обязательств организации перед своими работниками находится в зависимости от будущей цены долевого финансового инструмента, выпущенного организацией.

Таким образом, в (IAS) 19 «Вознаграждение работникам» изложена целостная методика учета и отражения в отчетности вознаграждений.

В российском учете существуют только аналоги данного объекта. Синтетический учет вознаграждений работникам осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Аналитический учет организуется в разрезе структурных подразделений и отдельных категорий работающих. Как известно, в российском учете существуют особенности по оплате труда, которые выделяют основную и дополнительную заработную плату. Порядок их учета отличается методом и технологией расчетных операций.

Для учета расчетов с работниками организации Инструкцией по применению Плана счетов предусмотрено открытие и ведение синтетического счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», на котором учитываются расчеты по всем видам выплат, причитающихся работникам, в том числе:

– по оплате труда – в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников (в том числе прочих доходов и расходов);

Проводки оформляются на сумму основной и дополнительной заработной платы соответственно: рабочих основного производства, рабочих вспомогательных производств, работников управления цехами осуществляющих иную деятельность в интересах цеха в целом, работников аппарата управления организацией, а также обслуживающего персонала, занятого в центральном офисе организации и иных работах, имеющих общехозяйственное значение, работников, занятых в обслуживающих производствах и хозяйствах и на сумму заработной платы работников, занятых на работах, связанных с продажей продукции и продвижением ее на рынок, на сумму заработной платы работников, занятых в деятельности не связанной с обычными видами деятельности;

– по выплате пособий – в корреспонденции со счетом учета расчетов с внебюджетными фондами;

– по оплате отпускных и вознаграждения за выслугу лет – в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов».

Сумма заработной платы, подлежащая выдаче работникам, определяется в расчетно-платежных ведомостях. В них отражаются сумма заработка работника за месяц и произведенные удержания из нее.

По кредиту счета 70 отражаются начисления по оплате труда, премий, пособий за счет Фонда социального страхования, пенсии работающим пенсионерам и другие доходы, а по дебету счета – удержания из начисленной суммы оплаты труда, выдача причитающихся сумм работникам.

Аналитический учет начисления указанных выплат ведется в лицевых счетах работников и расчетно-платежных ведомостях. Последняя может быть заменена на расчетную и платежную ведомости. Лицевые счета на каждого сотрудника открываются при приеме на работу и ведутся в течение календарного года, в конце года лицевой счет сотрудника закрывается им открывается новый.

Для удобства расчетов с работниками разных категорий по усмотрению организации можно открыть субсчета к счету 70, например, 70.1 «Расчеты с постоянными сотрудниками», 70.2 «Расчет с временными работниками», 70.3 «Расчеты с совместителями» и т.д.

Основные бухгалтерские проводки по учету сумм оплаты труда представлены в таблице 1.5.

Таблица 1.5 – Корреспонденция счетов по учету расчетов с персоналом по оплате труда

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата исходя из тарифов и должностных окладов, положенных в основу принятой на предприятии системы оплаты труда		
	– работникам, выполняющим работы по заготовлению материалов	10	70
	– работникам основного производства	20	70
	– работникам вспомогательных производств	23	70
	– обслуживающему и управляющему персоналу цехов	25	70
	– административно-управленческому персоналу производственных организаций	26	70
	– сотрудникам обслуживающих производств и хозяйств, состоящих на балансе организации (столовых, прачечных и т.д.)	29	70
	– работникам торговых, торгово-закупочных, снабженческих организаций и предприятий общественного питания	44	70
2	Начислены пособия за счет средств ФСС РФ	69.1	70

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
3	Начислены вознаграждения работникам за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия или специальных фондов	84	70
4	Начислена зарплата сотрудникам, занятым демонтажем оборудования	91	70
5	Начислена заработная плата работникам, занятым ремонтом объектов основных средств	97	70
6	Начислена материальная помощь за счет прибыли текущего года	99	70
7	Выплачена заработная плата из кассы организации по расходным кассовым ордерам	70	50.1
8	Возвращены излишне выданные суммы оплаты труда в кассу организации	50	70
9	Удержана стоимость недостач с виновных лиц из заработной платы	70	73.2

Отчетными периодами являются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года и календарный год (он же – расчетный период).

Наряду с налоговыми платежами организации уплачивают страховые взносы, начисленные на доходы работников. Администрирование страховых взносов осуществляет инспекция Федеральной налоговой службы.

В соответствии с нововведениями налоговые органы контролируют:

- отчисления на пенсионное страхование;
- платежи в фонд социального страхования, за исключением платы на профилактику профзаболеваний и страхование от несчастных случаев на производстве;
- взносы на медицинское страхование.

В таблице 1.6 представлены основные тарифы страховых взносов в 2018 году.

Таблица 1.6 – Основные тарифы страховых взносов в 2018 году

Вид взносов	С выплат, не превышающих предельную базу по взносам	С выплат, превышающих предельную базу по взносам
Взносы на ОПС	22 %	10 %
Взносы на ОМС	5,1 %	5,1 %
Взносы на ОСС	2,9 %	не начисляются

Обобщив всё вышесказанное, составим таблицу со сравнительной характеристикой методологий учета вознаграждений работникам в международной и российской практике. В таблице 1.7 приведена данная характеристика.

Таблица 1.7 – Сравнительный анализ методологии учета вознаграждений работникам в МСФО и РСБУ

Идентификация объекта учета	Международная практика	Российская практика
Используемый счет по объекту учета	Каждая компания разрабатывает свою систему счетов	Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Оценка вознаграждения работникам	Недисконтированная стоимость. Дисконтированная стоимость	Оценка вознаграждения работникам
Нормативно-правовое регулирование объекта учета	(IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	При отражении расходов организации руководствуются ПБУ 10/99 «Расходы организации», который регламентирует учет и отражение в отчетности начисленных за отчетный период вознаграждений
Методика определения дисконтированной стоимости вознаграждения работникам	Применяется метод актуарной оценки для определения дисконтированной стоимости обязательств по пенсионным планам	Не практикуется
Отражение в отчетности информации о вознаграждении работникам	Требования к раскрытию информации в финансовой отчетности разработаны по каждой из пяти групп выплат. Подробнее данная информация раскрыта в таблице 1.8	Информация о задолженности перед персоналом организации раскрывается в бухгалтерской (финансовой), налоговой и статистической отчетности
Экономическое содержание объекта учета	Краткосрочные вознаграждения. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Прочие долгосрочные вознаграждения работникам. Выходные пособия. Компенсационные выплаты долевыми инструментами	Фонд заработной платы (основная и дополнительная). Выплаты социального характера. Расходы, не учитываемые в фонде заработной платы и выплатах социального характера

Идентификация объекта учета	Международная практика	Российская практика
Методика определения справедливой стоимости выплат долевыми инструментами	Применяются методы, основанные на моделях оценки опционов	Не практикуется
Участие работников в прибыли компании и премиальные выплаты	Согласно коллективному договору сотрудники ежегодно имеют право на получение доли прибыли компании. Общий планируемый объем распределяемой на эти цели прибыли, по оценкам руководства, составляет максимально 10 %. В отношении расчетов с сотрудниками долевыми инструментами компании применяется специальный стандарт IFRS 2 «Выплаты на основе долевого инструмента»	Существует практика начисления дивидендов. Но в принципе не практикуется отражение иных вознаграждений долевыми инструментами, в том числе по полученным опционам, по соответствующему условию в трудовом договоре. Методика предоставления выплат на основе собственных долевого инструмента компании не прописана ни в одном из отечественных учетных стандартов

Предприятие должно раскрыть характер и сумму изменений в бухгалтерских оценках, оказывающих влияние в текущем периоде, или тех, которые, как ожидается, окажут влияние в будущих периодах, за исключением случаев раскрытия влияния на будущие периоды, когда практически невозможно оценить это влияние. Требования к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности и учетной политике согласно МСФО 19 «Вознаграждение работникам» подробно рассмотрены в таблице 1.8.

Таблица 1.8 – Требования к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности и учетной политике согласно МСФО 19 «Вознаграждение работникам»

Отчетность	Требования
Положение учетной политики	Методы, применяемые для признания различных видов вознаграждения работникам. Описание пенсионных планов.

Отчетность	Требования
Бухгалтерский баланс и приложение к нему	Описание признанных активов и обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами. Сверка изменений этих активов и обязательств. Суммы, включенные в справедливую стоимость активов пенсионного плана в отношении собственных финансовых инструментов компании, а также собственности компании или используемых ею активов. Фактический доход на активы пенсионного плана. Обязательства, которые формируются по плану компенсационных выплат долевыми инструментами. Финансовые инструменты, эмитированные и предназначенные для планов компенсационных выплат долевыми инструментами, а также справедливая стоимость финансовых инструментов. Опционы, дающие право персоналу компании на получение акций, предназначенных для планов компенсационных выплат долевыми инструментами.
Отчет о прибылях и убытках	Расход, признанный по пенсионным планам с установленными взносами. Расход, признанный по пенсионным планам с установленными выплатами, и линейные статьи отчета, в которые он включен. Расход, признанный по планам компенсационных выплат долевыми инструментами.

В настоящее время на российских предприятиях отчетность организации о вознаграждении работникам раскрывается в бухгалтерской (финансовой), налоговой и статистической отчетности. Бухгалтерская (финансовая) и налоговая отчетность содержит информацию о задолженности перед персоналом, о финансовых результатах организации, начисленных и уплаченных социальных налогах и налогах на доходы физических лиц, размерах дивидендов, резервов на оплату отпусков, об оттоке денежных средств на вознаграждение персонала и отчислениях на социальные нужды.

Статистическая отчетность раскрывает данные о количестве работников, начисленной зарплате, задолженности по заработной плате, распределении заработ-

ной платы по видам деятельности. Информация, содержащаяся в статистической отчетности, доступна ограниченному кругу пользователей.

Таким образом, проанализировав требования МСФО 19 к учету вознаграждений работникам, можно сделать вывод о том, что в данном стандарте изложена целостная методика учета и отражения в отчетности данных объектов, обобщающая различные способы вознаграждений работникам, применяемых в мировой практике. Многие из этих способов на сегодняшний день не используются в российской практике, этим и объясняется отсутствие российских аналогов МСФО 19.

В соответствии с МСФО учет вознаграждений по окончании трудовой деятельности является непривычным для российского бухгалтера. В МСФО данные вознаграждения возникают по соглашениям с работниками, на основании которых компании разрабатывают пенсионные планы: планы с установленными взносами и планы с установленными выплатами. Таким образом, в международной практике работник имеет возможность выбора порядка выплаты ему пенсии по окончании им трудовой деятельности. В отечественной же практике отсутствует подобное деление пенсионных планов, и, соответственно, работник не имеет права подобного выбора.

В заключение необходимо отметить, что в вопросах учета вознаграждений работникам отечественный учет еще далек от требований МСФО.

Вывод по разделу один

Таким образом, изучив и проанализировав сущность и организацию учета вознаграждения работникам, можно сделать следующие выводы:

- 1) Оплата труда рассматривается как составной элемент материального вознаграждения работников. В качестве ключевых функций оплаты труда выделяются стимулирующая и воспроизводственная, позволяющие привлекать, удерживать и мотивировать к труду высококвалифицированный персонал, а также устанавливать вознаграждение работникам на уровне, обеспечивающем воспроизводство

трудового потенциала. При переходе к международным нормам ведения бухгалтерского учета, существующий отечественный понятийный аппарат по вознаграждениям работникам и классификация видов вознаграждений работникам не соответствуют международным требованиям. В этой связи, предложен авторский подход, адаптированный к методологии МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

2) Оплата труда работников в Российской Федерации регулируется на федеральном, региональном и внутрифирменном уровнях. Законодательно-нормативная база регулирования оплаты труда работников формируется с учетом международных документов, стандартов, рекомендаций, ратифицированных на территории Российской Федерации.

3) В МСФО 19 изложена целостная методика учета и отражения в отчетности данных объектов, обобщающая различные способы вознаграждений работникам, применяемых в мировой практике. Многие из этих способов на сегодняшний день не используются в российской практике, этим и объясняется отсутствие российских аналогов данного стандарта.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод об отличиях в бухгалтерском учете и раскрытии информации в финансовой отчетности о вознаграждениях работникам в российской и международной практике. Основным из них является отсутствие в российской системе бухгалтерского учета выделенного и систематизированного объекта бухгалтерского учета – «вознаграждения работникам». В связи с чем, представляется целесообразным, в рамках адаптации отечественной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности, разработка рекомендаций по совершенствованию учета вознаграждений работника.

2 ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО ВОЗНАГРАЖДЕНИЮ РАБОТНИКОВ ЦЕЛЛЮЛОЗНО-БУМАЖНОЙ КОМПАНИИ

2.1 Принципы организации учета операций по вознаграждениям работникам на основе российских стандартов

Согласно п. 1 статьи 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ – «ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета «организуются руководителем экономического субъекта».

Бухгалтерский учет затрат труда и его оплаты является организованным, в случае если составлена и введена в действие приказом руководителя организации учетная политика, составлены для сотрудников бухгалтерской службы должностные инструкции, определен рабочий план счетов, разработано положение о бухгалтерской службе, утвержден график документооборота.

Рассмотрим принципы организации учета операций по вознаграждениям работникам на примере целлюлозно-бумажной компании. В части учета затрат труда и его оплаты в таблице 2.1 приведена учетная политика целлюлозно-бумажной компании на 2017 год.

Таблица 2.1 – Учетная политика целлюлозно-бумажной компании (фрагмент в части бухгалтерского учета затрат труда и его оплаты)

№ п/п	Основные положения
1	В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденному приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н ПРИКАЗЫВАЮ: Утвердить учетную политику на 2017 год.
1. Организация бухгалтерского учета на предприятии	
1.1	Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется коллективом бухгалтерии, возглавляемым Главным бухгалтером.
1.2	Контроль над хозяйственными операциями осуществляется бухгалтерами каждой функциональной группы бухгалтерской службы организации на этапе обработки первичных документов, предоставляемых сотрудниками других подразделений.

№ п/п	Основные положения
2. Техника и формы бухгалтерского учета на предприятии	
2.1	Бухгалтерский учет ведется по автоматизированной форме учета в корпоративной системе (1С: Предприятие, 8.3), в соответствии с требованиями нормативных документов.
2.2	Организация ведет учет имущества, обязательств и хозяйственных операций способом двойной записи, в соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета, разработанным на основе Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н.
2.3	Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции, а также расчеты бухгалтерии. Формы первичных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы, утверждаются Генеральным директором и являются приложением к учетной политике.
(...) 2.5	<p>В целях своевременного отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете в организации утверждается документооборот:</p> <ul style="list-style-type: none"> – документооборот составляемого перечня работ, выполняемых каждым структурным подразделением, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ, осуществляемый в корпоративной информационной системе; – график документооборота.
(...) 6. Учет расходов организации	
6.1	<p>Бухгалтерский учет расходов ведется в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденным Приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. № 33н.</p> <p>Расходы по обычным видам деятельности.</p> <p>Расходы по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам:</p> <ul style="list-style-type: none"> – материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных товаров); – затраты на оплату труда; – отчисления на социальные нужды; – амортизация основных фондов; – прочие затраты. <p>Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям:</p> <ul style="list-style-type: none"> – материальные затраты (сырье, основные материалы, вода, воздух, электроэнергия); – затраты на оплату труда с начислениями (зарплата, отчисления на социальные нужды); – транспортно-заготовительные расходы; – услуги вспомогательных производств; – общепроизводственные расходы (в том числе амортизация производственных фондов); – общехозяйственные расходы. <p>Применяемая методика группировки и списания затрат на производство основана на разделении затрат на прямые и косвенные и исчисления полной производственной себестоимости продукции.</p> <p>Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции.</p> <p>Прямые расходы учитываются на соответствующих калькуляционных счетах издержек производства и обращения (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), а косвенные – на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 23 «Общехозяйственные расходы».</p>

№ п/п	Основные положения
6.1	<p>По окончании месяца косвенные расходы списываются со счетов 25 и 26 на калькуляционные счета издержек производства и определяется фактическая полная производственная себестоимость продукции.</p> <p>Косвенные расходы, собираемые по дебету счетов 25 и 26, распределяются между видами продукции (работ, услуг) – объектами калькулирования – пропорционально размеру прямых материальных затрат.</p> <p>Расходы на продажу, собираемые на счете 44 «Расходы на продажу» включаются в себестоимость реализованной продукции в полном объеме в отчетном периоде и распределяются между видами реализованной продукции пропорционально размеру выручки от реализации.</p> <p>Издержки торговли и общественного питания, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу», относятся на себестоимость реализованных товаров в полном объеме (кроме транспортных расходов) в отчетном периоде.</p> <p>Транспортные расходы относятся на себестоимость реализованных и нереализованных товаров пропорционально их стоимости.</p>
(...) 6.3	<p>Учет расходов будущих периодов.</p> <p>Расходы будущих периодов - затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Учет расходов будущих периодов осуществляется по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов», в установленные сроки, учтенные на счете 97 расходы списываются в дебет счетов 20,23,25,26,44,99.</p>

Приказом об учетной политике целлюлозно-бумажной компании утверждены в качестве приложений к ней: Рабочий план счетов, Документооборот, График документооборота, формы бухгалтерской (финансовой) отчетности – бухгалтерский баланс, «Отчет о финансовых результатах», «Отчет об изменениях капитала», «Отчет о движении денежных средств», «Приложение к бухгалтерскому балансу» [12].

Фрагмент рабочего плана счетов целлюлозно-бумажной компании по бухгалтерскому учету затрат труда и его оплаты представлен в таблице 2.2.

Таблица 2.2– Рабочий план счетов целлюлозно-бумажной компании

№ счета	Наименование счета	№ субсчета	Наименование субсчета	Относительно к балансу
Раздел II. Затраты на производство				
20	Основное производство	20.01	Основное производство	А

Продолжение таблицы 2.2

№ счета	Наименование счета	№ субсчета	Наименование субсчета	Относительно к балансу
23	Вспомогательные производства	23.01	Вспомогательные производства (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)	А
25	Общепроизводственные расходы	25.01	Общепроизводственные расходы (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)	А
26	Общехозяйственные расходы	26.01	Общехозяйственные расходы (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)	А
29	Обслуживающие производства и хозяйства	29.02	Обслуживающие производства и хозяйства (по деятельности, облагаемой ЕНВД)	А
Раздел IV. Готовая продукция и товары				
44	Расходы на продажу	44.01	Издержки обращения в организациях, осуществляющих торговую деятельность	А
		44.01.1	Издержки обращения в организациях, осуществляющих торговую деятельность (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)	А
		44.01.2	Издержки обращения в организациях, осуществляющих торговую деятельность (по деятельности, облагаемой ЕНВД)	А
		44.02	Коммерческие расходы в организациях, осуществляющих производственную и иную промышленную деятельность	А
Раздел VI. Расчеты				
70	Расчеты с персоналом по оплате труда			П
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	73.01	Расчеты по предоставленным займам	А

№ счета	Наименование счета	№ субсчета	Наименование субсчета	Относительно к балансу
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	73.02	Расчеты по возмещению материального ущерба	А
		73.03	Расчеты по прочим операциям	А
		73.03.1	Расчеты по прочим операциям (путевки)	А
		73.03.2	Расчеты по прочим операциям (прочее)	А

Из фрагмента рабочего плана счетов к счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» следует, что в целлюлозно-бумажной компании не открываются субсчета, что не соответствует тенденциям реформирования отечественной практики к нормам международных стандартов финансовой отчетности, согласно которым предусматривается детализация выплат, осуществляемых в пользу работников.

В документообороте, утвержденном учетной политикой целлюлозно-бумажной компании в части учета затрат труда и его оплаты составлен перечень работ, выполняемых каждым структурным подразделением, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ, осуществляемый в корпоративной информационной системе и вне ее. Доступ к объектам корпоративной информации. В частности в пункте 16 «Прочие операции» документооборота указано, что «начисление оплаты труда, отчислений на социальные нужды и НДФЛ производится вне системно». Главный бухгалтер по учету расчетов по оплате труда предоставляет «Сводную ведомость по расчету заработной платы и начислений на нее» в группу сводного учета не позднее 5 числа месяца, следующего за отчетным. В системе данные Сводной ведомости регистрируются через электронный документ «Отражение зарплаты в регламентированном учете». Ответственный за ввод данных в систему – Заместитель главного бухгалтера. Распределение заработной платы по видам продукции (работ, услуг) регист-

рируется через электронный документ «Распределение прочих затрат». Ответственный за оформление – начальник планово-экономического отдела.

График документооборота является основой организации первичного учета затрат труда и его оплаты является утвержденный главным бухгалтером. Под документооборотом понимают путь, который проходят документы от момента их выписки до сдачи на хранение в архив. В графике документооборота определяется круг лиц, которые ответственные за оформление документов, и указывают порядок, место, время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.

Первичные учетные документы являются основой для отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете, а также обоснованного исчисления налоговой базы по всем взимаемым налогам и сборам. В соответствии с действующей системой нормативного регулирования бухгалтерского учета для учета затрат труда и его оплаты применяют типовые и специализированные формы документов.

Фонд заработной платы целлюлозно-бумажной компании составляют должностной оклад, доплаты и надбавки к должностным окладам (доплата за ночное время работы, надбавка за выслугу лет работы) и премия. Премии выдаются: ежеквартальные, к праздникам (8 марта, 23 февраля, Новый год и др.) и оплаты за неотработанное время (оплата отпусков). Надбавка за выслугу лет работы в компании выплачивается ежемесячно в процентах к должностному окладу при стаже работы дающему право на получение надбавки в следующих размерах: 1–3 лет–10 %, 3–5 лет–15 %, 5–10 лет–20 %, 10–15 лет–25 %, свыше 15 лет–30 %.

Оценка сложившейся практики бухгалтерского учета затрат труда и его оплаты в целлюлозно-бумажной компании позволила прийти к выводу о том, что на пути адаптации отечественного бухгалтерского учета, в бухгалтерском учете затрат труда и его оплаты, требуются новые методы к ведению бухгалтерского учета в исследуемой области, ориентированные на международные стандарты финансовой отчетности.

2.2 Отражение вознаграждений работникам в международных стандартах отчетности

МСФО (IAS 19) создан с целью описания того, как учитывать, а также раскрывать информацию о вознаграждениях персоналу. Основная задача МСФО (IAS) 19 – определить правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях сотрудников.

МСФО (IAS 19) требует, чтобы компания признала:

- обязательство, если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение с выплатой его в будущем;
- расходы, если компания извлекает экономическую выгоду от услуг, оказанных работником в обмен на вознаграждение.

МСФО (IAS) 19 классифицирует вознаграждения работникам по четырем основным категориям:

- текущие вознаграждения;
- вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- прочие долгосрочные вознаграждения;
- выходные пособия.

Текущие вознаграждения работникам – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), которые, как ожидается, будут полностью предоставлены до истечения 12-месячного срока после окончания годового отчетного периода, в котором сотрудники оказали соответствующую услугу.

Компания признает текущие вознаграждения работникам как расходы в составе прибыли или убытка (кроме случаев, когда другой стандарт МСФО предписывает или разрешает включение вознаграждения в стоимость актива).

Расходы признаются в сумме текущих вознаграждений работникам, которые, как ожидается, будут выплачены.

Бухгалтерская проводка выглядит следующим образом:

– Дебет. Расходы на вознаграждение работникам (прибыль или убыток) или стоимость другого актива (отчет о финансовом положении).

– Кредит. Обязательство перед сотрудниками или начисленные расходы или денежные средства, если они выплачены.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и текущих вознаграждений работникам), которые подлежат выплате после окончания трудовой деятельности.

Прочие долгосрочные вознаграждения – все вознаграждения работникам, кроме текущих вознаграждений работникам, вознаграждений по окончании трудовой деятельности и выходных пособий.

Выходные пособия – вознаграждения работникам, предоставляемые в случае прекращения работы работника в данной компании в результате:

(а) решения компании уволить работника до нормальной даты его выхода на пенсию;

(б) решения работника принять предложенное вознаграждение в обмен на прекращение работы в компании.

Далее рассмотрим практическое применение данного стандарта.

1) Краткосрочные выплаты сотрудникам согласно МСФО (IAS) 19

Фирма применяет требования к краткосрочным вознаграждениям сотрудников в виде компенсированных отсутствий, распределения прибыли и премиальных планов согласно МСФО 19.

Организация должна признать ожидаемую стоимость краткосрочных вознаграждений сотрудникам в виде компенсации отсутствия:

– в случае накопления компенсаций отсутствий, когда сотрудники оказывают услуги, которые увеличивают их право на будущие компенсированные отсутствия;

– в случае ненакапливающихся компенсированных отсутствий, когда происходит отсутствие.

Фирма может компенсировать сотрудникам отсутствие по различным причинам, включая отпуск, болезни и краткосрочную инвалидность, материнство или отцовство, обслуживание присяжных и военная служба.

Право на компенсацию отсутствия относится к двум категориям:

- накопительная категория;
- ненакопительная категория.

Накопительные компенсированные отсутствия – это те, которые могут использоваться в будущих периодах, если право на текущий период не используется полностью. Другими словами, работники имеют право на денежный платеж за неиспользованное право на отпуск. Накопление компенсированных отсутствий может облагаться налогом.

Обязательство возникает в связи с тем, что сотрудники оказывают услуги, что увеличивает их право на будущую компенсацию отсутствия. Обязательство существует и признается, даже если компенсированные отсутствия являются не облагаемыми налогом, хотя возможность того, что сотрудники могут уйти до того, как они воспользуются накопленным не облагаемым правом, влияет на измерение этого обязательства.

Фирма должна измерять ожидаемую стоимость накопления компенсированных отсутствий в качестве дополнительной суммы, которую компания рассчитывает заплатить в результате неиспользованного права, накопленного на конец отчетного периода.

Метод, указанный выше, измеряет обязательство в размере дополнительного платежа, который, как ожидается, будет возникать исключительно из того факта, что пособие накапливается. Во многих случаях субъекту могут не потребоваться подробные вычисления для оценки по той причине, что нет существенных обязательств по неиспользованным компенсациям отсутствия. Например, обязательство по отпуску по болезни, вероятно, будет существенным, только если имеется формальное или неофициальное понимание того, что неиспользованный оплачиваемый отпуск по болезни может приниматься как оплачиваемый отпуск.

Представим ситуацию, что на предприятии работают 100 сотрудников, каждый из которых имеет право на пять рабочих дней оплачиваемого отпуска по болезни за каждый год. Неиспользованный отпуск по болезни может переноситься на один календарный год. Больничный выплачивается затем из любого баланса, перенесенного с предыдущего года. По состоянию на 30 декабря 20X1 года среднее неиспользованное право составляет два дня на одного сотрудника. Предприятие ожидает, исходя из прошлого опыта, который, как ожидается, продолжится, что 92 сотрудника возьмут не более пяти дней оплачиваемых больничных в 20X2 году, а оставшиеся восемь сотрудников будут брать в среднем по шесть с половиной дней каждый. Субъект ожидает, что он оплатит дополнительные 12 дней в результате неиспользованного права, которое накоплено по состоянию на 31 декабря 20X1 года (по одному с половиной дня, для восьми сотрудников). Следовательно, объект признает обязательство, равное 12 дням выплаты по болезни.

Неиспользование компенсаций не переносится: они теряются, если право на текущий период не используется в полном объеме и не дает сотрудникам права на выплату наличными. Обычно это относится к оплате по болезни (в той степени, в которой неиспользованные прошлые права не увеличивают будущие права), отпуск по беременности и родам или отцовству, а также компенсация отсутствия на службе присяжных или оказание военных услуг. Фирма не признает никаких обязательств или расходов до момента отсутствия, поскольку это не увеличивает размер пособия.

2) Распределение прибыли и бонусные планы

Предприятие должно признать ожидаемую стоимость распределения прибыли и премиальных платежей, когда (и только когда):

- у субъекта есть юридическое или конструктивное обязательство совершать такие платежи в результате прошедших событий;
- может быть сделана надежная оценка обязательства.

Текущее обязательство существует, только когда у субъекта нет реальной альтернативы, кроме оплаты.

В рамках некоторых планов распределения прибыли работники получают часть прибыли только в том случае, если они остаются работать в юридическом лице на определенный период. Такие планы создают конструктивное обязательство, поскольку сумма подлежит выплате, если сотрудники остаются на службе до конца указанного периода. Измерение таких конструктивных обязательств отражает возможность того, что некоторые сотрудники могут уйти без получения платежей, связанных с распределением прибыли.

По плану распределения прибыли фирма выплачивает определенную долю своей прибыли за год сотрудникам, которые работают в компании в течение всего года. Если в течение года сотрудники не увольняются, то общая сумма платежей за год составит 3 % от прибыли. Предприятие оценивает, что текучесть кадров сократит платежи до 2,5 % от прибыли. Предприятие признает обязательство и расход в размере 2,5 % от прибыли.

3) Вознаграждения по окончании трудовой деятельности

Они включают в себя:

- пенсии;
- прочие вознаграждения (медицинская страховка для бывших сотрудников компании).

Перечисленные выплаты объединяются под общим названием – планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Эти планы представляют один из видов компенсации, которые компания предлагает своему персоналу наряду с текущими вознаграждениями. Компания осуществляет периодические взносы за существующих сотрудников в специальный фонд. Когда трудовая деятельность этих сотрудников будет окончена, фонд начнет регулярно совершать выплаты в их пользу в соответствии с договоренностью между сотрудниками и организацией.

Зачастую фонд представляет собой отдельное юридическое лицо (иногда оно является дочерней компанией компании-создателя схемы компенсации). Фонд вкладывает полученные от организации денежные средства в финансовые

активы, которые и использует потом для выплат пенсии или других видов вознаграждений бывшим сотрудникам предприятия. Следовательно, фонд используется как механизм осуществления выплат бывшим сотрудникам. В обязанности фонда входит отслеживание смены места жительства бывшим работником и прочих фактов, способных повлиять на выплаты.

При схожих принципах работы, планы вознаграждений (пенсионные планы) можно подразделить на 2 большие группы с точки зрения их экономической сущности:

- план с установленными взносами;
- план с установленными выплатами.

План вознаграждения с установленными взносами – это пенсионный план, согласно которому организация перечисляет определенные по сумме взносы фонду и не имеет ни юридических, ни конклюдентных обязательств по перечислению дополнительных платежей, если в фонде не будет хватать денежных средств для выплаты вознаграждения бывшим сотрудникам компании.

Суть соглашения между сотрудником и фирмой, предлагающей ему компенсацию в виде участия в пенсионном плане с установленными взносами, состоит в том, что фирма обязуется делать регулярные взносы в фонд на лицевой счет сотрудника. При этом взносы определяются в размере фиксированного процента текущей компенсации сотрудника, а размер выплат, когда сотрудник закончит свою трудовую деятельность, зависит от эффективности работы фонда.

План с установленными взносами учитывается по принципу начисления. Затраты компании за период равны взносам, которые организация должна перечислить в фонд в этом периоде. Взносы, остающиеся невыплаченными в конце периода, учитываются как краткосрочные обязательства; предоплаченные взносы за следующий период отражаются как оборотный актив.

Если у фонда недостаточно денег для осуществления периодических выплат после выхода на пенсию сотрудника, организация не несет никакой ответственности.

сти перед сотрудником и не обязана компенсировать нехватку денег фонда. Поэтому обязательства фонда не являются обязательствами фирмы.

План вознаграждения с установленными выплатами – это пенсионный план, отличающийся от пенсионного плана с установленными взносами.

По данной схеме суть соглашения между сотрудником и компанией состоит в том, что организация обещает сотруднику определенные выплаты из пенсионного фонда, когда его трудовая деятельность будет окончена. Например, ежемесячная выплата 5 % от зарплаты, которая начислялась сотруднику в последний месяц перед выходом на пенсию.

План с установленными выплатами, согласно МСФО IAS 19 «Вознаграждения работникам», учитывается сложнее – и концептуально, и технически. Основная его особенность состоит в том, что выплаты, которые будут осуществляться фондом сотруднику, гарантируются компанией. Поэтому обязательства фонда по выплатам являются обязательствами фирмы, и должны быть отражены в ее ОФП. Факт, что фонд, как правило, другое юридическое лицо, для достоверного и уместного представления значения не имеет. Перед экспертом-бухгалтером стоит нетривиальная задача по оценке существующего обязательства по выплате будущих пенсий имеющимся сотрудникам на протяжении оговоренного срока после выхода на пенсию.

Однако чаще всего компания не ждет выхода работника на пенсию, чтобы начать погашать свои пенсионные обязательства перед сотрудником. Так же, как в планах с установленными взносами, организация делает регулярные взносы в фонд, чтобы доход от них частично компенсировал рост пенсионных обязательств. Так что в итоге в ОФП надо признать чистые обязательства пенсионного плана, то есть обязательства за минусом активов.

МСФО IAS 19 Вознаграждения работникам особо настаивает на «свернутом» представлении пенсионных обязательств/активов фонда, так как активы существуют исключительно как инструмент для погашения обязательств, а не как отдельный, но подконтрольный предприятию ресурс.

То есть в отчете о финансовом положении всегда отражаются чистые обязательства или чистые активы плана. Весь учет основан именно на измерении чистого обязательства за период.

4) Выходные пособия

Выходные пособия – выплачиваются в том случае, если организация решает досрочно прекратить трудовой контракт, или если работник сам решает добровольно уволиться в обмен на такие вознаграждения.

МСФО (IAS) 19 рассматривает выходные пособия отдельно от текущих вознаграждений по той причине, что признание выходных пособий определяется не услугами сотрудника, а решением о прекращении трудового контракта.

Представим ситуацию, что компания закрывает одно из своих производственных предприятий и предлагает бонус в размере 1 000 у.е. всем сотрудникам, которые будут уволены. Но поскольку эта компания нуждается в квалифицированных сотрудниках для выполнения процедуры закрытия, она предлагает бонус в размере 3 000 у.е. каждому сотруднику, который останется в компании до момента закрытия.

В этом случае бонус в размере 1 000 у.е., уплаченный всем уволенным работникам, представляет собой выходное пособие, а дополнительные 2 000 у.е., уплаченные всем работникам, которые остаются до закрытия, представляют собой вознаграждения за услуги работника, в основном классифицированные как прочие долгосрочные в соответствии с МСФО (IAS) 19.

Таким образом, рассмотрев отражение вознаграждений работникам в международных стандартах отчетности можно сделать вывод о том, что в МСФО 19 изложена целостная методика учета и отражения в отчетности данных объектов, обобщающая различные способы вознаграждений работникам, применяемых в мировой практике. Многие из этих способов на сегодняшний день не используются в российской практике, этим и объясняется отсутствие российских аналогов данного стандарта. Тем самым обосновывается актуальность разработки рекомен-

даций по совершенствованию учета вознаграждений работникам на основе международных стандартов.

2.3 Рекомендации по совершенствованию учета вознаграждений работникам на основе международных стандартов на анализируемом предприятии

В части бухгалтерского учета вознаграждений работникам, в соответствии с проектом ПБУ «Учет вознаграждений работникам», разработанным Минфином России [37], автором рекомендована учетная политика для применения в целлюлозно-бумажной компании (таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Учетная политика целлюлозно-бумажной компании (с учетом рекомендаций)

№ п/п	Основные положения
Учет расходов организации	
1	<p>Бухгалтерский учет расходов ведется в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденным Приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. № 33н.</p> <p>Расходы по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам:</p> <ul style="list-style-type: none"> – материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных товаров); – вознаграждения работникам (включая заработную плату, добровольные отчисления на социальные нужды и страховые социальные взносы); – амортизация основных фондов; – прочие затраты.
Учет вознаграждений работникам	
2	<p>Бухгалтерский учет вознаграждений работникам ведется в соответствии с проектом ПБУ «Учет вознаграждений работникам».</p> <p>К вознаграждениям работникам относятся следующие виды вознаграждений:</p> <ul style="list-style-type: none"> – заработная плата работников, включая компенсационные выплаты, выплаты стимулирующего характера и иные компенсации непосредственно связанные с выполнением работниками трудовых функций; – добровольные отчисления на социальные нужды работникам и в пользу работников третьим лицам; – страховые социальные взносы. <p>Вознаграждения работникам могут являться как следствием юридически обусловленных обязательств (требований действующего законодательства, коллективных договоров, локальных нормативных актов), так и обязательств, вытекающих из деловой практики организации.</p>

№ п/п	Основные положения
2	<p>Обязательства по вознаграждениям работникам и по страховым социальным взносам признаются в бухгалтерском учете одновременно, в величине отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этим обязательствам, и отражаются в учете обособленно.</p> <p>Если предполагаемый срок исполнения обязательств по вознаграждениям работникам и соответствующего страхового социального обязательства определен как долгосрочный (т.е. превышает 12 месяцев после отчетного периода, в котором обязательства признаны в бухгалтерском учете), такие обязательства оцениваются по стоимости, определяемой путем дисконтирования их величины, рассчитанной в соответствии с пунктом 10 проекта ПБУ «Учет вознаграждений работникам» (приведенная стоимость).</p> <p>Ставка дисконтирования, используемая для дисконтирования обязательств по вознаграждениям работникам, определяется на основе рыночной доходности высококачественных корпоративных (негосударственных) облигаций по состоянию на конец отчетного периода, в случае отсутствия на конец отчетного периода обращающихся на рынке ценных бумаг высококачественных корпоративных (негосударственных) облигаций, используется рыночная доходность (на конец отчетного периода) государственных облигаций.</p> <p>Валюта и условия корпоративных и государственных облигаций должны соответствовать валюте и расчетным условиям обязательств по вознаграждениям работникам.</p> <p>В зависимости от характера выполняемых работниками трудовых обязанностей в течение отчетного периода, величина обязательств по вознаграждениям работникам относится при их признании на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы организации, либо включается в стоимость актива в соответствии с правилами, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.</p> <p>Признание в бухгалтерском учете, измерение, списание и изменение величины обязательств (включая оценочные) по вознаграждениям работникам определяются в соответствии с проектом ПБУ «Учет вознаграждений работникам», а также Международными стандартами финансовой отчетности.</p> <p>Оценочные обязательства по вознаграждениям работникам отражаются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».</p>

Приказом об учетной политике утверждается в качестве приложения к ней рабочий план счетов.

Во фрагменте рабочего плана счетов, представленном в таблице 2.4, даны синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета по вознаграждениям работникам целлюлозно-бумажной компании.

Таблица 2.4 – Рабочий план счетов бухгалтерского учета целлюлозно-бумажной компании

№ счета	Наименование счета	№ субсчета	Наименование субсчета	Отношение к балансу
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69.1	Расчеты по социальному страхованию	II
		69.2	Расчеты по пенсионному обеспечению	
		69.2.1	«Страховой ПФ»	
		69.2.2	«Накопительный ПФ»	
		69.3	Расчеты по обязательному медицинскому страхованию	
		69.3.1	«ФФОМС»	
		69.4	Расчеты по социальному страхованию от НС	
70	Вознаграждения работникам	70.1	Заработная плата работников, включая компенсационные выплаты, стимулирующие выплаты и иные компенсации	II
		70.2	Добровольные отчисления на социальные нужды	
		70.3	Страховые социальные взносы	
		70.3.1	Расчеты по социальному страхованию	
		70.3.2	Расчеты по пенсионному обеспечению	
		70.3.2.1	«Страховой ПФ»	
		70.3.2.2	«Накопительный ПФ»	
		70.3.3	Расчеты по обязательному медицинскому страхованию	

№ счета	Наименование счета	№ субсчета	Наименование субсчета	Отношение к балансу
70	Вознаграждения работникам	70.3.3	Расчеты по обязательному медицинскому страхованию	П
		70.3.3.1	«ФФОМС»	
Раздел 8. Финансовые результаты				
96	Резерв предстоящих расходов	96.1	Оценочные обязательства по вознаграждениям работникам (по видам обязательств)	П

Для организации бухгалтерского учета вознаграждений работникам и отражения данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в соответствии с проектом ПБУ «Учет вознаграждений работникам» [37] целесообразно в рабочем плане счетов целлюлозно-бумажной компании изменить название счета 70 «Вознаграждения работникам», придерживаясь установленных в предлагаемом проекте ПБУ «Учет вознаграждений работникам» правил формирования в бухгалтерском учете порядка организации и отражения информации о бухгалтерском учете вознаграждений работникам, позволит детализировать выплаты работникам и в пользу работников третьим лицам на субсчетах:

- 70.1 «Заработная плата работников, включая компенсационные выплаты, стимулирующие выплаты и иные компенсации»;
- 70.2 «Добровольные отчисления на социальные нужды»;
- 70.3 «Страховые социальные взносы».

Рекомендуемые субсчета к счету 70 «Вознаграждения работникам», обеспечат детализацию выплат (одно из требований в современном учете для организаций, трансформирующих отчетность по МСФО), а также аудит данного счета будет более достоверен, полон и существенен.

В связи с рекомендуемыми нормами и правилами учета вознаграждений работникам, в соответствии с Проектом ПБУ «Учет вознаграждений работникам»

[36], с целью повышения контроля и качества учета, рекомендуется информацию о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников организации обобщать по Дебету счета 70 «Вознаграждения работникам», с дальнейшим отнесением с Кредита счета 70 «Вознаграждения работникам» на счета учета затрат, в аналитике по открываемым к счету 70 «Вознаграждения работникам» субсчетам, а именно:

- 70.3 «Страховые социальные взносы»
- 70.3.1 «Расчеты по социальному страхованию»,
- 70.3.2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»,
- 70.3.3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию»,
- 70.3.4 «Расчеты по социальному страхованию от несчастных случаев и профессиональных заболеваний».

На субсчете 70.3.1 «Расчеты по социальному страхованию» рекомендуется собирать (обобщать) расчеты по социальному страхованию работников организации.

На субсчете 70.3.2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» рекомендуется собирать (обобщать) расчеты по пенсионному обеспечению работников организации.

На субсчете 70.3.3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» рекомендуется собирать (обобщать) расчеты по обязательному медицинскому страхованию работников организации.

На субсчете 70.3.4 «Расчеты по социальному страхованию от НС и ПЗ» рекомендуется собирать (обобщать) расчеты по социальному страхованию работников организации от несчастных случаев и профессиональных заболеваний.

В дальнейшем счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» дебетуется на суммы платежей на социальное страхование и обеспечение работников, а также обязательное медицинское страхование их, подлежащие перечислению в соответствующие фонды. При этом записи производятся в корреспонденции со счетами, на которых отражено начисление вознаграждений работникам

– в части отчислений, производимых за счет организации; счетом 70 «Вознаграждения работникам» – в части отчислений, производимых за счет работников организации.

Таким образом, существующая практика корреспонденции счетов существенно не меняется, но обеспечивается, за счет рекомендуемых изменений в части учета вознаграждений работникам, их детализация, повышающая информативность учета, его контроль, и, в конечном итоге, качество учетных процедур.

В соответствии с положениями проекта ПБУ «Учет вознаграждений работникам» [36], и требованиями МСФО 19 «Учет вознаграждений работникам» [40], в рабочем плане счетов лесопромышленных организаций оценочные обязательства по вознаграждениям работникам рекомендуется отражать на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», с выделением субсчетов – по видам обязательств. Начисление (признание) оценочных обязательств по вознаграждениям работникам отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета затрат. Обязательства, на которые были ранее образованы оценочные обязательства, относятся в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетом: 70 «Вознаграждения работникам».

Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих расходов», в части бухгалтерского учета оценочных обязательств по вознаграждениям работникам, ведется по отдельным обязательствам, на соответствующих субсчетах, открываемых организацией.

Рассмотрим отражение оценочных обязательств на примере создаваемого резерва предстоящих расходов на выплаты отпускных.

Отметим, что возможность создания резервов на выплату отпусков предусмотрена законодательством. С названием изменился их статус – из возможного создаваемого резерва, предстоящие расходы на выплаты отпускных перешли в обязательные оценочные обязательства. В соответствии с Трудовым Кодексом РФ [7], организации обязаны предоставлять своим сотрудникам оплачиваемые отпуска, а в случае увольнения – выплачивать компенсацию за неиспользованный

отпуск. Таким образом, по предстоящим оплатам отпусков и взносам в фонды с сумм отпускных, соблюдаются все условия, необходимые для признания оценочного обязательства. Оптимальным вариантом расчета оценочных обязательств по отпускам ежемесячный расчет, индивидуально по каждому сотруднику. В соответствии проектом ПБУ «Учет вознаграждений работникам» [36]: «Величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки».

В связи с этим, выбранный метод оценки и расчета всех признаваемых оценочных обязательств, состав и форму расчетов, подтверждающих величину оценочного обязательства, необходимо прописать в учетной политике организации. При этом необходимо учитывать, что в соответствии с проектом ПБУ «Учет вознаграждений работникам» [36]; «Организация обеспечивает документальное подтверждение обоснованности такой оценки».

Оценочные обязательства рекомендуется отражать на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», с выделением субсчета «Оценочные обязательства по вознаграждениям работникам (по видам обязательств)». Начисление оценочных обязательств на выплату отпускных происходит по дебету счетов учета расходов 20, 25, 26, 44, 91 и кредиту 96 счета.

Погашение оценочных обязательств отражается по дебету 96 счета и кредиту 70 и 69 счетов. В соответствии с проектом ПБУ «Учет вознаграждений работникам» [36]: «В случае если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины, рассчитанной в соответствии с пунктами Положения (далее – приведенная стоимость)».

Учитывая положения проекта ПБУ «Учет вознаграждений работникам» [36], как вариант расчета оценочных обязательств по отпускным, организация может опираться на затраты, понесенные ей в предыдущих периодах, с учетом подразделений, количества сотрудников и прочих существенных показателей.

При этом отклонения между начисленными оценочными обязательствами и фактическими суммами расхода неизбежны. Это обусловлено тем, что периоды, по которым рассчитывается средний заработок, меняются к моменту, когда сотрудник идет в отпуск.

Для ведения аналитического учета в целлюлозно-бумажной компании нами предлагается форма регистра «Свод начислений, удержаний, выплат по вознаграждениям работникам» (Приложение В).

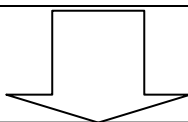
Данный регистр позволит по видам вознаграждений работникам отражать данные о начислениях, удержаниях и выплатах работникам, принятых в организациях, в соответствии с положениями проекта ПБУ «Учет вознаграждений работникам» и МСФО 19 «Вознаграждений работникам, адаптировав их к требованиям международных стандартов.

В предлагаемом регистре (Приложение В) по видам вознаграждений работникам отражаются данные о начислениях, удержаниях и выплатах работникам, принятых в организации, в соответствии с положениями проекта ПБУ «Учет вознаграждений работникам» [36] и требованиями законодательных нормативных актов РФ.

Расходы по вознаграждениям работникам рекомендуются к отражению в бухгалтерском учете по мере начисления (признания), в соответствии с требованиями международного стандарта финансовой отчетности МСФО 19 «Вознаграждения работникам» [35] и российской системы бухгалтерского учета.

В рамках предлагаемых изменений в учетную практику целлюлозно-бумажной компании, объектами бухгалтерского учета вознаграждений работникам автором рекомендованы обязательства (включая оценочные) по вознаграждениям работникам и расходы по вознаграждениям работникам (рисунок 2.1).

В РСБУ	В МСФО 19	Рекомендовано автором
Предусмотрен счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Не предусмотрено отражение вознаграждение работникам способом двойной записи	Счет 70 «Вознаграждения работникам»: Субсчет 1 «Заработная плата работников, включая компенсационные выплаты, стимулирующие выплаты и иные компенсации»; Субсчет 2 «Добровольные отчисления на социальные нужды»; Субсчет 3 «Страховые социальные взносы». Счет 96 «Резервы предстоящих расходов»; Субсчет «Оценочные обязательства по вознаграждениям работникам»



Объекты бухгалтерского учета – обязательства (включая оценочные) по вознаграждениям работникам; расходы по вознаграждениям работникам

Рисунок 2.1– Отражение вознаграждений работникам в бухгалтерском учете

Исходя из вышеизложенного, автором обоснованы и рекомендованы изменения в учетную политику целлюлозно-бумажной компании, в части бухгалтерского учета вознаграждений работникам, адаптированные к требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

Рекомендации по совершенствованию учета вознаграждений работникам целлюлозно-бумажной компании на основе международных стандартов обобщены в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Рекомендации по совершенствованию учета вознаграждений
 работникам целлюлозно-бумажной компании на основе
 международных стандартов

Задача	Выявленная проблема	Рекомендации
<p>Рассмотреть сущность и организацию учета вознаграждений работникам</p>	<p>Современный экономический инструментарий по вознаграждениям работникам не сложился в полной мере, понятийный аппарат требует систематизации</p>	<p>Уточнено понятие «вознаграждения работникам» путем включения в его определение таких характеристик, как виды и формы вознаграждений работникам, выступающее объектом бухгалтерского учета и отчетности, что позволило обосновать теоретические положения, раскрывающие сущность и содержание бухгалтерского учета и отчетности вознаграждений работникам в рыночных условиях хозяйствования. Детализирована классификация видов вознаграждений работникам по видам выплат: заработная плата работников, включая компенсационные выплаты, стимулирующие выплаты и иные компенсации; добровольные отчисления на социальные нужды; страховые социальные взносы.</p>
<p>Оценить организацию учета операций по вознаграждению работников целлюлозно-бумажной компании</p>	<p>Учетная политика целлюлозно-бумажной компании в части вознаграждения работникам не разработана. Счет 70 не детализирован.</p>	<p>Разработана учетная политика в части бухгалтерского учета вознаграждений работникам. Внесены изменения в рабочий план счетов: переименован счет 70 «Вознаграждения работникам», детализировав выплаты работникам и в пользу работников третьим лицам по следующим субсчетам: 1 «Заработная плата (оплата труда) работников, включая компенсационные выплаты, стимулирующие выплаты и иные компенсации»; 2 «Добровольные отчисления на социальные нужды»; 3 «Страховые социальные взносы». Для ведения аналитического учета в целлюлозно-бумажной компании автором рекомендована форма регистра «Свод начислений, удержаний, выплат по вознаграждениям работникам».</p>

Задача	Выявленная проблема	Рекомендации
Разработать рекомендации по совершенствованию учета вознаграждений работникам на основе международных стандартов на анализируемом предприятии	Учетная политика целлюлозно-бумажной компании в части вознаграждения работникам не разработана. Счет 70 не детализирован.	<p>Рекомендации по формированию вознаграждений. Вознаграждения работникам должны включать в себя:</p> <ul style="list-style-type: none"> – заработную плату, включая компенсационные и стимулирующие выплаты, иные компенсации; – добровольные отчисления на социальные нужды работникам; – страховые социальные взносы. <p>Рекомендации по учету вознаграждений:</p> <ul style="list-style-type: none"> – разработана учетная политика в части бухгалтерского учета вознаграждений работникам; – детализирован и переименован счет 70 – рекомендована форма регистра «Свод начислений, удержаний, выплат по вознаграждениям работникам».

Таким образом, автором обоснованы и рекомендованы изменения в учетную политику целлюлозно-бумажной компании, в части бухгалтерского учета вознаграждений работникам, адаптированные к требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

Вывод по разделу два

Таким образом, изучив и проанализировав организацию учета операций по вознаграждению работников целлюлозно-бумажной компании, можно сделать следующие выводы:

1. Оценка сложившейся практики бухгалтерского учета затрат труда и его оплаты в целлюлозно-бумажной компании свидетельствует о том, что на пути адаптации отечественного бухгалтерского учета, в бухгалтерском учете затрат труда и его оплаты, требуются новые методы к ведению бухгалтерского учета в исследуемой области, ориентированные на международные стандарты финансовой отчетности.

2. В МСФО 19 изложена целостная методика учета и отражения в отчетности данных объектов, обобщающая различные способы вознаграждений работникам, применяемых в мировой практике.

3. Исходя из вышеизложенного, автором были обоснованы и рекомендованы изменения в учетную политику целлюлозно-бумажной компании, в части бухгалтерского учета вознаграждений работникам, адаптированные к требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В современных условиях развития экономики в отношениях между работником и организацией-работодателем определяющее значение занимает обмен результатов труда работника на совокупность вознаграждений, предоставляемых организацией работнику.

Проведенный анализ и обобщение существующих подходов к определению вознаграждений работникам позволили прийти к выводу о том, что современный экономический инструментарий по вознаграждениям работникам не сложился в полной мере и в настоящее время понятийный аппарат по вознаграждениям работникам требует систематизации.

В этой связи, был предложен авторский подход к определению понятия «вознаграждения работникам», систематизированы виды вознаграждений работникам, основанный на существующем отечественном опыте, адаптированный к методологии МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

В данной работе была оценена сложившаяся практика бухгалтерского учета затрат труда и его оплаты в целлюлозно-бумажной промышленности, что позволило прийти к выводу о том, что на пути глобализации отечественного бухгалтерского учета, учет затрат труда и его оплаты, требуются новые подходы к ведению бухгалтерского учета в исследуемой области, ориентированные на международные стандарты финансовой отчетности.

Таким образом, обоснованы и рекомендованы изменения в учетную политику целлюлозно-бумажной компании, в части бухгалтерского учета вознаграждений работникам, адаптированные к требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

Было предложено совершенствовать бухгалтерский учет и бухгалтерскую (финансовую) отчетность целлюлозно-бумажной компании в части отражения информации по вознаграждениям работникам:

1) выделены объекты бухгалтерского учета вознаграждений работникам, в соответствии с нормами Международных стандартов финансовой отчетности;

2) разработана учетная политика в части бухгалтерского учета вознаграждений работникам, рекомендовав к применению в целлюлозно-бумажной промышленности;

3) внесены изменения в рабочий план счетов, переименовав счет 70 «Вознаграждения работникам», детализировав выплаты работникам и в пользу работников третьим лицам;

4) для ведения аналитического учета в целлюлозно-бумажной компании автором рекомендована форма регистра «Свод начислений, удержаний, выплат по вознаграждениям работникам».

Таким образом, поставленные задачи решены, цель достигнута.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Российская Федерация. Законы. Конституция Российской Федерации: Принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года. // Справочно-правовая система «Консультант плюс» (дата обращения 15.03.2018 г.);
- 2 Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть третья): ФЗ от 26 ноября 2012 г. № 146-ФЗ. // Справочно-правовая система «Консультант плюс» (дата обращения 15.03.2018 г.);
- 3 Российская Федерация. Законы. О минимальном размере оплаты труда: ФЗ от 19 июня 2011 г. № 82-ФЗ. // Справочно-правовая система «Консультант плюс» (дата обращения 15.03.2018 г.);
- 4 Российская Федерация. Министерство финансов. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. № 33н // Справочно-правовая система «Консультант плюс» (дата обращения 15.03.2018 г.);
- 5 Российская Федерация. Министерство финансов. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н // Справочно-правовая система «Консультант плюс» (дата обращения 15.03.2018 г.);
- 6 Габуева, Л.А. Оплата труда персонала: эффективный контракт: учебно-методическое пособие / Л.А. Габуева, Э.В. Зимина. – М.: Проспект, 2015. – 296 с.;
- 7 Гвоздикова, А.В. Налогообложение: планирование, анализ, контроль: учебное пособие / А.В. Гвоздикова, Л.Е. Голищева, О.Г. Краснолуцкая, А.В. Голищев, Л.И. Бровко, А.А. Михайлова. – М.: КноРус, 2016. – 101 с.;
- 8 Генкин, Б.М. Организация, нормирование и оплата труда на промышленных предприятиях: Учебник для вузов / Б.М. Генкин. – М.: НОРМА, 2013. – 480 с.;
- 9 Горелов, Н.А. Оплата труда персонала: методология и расчеты: Учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры / Н.А. Горелов. – Люберцы: Юрайт, 2016. – 412 с.;

- 10 Ивасенко, А.Г. Организация, нормирование и оплата труда на предприятии (для бакалавров) / А.Г. Ивасенко, Я.И. Никонова, Каркавин. – М.: КноРус, 2014. – 206 с.;
- 11 Либерман, И.А. Техническое нормирование, оплата труда и проектно-сметное дело в строительстве: Учебник / И.А. Либерман. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 400 с.;
- 12 Конопляник, Т. М. Бюджетный учет оплаты труда / Т.М. Конопляник, И.В. Морозова. – М.: Бизнес-пресса, 2014. – 528 с.;
- 13 Конопляник, Т. М. Оплата труда в бюджетных организациях / Т.М. Конопляник, И.В. Морозова. – М.: КноРус, 2014. – 428 с.;
- 14 Кучеров, И.И. Налоговые последствия использования альтернативных платежных средств (теоретико-правовые аспекты) / И.И. Кучеров, И.А. Хаванова // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2017;
- 15 Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение в России: учебник для вузов / Л.Н. Лыкова. – М.: Изд-во БЕК, 2015. – 120 с.;
- 16 Лысов, И.А., Понятие, сущность и значение финансовых результатов предприятия: монография / И.А. Лысова. – М.: Вестник НГИЭИ, 2015;
- 17 Мадиева, К.С., Бухгалтерский учет в торговле: учебное пособие / К.С. Мадиева, О.М. Жакупова. – Караганда: Изд – во БЕК, 2014. – 126 с.;
- 18 Новиков, Д.Ю. Расходы организации: бухгалтерский и налоговый учет: учебное пособие / Д.Ю. Новиков. – М.: «Бератор-Пресс», 2014. – 118 с.;
- 19 Пашуто, В.П. Организация, нормирование и оплата труда на предприятии.: Учебно-практическое пособие / В.П. Пашуто. – М.: КноРус, 2014. – 320 с.;
- 20 Патров, В.В. Бухгалтерский учет товарных операций: учебник для вузов / В.В. Патров. – М.: Бухгалтерский учет, 2016. – 208 с.;
- 21 Полетаева, Е.А. Вознаграждения работникам в МСФО: основы учета / Е.А. Полетаева // Расчет. – 2015.;

- 22 Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 06.05.1999 №32н (ред. от 06.04.2015) // СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 10.01.2018);
- 23 Радько, Т.Н. Организация, нормирование и оплата труда на предприятиях нефтяной и газовой промышленности: Учебное пособие / Т.Н. Радько. – М.: КноРус, 2013. – 352 с.;
- 24 Сергеева, И.А. Организация, нормирование и оплата труда на предприятиях машиностроения / И.А. Сергеева. – М.: МГИУ, 2016. – 544 с.;
- 25 Скляревская, В.А. Организация, нормирование и оплата труда на предприятии: Учебник / В.А. Скляревская. – М.: Дашков и К, 2017. – 47 с.;
- 26 Серебренников, С.С. Основы бухгалтерского учета и анализа: учебник для вузов / С.С. Серебренников Агеева, Л.С. Шахматова. – М.: Бизнес и экономика, 2016. – 448 с.;
- 27 Степанов, Е.Н. Оплата труда классных руководителей. Современная модель / Е.Н. Степанов. – М.: ТЦ Сфера, 2015. – 54;
- 28 Соснаускене, О.И. Бухгалтерский учет: учебное пособие / О.И. Соснаускене, А.В. Вислова. – М.: Система ГАРАНТ, 2014. гл.2. – 412 с.;
- 29 Сушонкова, Е.М. Бухгалтерский учет и налогообложение: учебник для вузов / Е.М. Сушонкова – М.: ЮНИТИ, 2014. – 59 с.;
- 30 Улицкая, И.М. Организация и оплата труда на предприятиях транспорта: Учебник для вузов / И.М. Улицкая. – М.: Горячая линия Телеком, 2014. – 195 с.;
- 31 Турянский, Ю.И., Налоговые льготы: теоретические аспекты, преимущества и недостатки. // Austrian Journal of Humanities and Social Sciences, 2014;
- 32 Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- 33 Шапиро, С.Б. Организация, нормирование и оплата труда в агропромышленном комплексе: Учебное пособие / М.К. Жудро, С.Б. Шапиро, В.И. Соусь; Под общ. ред. М.К. Жудро. – Мн.: Вышэйшая шк., 2015. – 461 с.;

34 Ярышина, В.Н., Инновационные трансформации оплаты труда в современной экономике: диссертационная работа / В.Н. Ярышина – Воронеж, 2014. – 36 с. (дата обращения 26.02.2018 г.)

35 Электронный ресурс «Министерство финансов Российской Федерации» [Электронный ресурс] URL: <http://www.minfinl.ru> – (дата обращения 15.02.2018).

36 Электронный ресурс «Вознаграждения работникам» ПБУ, проект [Электронный ресурс] URL: https://www.minfin.ru/PBU_Voznagrazhdeniya_rabotnikam – (дата обращения 15.02.2018).

37 Электронный ресурс «Федеральная служба государственной статистики Российской Федерации» [Электронный ресурс] URL: <http://www.gks.ru> – (дата обращения 15.02.2018).

38 Электронный ресурс «Официальный прогноз Минэкономразвития РФ по инфляции на 2018 год» [Электронный ресурс] URL: <http://www.rosbalt.ru/business/2011/03/30/834063.html> – (дата обращения 15.02.2018).

39 Электронный ресурс «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» [Электронный ресурс] URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/no_date/2012/IAS_19.pdf – (дата обращения 15.02.2018).

40 Электронный ресурс «Федеральная служба государственной статистики Российской Федерации» [Электронный ресурс] URL: <http://rosstatistika.ru> – (дата обращения 15.02.2018).

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

СВОД НАЧИСЛЕНИЙ, УДЕРЖАНИЙ, ВЫПЛАТ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКАМ ЦЕЛЛЮЛОЗНО-БУМАЖНОЙ КОМПАНИИ

Таблица П.А – Свод начислений, удержаний, выплат вознаграждений
работникам целлюлозно-бумажной компании

№ п/п	Ф.И.О.	Сальдо нач., руб.	Начисления по видам вознаграждений работникам, руб.			Всего начислено, руб.	Удержан НДФЛ, руб.	Аванс, руб.	Всего выплачено, руб.	Сальдо ко- неч., руб.
			Заработная плата	Добровольные отчисления	Страховые соц.					
1	Азис Я.В.	7018	12217	200	3017	15435	1457	5000	12979	0
2	Бриз Е.В.	8099	1508	200	3713	18994	1830	7000	14551	0
3	Май Е.А.	9582	13965	200	3442	17607	1815	5000	16933	0

