

Положение по бухгалтерскому учету
«Учет вознаграждений работникам» ПБУ ___ / ___
(проект)

I. Общие положения

1. Настоящее Положение устанавливает порядок отражения вознаграждений работникам в бухгалтерском учете и отчетности организаций (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (далее – организации).
2. Для целей настоящего положения к вознаграждениям работникам относятся все виды возмещения работникам организации и в пользу работников третьим лицам (включая членов семей работников) за выполнение работниками своих трудовых функций вне зависимости от формы выплаты (денежная, натуральная), в частности:
 - а) заработная плата (оплата труда работника), включая 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 (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты), а также иные компенсации, непосредственно связанные с выполнением работником трудовых функций (оплачиваемые отпуска – ежегодный, дополнительный, учебный и т.п.; пособия по временной нетрудоспособности и т.п.);
 - б) выплаты работникам и в пользу работников третьим лицам (включая членов семей работников), осуществляемые в связи с выполнением работниками трудовых функций, не включенные в заработную плату, в частности: расходы на лечение, медицинское обслуживание, добровольное медицинское страхование; добровольное пенсионное обеспечение и доплаты к пенсиям; обучение, питание, компенсацию (оплату) расходов на коммунальные услуги; оплата (компенсация) расходов по процентам по кредитам (займам) и т. д.; средства, отчисляемые профсоюзным организациям на культурно-массовую и физкультурно-оздоровительную работу (далее – добровольные отчисления на социальные нужды).
3. Настоящее положение распространяется также на страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование, а также страховые взносы на обязательное социальное страхование на производстве и профессиональных заболеваний, подлежащие выплате в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации в связи с вознаграждениями работникам в виде заработной платы и добровольных отчислений на социальные нужды (далее – страховые взносы).
4. Для целей настоящего Положения к вознаграждениям работникам не относятся, в частности:
 - а) стоимость ресурсов организации (сырья, материалов, основных средств, нематериальных активов, топлива, энергии, работ, услуг и т.п.), использованных работниками в процессе выполнения трудовых функций;
 - б) затраты организации, связанные с обеспечением условий труда работников;
 - в) возмещение расходов работников, понесенных в связи с исполнением служебных поручений (оплата служебных командировок, расчеты по подотчетным суммам и т.п.), а также расходов работников, понесенных при использовании организацией личного имущества работников;

- г) средства, затрачиваемые на содержание профсоюзных организаций;
 - д) выплаты работникам по договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера, а также непосредственно связанные с такими выплатами страховые взносы.
5. Настоящее положение не применяется в отношении:
- а) вознаграждений работникам, выплачиваемым в виде опционов эмитента, акций, паев, долей участия в уставном (складочном) капитале организации, либо связанных с ней сторон, определяемых в соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 29.04.2008 г. № 48н, а также денежные выплаты на их основе;
 - б) выплат работникам в виде дивидендов акционерных обществ и распределения прибыли, остающейся после налогообложения (чистой прибыли), иных хозяйственных обществ.
6. Настоящее Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением субъектов малого предпринимательства – эмитентов публично размещаемых ценных бумаг.

II. Признание и определение величины вознаграждений работникам

7. Вознаграждения работникам могут возникать из требований действующего законодательства, коллективных договоров, трудовых соглашений, локальных нормативных актов и (или) сложившейся практики деятельности организации.
8. Обязательства по вознаграждениям работникам признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:
- а) у организации существует обязанность по вознаграждениям работникам, исполнения которой организация не может избежать. Обязанность возникает в результате выполнения работниками трудовых функций и (или) выполнения других условий, предусмотренных действующим законодательством, соответствующими коллективными договорами, трудовыми соглашениями, локальными нормативными актами организации и (или) сложившейся практикой деятельности;
 - б) имеется уверенность в том, что в результате выполнения работником (работниками) трудовых функций произойдет уменьшение экономических выгод организации;
 - в) сумма затрат может быть надежно и обоснованно определена.
9. Обязательства по вознаграждениям работникам в виде компенсаций при временной нетрудоспособности, оплачиваемые за счет организации отпуска и иные формы перерывов в работе (далее – оплачиваемые перерывы в работе), признаются в бухгалтерском учете при выполнении всех условий, установленных пунктом 8 настоящего Положения, с учетом следующих особенностей:
- а) в случае, если оплачиваемый перерыв в работе может быть перенесен на будущие отчетные периоды, в том отчетном периоде, в котором работники выполняют трудовые функции, в результате которых у работников возникает право на оплачиваемые перерывы в работе;
 - б) в случае, если оплачиваемый перерыв в работе не может быть перенесен на будущие отчетные периоды, в том отчетном периоде, в котором у организации возникла обязанность по возмещению работникам отсутствия на работе.

Обязательства организации по оплачиваемым перерывам в работе могут отражаться на счете учета резервов предстоящих расходов.

10. Обязательства по вознаграждениям работникам в виде выплат фиксируемых (или определяемых) платежей, направляемых в отдельный пенсионный фонд, страховую или другую аналогичную организацию, в отсутствие у организации обязанности нести дополнительные затраты на труд

работников после прекращения трудовых отношений с работниками признаются в бухгалтерском учете в порядке, установленном пунктами 7 и 8 настоящего Положения.

11. Обязательство по вознаграждениям работникам признается в бухгалтерском учете в величине, отражающей наиболее достоверную оценку затрат, необходимых для расчетов по этому обязательству.
12. При признании обязательства по вознаграждениям работникам одновременно признается обязательство по соответствующим страховым взносам, которые возникают (возникнут) при фактическом исполнении обязательства по вознаграждениям работникам в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

Обязательства по страховым взносам признаются в бухгалтерском учете в величине, отражающей наиболее достоверную оценку затрат, необходимых для расчетов по этому обязательству.

Признанные в соответствии с настоящим пунктом обязательства по страховым взносам подлежат бухгалтерскому учету обособленно от соответствующих обязательств по вознаграждениям работникам.

13. В случае, если предполагаемый срок исполнения обязательства по вознаграждениям работникам, а также соответствующего обязательства по страховым взносам превышает 12 месяцев после отчетного периода, в котором такие обязательства признаны в бухгалтерском учете, обязательства по вознаграждениям работникам и страховым взносам оцениваются по стоимости, определяемой путем дисконтирования их величины, рассчитанной в соответствии с пунктом 11 и 12 настоящего Положения соответственно (далее – приведенная стоимость).

В качестве ставки дисконтирования принимается эффективная доходность к погашению по состоянию на отчетную дату обращающихся на рынке ценных бумаг высоконадежных корпоративных (негосударственных) облигаций. При отсутствии по состоянию на отчетную дату обращающихся на рынке ценных бумаг высоконадежных корпоративных (негосударственных) облигаций в качестве ставки дисконтирования принимается эффективная доходность к погашению государственных ценных бумаг. При этом в качестве ценных бумаг (в том числе, облигаций), принимаемых к рассмотрению, относятся ценные бумаги, сопоставимые по основным характеристикам (срок, валюта, сумма и т.п.) с соответствующими обязательствами по вознаграждениям работникам.

14. В зависимости от трудовой функции работников и особенностей выполненной ими в течение отчетного периода работы, 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.

III. Особенности признания и определения величины оценочных обязательств по вознаграждениям работникам

15. Обязательства по вознаграждениям работникам с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения (далее – оценочные обязательства по вознаграждениям работникам) признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:
 - а) у организации существует обязанность произвести затраты на труд работников, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство по вознаграждениям работникам, если в результате анализа всех обстоятельств и условий более вероятно, чем нет, что обязанность существует;
 - б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства по вознаграждениям работникам, вероятно;

в) величина оценочного обязательства по вознаграждениям работникам может быть обоснованно оценена.

Обязанность произвести затраты на труд работников признается существующей, если соответствующие затраты предусмотрены действующим законодательством, коллективным договором и (или) трудовыми соглашениями, либо организация своими действиями или установившейся практикой деятельности создала у работников обоснованные ожидания осуществления таких затрат.

16. Условия признания оценочного обязательства по вознаграждениям работникам в отношении прошлого события хозяйственной жизни организации, не выполнявшиеся на одну отчетную дату, могут выполняться по состоянию на последующие отчетные даты, если вследствие изменений в законодательных и иных нормативных правовых актах и (или) действий организации и (или) других лиц у организации нет возможности избежать связанных с таким событием расчетов.
17. Уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства по вознаграждениям работникам, признается вероятным, если более вероятно, чем нет, что такое уменьшение произойдет.
18. Оценочное обязательство по вознаграждениям работникам признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку затрат, необходимых для расчетов по этому обязательству.

Величина оценочного обязательства по вознаграждениям работникам определяется с учетом страховых взносов, которые возникают (возникнут) при фактическом исполнении обязательств по вознаграждениям работникам в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

Величина оценочного обязательства по вознаграждениям работникам 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.

19. В случае, если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства по вознаграждениям работникам превышает 12 месяцев после отчетного периода, в котором такое обязательство признано в бухгалтерском учете, оценочное обязательство по вознаграждениям работникам оценивается по приведенной стоимости.
20. Оценочные обязательства по вознаграждениям работникам в виде стимулирующих выплат (вознаграждения по итогам года, премии, бонусы и т.п.) признаются при соблюдении всех условий, установленных пунктом 15 настоящего Положения.
21. Величина оценочного обязательства по вознаграждениям работникам в виде стимулирующих выплат должна отражать количество работников, которым, как ожидается, будут выплачены стимулирующие выплаты.
22. Оценочные обязательства по вознаграждениям работникам в виде выходных пособий и иных выплат при расторжении трудового договора принимаются к бухгалтерскому учету при соблюдении всех условий, установленных пунктом 15 настоящего Положения, с учетом особенностей, установленных настоящим пунктом.

Для целей настоящего Положения обязанность организации по выходным пособиям и иным аналогичным выплатам признается существующей, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- а) организация обязана расторгнуть трудовой договор (договоры) с работником или группой работников до истечения срока соответствующего трудового договора (договоров);

б) организация предложила работникам расторгнуть трудовые договоры с работниками в добровольном порядке.

23. Для целей настоящего положения обязанность организации по расторжению трудового договора с работником (группой работников) до истечения срока соответствующего трудового договора (договоров) признается существующей, если она имеет утвержденный в надлежащем порядке план сокращения численности работников и не имеет при этом возможности отказаться от его исполнения. План сокращения численности должен предусматривать, как минимум:

- а) структурные подразделения, функции и примерное количество работников, которым будет выплачена компенсация в связи с прекращением трудовых отношений с ними;
- б) размеры компенсаций работникам, подлежащие выплате;
- в) время начала исполнения плана сокращений. При этом время начала исполнения этого плана должно быть таковым, чтобы существенные изменения в нем были маловероятны.

24. В случае если организация предложила работникам расторгнуть трудовые договоры в добровольном порядке, то величина соответствующего оценочного обязательства по вознаграждениям работникам должна отражать ожидаемое количество работников, готовых принять такое предложение.

25. Оценочные обязательства по вознаграждениям работникам признаются в отношении обязательств организации по обеспечению вознаграждений работников после расторжения трудового договора с организацией в виде пенсий, страховых и иных аналогичных выплат (далее – оценочные обязательства по схемам с установленными выплатами) при соблюдении всех условий, установленных пунктом 15 настоящего Положения, с учетом особенностей, установленных настоящим пунктом.

Оценочные обязательства по схемам с установленными выплатами признаются за вычетом величины активов, предназначенных для обеспечения таких обязательств (далее – активы схемы с установленными выплатами).

Особенности бухгалтерского учета оценочных обязательств по схемам с установленными выплатами, включая активы схемы с установленными выплатами, а также затраты на труд работников прошлых отчетных периодов, определяются организацией в порядке, установленном Международными стандартами финансовой отчетности.

26. Оценочные обязательства по вознаграждениям работникам отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов. При признании оценочного обязательства по вознаграждениям работникам величина соответствующих затрат на оценочные вознаграждения работникам учитывается в порядке, установленном пунктом 14 настоящего Положения.

IV. Списание, изменение величины обязательства по вознаграждениям работникам

27. В бухгалтерском учете и отчетности обязательства по вознаграждениям работникам, включая оценочные, отражаются за вычетом фактически выплаченных (погашенных) сумм.

Если величина выплаченных (погашенных) сумм превышает величину начисленных затрат, в бухгалтерском балансе это превышение отражается в составе активов организации.

28. В случае изменения величины обязательства в связи с изменением оценки величины затрат на труд работников, такое изменение отражается в порядке, установленном пунктом 13 настоящего Положения.

29. В случае изменения трудовых, коллективных и т.п. договоров, локальных нормативных актов организации, требований законодательных и иных нормативных актов и т.п., приводящих к избыточности суммы признанных обязательств по вознаграждениям работникам, включая оценочные, или устранению обязанности организации по выплате соответствующих вознаграждений работникам, неиспользованная сумма обязательства списывается с

бухгалтерского учета с отнесением на доходы организации, если иное не установлено настоящим пунктом.

При погашении однородных обязательств по вознаграждениям работникам, возникающих от повторяющихся хозяйственных операций обычной деятельности организации, ранее признанные избыточные суммы относятся на следующие по времени обязательства того же рода непосредственно при их признании (без списания ранее признанных избыточных сумм на доходы организации).

30. Увеличение величины обязательства по вознаграждениям работникам в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается расходом организации.
31. Обоснованность признания и величина каждого обязательства по вознаграждениям работникам подлежат проверке организацией в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством.

По результатам такой проверки сумма обязательства по вознаграждениям работникам может быть:

- а) увеличена в порядке, установленном для признания величины обязательства пунктом 14 настоящего Положения, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины обязательства;
 - б) уменьшена в порядке, установленном для списания обязательства пунктом 28 настоящего Положения, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать уточнение величины оценочного обязательства;
 - в) остаться без изменения;
 - г) списана полностью в порядке, установленном пунктом 26 настоящего Положения, при получении дополнительной информации, позволяющей сделать вывод о прекращении выполнения условий признания обязательства по вознаграждениям работникам, установленных настоящим Положением.
32. Изменение величины оценочного обязательства по схемам с установленными выплатами, включая активы схемы, подлежит бухгалтерскому учету в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

V. Раскрытие информации о затратах на труд работников в бухгалтерской отчетности

33. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию общая величина заработной платы, добровольных отчислений на социальные нужды и страховых взносов, начисленные за отчетный период, а также вознаграждения работникам по отдельным видам, если их величина существенна.
34. В отношении оценочных обязательств по вознаграждениям работникам подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:
 - а) величина оценочного обязательства, по которой оно отражено в бухгалтерском балансе, на начало и конец отчетного периода;
 - б) дополнительные начисления за отчетный период;
 - в) суммы оценочных обязательств, использованные в отчетном периоде;
 - г) суммы неиспользованных оценочных обязательств, списанные за отчетный период;
 - д) увеличение величины обязательства в связи с ростом приведенной стоимости за отчетный период (проценты) при применении дисконтирования;
 - е) характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;

ж) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочных обязательств.

35. В отношении оценочного обязательства по схемам с установленными выплатами организация должна раскрыть учетную политику, применяемую для бухгалтерского учета этих вознаграждений.