

# Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19

## «Вознаграждения работникам»

### Цель

---

- 1 Целью настоящего стандарта является установление правил учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Стандарт требует от организации признавать:
- (a) обязательство – в случае если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем; и
  - (b) расход – в случае если организация использует экономическую выгоду, возникающую в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение.

### Сфера применения

---

- 2 **Работодатель применяет этот стандарт для учета всех вознаграждений работникам, кроме тех, для которых применяется МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций».**
- 3 Настоящий стандарт не применяется к отчетности по программам вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам»).
- 4 Вознаграждения работникам, к которым применяется настоящий стандарт, включают вознаграждения, которые предоставляются:
- (a) согласно формализованным программам или другим формализованным соглашениям между организацией и ее работниками, группами работников или их представителями;
  - (b) согласно требованиям законодательства или в связи с внутриотраслевыми соглашениями, в соответствии с которыми организации должны осуществлять взносы в национальные, государственные, отраслевые или другие совместные программы нескольких работодателей; или
  - (c) сложившейся практикой, которая ведет к появлению обязательства, обусловленного такой практикой. Сложившаяся практика приводит к возникновению обусловленного ею обязательства, если организация не имеет реалистичной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером обязательства, обусловленного практикой, может служить ситуация, когда изменение сложившейся практики организации приведет к неприемлемому ущербу в ее отношениях с работниками.
- 5 Вознаграждения работникам включают:
- (a) краткосрочные вознаграждения работникам, выплата которых в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, например:
    - (i) заработная плата и взносы на социальное обеспечение;
    - (ii) оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни;
    - (iii) участие в прибыли и премии; и
    - (iv) льготы в неденежной форме (такие как медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автомобилями, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для действующих работников;
  - (b) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, например:
    - (i) пенсионные выплаты (например, пенсии и единовременные выплаты при выходе на пенсию); и
    - (ii) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;
  - (c) прочие долгосрочные вознаграждения работникам, например:

- (i) оплачиваемое время отсутствия долгосрочного характера, например отпуск за выслугу лет или творческий отпуск;
  - (ii) выплаты к юбилею или иные вознаграждения за выслугу лет; и
  - (iii) выплаты при длительной потере трудоспособности; и
  - (d) выходные пособия.
- 6 Вознаграждения работникам включают вознаграждения, предоставляемые как работникам, так и их иждивенцам и выгодоприобретателям, и могут предоставляться в виде выплат (или предоставления товаров или услуг), осуществляемых в пользу либо непосредственно работников, их супругов, детей или других иждивенцев, либо других лиц, таких как страховые компании.
- 7 Работник может оказывать организации услуги на основе полной занятости, частичной занятости, на постоянной, разовой или временной основе. В контексте настоящего стандарта в число работников входят директора и другой управленческий персонал.

## Определения

---

- 8 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

### Определения вознаграждений работникам

*Вознаграждения работникам* – все формы возмещения, которые организация предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги или расторжение трудового соглашения.

*Краткосрочные вознаграждения работникам* – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), выплата которых в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

*Вознаграждения по окончании трудовой деятельности* – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и краткосрочных вознаграждений работникам), выплачиваемые по окончании их трудовой деятельности.

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

*Выходные пособия* – вознаграждения работникам, предоставляемые в обмен на расторжение трудового соглашения в результате одного из двух событий:

- (a) решения организации расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста; или
- (b) решения работника принять предложение о вознаграждении, предоставляемом в обмен на расторжение трудового соглашения.

### Определения, связанные с классификацией программ вознаграждений

*Программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности* – формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми организация выплачивает вознаграждения одному или нескольким работникам по окончании их трудовой деятельности.

*Программы с установленными взносами* – программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в рамках которых организация осуществляет фиксированные взносы в отдельную организацию (фонд) и не будет иметь каких-либо юридических или обусловленных практикой 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.

*Программы с установленными выплатами* – программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности в организации, отличные от программ с установленными взносами.

*Совместные программы нескольких работодателей* – программы с установленными взносами (кроме государственных программ) или программы с установленными выплатами (кроме государственных программ), которые:

- (a) объединяют активы, внесенные различными организациями, не находящимися под общим контролем; и
- (b) используют эти активы для выплат вознаграждения работникам нескольких организаций при условии, что взносы и размер выплат определяются независимо от того, в какой организации заняты получающие их работники.

## **Определения, связанные с чистым обязательством (активом) программы с установленными выплатами**

*Чистое обязательство (актив) программы с установленными выплатами* – дефицит или профицит, скорректированный с учетом эффекта от ограничения величины чистого актива программы с установленными выплатами предельной величиной активов.

*Дефицит или профицит* – это:

- (a) приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам, за вычетом
- (b) справедливой стоимости активов программы (при наличии таковых).

*Предельная величина актива* – приведенная стоимость экономических выгод, доступных в виде возврата средств из программы или сокращения будущих взносов в программу.

*Приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам* – приведенная стоимость (без вычета активов программы) ожидаемых будущих выплат, необходимых для осуществления расчета по обязательству, возникающему в связи с услугами работников, оказанными в текущем и прошлых периодах.

*Активы программы* включают:

- (a) активы фонда долгосрочных вознаграждений работникам; и
- (b) квалифицируемые страховые полисы.

*Активы фонда долгосрочных вознаграждений работникам* – активы (кроме не подлежащих передаче финансовых инструментов, выпущенных отчитывающейся организацией), которые:

- (a) принадлежат организации (фонду), юридически не зависимому от отчитывающейся организации и существующему исключительно для осуществления выплат или финансирования вознаграждений работникам; и
- (b) могут быть использованы только для осуществления выплаты или финансирования вознаграждений работникам, не предоставляются собственным кредиторам отчитывающейся организации (даже при ее банкротстве) и не возвращаются отчитывающейся организации, за исключением случаев, когда:
  - (i) оставшиеся активы фонда достаточны для выполнения всех соответствующих обязательств фонда или отчитывающейся организации по программе вознаграждений работникам; или
  - (ii) активы возвращаются отчитывающейся организации в качестве возмещения за уже выплаченные вознаграждения работникам.

*Квалифицируемый страховой полис* – это страховой полис<sup>1</sup>, выданный страховщиком, который не является связанной стороной (как этот термин определен в МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах») отчитывающейся организации, если средства по такому полису:

- (a) можно использовать только для осуществления выплаты или финансирования вознаграждений работникам в рамках программы с установленными выплатами; и
- (b) не предоставляются собственным кредиторам отчитывающейся организации (даже при ее банкротстве) и не возвращаются отчитывающейся организации, за исключением следующих случаев:
  - (i) такие средства представляют собой излишек активов, который не требуется для выполнения всех предусмотренных полисом обязательств по предоставлению вознаграждений работникам; или

<sup>1</sup> Квалифицируемый страховой полис не обязательно является договором страхования в значении, используемом в МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования».

- (ii) такие средства возвращаются отчитывающейся организации в качестве возмещения за уже выплаченные вознаграждения работникам.

*Справедливая стоимость* – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

## Определения, связанные с затратами по программе с установленными выплатами

*Стоимость услуг* включает:

- (a) *стоимость услуг текущего периода* – увеличение приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам в результате оказания работником услуг в текущем периоде;
- (b) *стоимость услуг прошлых периодов* – изменение приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам в связи с услугами, оказанными работниками в прошлых периодах, которое возникает в результате изменения программы (введения новой, отмены или изменения существующей программы с установленными выплатами) или сокращения программы (значительного уменьшения организацией количества работников, включенных в программу); и
- (c) прибыль или убыток, возникающие при погашении обязательств.

*Чистая величина процентов на чистое обязательство (актив) программы с установленными выплатами* – изменение чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами в течение периода, возникающее с течением времени.

*Переоценка чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами* включает:

- (a) актуарные прибыли и убытки;
- (b) доход от активов программы, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами; и
- (c) изменение влияния предельной величины активов, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами.

*Актуарные прибыли и убытки* – изменения приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам, возникающие в результате:

- (a) корректировок на основе опыта (результат различий между первоначальными актуарными допущениями в отношении будущих событий и тем, что в действительности произошло); и
- (b) изменений в актуарных допущениях.

*Доход от активов программы* – проценты, дивиденды и другие доходы, получаемые от активов программы вместе с реализованными и нереализованными прибылями или убытками по активам программы, за вычетом:

- (a) затрат на управление этими активами программы; и
- (b) соответствующих налогов, которые должны быть уплачены в рамках программы, за исключением тех, что включаются в актуарные допущения, используемые для оценки приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам.

*Погашение* – операция, исключающая все дальнейшие юридические либо обусловленные практикой обязательства в отношении части или всех вознаграждений, предоставляемых в рамках программы с установленными выплатами, помимо выплаты вознаграждений работникам или от их имени, которая предусмотрена условиями программы и принимается в расчет в актуарных допущениях.

## Краткосрочные вознаграждения работникам

- 9 Краткосрочные вознаграждения работникам включают статьи, выплата по которым в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, например:
- (a) заработная плата и взносы на социальное обеспечение;
  - (b) оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни;
  - (c) участие в прибыли и премии; и
  - (d) льготы для действующих работников в неденежной форме (например, медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автомобилями, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене).
- 10 Организации нет необходимости реклассифицировать краткосрочное вознаграждение работнику, если ожидания организации в отношении сроков погашения временно изменяются. Однако, если изменяются характеристики вознаграждения (например, ненакапливаемое вознаграждение становится накапливаемым вознаграждением) или изменение ожиданий в отношении сроков погашения не является временным, организация должна рассмотреть вопрос о том, продолжает ли данное вознаграждение удовлетворять определению краткосрочных вознаграждений работникам.

## Признание и оценка

### Все краткосрочные вознаграждения работникам

- 11 Если работник оказывает организации услуги в течение отчетного периода, организация должна признать недисконтированную величину краткосрочных вознаграждений работникам, которая, как ожидается, будет выплачена в обмен на эти услуги:
- (a) в качестве обязательства (начисленного расхода), после вычета уже выплаченной суммы. Если уже выплаченная сумма превышает недисконтированную величину выплат, организация должна признать это превышение в качестве актива (предоплаченного расхода) в той мере, в какой соответствующая предоплата приведет, например, к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств;
  - (b) в качестве расхода, за исключением тех сумм вознаграждения, которые другой МСФО требует или разрешает включать в первоначальную стоимость актива (см., например, МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»).
- 12 Пункты 13, 16 и 19 объясняют, как организация должна применять требование пункта 11 к краткосрочным вознаграждениям работникам в форме оплачиваемого времени отсутствия, участия в прибыли и премиальных выплат.

### Оплачиваемое время отсутствия краткосрочного характера

- 13 Организация признает ожидаемые затраты на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемого времени отсутствия в соответствии с пунктом 11 следующим образом:
- (a) при накапливаемом оплачиваемом времени отсутствия – в момент, когда работники оказывают услуги, которые увеличивают продолжительность оплачиваемого времени отсутствия, которое работники могут использовать в будущем;
  - (b) при ненакапливаемом оплачиваемом времени отсутствия – непосредственно по факту отсутствия на работе.
- 14 Организация может оплачивать отсутствие работников по самым разным причинам, в том числе по случаю ежегодного отпуска, болезни и краткосрочной нетрудоспособности, отпуска по уходу за ребенком, в связи с исполнением обязанностей присяжного заседателя или на период военной службы. Оплачиваемые отсутствия на работе подразделяются на две категории:
- (a) накапливаемые; и
  - (b) ненакапливаемые.
- 15 Накапливаемое оплачиваемое время отсутствия может быть перенесено на будущее и использовано в последующих периодах, в случае если оно не было использовано полностью в текущем периоде.

Накапливаемое оплачиваемое время отсутствия может быть либо компенсируемым (другими словами, при увольнении из организации работники имеют право на денежные выплаты за неиспользованное время отсутствия), либо некомпенсируемым (когда работники при увольнении не имеют права на получение денежных выплат за неиспользованное время отсутствия). Обязательство возникает по мере того, как работники оказывают услуги, в результате чего увеличивается продолжительность оплачиваемого времени отсутствия, которое они могут использовать в будущем. Обязательство существует и признается даже в том случае, когда оплачиваемое время отсутствия не является компенсируемым, хотя на оценку этого обязательства влияет возможность увольнения работников до того, как они используют право на накапливаемое некомпенсируемое время отсутствия на работе.

**16 Организация должна оценить ожидаемые затраты на оплату накапливаемого оплачиваемого времени отсутствия как дополнительную сумму, которую она предполагает выплатить работнику за неиспользованное оплачиваемое время отсутствия, накопленное по состоянию на конец отчетного периода.**

17 В соответствии с методом, описанным в предыдущем пункте, обязательство оценивается в сумме дополнительных платежей, возникающих исключительно в связи с накоплением выплат. Во многих случаях организации не нужно производить подробные расчеты для того, чтобы прийти к выводу об отсутствии у нее существенных обязательств в связи с неиспользованным оплачиваемым временем отсутствия. Например, обязательства в отношении отпуска по болезни будут существенными только в том случае, когда существуют формальные или неформальные основания предполагать, что неиспользованный отпуск по болезни может быть взят как оплачиваемый ежегодный отпуск.

**Пример, иллюстрирующий пункты 16 и 17**

В организации работают 100 работников, 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 вперед. Отпуск по болезни сначала берется в счет дней, положенных в текущем году, а затем – в счет остатка неиспользованного отпуска, перенесенного с предыдущего года (принцип ЛИФО). По состоянию на 31 декабря 20X1 года в среднем на одного работника приходилось по два дня неиспользованного оплачиваемого отпуска по болезни. На основании прошлого опыта, основные тенденции которого предположительно сохранятся в будущем, организация ожидает, что в 20X2 году 92 работника возьмут не более пяти дней оплачиваемого отпуска по болезни, а оставшиеся 8 работников возьмут в среднем шесть с половиной дней каждый.

*Организация предполагает, что она оплатит дополнительно 12 дней отпуска по болезни в результате неиспользования отпусков, накопленных по состоянию на 31 декабря 20X1 года (полтора дня для каждого из 8 работников). Таким образом, организация признает обязательство по оплате 12 дней отпуска по болезни.*

18 Ненакапливаемое оплачиваемое время отсутствия не переносится на будущие периоды в случае его неполного использования в текущем периоде и не дает работникам права на получение денежных выплат за неиспользованное право при уходе из организации. Обычно это относится к отпуску по болезни (в том смысле, что неиспользованное в прошлых периодах право на отпуск не увеличивают будущие компенсации), отпуску по уходу за ребенком и оплачиваемому времени отсутствия в связи с исполнением обязанностей присяжного заседателя или на период военной службы. Организация не признает обязательство и расходы до наступления факта отсутствия на работе, поскольку оказание работником услуг не ведет к увеличению суммы выплат.

**Участие в прибыли и системы премирования**

**19 Организация признает ожидаемые затраты на участие в прибыли и выплату премий в соответствии с пунктом 11 только в случае, если:**

- (a) у организации есть существующее юридическое либо обусловленное практикой обязательство произвести такие выплаты в результате прошлых событий; и
- (b) обязательство можно надежно оценить.

Существующее обязательство возникает только в том случае, если у организации нет реалистичной альтернативы выплатам.

20 По некоторым программам участия в прибыли работники получают долю в прибыли только при условии, что они продолжают работать в организации в течение установленного периода времени. Такие

программы приводят к образованию обязательства, обусловленного практикой, по мере того, как работники предоставляют услуги, которые увеличивают сумму, подлежащую выплате, если они продолжают работать в организации до окончания установленного периода. Оценка такого рода обязательств, обусловленных практикой, учитывает тот факт, что некоторые работники могут уйти из организации, не получив соответствующих выплат, связанных с участием в прибыли.

#### Пример, иллюстрирующий пункт 20

В соответствии с программой участия в прибыли организация должна выплачивать работникам, занятым в течение года, определенную долю своей прибыли за год. Если никто из работников в течение года не увольняется, то общая сумма выплат по программе участия в прибыли за год составит 3% прибыли. По расчетам организации текучесть кадров сократит выплаты до 2,5% прибыли.

*Организация признает обязательство и расход в размере 2,5% прибыли.*

- 21 Организация может не иметь юридической обязанности выплачивать премии. Тем не менее в некоторых случаях в организации может существовать практика выплаты премий. В таких случаях у организации существует обязательство, обусловленное практикой, поскольку у нее нет реалистичной альтернативы выплате премии. Оценка обязательства, обусловленного практикой, отражает вероятность ухода из организации некоторых ее работников без получения премий.
- 22 Организация может надежно оценить свои юридические или обусловленные практикой обязательства по программе участия в прибыли или системе премирования только в случае, если:
- (a) формализованные условия программы содержат формулу определения величины выплат;
  - (b) организация определяет величину вознаграждения, подлежащего выплате, до одобрения финансовой отчетности к выпуску; или
  - (c) практика прошлых лет позволяет однозначно определить величину обусловленного сложившейся практикой обязательства организации.
- 23 Обязательства по программам участия в прибыли и системе премирования возникает в связи с услугами, оказанными работником, а не в результате операций с собственниками организации. Поэтому организация признает стоимость программ участия в прибыли и системы премирования в качестве расхода, а не как распределение прибыли.
- 24 Если ожидается, что выплаты по программам участия в прибыли и премиальным вознаграждениям не будут произведены в полном объеме до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, такие выплаты будут относиться к прочим долгосрочным вознаграждениям работникам (см. пункты 153–158).

## Раскрытие информации

- 25 Несмотря на то, что настоящий стандарт не требует специального раскрытия информации в отношении краткосрочных вознаграждений работникам, этого могут требовать другие МСФО. Например, МСФО (IAS) 24 требует раскрывать информацию о вознаграждениях ключевому управленческому персоналу. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» требует раскрывать информацию о сумме расходов на выплату вознаграждений работникам.

## Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: отличие программ с установленными взносами от программ с установленными выплатами

- 26 Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают, например:
- (a) пенсионные выплаты (например, пенсии и единовременные выплаты при выходе на пенсию); и
  - (b) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, например страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности.

Соглашения, в соответствии с которыми организация предоставляет вознаграждения по окончании трудовой деятельности в организации, называются программами вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Организация применяет настоящий стандарт ко всем подобным соглашениям

независимо от того, предполагают ли они учреждение отдельного юридического лица для получения взносов и выплаты вознаграждений.

- 27 Программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности подразделяются на программы с установленными взносами и программы с установленными выплатами в зависимости от экономического содержания программы, вытекающего из ее основных условий.
- 28 По программам с установленными взносами юридическое или обусловленное практикой обязательство организации ограничивается суммой, которую она согласна внести в фонд. Таким образом, полученная работником сумма вознаграждений по окончании трудовой деятельности определяется суммой взносов, которые организация (и, возможно, также работник) внесла в программу вознаграждений по окончании трудовой деятельности или уплатила страховой компании, в совокупности с доходом от инвестирования средств, полученных в качестве взносов. Следовательно, актуарный риск (риск того, что вознаграждения будут меньше ожидаемых) и инвестиционный риск (риск того, что инвестированные активы окажутся недостаточными для обеспечения предполагаемых вознаграждений) возлагаются, по существу, на работника.
- 29 Обязательство организации не ограничивается суммой, которую она соглашается внести в фонд, в том случае, если у организации имеется юридическое или обусловленное практикой обязательство, возникшее в связи:
- (a) с формулой выплат по программе, которая учитывает не только сумму взносов и требует от организации внесения дополнительных взносов в том случае, если активов недостаточно для выплаты вознаграждений по формуле выплат по программе;
  - (b) с гарантиями конкретной величины дохода по взносам (косвенными, через программу, либо прямыми); или
  - (c) со сложившейся практикой, которая ведет к появлению обязательства, обусловленного такой практикой. Например, обусловленное практикой обязательство может возникнуть в том случае, если в организации сложилась традиция повышать выплаты бывшим работникам для устранения влияния инфляции, даже если не существует соответствующего юридического обязательства.
- 30 По программам с установленными выплатами:
- (a) обязательство организации заключается в обеспечении вознаграждений согласованного размера действующим и бывшим работникам; и
  - (b) актуарный риск (риск того, что затраты на вознаграждения будут больше ожидаемых) и инвестиционный риск, по существу, возлагаются на организацию. Если фактические актуарные или инвестиционные результаты хуже ожидаемых, обязательство организации может увеличиться.
- 31 Пункты 32–49 поясняют отличия программ с установленными взносами от программ с установленными выплатами в контексте совместных программ нескольких работодателей, программ с установленными выплатами, которые разделяют риски между организациями, находящимися под общим контролем, государственных программ и вознаграждений, обеспеченных страховыми полисами.

## **Совместные программы нескольких работодателей**

- 32 Организация должна классифицировать совместную программу нескольких работодателей как программу с установленными взносами или программу с установленными выплатами согласно условиям программы (включая обусловленное практикой обязательство, выходящее за рамки формальных условий).
- 33 В случае, если организация участвует в совместной программе нескольких работодателей, которая является программой с установленными выплатами, и за исключением случаев применения пункта 34, организация должна:
- (a) учитывать свою пропорциональную долю в обязательстве по программе с установленными выплатами, активах программы и затратах, относящихся к программе, таким же образом, как и по любой другой программе с установленными выплатами; и
  - (b) раскрывать информацию, требуемую пунктами 135–148 (за исключением пункта 148(d)).
- 34 Если имеющейся информации недостаточно для использования метода учета, применяемого для программ с установленными выплатами, по отношению к такой совместной программе нескольких работодателей организация должна:



- (a) **учитывать программу в соответствии с пунктами 51 и 52, как если бы она являлась программой с установленными взносами; и**
- (b) **раскрывать информацию, требуемую пунктом 148.**

35 Ниже приведен пример совместной программы нескольких работодателей с установленными выплатами:

- (a) программа финансируется, исходя из текущих потребностей, что означает следующее: взносы устанавливаются на уровне, который считается достаточным для выплаты вознаграждений, причитающихся в этом же периоде; будущие вознаграждения, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться за счет будущих взносов; и
- (b) вознаграждения работникам определяются продолжительностью их трудового стажа, а участвующие в программе организации не имеют реальных способов выхода из программы без уплаты взносов для обеспечения вознаграждений, заработанных работниками до момента выхода организации из программы. Такая программа создает актуарный риск для организации: если итоговые затраты на выплату вознаграждений, уже заработанных на конец отчетного периода, выше ожидаемых, организации придется либо увеличить свои взносы, либо убедить работников согласиться на снижение вознаграждений. Таким образом, эта программа представляет собой программу с установленными выплатами.

36 Если у организации достаточно информации о совместной программе нескольких работодателей, которая является программой с установленными выплатами, она учитывает свою пропорциональную долю в обязательстве по программе с установленными выплатами, активах программы и затратах на выплату вознаграждений по окончании трудовой деятельности, связанных с данной программой, таким же образом, как и по любой другой программе с установленными выплатами. Однако в некоторых случаях организация, возможно, не сможет оценить свою долю в соответствующем финансовом положении и финансовых результатах программы с достаточной надежностью для целей учета. Это может произойти в том случае, если:

- (a) программа подвергает участвующие в ней организации актуарным рискам в отношении действующих и бывших работников других организаций, в результате чего отсутствует последовательная и надежная база для распределения обязательств, активов программы и затрат между отдельными организациями, участвующими в данной программе; или
- (b) организация не имеет доступа к достаточной информации о программе, которая удовлетворяла бы требованиям настоящего стандарта.

В таких случаях организация ведет учет программы так, как если бы это была программа с установленными взносами, и раскрывает информацию в соответствии с требованиями пункта 148.

37 Между совместной программой нескольких работодателей и участвующими в ней организациями может быть заключено соглашение, определяющее, каким образом профицит по программе распределяется между участниками (или финансируется ее дефицит). Организация – участник совместной программы нескольких работодателей, с которой заключено такое соглашение и которая учитывает программу как программу с установленными взносами в соответствии с пунктом 34, признает актив или обязательство, возникающее в связи с таким соглашением, и соответствующие доходы или расходы в составе прибыли или убытка.

#### **Пример, иллюстрирующий пункт 37**

Организация участвует в совместной программе нескольких работодателей с установленными выплатами, оценка которой в соответствии с МСФО (IAS) 19 не проводится. Таким образом, эта организация учитывает данную программу так, как если бы это была программа с установленными взносами. Оценка финансирования программы (не в соответствии с МСФО (IAS) 19) показывает, что программа имеет дефицит на сумму 100 миллионов д. е.<sup>(a)</sup>. Программа заключила с организациями-участниками договор, в котором согласован график внесения взносов в программу, что позволит устранить дефицит в течение следующих пяти лет. Общая сумма взносов организации в программу в соответствии с договором составляет 8 миллионов д. е.

*Организация признает обязательство по взносам в программу с корректировкой на временную стоимость денег, а также равную ему сумму расхода в составе прибыли или убытка.*

(a) В настоящем стандарте денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д. е.).

- 38 Совместные программы нескольких работодателей отличаются от совместно управляемых программ. Совместно управляемая программа – это простая совокупность отдельных программ различных работодателей, объединенных для того, чтобы позволить участвующим работодателям объединить их активы для инвестирования и уменьшить затраты на управление инвестициями и административные расходы, но при этом требования различных работодателей разделены для выплаты вознаграждений своим работникам. Учет совместно управляемых программ не вызывает особых трудностей, поскольку информация о них обычно достаточна для того, чтобы применять к ним такой же порядок учета, как и к любой программе отдельного работодателя, а также в связи с тем, что указанные совместно управляемые программы не подвергают участвующие в них организации актуарным рискам в отношении действующих и бывших работников других организаций. Определения настоящего стандарта требуют, чтобы организация классифицировала совместно управляемые программы как программы с установленными взносами или выплатами в зависимости от условий программы (включая обязательства, обусловленные практикой, которые выходят за рамки формализованных условий).
- 39 **При определении момента признания и способа оценки обязательства, касающегося ликвидации совместной программы нескольких работодателей с установленными выплатами или выхода организации из такой программы, данная организация должна применять МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».**

### **Программы с установленными выплатами, разделяющие риски между организациями, находящимися под общим контролем**

- 40 Программы с установленными выплатами, разделяющие риски между организациями, находящимися под общим контролем, например между материнской организацией и ее дочерними организациями, не являются совместными программами нескольких работодателей.
- 41 Организация, участвующая в такой программе, получает информацию о программе в целом, исходя из оценок на основании настоящего стандарта и с учетом допущений, применяемых к программе в целом. При наличии соглашения или заявленной политики отнесения чистых затрат по программе с установленными выплатами в целом (с оценкой в соответствии с настоящим стандартом) на отдельные организации группы организация признает сумму отнесенных таким образом чистых затрат по программе с установленными выплатами в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности. При отсутствии такого соглашения или политики чистые затраты по программе с установленными выплатами признаются в отдельной или индивидуальной финансовой отчетности той организации группы, которая юридически является финансирующим программу работодателем. Остальные организации группы признают в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности затраты, равные их взносам, подлежащим уплате за период.
- 42 Участие в такой программе для каждой отдельной организации группы представляет собой операцию между связанными сторонами. Следовательно, в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности организация должна раскрывать информацию, требуемую пунктом 149.

### **Государственные программы**

- 43 **Организация отражает в учете государственную программу аналогично совместной программе нескольких работодателей (см. пункты 32–39).**
- 44 Государственные программы учреждаются в законодательном порядке для охвата всех организаций (или всех организаций определенной категории, например конкретной отрасли) и действуют под руководством национального или местного правительства или другого органа (например, автономного ведомства, созданного специально для этой цели), не находящегося под контролем или влиянием отчитывающейся организации. Некоторые учрежденные организацией программы предусматривают как обязательные выплаты, заменяющие выплаты, которые в противном случае покрывались бы государственной программой, так и дополнительные необязательные выплаты. Такие программы не являются государственными.
- 45 Государственные программы подразделяются на программы с установленными выплатами и программы с установленными взносами по характеру обязательств организации в соответствии с программой. Многие государственные программы финансируются исходя из текущих потребностей: взносы устанавливаются на уровне, который считается достаточным для выплаты необходимых вознаграждений, причитающихся в текущем периоде, а будущие вознаграждения, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться за счет будущих взносов. Тем не менее, согласно большинству государственных программ, организация не имеет ни юридических, ни обусловленных практикой обязательств осуществлять будущие пенсионные выплаты: ее единственным обязательством является уплата взносов при наступлении срока платежа, и, если организация прекращает трудовые отношения с

участником государственной программы, у нее не возникает обязательство выплачивать пенсии, заработанные ее работниками в предыдущие годы. По этой причине государственные программы обычно рассматриваются как программы с установленными взносами. Однако, если государственная программа является программой с установленными выплатами, организация применяет пункты 32–39.

## **Вознаграждения, обеспеченные страховыми полисами**

**46 Организация может уплачивать страховые взносы для финансирования программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Организация должна рассматривать такую программу как программу с установленными взносами, кроме случаев, когда у организации возникают (прямо или косвенно, через программу) следующие юридические или обусловленные практикой обязательства:**

- (a) выплачивать вознаграждения работникам напрямую при наступлении срока их выплаты; или**
- (b) вносить дополнительные суммы в случае, если страховщик платит не все причитающиеся работникам будущие вознаграждения, относящиеся к услугам, оказанным работниками в текущем и предшествующих периодах.**

**Если организация сохраняет такого рода юридические или обусловленные практикой обязательства, она должна вести учет данной программы как программы с установленными выплатами.**

47 Вознаграждения, обеспеченные страховыми полисами, необязательно связаны напрямую или автоматически с обязательствами организации по выплате вознаграждений работникам. В отношении программ вознаграждений по окончании трудовой деятельности, предусматривающих страховые полисы, действуют те же различия между системами финансирования и учета, как и в отношении программ, финансируемых иным способом.

48 Если организация финансирует обязательства по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности путем уплаты взносов по страховому полису, при котором она (либо прямо, либо косвенно через программу или через механизм установления будущих страховых взносов или через отношения со страховщиком как со связанной стороной) сохраняет юридические или обусловленные практикой обязательства, выплаты страховых взносов не эквивалентны выплатам по программе с установленными взносами. Отсюда следует, что организация:

- (a) учитывает квалифицируемый страховой полис как актив программы (см. пункт 8); и
- (b) признает прочие страховые полисы как права на возмещение (если такие полисы отвечают критерию, приведенному в пункте 116).

49 Если страховой полис выписан на имя определенного участника программы или на группу участников программы и организация не имеет каких-либо юридических или обусловленных практикой обязательств по покрытию каких-либо убытков по страховому полису, она не несет обязательств по выплате вознаграждений работникам, и страховщик самостоятельно отвечает за выплату вознаграждений. Уплата фиксированных страховых взносов по таким договорам, по существу, должна рассматриваться как погашение обязательства по программе вознаграждений работникам, а не как инвестирование средств для погашения этих обязательств. В результате организация больше не имеет актива или обязательства. Таким образом, организация учитывает такие платежи как взносы в программу с установленными взносами.

## **Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: программы с установленными взносами**

50 Учет программ с установленными взносами прост, поскольку обязательства отчитывающейся организации за каждый период определяются в размере взносов за этот период. Следовательно, для оценки обязательства или расходов актуарные допущения не требуются и возникновение какой-либо актуарной прибыли или убытка невозможно. Кроме того, обязательства оцениваются на недисконтированной основе, за исключением случаев, когда проведение расчетов по ним в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

## Признание и оценка

- 51 Если работник оказал услуги организации в течение периода, организация признает взносы, подлежащие уплате в программу с установленными взносами в обмен на эти услуги, следующим образом:
- (a) в качестве обязательства (начисленного расхода), после вычета уже уплаченного взноса. Если сумма ранее уплаченных взносов превышает величину взноса, причитающегося к выплате за услуги до конца отчетного периода, организация признает это превышение в качестве актива (предоплаченного расхода) в той мере, в какой соответствующая предоплата приведет, например, к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств;
  - (b) в качестве расхода, за исключением случаев, когда какой-либо другой МСФО требует или разрешает включать данные взносы в первоначальную стоимость актива (см., например, МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 16).
- 52 Если уплата взносов в программу с установленными взносами в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работник оказал соответствующие услуги, данные взносы дисконтируются с применением ставки дисконтирования, указанной в пункте 83.

## Раскрытие информации

- 53 Организация раскрывает информацию о суммах, признанных в качестве расходов в отношении программ с установленными взносами.
- 54 Организация раскрывает информацию о взносах в программы с установленными взносами в пользу ключевого управленческого персонала, если этого требует МСФО (IAS) 24.

## Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: программы с установленными выплатами

- 55 Учет программ с установленными выплатами достаточно сложен, потому что для оценки обязательства и расходов требуются актуарные допущения и существует возможность возникновения актуарных прибылей и убытков. Более того, обязательства оцениваются на дисконтированной основе, поскольку расчет по ним может производиться через много лет после оказания работниками соответствующих услуг.

## Признание и оценка

- 56 Программы с установленными выплатами могут быть либо нефинансируемыми, либо полностью или частично финансируемыми взносами организацией и, иногда, ее работниками в юридически независимую от отчитывающейся организации организацию или фонд, из которого выплачиваются вознаграждения работникам. Выплата финансируемых вознаграждений при наступлении срока их выплаты зависит не только от финансового положения и результатов инвестиционной деятельности фонда, но также от способности (и желания) организации компенсировать дефицит активов фонда. Таким образом, организация фактически принимает на себя актуарные и инвестиционные риски, связанные с программой. Как следствие, величина расходов, признанных в отношении программы с установленными выплатами, не всегда эквивалентна сумме взносов, причитающихся за период.
- 57 Организация отражает в учете программы с установленными выплатами в следующей последовательности:
- (a) Определение дефицита или профицита. Этот процесс включает следующее:
    - (i) использование актуарных расчетов, метода прогнозируемой условной единицы для надежной оценки итоговых затрат организации по выплатам, причитающимся работникам за оказанные ими услуги в текущем и предшествующем периодах (см. пункты 67–69). Для этого организация должна определить размеры выплат, причитающихся за текущий и предшествующий периоды (см. пункты 70–74), и произвести оценку (сделать актуарные допущения) в отношении демографических переменных (таких как текучесть кадров и смертность) и финансовых переменных (таких как будущее увеличение заработной платы и затрат на медицинское

обслуживание), которые повлияют на затраты на выплату вознаграждений (см. пункты 75–98);

- (ii) дисконтирование этих выплат с целью определения приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам и стоимости услуг текущего периода (см. пункты 67–69 и 83–86);
  - (iii) вычет справедливой стоимости активов программы (см. пункты 113–115) из приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам.
- (b) Определение суммы чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами как суммы дефицита или профицита, определенного в подпункте (a), скорректированной с учетом влияния ограничения суммы чистого актива программы с установленными выплатами до предельной величины актива (см. пункт 64).
- (c) Определение следующих сумм, которые должны быть признаны в составе прибыли или убытка:
- (i) стоимость услуг текущего периода (см. пункты 70–74);
  - (ii) стоимость услуг прошлых периодов и прибыль или убыток, возникающие при погашении обязательств (см. пункты 99–112);
  - (iii) чистая величина процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами (см. пункты 123–126).
- (d) Определение сумм переоценки чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами, которые должны быть признаны в составе прочего совокупного дохода, включая:
- (i) актуарные прибыли и убытки (см. пункты 128 и 129);
  - (ii) доход от активов программы, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами (см. пункт 130); и
  - (iii) изменение влияния предельной величины активов (см. пункт 64), за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами.

Если у организации есть несколько программ с установленными выплатами, она применяет эти процедуры отдельно для каждой существенной программы.

**58 Организация должна определять чистую величину обязательства (актива) программы с установленными выплатами с достаточной регулярностью, чтобы суммы, признанные в финансовой отчетности, существенно не отличались от сумм, которые были бы определены на конец отчетного периода.**

59 Настоящий стандарт рекомендует, но не требует, чтобы организация привлекала квалифицированного актуария для оценки всех существенных обязательств по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Из практических соображений организация может попросить квалифицированного актуария выполнить детальную оценку обязательства до конца отчетного периода. Однако результаты такой оценки обновляются с учетом существенных операций и других существенных изменений в обстоятельствах (включая изменения рыночных цен и процентных ставок) вплоть до конца отчетного периода.

60 В некоторых случаях оценки, средние показатели и упрощенные расчеты обеспечивают достаточно надежное приближение к результатам подробных расчетов, описанных в настоящем стандарте.

## Учет обязательств, обусловленных практикой

**61 Организация отражает в учете не только свои юридические обязательства в соответствии с формализованными условиями программы с установленными выплатами, но и обязательства, обусловленные сложившейся в организации практикой. Сложившаяся практика приводит к возникновению обусловленного ею обязательства, если организация не имеет реалистичной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером обязательства, обусловленного практикой, может служить ситуация, когда изменение сложившейся практики организации приводит к неприемлемому ущербу ее отношениям с работниками.**

62 Формализованные условия программы с установленными выплатами могут допускать прекращение обязательств организации по данной программе. Тем не менее в большинстве случаев для организации не просто прекратить свои обязательства по программе (без осуществления выплаты), если она стремится сохранить своих работников. Поэтому, при отсутствии свидетельств обратного, в целях учета

вознаграждений по окончании трудовой деятельности предполагается, что организация, в настоящее время обещающая такие выплаты своим работникам, будет обещать их и на протяжении всего оставшегося периода трудовой деятельности работников.

## Отчет о финансовом положении

- 63 Организация признает чистое обязательство (актив) программы с установленными выплатами в отчете о финансовом положении.**
- 64 Если организация имеет профицит программы с установленными выплатами, она должна оценивать чистый актив программы с установленными выплатами по наименьшей из следующих величин:**
- (a) **профицит программы с установленными выплатами; и**
  - (b) **предельная величина активов, установленная с использованием ставки дисконтирования, оговоренной в пункте 83.**
- 65** Актив программы с установленными выплатами может возникнуть в случае излишнего финансирования программы с установленными выплатами или при возникновении актуарной прибыли. В таких условиях организация признает чистый актив программы с установленными выплатами, поскольку:
- (a) организация контролирует ресурс, представляющий собой возможность использовать указанный профицит для генерирования будущих вознаграждений;
  - (b) такой контроль является результатом прошлых событий (взносов, уплаченных организацией, и услуг, оказанных работником); и
  - (c) будущие экономические выгоды будут возникать у организации в форме сокращения размеров будущих взносов или в форме возврата денежных средств либо напрямую организации, либо косвенно, как покрытие дефицита по другой программе. Предельная величина активов представляет собой приведенную стоимость таких будущих выгод.

## Признание и оценка: приведенная стоимость обязательств по установленным выплатам и стоимость услуг текущего периода

- 66** Итоговые затраты по программе с установленными выплатами могут зависеть от многих переменных, таких как величина последней заработной платы, текучесть кадров, смертность, взносы работников и динамика затрат на медицинское обеспечение. Итоговые затраты по программе являются неопределенными, и эта неопределенность обычно сохраняется на протяжении длительного периода времени. Для того чтобы оценить приведенную стоимость обязательств по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности и соответствующую стоимость услуг текущего периода, необходимо:
- (a) применить метод актуарной оценки (см. пункты 67–69);
  - (b) распределить вознаграждение по периодам службы (см. пункты 70–74); и
  - (c) сделать актуарные допущения (см. пункты 75–98).

### Метод актуарной оценки

- 67 Организация использует метод прогнозируемой условной единицы для определения приведенной стоимости обязательств по установленным выплатам и соответствующей стоимости услуг текущего периода, а также, где это применимо, стоимости услуг прошлых периодов.**
- 68** Метод прогнозируемой условной единицы (иногда называемый методом накопленного вознаграждения, пропорционально распределенного на период оказания работником услуг, или методом вознаграждения/продолжительности работы) рассматривает каждый период работы как основание для возникновения права на дополнительную условную единицу вознаграждения (см. пункты 70–74) и оценивает каждую условную единицу вознаграждения отдельно с целью определения обязательства на конец периода (см. пункты 75–98).

#### Пример, иллюстрирующий пункт 68

Единовременное вознаграждение подлежит выплате по окончании работы в организации и равняется 1% от величины последней заработной платы за каждый год работы. Величина заработной платы в

<b>Пример, иллюстрирующий пункт 68</b>					
<p>первый год равняется 10 000 д. е., предполагается, что она увеличивается на 7% (сложный процент) каждый год. Используемая ставка дисконтирования равняется 10% в год. Приведенная ниже таблица показывает, как формируется обязательство по выплате вознаграждения работнику, чей уход ожидается в конце пятого года, при условии, что изменений в актуарных допущениях не происходит. Для простоты в этом примере не учитываются дополнительные корректировки, необходимые для отражения вероятности того, что работник уйдет из организации раньше или позже указанной даты.</p>					
<i>Год</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
	<i>д. е.</i>	<i>д. е.</i>	<i>д. е.</i>	<i>д. е.</i>	<i>д. е.</i>
<i>Вознаграждение относится:</i>					
- к предыдущим годам	0	131	262	393	524
- к текущему году (1% от величины последней заработной платы)	131	131	131	131	131
- к текущему и предыдущим годам	131	262	393	524	655
<i>Обязательство на начало периода</i>	–	89	196	324	476
<i>Проценты по ставке 10%</i>	–	9	20	33	48
<i>Стоимость услуг текущего периода</i>	89	98	108	119	131
<i>Обязательство на конец периода</i>	89	196	324	476	655
<i>Примечание:</i>					
1	<i>Обязательство на начало периода представляет собой приведенную стоимость выплат, относящихся к предыдущим годам.</i>				
2	<i>Стоимость услуг текущего периода представляет собой приведенную стоимость выплат, относящихся к текущему году.</i>				
3	<i>Обязательство на конец периода представляет собой приведенную стоимость выплат, относящихся к текущему и предыдущим годам.</i>				

- 69 Организация дисконтирует всю сумму обязательства по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности, даже если урегулирование части обязательства ожидается до истечения двенадцати месяцев после конца отчетного периода.

### **Распределение вознаграждений по периодам работы**

- 70 При определении приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам и стоимости услуг текущего периода, а также, если применимо, стоимости услуг прошлых периодов,

организация распределяет вознаграждения по периодам работы по формуле, установленной программой. Однако, если услуги, оказанные работником в последующие годы, приведут к существенному увеличению размера вознаграждений по сравнению с предшествующими годами, организация распределяет вознаграждения на равномерной основе:

- (a) с момента, когда услуги, оказанные работником, впервые являются основанием для получения вознаграждений по программе (независимо от того, влияет ли на размер вознаграждений будущая работа);
- (b) до момента, когда дальнейшее оказание услуг работником не приводит к существенному увеличению вознаграждений, причитающихся ему в соответствии с программой, кроме случаев, когда такое увеличение возникает в результате последующего роста заработной платы.

- 71 Метод прогнозируемой условной единицы требует, чтобы организация относила вознаграждение к текущему периоду (для того чтобы определить стоимость услуг текущего периода), а также распределяла его между текущим и предшествующими периодами (для того чтобы определить приведенную стоимость обязательства по установленным выплатам). Организация распределяет вознаграждения по периодам, в которых возникло обязательство по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Это обязательство возникает по мере того, как работники оказывают услуги в обмен на вознаграждения по окончании трудовой деятельности, которые организация предполагает выплачивать в будущих отчетных периодах. Актуарные методики позволяют организации оценивать это обязательство с достаточной степенью надежности для того, чтобы обосновать его признание.

#### Пример, иллюстрирующий пункт 71

- 1 Программа с установленными выплатами обеспечивает получение при выходе на пенсию единовременной выплаты в размере 100 д. е. за каждый год работы.

*К каждому году работы относится вознаграждение в размере 100 д. е. Стоимость услуг текущего периода равняется приведенной стоимости 100 д. е. Приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам равняется приведенной стоимости 100 д. е., умноженной на количество лет, проработанных до конца отчетного периода.*

*Если вознаграждение подлежит выплате непосредственно после ухода работника из организации, стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам отражают момент ожидаемого ухода работника из организации. Таким образом, в связи с дисконтированием они будут меньше, чем сумма, которая была бы рассчитана, если бы работник уволился в конце отчетного периода.*

- 2 Программа обеспечивает ежемесячную пенсию в размере 0,2% от величины последней заработной платы за каждый год работы. Выплата пенсии начинается по достижении работником 65 лет.

*Вознаграждения, равные приведенной стоимости месячной пенсии (на ожидаемую дату выхода на пенсию) в размере 0,2% от ожидаемой величины последней заработной платы и подлежащие выплате с ожидаемого момента ухода работника из организации до ожидаемого момента его смерти, распределяются на каждый год работы. Стоимость услуг текущего периода равняется приведенной стоимости указанных выплат. Приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам равняется приведенной стоимости ежемесячной пенсии в размере 0,2% от величины последней заработной платы, умноженной на количество лет, проработанных до конца отчетного периода. Стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам подлежат дисконтированию в связи с тем, что выплата пенсий начинается с возраста 65 лет.*

- 72 Оказание работниками услуг ведет к возникновению обязательства по программе с установленными выплатами даже в том случае, если вознаграждение обусловлено будущей работой (другими словами, в случае вознаграждений, права на которые не перешли). Оказание работником услуг до даты перехода прав создает обусловленное практикой обязательство в связи с тем, что на конец каждого последующего отчетного периода уменьшается объем услуг, которые должен будет оказать работник, прежде чем получит право на вознаграждение. При оценке обязательства по установленным выплатам организация учитывает вероятность того, что некоторые работники могут не выполнить условия получения



вознаграждения. Аналогично, несмотря на то, что некоторые виды вознаграждений по окончании трудовой деятельности, например медицинское обеспечение, должны быть предоставлены только при наступлении определенных событий после того, как работник перестал работать в организации, обязательство формируется при оказании работником услуг, которые обеспечивают его право на вознаграждение при наступлении определенных событий. Вероятность возникновения определенных событий влияет на оценку обязательства, но не определяет сам факт его существования.

#### Пример, иллюстрирующий пункт 72

- 1 По условиям программы выплачивается вознаграждение в размере 100 д. е. за каждый год работы. Права на вознаграждения переходят после 10 лет работы.

*Вознаграждение в размере 100 д. е. относится на каждый год работы. В течение каждого года из первых 10 лет стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может не проработать все 10 лет.*

- 2 По условиям программы выплачивается вознаграждение в размере 100 д. е. за каждый год работы, за исключением периода работы до достижения возраста 25 лет. Права на вознаграждения переходят сразу же.

*Вознаграждение не относится на период работы до достижения возраста 25 лет, потому что работа до указанной даты не приводит к возникновению права на вознаграждения (условные или безусловные). На каждый последующий год распределяется вознаграждение в размере 100 д. е.*

73

Обязательство увеличивается до даты, с которой дальнейшая работа не приводит к возникновению существенного дополнительного вознаграждения. Поэтому все вознаграждения относятся на периоды, заканчивающиеся на этот момент или до него. Вознаграждения распределяются между отдельными отчетными периодами согласно установленной в программе формуле. Однако, если услуги, оказанные работником в более поздние годы, приведут к существенному увеличению размера вознаграждений по сравнению с более ранними годами, организация распределяет вознаграждения на равномерной основе до того момента, с которого дальнейшая работа не будет приводить к появлению существенных дополнительных вознаграждений. Это связано с тем, что оказание услуг работником на протяжении всего периода в итоге станет основанием для получения вознаграждения в таком увеличенном размере.

#### Пример, иллюстрирующий пункт 73

- 1 Программа предусматривает выплату единовременного вознаграждения в размере 1 000 д. е., права на которое переходят после 10 лет работы. Программа не обеспечивает дополнительное вознаграждение за работу в последующие годы.

*Вознаграждение в размере 100 д. е. (1 000 д. е., деленные на 10) распределяется на каждый год из первых 10 лет.*

*Стоимость услуг текущего периода в течение каждого года из первых 10 лет отражает вероятность того, что работник может не проработать все 10 лет полностью. На последующие годы вознаграждение не распределяется.*

- 2 Программа предусматривает выплату единовременного вознаграждения в размере 2 000 д. е. для всех работников, продолжающих работать по достижении 55-летнего возраста при наличии стажа работы в организации не менее 20 лет, и для всех работников, продолжающих работать по достижении 65-летнего возраста, независимо от продолжительности их работы.

*Услуги работников, принятых на работу в возрасте моложе 35 лет, начинают подпадать под действие программы с 35-летнего возраста (работник может уволиться в 30 лет и вернуться в возрасте 33 лет, что не окажет влияния на величину или время выплаты вознаграждения). Эти вознаграждения обусловлены дальнейшей работой. Кроме того, работа по достижении возраста 55 лет не приведет к сколько-нибудь существенному приросту вознаграждения. Указанным работникам организация распределяет вознаграждение в размере 100 д. е. (2 000 д. е., деленные на 20) на каждый год работы в возрасте от 35 до 55 лет.*

*Для работников, принятых на работу в возрасте от 35 до 45 лет, стаж более 20 лет не приведет к сколько-нибудь существенному приросту суммы вознаграждения. Указанным работникам организация распределяет вознаграждение в размере 100 д. е. (2 000 д. е., деленные на 20) на каждый год из первых 20 лет.*

**Пример, иллюстрирующий пункт 73**

*Для работника, принятого на работу в возрасте 55 лет, служба сверх 10 лет не приведет к сколько-нибудь существенному приросту суммы вознаграждения. Указанным работникам организация распределяет вознаграждение в размере 200 д. е. (2 000 д. е., деленные на 10) на каждый год из первых 10 лет.*

*Для всех работников стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может не проработать полностью необходимый срок.*

- 3 Программа медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности предусматривает возмещение работнику 40% его медицинских расходов после окончания трудовой деятельности, если он проработал в организации не менее 10 и не более 20 лет, и 50% таких расходов, если он проработал не менее 20 лет.

*По формуле расчета вознаграждений, установленной в программе, организация распределяет 4% приведенной стоимости ожидаемых затрат на медицинское обслуживание (40%, деленные на 10) на каждый год из первых 10 лет работы и 1% (10%, деленные на 10) на каждый год из последующих 10 лет. Стоимость услуг текущего периода в каждом году отражает вероятность того, что работник может не проработать полностью срок, необходимый для того, чтобы заработать вознаграждение, частично или полностью. На работников, чей уход из организации ожидается в течение 10 лет, вознаграждение не распределяется.*

- 4 Программа медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности предусматривает возмещение работнику 10% его медицинских расходов после окончания трудовой деятельности, если он проработал в организации не менее 10 и не более 20 лет, и 50% таких расходов, если он проработал не менее 20 лет.

*Работа в последующие годы приводит к существенно более высокому уровню вознаграждения, чем в первые годы. Поэтому, в соответствии с пунктом 71, организация распределяет вознаграждения для работников, уход которых из организации ожидается после 20 и более 20 лет, на равномерной основе. Работа свыше 20 лет не приведет к существенному приросту будущих вознаграждений. Таким образом, вознаграждения распределяются на каждый год из первых 20 лет в размере 2,5% приведенной стоимости расчетных затрат на медицинское обслуживание (50%, деленные на 20).*

*Для работников, чей уход из организации ожидается в период между десятым и двадцатым годом работы, вознаграждение распределяется в размере 1% приведенной стоимости расчетных затрат на медицинское обслуживание на каждый год из первых 10 лет.*

*На указанных работников на период с даты окончания десятого года их службы до расчетной даты ухода из организации вознаграждение не распределяется.*

*На работников, чей уход из организации ожидается в течение первых 10 лет их службы, вознаграждение не распределяется.*

- 74 Если сумма вознаграждения равна постоянной доле в последней заработной плате за каждый год работы, будущее повышение заработной платы будет влиять на величину средств, необходимых для осуществления расчета по обязательствам, существующим за период работы до конца отчетного периода, но не создает дополнительных обязательств. Поэтому:

- (а) в контексте пункта 70(b) повышение заработной платы не приводит к дополнительному вознаграждению даже в случае, если сумма вознаграждения зависит от величины последней заработной платы; и
- (б) размер вознаграждения, распределенного на каждый период, равняется постоянной доле заработной платы, к которой привязано данное вознаграждение.

**Пример, иллюстрирующий пункт 74**

Работники имеют право на вознаграждение в размере 3% от величины последней заработной платы за каждый год работы до достижения возраста 55 лет.

*Вознаграждение в размере 3% от расчетной величины последней заработной платы распределяется*

**Пример, иллюстрирующий пункт 74**

*на каждый год до достижения возраста 55 лет. С этого момента, в соответствии с программой, дальнейшая работа не приводит к возникновению существенных сумм будущего вознаграждения. По достижении работником указанного возраста вознаграждение на годы последующей работы не распределяется.*

**Актуарные допущения**

- 75 Актуарные допущения должны быть объективными и непротиворечивыми.**
- 76** Актуарные допущения – наилучшая расчетная оценка организацией параметров, которые будут определять итоговые затраты на обеспечение вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Актуарные допущения включают:
- (a) демографические допущения относительно будущих характеристик действующих и бывших работников (и их иждивенцев), имеющих право на вознаграждения. Демографические допущения рассматривают такие аспекты, как:
    - (i) смертность (см. пункты 81 и 82);
    - (ii) показатели текучести кадров, инвалидности и досрочного выхода на пенсию;
    - (iii) доля участников программы с иждивенцами, имеющими права на вознаграждения;
    - (iv) доля участников программы, которые выберут каждую форму оплаты, предусмотренную условиями программы; и
    - (v) уровень выплат по программам медицинского обеспечения;
  - (b) финансовые допущения, касающиеся таких аспектов, как:
    - (i) ставка дисконтирования (см. пункты 83–86);
    - (ii) размер вознаграждений, за исключением затрат на выплату вознаграждений, которые должны будут понести работники, и размер будущей заработной платы (см. пункты 87–95);
    - (iii) в отношении пособий на медицинское обслуживание – будущая стоимость медицинского обеспечения, включая затраты на обработку требований (т. е. затраты, которые будут понесены на обработку и урегулирование требований, включая гонорары за юридические услуги и услуги лиц, осуществляющих рассмотрение требований) (см. пункты 96–98); и
    - (iv) налоги, уплачиваемые программой в отношении взносов, относящихся к услугам, оказанным до отчетной даты, или в отношении вознаграждений, предоставляемых в связи с данными услугами.
- 77** Актуарные допущения являются объективными в том случае, если они делаются с достаточной осмотрительностью, но в то же время не являются чрезмерно консервативными.
- 78** Актуарные допущения являются непротиворечивыми, если они отражают экономическую взаимосвязь между такими факторами, как инфляция, темпы роста заработной платы и ставки дисконтирования. Например, все допущения, зависящие от конкретного уровня инфляции (такие как допущения относительно ставок процента и увеличения заработной платы и вознаграждений), предполагают одинаковый уровень инфляции за любой будущий период.
- 79** Организация определяет ставку дисконтирования и другие финансовые допущения в номинальном выражении, если только оценки в реальном (скорректированном с учетом инфляции) выражении не оказываются более надежными: например, в условиях гиперинфляции (см. МСФО (IAS) 29 «*Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике*»), или если вознаграждение индексируется и существует емкий рынок индексированных облигаций в той же валюте и с теми же условиями.
- 80** **Финансовые допущения должны делаться на основе рыночных прогнозов на конец отчетного периода в отношении периода, в течение которого должен быть произведен расчет по обязательствам.**

**Актуарные допущения: смертность**

- 81 Организация должна сделать допущения в отношении смертности на основании своей наилучшей оценки уровня смертности участников программы как во время периода занятости работников, так и по окончании трудовой деятельности.
- 82 Для того чтобы определить итоговые затраты на выплату вознаграждений, организация учитывает ожидаемые изменения уровня смертности, например модифицируя стандартные таблицы смертности с учетом расчетных оценок в отношении изменений уровня смертности.

**Актуарные допущения: ставка дисконтирования**

- 83 Ставка, используемая для дисконтирования обязательств по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности (как финансируемым, так и нефинансируемым), определяется на основе рыночной доходности высококачественных корпоративных облигаций по состоянию на конец отчетного периода. В странах, где отсутствует емкий рынок такого рода облигаций, используется рыночная доходность (на конец отчетного периода) государственных облигаций. Валюта и условия корпоративных или государственных облигаций должны соответствовать валюте и расчетным условиям обязательств по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности.
- 84 Ставка дисконтирования является одним из актуарных допущений, оказывающих существенное влияние. Ставка дисконтирования отражает временную стоимость денег, но не актуарный или инвестиционный риск. Более того, ставка дисконтирования не отражает присущий организации кредитный риск, который ложится на кредиторов этой организации, и риск того, что фактические результаты могут отличаться от актуарных допущений.
- 85 Ставка дисконтирования отражает расчетное распределение выплат вознаграждения во времени. На практике организация часто достигает этого посредством применения единой средневзвешенной ставки дисконтирования, которая отражает расчетное распределение выплат вознаграждения во времени, их размер и валюту, в которой оно должно выплачиваться.
- 86 В некоторых случаях может отсутствовать емкий рынок облигаций с достаточно длительным сроком погашения, который соответствовал бы расчетному сроку выплат всех вознаграждений. В таких случаях организация использует текущие рыночные ставки для дисконтирования соответствующих платежей с более короткими сроками и рассчитывает ставку дисконтирования для обязательств с более длительными сроками путем экстраполяции текущих рыночных ставок по кривой доходности. Общая приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам вряд ли будет особенно чувствительна к ставке дисконтирования, применяемой к части вознаграждений, выплата которых выходит за пределы срока погашения имеющихся корпоративных или государственных облигаций.

**Актуарные допущения: заработная плата, вознаграждения и затраты на медицинское обеспечение**

- 87 Организация должна оценивать свои обязательства по программам с установленными выплатами с учетом следующих факторов:
- (a) вознаграждений, предусмотренных условиями программы (или являющихся результатом обусловленных практикой обязательств, которые выходят за рамки данных условий) на конец отчетного периода;
  - (b) оценок повышения заработной платы в будущем, которые влияют на подлежащие выплате вознаграждения;
  - (c) влияний ограничения доли работодателя в затратах на выплату будущих вознаграждений;
  - (d) взносов работников или третьих лиц, сокращающих итоговые затраты организации на выплату данных вознаграждений; и
  - (e) оценок изменений величины государственных вознаграждений в будущем, которые влияют на вознаграждения, предоставляемые по программе с установленными выплатами, только в случае, если:
    - (i) эти изменения были приняты до конца отчетного периода; или
    - (ii) прошлый опыт либо иное надежное свидетельство указывает на то, что данные государственные вознаграждения изменятся каким-либо предсказуемым

**образом, например в соответствии с будущими изменениями общего уровня цен или общего уровня заработной платы.**

- 88 Актуарные допущения отражают изменения будущих вознаграждений, которые предусмотрены формализованными условиями программы (или обусловленным практикой обязательством, выходящим за рамки данных условий) на конец отчетного периода. Это происходит, например, когда:
- (a) у организации имеется предшествующий опыт повышения размера вознаграждений, например, для того, чтобы компенсировать воздействие инфляции, и нет никаких свидетельств того, что эта практика в будущем изменится;
  - (b) организация обязана либо по формализованным условиям программы (или на основе обусловленного практикой обязательства, выходящего за рамки данных условий), либо в соответствии с требованиями законодательства использовать профицит программы в пользу участников программы (см. пункт 108 (с)); или
  - (c) вознаграждения меняются в зависимости от целевых показателей деятельности или других критериев. Например, условиями программы может предусматриваться уменьшение вознаграждений или могут требоваться дополнительные взносы со стороны работников при недостатке активов программы. Оценка обязательства отражает наилучшую оценку влияния целевых показателей деятельности или других критериев.
- 89 Актуарные допущения не отражают будущих изменений вознаграждений, которые не установлены формализованными условиями программы (или обязательством, обусловленным практикой) на конец отчетного периода. Такие изменения отразятся:
- (a) в стоимости услуг прошлых периодов в той мере, в какой они изменяют размер вознаграждений за услуги, оказанные до момента изменения; и
  - (b) в стоимости услуг текущего периода для периодов после изменения в той мере, в какой они влияют на размер вознаграждений за услуги, оказанные после изменения.
- 90 В расчетных оценках будущего увеличения заработной платы учитываются инфляция, выслуга лет, продвижение по службе и другие применимые факторы, например спрос и предложение на рынке занятости.
- 91 Некоторые программы с установленными выплатами предусматривают ограничения на взносы, которые организация должна уплачивать. При расчете итоговых затрат на выплату вознаграждений принимается во внимание влияние ограничения на взносы. Влияние ограничения на взносы определяется для наиболее короткого из следующих периодов:
- (a) предполагаемый срок деятельности организации; и
  - (b) предполагаемый срок действия программы.
- 92 Некоторые программы с установленными выплатами обязывают работников или третьих лиц участвовать в затратах по программе. Взносы со стороны работников сокращают затраты организации на выплату вознаграждений. Организация определяет, сокращают ли взносы третьих лиц затраты организации на выплату вознаграждений или они представляют собой право на возмещение в соответствии с пунктом 116. Взносы со стороны работников или третьих лиц либо предусматриваются формализованными положениями программы (или являются результатом обязательства, обусловленного практикой, которая выходит за рамки данных условий), либо являются добровольными. Добровольные взносы со стороны работников или третьих лиц уменьшают стоимость услуг для организации при выплате данных взносов.
- 93 Взносы со стороны работников или третьих лиц, предусмотренные формализованными положениями программы, либо уменьшают стоимость услуг (если они связаны с услугами), либо влияют на результаты переоценки чистого обязательства (актива) по программе с установленными выплатами (если они не связаны с услугами). Примером взносов, не связанных с услугами, являются взносы, которые требуются для сокращения дефицита, возникающего в результате убытков от активов программы или в результате актуарных убытков. Если взносы со стороны работников или третьих лиц связаны с услугами, то эти взносы уменьшают стоимость услуг следующим образом:
- (a) если величина взносов зависит от стажа работы, организация должна распределить взносы между периодами оказания услуг с использованием того же метода распределения, который требуется в пункте 70 для общей величины вознаграждений (т. е. либо по формуле распределения, предусмотренной программой, либо на равномерной основе); или
  - (b) если величина взносов не зависит от стажа работы, организация вправе признавать такие взносы в качестве уменьшения стоимости услуг в том периоде, в котором оказаны соответствующие услуги. Примерами взносов, которые не зависят от стажа работы, являются взносы, представляющие собой фиксированный процент от заработной платы работника,

фиксированную сумму в течение срока оказания услуг работником либо сумму, зависящую от возраста работника.

В пункте А1 представлено соответствующее руководство по применению.

- 94 Применительно к осуществляемым работниками и третьими лицами взносам, которые распределяются по периодам оказания услуг в порядке, предусмотренном пунктом 93(а), изменения этих взносов отражаются как:
- (а) стоимость услуг текущего периода и прошлых периодов (если такие изменения не предусмотрены формализованными положениями программы и не возникают в связи с обязательством, обусловленным практикой); или
  - (б) актуарные прибыли и убытки (если такие изменения предусмотрены формализованными положениями программы или возникают в связи с обязательством, обусловленным практикой).
- 95 Некоторые вознаграждения по окончании трудовой деятельности связаны с такими параметрами, как уровень государственных пенсий или государственного медицинского обеспечения. Оценка таких вознаграждений отражает наилучшую оценку этих параметров на основе предшествующего опыта и других надежных данных.
- 96 **Допущения в отношении затрат на медицинское обеспечение учитывают ожидаемые будущие изменения стоимости медицинского обслуживания, обусловленные инфляцией и специфическими изменениями в затратах на медицинское обеспечение.**
- 97 Оценка вознаграждений, предоставляемых в виде медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности, требует применять допущения относительно уровня и частоты будущих обращений за медицинской помощью и затрат для их урегулирования. Организация оценивает будущие затраты на медицинское обеспечение на основе накопленных данных своего собственного опыта, дополненных при необходимости данными за прошлые годы, полученными от других организаций, страховых компаний, медицинских учреждений или других источников. Расчет будущих затрат на медицинское обеспечение учитывает влияние технического прогресса, изменений в характере потребления или предоставления медицинских услуг и изменений состояния здоровья участников программы.
- 98 На уровень и частоту обращений за медицинской помощью особенно влияют возраст, состояние здоровья и пол работников (и их иждивенцев). На них могут также влиять другие факторы, например географическое положение. Поэтому данные прошлого опыта корректируются с учетом изменения демографического состава населения по сравнению с составом населения, использованным в качестве основы для данных. Они также корректируются при наличии надежных свидетельств того, что прошлые тенденции не будут продолжаться.

## **Стоимость услуг прошлых периодов и прибыли и убытки от погашения обязательств по программе**

- 99 **Прежде чем определить стоимость услуг прошлых периодов или прибыль или убыток от погашения обязательств по программе, организация должна провести переоценку чистого обязательства (актива) по программе с установленными выплатами на основании текущей справедливой стоимости активов программы и текущих актуарных допущений (включая текущие рыночные процентные ставки и другие текущие рыночные цены), отражающих вознаграждения, предлагаемые по программе до внесения в нее изменений, до ее сокращения или полного погашения обязательств по программе.**
- 100 Организация не должна разграничивать стоимость услуг прошлых периодов, являющуюся результатом изменений, внесенных в программу, стоимость услуг прошлых периодов, являющуюся результатом сокращения программы, и прибыль или убыток от погашения обязательств по программе, если эти операции проводятся вместе. В некоторых случаях изменения вносятся в программу до погашения обязательств: например, когда организация изменяет вознаграждения по программе и производит погашение обязательств по выплате измененных вознаграждений позже. В таких случаях организация признает стоимость услуг прошлых периодов до признания прибыли или убытка от погашения обязательств по программе.
- 101 Погашение обязательств по программе происходит одновременно с внесением изменений в программу и ее сокращением, если действие программы прекращается и в результате этого производится погашение обязательств по программе, а программа прекращает существовать. Однако прекращение действия программы не считается окончательным погашением обязательств по программе, если данная программа заменяется новой программой, предполагающей вознаграждения, которые, по сути, аналогичны вознаграждениям по программе, прекратившей свое действие.

## Стоимость услуг прошлых периодов

- 102 Стоимость услуг прошлых периодов представляет собой изменение приведенной стоимости обязательства по планам с установленными выплатами в результате внесения изменений в программу или ее сокращения.
- 103 **Организация должна признавать стоимость услуг прошлых периодов в качестве расходов на более раннюю из следующих дат:**
- (a) дата внесения изменений в программу или дата сокращения программы; и
  - (b) дата, на которую организация признает соответствующие затраты на реструктуризацию (см. МСФО (IAS) 37) или выходные пособия (см. пункт 165).
- 104 Изменение программы происходит, когда организация вводит или аннулирует программу с установленными выплатами или изменяет размер вознаграждений, подлежащих выплате в соответствии с существующей программой с установленными выплатами.
- 105 Сокращение программы происходит в том случае, когда организация значительно сокращает численность персонала, охватываемого программой. Сокращение программы может произойти в результате какого-либо отдельного события, например закрытия завода, прекращения конкретного вида деятельности, ликвидации или приостановления действия программы.
- 106 Стоимость услуг прошлых периодов может быть либо положительной (когда вводятся новые виды вознаграждений или изменяются существующие виды вознаграждений таким образом, что приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам увеличивается), либо отрицательной (когда существующие вознаграждения аннулируются или изменяются таким образом, что приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам уменьшается).
- 107 Если организация уменьшает размер вознаграждений, выплачиваемых по существующей программе с установленными выплатами, и одновременно увеличивает размер других вознаграждений по этой же программе тем же работникам, она рассматривает это изменение как единое чистое изменение.
- 108 Стоимость услуг прошлых периодов не включает:
- (a) влияние различий между фактическим увеличением заработной платы и ранее сделанными допущениями относительно повышения заработной платы на обязательство по выплате вознаграждений за услуги, оказанные в прошлых периодах (стоимости услуг прошлых периодов в данном случае не существует, поскольку в актуарных допущениях предусмотрена прогнозная величина заработной платы);
  - (b) недооценку и переоценку размера увеличения пенсий по усмотрению организации, если у нее есть соответствующие обязательства, обусловленные практикой (стоимости услуг прошлых периодов не существует, потому что в актуарных допущениях предусматриваются такого рода увеличения пенсионных выплат);
  - (c) оценку увеличения размера вознаграждений, возникающего в связи с актуарными прибылями или доходом от активов программы, уже признанными в финансовой отчетности, в том случае, если организация обязана либо по формализованным условиям программы (или по обусловленному практикой обязательству, выходящему за рамки данных условий), либо в соответствии с требованиями законодательства использовать профицит активов программы в пользу участников программы даже при условии, что увеличение вознаграждений еще не было официально закреплено (стоимости услуг прошлых периодов не существует, потому что возникающее таким образом увеличение обязательств – это актуарный убыток, см. пункт 88); и
  - (d) прирост вступивших в силу прав на вознаграждение (т. е. вознаграждений, которые не зависят от дальнейшей работы в организации, см. пункт 72) в том случае, если при отсутствии новых или увеличенных вознаграждений работники выполняют требования, необходимые для того, чтобы права на вознаграждения вступили в силу (стоимости услуг прошлых периодов не существует, потому что организация признает расчетные затраты на выплату вознаграждений как стоимость услуг текущего периода, т. е. по мере их оказания).

## Прибыли и убытки от погашения обязательств по программе

- 109 Прибыль или убыток от погашения обязательств по программе – это разница между:
- (a) приведенной стоимостью обязательства по установленным выплатам, которое исполняется, установленной на дату погашения; и

- (b) ценой погашения обязательств по программе, включая передаваемые активы программы и любые платежи, произведенные непосредственно организацией в связи с погашением данного обязательства.

**110 Организация признает прибыль или убыток от погашения обязательств по программе с установленными выплатами в момент погашения.**

111 Погашение обязательств по программе происходит в результате операции организации, которая прекращает все дальнейшие юридические или обусловленные практикой обязательства в отношении вознаграждений (или их части), предоставляемых по программе с установленными выплатами (за исключением выплаты вознаграждений работникам или от их имени, в соответствии с условиями программы, которые включаются в актуарные допущения). Например, единовременная передача значительных обязательств работодателя по программе страховой компании путем покупки страхового полиса представляет собой погашение обязательств по программе; единовременная денежная выплата, в соответствии с условиями программы, участникам программы в обмен на прекращение их прав на получение определенных вознаграждений по окончании трудовой деятельности не является погашением обязательств по программе.

112 В некоторых случаях организация приобретает страховой полис с целью финансирования некоторых или всех вознаграждений работникам за услуги, оказанных работниками в текущем и прошлых периодах. Приобретение такого полиса не представляет собой погашение обязательств по программе, если за организацией сохраняется юридическое или обусловленное практикой обязательство (см. пункт 46) по выплате дополнительных сумм в случае, если страховщик не выплачивает работникам вознаграждения, предусмотренные страховым полисом. В пунктах 116–119 рассматриваются признание и оценка прав на возмещение по страховым полисам, которые не являются активами программы.

## Признание и оценка: активы программы

### Справедливая стоимость активов программы

113 Справедливая стоимость активов программы вычитается из приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам при определении суммы дефицита или профицита.

114 Активы программы не включают неуплаченные взносы, причитающиеся от отчитывающейся организации фонду, а также не подлежащие передаче финансовые инструменты, выпущенные организацией и принадлежащие фонду. Активы программы уменьшаются на сумму обязательств фонда, не касающихся выплаты вознаграждений работникам, например на сумму торговой и прочей кредиторской задолженности или на сумму обязательств, возникающих в связи с производными финансовыми инструментами.

115 В случае если активы программы включают квалифицируемые страховые полисы, точно соответствующие по сумме и срокам некоторым или всем причитающимся по программе вознаграждениям, справедливая стоимость таких страховых полисов принимается в качестве приведенной стоимости соответствующих обязательств (уменьшенных в случаях, если суммы по таким страховым полисам не могут быть получены полностью).

### Возмещения

**116 Только в том случае, если практически несомненно, что другая сторона возместит, частично или полностью, затраты, необходимые для погашения обязательства по установленным выплатам, организация:**

- (a) признает свое право на возмещение в качестве отдельного актива. Организация признает такой актив по его справедливой стоимости;
- (b) детализирует и признает изменения справедливой стоимости своего права на возмещение так же, как и изменения справедливой стоимости активов программы (см. пункты 124 и 125). Компоненты затрат по программе с установленными выплатами, признаваемые в соответствии с пунктом 120, могут признаваться за вычетом сумм, связанных с изменениями балансовой стоимости права на возмещение.

117 Иногда организация может обратиться за частичной или полной выплатой затрат на погашение обязательства по установленным выплатам к другой стороне, например к страховщику. Квалифицируемые страховые полисы в соответствии с пунктом 8 являются активами программы. Организация учитывает квалифицируемые страховые полисы таким же образом, как и все другие активы программы, при этом положения пункта 116 не применяются (см. пункты 46–49 и 115).



- 118 Если страховой полис, имеющийся у организации, не является квалифицируемым страховым полисом, он не является активом программы. В таких случаях применяется пункт 116: организация признает свое право на возмещение в соответствии со страховым полисом как отдельный актив, а не как вычет при определении дефицита или профицита по программе с установленными выплатами. Пункт 140(b) требует, чтобы организация раскрывала краткую информацию о связи между правом на возмещение и соответствующим обязательством.
- 119 Если право на возмещение возникает в связи со страховым полисом, который точно соответствует по сумме и срокам некоторым или всем причитающимся по программе с установленными выплатами вознаграждениям, справедливая стоимость права на возмещение принимается в качестве приведенной стоимости соответствующего обязательства (с учетом необходимых сокращений в случаях, если суммы по таким страховым полисам не могут быть получены полностью).

## **Компоненты затрат по программе с установленными выплатами**

- 120 Организация признает компоненты затрат по программе с установленными выплатами, за исключением случаев, когда какой-либо другой МСФО требует или разрешает включать их в первоначальную стоимость актива, следующим образом:
- (а) стоимость услуг (см. пункты 66–112) в составе прибыли или убытка;
  - (б) чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами (см. пункты 123–126) в составе прибыли или убытка; и
  - (с) переоценку чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами (см. пункты 127–130) в составе прочего совокупного дохода.
- 121 В соответствии с другими МСФО некоторые затраты на выплату вознаграждений работникам должны включаться в первоначальную стоимость активов, таких как запасы и основные средства (см. МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 16). Затраты по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности, включенные в первоначальную стоимость таких активов, включают соответствующую долю компонентов, перечисленных в пункте 120.
- 122 Переоценка чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами, признанная в составе прочего совокупного дохода, не должна реклассифицироваться в состав прибыли или убытка в последующем периоде. Однако организация может переносить данные суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода, в пределах собственного капитала.

## **Чистая величина процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами**

- 123 Чистая величина процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами определяется путем умножения чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами на ставку дисконтирования, оговоренную в пункте 83, которые определяются по состоянию на начало годового отчетного периода с учетом изменений чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами в течение периода в результате внесения взносов и выплаты вознаграждений.
- 124 Чистая величина процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами может рассматриваться как совокупность дохода от процентов по активам программы, процентных затрат по обязательству по установленным выплатам и процентов по влиянию предельной величины активов, как указано в пункте 64.
- 125 Доход от процентов по активам программы – компонент дохода от активов программы, который определяется путем умножения справедливой стоимости активов программы на ставку дисконтирования, оговоренную в пункте 83, которые определяются по состоянию на начало годового отчетного периода с учетом изменений активов программы в течение периода в результате внесения взносов и выплаты вознаграждений. Разница между доходом от процентов по активам программы и доходом от активов программы включается в переоценку чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами.
- 126 Проценты по влиянию предельной величины активов – часть общего изменения влияния предельной величины активов, которая определяется путем умножения влияния предельной величины активов на ставку дисконтирования, оговоренную в пункте 83, которые устанавливаются по состоянию на начало годового отчетного периода. Разница между данной суммой и суммой общего изменения влияния предельной величины активов включается в переоценку чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами.

## Переоценка чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами

- 127 Переоценка чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами включает:
- (a) актуарные прибыли и убытки (см. пункты 128 и 129);
  - (b) доход от активов программы (см. пункт 130), за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами (см. пункт 125); и
  - (c) изменение влияния предельной величины активов, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами (см. пункт 126).
- 128 Актуарные прибыли и убытки возникают в результате увеличения или уменьшения приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам из-за изменений актуарных допущений и корректировок на основе опыта. Причины возникновения актуарных прибылей и убытков включают, например:
- (a) неожиданно высокие или низкие показатели текучести кадров, досрочного выхода на пенсию или смертности, или увеличения размера заработной платы, вознаграждений (если формализованные или обусловленные сложившейся практикой условия программы предусматривают увеличение размера вознаграждений для компенсации инфляции) или медицинских затрат;
  - (b) влияние изменений допущений в отношении формы выплаты вознаграждений;
  - (c) влияние изменений оценок в отношении будущего уровня текучести кадров, досрочного выхода на пенсию или смертности, или увеличения размера заработной платы, вознаграждений (если формализованные или обусловленные сложившейся практикой условия программы предусматривают увеличение размера вознаграждений для компенсации инфляции) или медицинских затрат; и
  - (d) влияние изменений ставки дисконтирования.
- 129 Актуарные прибыли и убытки не включают изменения приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам, вызванные введением новой программы, внесением изменений в существующую программу, сокращением программы или погашением обязательств по программе с установленными выплатами, или изменения размера вознаграждений, выплачиваемых по программе с установленными выплатами. Результатом таких изменений являются стоимость услуг прошлых периодов, либо прибыль или убыток от погашения обязательств по программе.
- 130 При определении дохода от активов программы организация вычитает затраты на управление активами программы и налоги, подлежащие уплате самой программой, кроме налога, включенного в актуарные допущения, использованные при оценке обязательства по установленным выплатам (пункт 76). Прочие административные расходы не подлежат вычету из дохода от активов программы.

## Представление

### Взаимозачет

- 131 Организация должна осуществлять взаимозачет актива, относящегося к одной программе, и обязательства, относящегося к другой программе, только тогда, когда она:
- (a) имеет юридически защищенное право использовать профицит одной программы для расчета по обязательствам другой программы; и
  - (b) намеревается либо произвести расчет по обязательствам на нетто-основе, либо одновременно реализовать профицит одной программы и произвести расчет по своему обязательству другой программы.
- 132 Критерии взаимозачета аналогичны тем, что установлены для финансовых инструментов в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление».

### Разделение по принципу краткосрочные/долгосрочные

- 133 Некоторые организации отличают оборотные активы и обязательства от долгосрочных. Настоящий стандарт не устанавливает требований в отношении того, следует ли организации различать

краткосрочную и долгосрочную части активов и обязательств, возникающих в связи с предоставлением вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

### **Компоненты затрат по программе с установленными выплатами**

- 134 В соответствии с пунктом 120 организация должна признавать стоимость услуг и чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами в составе прибыли или убытка. В настоящем стандарте не рассматриваются требования о том, как организация должна представлять стоимость услуг и чистую величину процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами. Организация представляет указанные компоненты в соответствии с МСФО (IAS) 1.

### **Раскрытие информации**

- 135 **Организация должна раскрывать информацию, которая:**
- (a) **объясняет характеристики ее программ с установленными выплатами и связанные с ними риски (см. пункт 139);**
  - (b) **идентифицирует и объясняет суммы, представленные в ее финансовой отчетности, которые возникают в связи с ее программами с установленными выплатами (см. пункты 140–144); и**
  - (c) **описывает, как ее программы с установленными выплатами могут повлиять на сумму, сроки и неопределенность будущих денежных потоков организации (см. пункты 145–147).**
- 136 Для достижения целей, изложенных в пункте 135, организация должна рассмотреть все перечисленные ниже аспекты:
- (a) степень детализации, необходимую для выполнения требований к раскрытию информации;
  - (b) насколько большее значение следует придавать каждому из различных требований;
  - (c) необходимый уровень агрегирования или детализации информации; и
  - (d) нужна ли пользователям финансовой отчетности дополнительная информация для оценки раскрытой количественной информации.
- 137 Если информация, раскрытая в соответствии с требованиями настоящего стандарта и других МСФО, является недостаточной для достижения целей, изложенных в пункте 135, то организация должна раскрыть дополнительную информацию, необходимую для достижения данных целей. Например, организация может представить анализ приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам, в котором разграничиваются характер, характеристики и риски, связанные с обязательствами. В такой раскрываемой информации могут разграничиваться:
- (a) суммы, причитающиеся действующим участникам, участникам с отсроченной выплатой вознаграждений и пенсионерам;
  - (b) вступившие в силу права на вознаграждение и начисленные, но не вступившие в силу права на вознаграждение;
  - (c) условные вознаграждения, суммы, относимые на будущее увеличение заработной платы, и прочие вознаграждения.
- 138 Организация должна рассмотреть вопрос о необходимости детализации раскрываемой информации, полностью или частично, с целью разграничения программ или групп программ, характеризующихся существенно разными рисками. Например, организация может детализировать раскрываемую информацию о программах по одной или нескольким из следующих характеристик:
- (a) различное географическое местоположение;
  - (b) различные характеристики, например программы на основе усредненной заработной платы, программы на основе последней заработной платы и программы медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности;
  - (c) различные нормативно-правовые базы;
  - (d) различные отчетные сегменты;
  - (e) различные схемы финансирования (например, полностью нефинансируемые, полностью или частично финансируемые).

## Характеристики программ с установленными выплатами и связанных с ними рисков

- 139 Организация раскрывает:
- (a) информацию о характеристиках своих программ с установленными выплатами, включая:
    - (i) характер вознаграждений, предоставляемых в соответствии с программой (например, программа с установленными выплатами на основе последней заработной платы или программа на основе взносов с гарантией);
    - (ii) описание нормативно-правовой базы, в рамках которой функционирует программа, например уровня минимальных требований к финансированию и влияния нормативно-правовой базы на программу, например, предельной величины активов (см. пункт 64);
    - (iii) описание обязанностей другой организации по управлению программой, например обязанности попечителей или членов правления программы;
  - (b) описание рисков, которым программа подвергает организацию, при этом особое внимание должно уделяться необычным, специфическим для организации или программы рискам, а также существенным концентрациям рисков. Так, если активы программы инвестируются, главным образом, в один класс инвестиций, например недвижимость, программа может подвергать организацию концентрации риска, связанного с рынком недвижимости;
  - (c) описание изменений, внесенных в программу, сокращений программы и погашения обязательств по программе.

## Объяснение сумм, представленных в финансовой отчетности

- 140 Организация должна предоставить сверку остатка на начало периода с остатком на конец периода по каждому из следующих показателей (если применимо):
- (a) чистое обязательство (актив) программы с установленными выплатами с отдельным раскрытием сверки:
    - (i) активов программы;
    - (ii) приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам;
    - (iii) влияния предельной величины активов;
  - (b) права на возмещение. Организация должна также описать связь между правами на возмещение и соответствующими обязательствами.
- 141 В каждой сверке, перечисленной в пункте 140, должны указываться все перечисленные ниже аспекты (если применимо):
- (a) стоимость услуг текущего периода;
  - (b) процентный доход или расход;
  - (c) переоценка чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами с отдельным отражением:
    - (i) дохода от активов программы, за исключением сумм, включенных в проценты в соответствии с подпунктом (b);
    - (ii) актуарных прибылей и убытков, возникающих в результате изменений демографических допущений (см. пункт 76(a));
    - (iii) актуарных прибылей и убытков, возникающих в результате изменений финансовых допущений (см. пункт 76(b));
    - (iv) изменений влияния ограничения чистого актива программы с установленными выплатами до величины предельной величины актива, за исключением сумм, включенных в проценты в соответствии с подпунктом (b). Организация должна также раскрыть то, как она определяет максимально доступную экономическую выгоду, то есть будет ли данная выгода получена в форме возвратов, сокращения будущих взносов или комбинации того и другого;
  - (d) стоимость услуг прошлых периодов и прибыли и убытки, возникающие в результате погашения обязательств по программе. В соответствии с пунктом 100 стоимость услуг

прошлых периодов и прибыли и убытки, возникающие в результате погашения обязательств по программе, могут не разделяться, если они возникают вместе;

- (e) влияние изменений валютных курсов;
- (f) взносы в программу с отдельным указанием взносов со стороны работодателя и участников программы;
- (g) платежи из средств программы с отдельным указанием сумм, выплаченных в связи с погашением обязательств;
- (h) влияние объединений и выбытий бизнесов.

142 Организация должна разделить информацию о справедливой стоимости активов программы на классы в зависимости от характера данных активов и связанных с ними рисков, подразделяя каждый класс активов программы на активы, имеющие рыночную котировку на активном рынке (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»), и активы, не имеющие таковой. Например, учитывая уровень раскрытия информации, обсуждаемый в пункте 136, организация может выделять:

- (a) денежные средства и их эквиваленты;
- (b) долевые инструменты (распределенные по отраслям, размерам компаний, географическому местоположению и т. д.);
- (c) долговые инструменты (распределенные по типам эмитентов, кредитному качеству, географическому местоположению и т. д.);
- (d) объекты недвижимости (распределенные по географическому местоположению и т. д.);
- (e) производные инструменты (распределенные по типам рисков, лежащих в основе договора: например, процентные договоры, валютные договоры, долевые договоры, кредитные договоры, свопы, компенсирующие риски того, что продолжительность жизни работников, охваченных программой, окажется дольше ожидаемой, и т. д.);
- (f) инвестиционные фонды (распределенные по типам фондов);
- (g) ценные бумаги, обеспеченные активами; и
- (h) структурированный долг.

143 Организация раскрывает справедливую стоимость собственных переводных финансовых инструментов, удерживаемых в качестве активов программы, и справедливую стоимость активов программы, которые представляют собой занятую организацией недвижимость или другие используемые ею активы.

144 Организация раскрывает существенные актуарные допущения, использованные для определения приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам (см. пункт 76). Такая информация должна раскрываться в абсолютном выражении (например, как абсолютное процентное соотношение, а не как маржа между разными процентами и прочими переменными). Если организация раскрывает информацию по группе программ в целом, она должна предоставлять такую информацию в виде средневзвешенных величин или значений в относительно узких диапазонах.

### **Суммы, сроки и неопределенность будущих денежных потоков**

145 Организация раскрывает:

- (a) анализ чувствительности по каждому существенному актуарному допущению (которое раскрывается в соответствии с пунктом 144) по состоянию на конец отчетного периода с раскрытием информации о том, как на обязательство по установленным выплатам повлияли бы обоснованно возможные на эту дату изменения соответствующего актуарного допущения;
- (b) методы и допущения, использованные при подготовке анализа чувствительности, требуемого подпунктом (а), а также ограничения данных методов;
- (c) изменения (по сравнению с предыдущим периодом) методов и допущений, использованных при подготовке анализа чувствительности, и причины таких изменений.

146 Организация описывает все стратегии по балансированию активов и обязательств, используемые программой или организацией для управления рисками, включая использование аннуитетов и других методик, таких как свопы, компенсирующие риски того, что продолжительность жизни работников, охваченных программой, окажется дольше ожидаемой.

147 Для того чтобы описать влияние программы с установленными выплатами на будущие денежные потоки организации, организация раскрывает следующую информацию:

- (a) описание схем и политики финансирования, которые влияют на будущие взносы;
- (b) взносы в программу, ожидаемые в следующем годовом отчетном периоде;
- (c) информация о сроках погашения обязательства по установленным выплатам. Она должна включать средневзвешенную продолжительность обязательства по установленным выплатам и может включать иную информацию о распределении сроков выплаты вознаграждений, такую как анализ сроков выплаты вознаграждений.

### **Совместные программы нескольких работодателей**

148 Если организация участвует в совместной программе нескольких работодателей с установленными выплатами, она должна раскрыть следующее:

- (a) описание схем финансирования, включая метод, использованный для определения размера взносов организации, и минимальные требования к финансированию;
- (b) описание того, в какой степени организация может нести ответственность перед программой по обязательствам других организаций в соответствии с условиями совместной программы нескольких работодателей;
- (c) описание согласованного распределения дефицита или профицита в случае:
  - (i) ликвидации программы; или
  - (ii) выхода организации из программы;
- (d) если организация отражает данную программу как программу с установленными взносами в соответствии с пунктом 34, она должна раскрыть следующую информацию в дополнение к информации, требуемой подпунктами (a)–(c), и вместо информации, требуемой пунктами 139–147:
  - (i) тот факт, что данная программа является программой с установленными выплатами;
  - (ii) причину отсутствия достаточной информации для отражения данной программы как программы с установленными выплатами;
  - (iii) взносы в программу, ожидаемые в следующем годовом отчетном периоде;
  - (iv) информацию о дефиците или профиците программы, который может повлиять на сумму будущих взносов, включая основу, использованную для определения такого дефицита или профицита, и последствия для организации, при наличии таковых;
  - (v) степень участия организации в программе по сравнению с другими участвующими организациями. Примеры показателей, которые можно использовать для описания степени участия в программе, включают пропорциональную долю организации в общей сумме взносов в программу или пропорциональную долю организации в общем количестве активных работников – членов программы, вышедших на пенсию работников – членов программы и бывших работников – членов программы, имеющих право на получение вознаграждений, если такая информация имеется в наличии.

### **Программы с установленными выплатами, разделяющие риски между организациями, находящимися под общим контролем**

149 Если организация участвует в программе с установленными выплатами, которая разделяет риски между организациями, находящимися под общим контролем, она должна раскрыть следующую информацию:

- (a) соглашение или заявленную политику в отношении распределения чистых затрат по программе с установленными выплатами или факт отсутствия такой политики;
- (b) политику определения размера взносов, которые должны вноситься организацией;
- (c) если организация отражает распределение чистых затрат по программе с установленными выплатами в соответствии с пунктом 41, всю информацию о программе в целом в соответствии с требованиями пунктов 135–147;
- (d) если организация отражает взносы, подлежащие внесению в течение периода, в соответствии с пунктом 41, информацию о программе в целом в соответствии с требованиями пунктов 135–137, 139, 142–144 и 147 (a) и (b).

- 150 Информация, требуемая пунктами 149 (с) и (d), может быть раскрыта посредством перекрестной ссылки на информацию, раскрытую в финансовой отчетности другой организации группы, если:
- (a) данная финансовая отчетность организации группы отдельно идентифицирует и раскрывает информацию, требуемую в отношении данной программы; и
  - (b) данная финансовая отчетность организации группы доступна для пользователей финансовой отчетности на тех же условиях, что и финансовая отчетность данной организации, и в те же сроки, что и финансовая отчетность данной организации, или более ранние сроки.

### **Требования к раскрытию информации, предусматриваемые другими МСФО**

- 151 В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 24 организация раскрывает информацию относительно:
- (a) операций со связанными сторонами по программам вознаграждений по окончании трудовой деятельности; и
  - (b) вознаграждений по окончании трудовой деятельности для ключевого управленческого персонала.
- 152 В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 37 организация раскрывает информацию об условных обязательствах, возникающих в связи с обязательствами по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

### **Прочие долгосрочные вознаграждения работникам**

- 153 Прочие долгосрочные вознаграждения работникам, выплата которых в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, включают, например:
- (a) оплачиваемое время отсутствия долгосрочного характера, такое как оплачиваемый отпуск за выслугу лет или творческий отпуск;
  - (b) выплаты к юбилеям или иные вознаграждения за выслугу лет;
  - (c) выплаты при длительной потере трудоспособности;
  - (d) участие в прибыли и премии; и
  - (e) отсроченное вознаграждение.
- 154 Оценка прочих долгосрочных вознаграждений работникам обычно не подвержена такой же степени неопределенности, как оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности. По этой причине настоящий стандарт требует применять для прочих долгосрочных вознаграждений работникам упрощенный метод учета. В отличие от метода учета, требуемого в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в рамках данного метода переоценки не признаются в составе прочего совокупного дохода.

### **Признание и оценка**

- 155 Для признания и оценки профицита или дефицита по программе прочих долгосрочных вознаграждений работникам, организация применяет пункты 56–98 и 113–115. Для признания и оценки прав на возмещение организация применяет пункты 116–119.
- 156 В отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам организация признает чистую суммарную величину указанных ниже статей в составе прибыли или убытка, за исключением тех статей, которые другой МСФО требует или разрешает включать в первоначальную стоимость актива:
- (a) стоимость услуг (см. пункты 66–112);
  - (b) чистая величина процентов по чистому обязательству (активу) программы с установленными выплатами (см. пункты 123–126); и
  - (c) переоценка чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами (см. пункты 127–130).
- 157 Одной из форм прочих долгосрочных вознаграждений работникам являются выплаты при длительной потере трудоспособности. Если размер выплат зависит от продолжительности трудового стажа, то обязательство возникает в момент оказания услуг. Оценка этого обязательства отражает вероятность

того, что потребуется осуществить платеж, и период, за который ожидается произвести такой платеж. Если уровень выплат одинаков для нетрудоспособного лица независимо от трудового стажа, ожидаемые затраты на такие выплаты признаются тогда, когда происходит событие, которое приводит к длительной потере трудоспособности.

## Раскрытие информации

- 158 Несмотря на то, что настоящий стандарт не устанавливает конкретных требований к раскрытию информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работникам, другие МСФО могут требовать раскрытия информации. Например, в соответствии с МСФО (IAS) 24 требуется раскрывать информацию о вознаграждениях ключевому управленческому персоналу. МСФО (IAS) 1 требует раскрытия информации о расходах на выплату вознаграждений работникам.

## Выходные пособия

- 159 Настоящий стандарт рассматривает выходные пособия отдельно от других видов вознаграждений работникам, потому что причиной возникновения обязательства в данном случае является прекращение, а не продолжение службы работником. Выходные пособия являются результатом либо решения организации расторгнуть трудовое соглашение с работником, либо решения работника принять предложение о вознаграждении, предоставляемом в обмен на расторжение трудового соглашения.
- 160 Выходные пособия не включают вознаграждения работникам, возникающие при расторжении трудового соглашения по собственному желанию работника без предложения со стороны организации или в результате обязательных требований о выходе на пенсию, потому что такие вознаграждения являются вознаграждениями по окончании трудовой деятельности. Некоторые организации при расторжении трудового соглашения с работником по его собственному желанию предоставляют ему соответствующее вознаграждение меньшего размера (по сути, вознаграждение по окончании трудовой деятельности), нежели при расторжении трудового соглашения по требованию организации. Разница между суммой вознаграждения, предоставляемого при расторжении трудового соглашения по собственному желанию работника, и суммой вознаграждения большего размера, предоставляемого при расторжении трудового соглашения по требованию организации, представляет собой выходное пособие.
- 161 Форма вознаграждения не определяет тот факт, предоставляется ли оно в обмен на услуги или в обмен на расторжение трудового соглашения с работником. Выходные пособия обычно представляют собой единовременные выплаты, но иногда также включают:
- (a) увеличение размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности опосредованно через программу вознаграждений работникам или напрямую;
  - (b) заработную плату, выплачиваемую до конца предусмотренного периода уведомления, если работник больше не оказывает услуг, обеспечивающих организации получение экономических выгод.
- 162 Ниже описываются признаки, указывающие на то, что вознаграждения работникам предоставляются в обмен на их услуги:
- (a) вознаграждения зависят от услуг, которые будут предоставляться в будущем (включая вознаграждения, размер которых увеличивается при дальнейшем оказании услуг);
  - (b) вознаграждения предоставляются в соответствии с условиями программы вознаграждений работникам.
- 163 Некоторые выходные пособия предоставляются в соответствии с условиями существующей программы вознаграждений работникам. Например, они могут предусматриваться законодательным актом, трудовым или коллективным договором или могут подразумеваться, исходя из предшествующей практики работодателя по выплате аналогичных пособий. В качестве другого примера: если организация делает предложение о выплате вознаграждений, действующее в течение длительного периода, или между предложением и ожидаемой датой фактического расторжения трудового соглашения проходит длительный период времени, организация рассматривает при дальнейшем оказании услуг ли она новую программу вознаграждений работникам и, следовательно, являются ли вознаграждения, предлагаемые в соответствии с данной программой, выходными пособиями или вознаграждениями по окончании трудовой деятельности. Вознаграждения работникам, предоставляемые в соответствии с условиями программы вознаграждений работникам, представляют собой выходные пособия, если они выплачиваются в результате принятия организацией решения о расторжении трудового соглашения с работником и не зависят от оказания услуг в будущем.



- 164 Некоторые вознаграждения работникам предоставляются независимо от причины ухода работника. Хотя факт будущей выплаты таких вознаграждений характеризуется определенностью (с учетом требований, связанных с условиями перехода прав, или минимальных требований к периоду оказания услуг), сроки их выплаты являются неопределенными. Несмотря на то, что такие вознаграждения описываются в некоторых юрисдикциях как компенсации или возмещение за расторжение трудового соглашения, они являются скорее вознаграждениями, предоставляемыми по окончании трудовой деятельности, нежели выходными пособиями, и организация отражает их как вознаграждения по окончании трудовой деятельности.

## Признание

- 165 Организация признает обязательство и расходы по выплате выходных пособий на самую раннюю из следующих дат:

- (a) когда организация не может аннулировать предложение о выплате данных вознаграждений; и
- (b) когда организация признает затраты на реструктуризацию, которая относится к сфере применения МСФО (IAS) 37 и предполагает выплату выходных пособий.

- 166 В отношении выходных пособий, подлежащих выплате в результате решения работника принять предложение о предоставлении вознаграждения в обмен на расторжение трудового соглашения, организация теряет свое право аннулировать предложение о выплате выходных пособий на самую раннюю из следующих дат:

- (a) дата принятия работником предложения; и
- (b) дата вступления в силу ограничения (например, требование, предусмотренное законодательством, регулирующими органами или договором, или ограничение иного рода) в отношении возможности организации аннулировать предложение. Если ограничение существовало на момент предложения, этой датой является дата предложения.

- 167 В отношении выходных пособий, подлежащих выплате в результате принятия организацией решения о расторжении трудового соглашения с работником, организация теряет свое право аннулировать предложение после уведомления соответствующих работников о плане по расторжению трудового соглашения, при условии выполнения всех следующих критериев:

- (a) действия, требуемые для завершения программы, указывают на небольшую вероятность того, что в план будут внесены существенные изменения;
- (b) план идентифицирует количество работников, трудовое соглашение с которыми будет расторгнуто, их должности или функции и их местонахождение (при этом, программа не должна содержать имена каждого отдельного работника), и ожидаемую дату завершения реализации плана;
- (c) план подробно описывает выходные пособия, которые получают работники, таким образом, чтобы работники могли определить вид и сумму пособий, которые они получают после расторжения трудового соглашения.

- 168 Если организация признает выходные пособия, ей, возможно, также придется отражать в учете изменения, вносимые в план, или сокращение программы других вознаграждений работникам (см. пункт 103).

## Оценка

- 169 Организация оценивает выходные пособия при первоначальном признании и признает и оценивает последующие изменения в соответствии с характером вознаграждения при условии, что, если выходные пособия являются увеличением размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности, организация применяет требования, предусмотренные в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности. В противном случае:

- (a) если выплата выходных пособий в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором признаются выходные пособия, организация применяет требования, предусмотренные в отношении краткосрочных вознаграждений работникам;
- (b) если выплата выходных пособий в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, организация применяет

**требования, предусмотренные в отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам.**

- 170 Поскольку выходные пособия не предоставляются в обмен на услуги, пункты 70–74, рассматривающие вопросы отнесения вознаграждений на периоды оказания услуг, не применяются.

**Пример, иллюстрирующий пункты 159–170**

*Общая информация*

В результате недавнего приобретения организация планирует через десять месяцев закрыть фабрику и в тот же момент прекратить деятельность всех оставшихся на фабрике работников. Поскольку организации необходимы профессиональные знания и опыт работников фабрики для завершения некоторых договоров, она объявляет о следующей программе расторжения трудовых соглашений.

Каждый работник, который остается и оказывает свои услуги до закрытия фабрики, на дату прекращения трудовых отношений получит денежный платеж в размере 30 000 д. е. Работники, уволившиеся до закрытия фабрики, получают 10 000 д. е.

На фабрике работает 120 работников. В соответствии с ожиданиями организации на момент объявления о программе 20 из них уволятся до закрытия. Следовательно, общая сумма ожидаемых денежных оттоков по программе составляет 3 200 000 д. е. (то есть  $20 \times 10\,000$  д. е. +  $100 \times 30\,000$  д. е.). В соответствии с пунктом 160 организация отражает вознаграждения, предоставляемые в обмен на расторжение трудового соглашения, как выходные пособия, а вознаграждения, предоставляемые в обмен на услуги, как краткосрочные вознаграждения работникам.

*Выходные пособия*

Пособие, предоставляемое в обмен на расторжение трудового соглашения, составляет 10 000 д. е. Это сумма, которую организация должна будет выплатить работникам за расторжение трудового соглашения независимо от того, остаются ли работники и оказывают ли они услуги до закрытия фабрики или увольняются до ее закрытия. Даже при том, что работники могут уволиться до закрытия фабрики, расторжение трудовых соглашений со всеми работниками – это результат решения организации закрыть фабрику и расторгнуть трудовые соглашения с работниками (то есть все работники будут уволены, когда фабрика закроется). Следовательно, организация признает обязательство на сумму 1 200 000 д. е. (то есть  $120 \times 10\,000$  д. е.) по выплате выходных пособий, предоставляемых в соответствии с программой вознаграждений работникам, на самую раннюю из следующих дат: дату, на которую было объявлено о программе расторжения трудовых соглашений, и дату, на которую организация признает затраты на реструктуризацию в связи с закрытием фабрики.

*Вознаграждения, предоставляемые в обмен на услуги*

Дополнительные вознаграждения, которые работники получают, если будут оказывать услуги в течение всего десятимесячного периода, представляют собой вознаграждения в обмен на услуги, оказанные за указанный период. Организация отражает их как краткосрочные вознаграждения работникам, потому что в соответствии с ожиданиями организации они будут выплачены до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода. В этом примере дисконтирование не требуется, таким образом, расход в размере 200 000 д. е. (т. е.  $2\,000\,000$  д. е., деленные на 10) признается в каждом месяце на протяжении десятимесячного периода оказания услуг с соответствующим увеличением балансовой стоимости обязательства.

## Раскрытие информации

- 171 Несмотря на то, что настоящий стандарт не устанавливает специфических требований к раскрытию информации о выходных пособиях, другие МСФО могут предусматривать такие требования. Например, МСФО (IAS) 24 требует раскрытия информации о вознаграждениях, предоставляемых ключевому управленческому персоналу. МСФО (IAS) 1 требует раскрытия информации о расходах на выплату вознаграждений работникам.

## Переходные положения и дата вступления в силу

- 172 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящий стандарт в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.
- 173 Организация должна применять настоящий стандарт ретроспективно, в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», за исключением того, что:
- (a) организация не должна корректировать балансовую стоимость активов, находящихся вне сферы применения настоящего стандарта, с учетом изменений затрат на выплату вознаграждений работникам, которые были включены в балансовую стоимость до даты первоначального применения. Датой первоначального применения является начало наиболее раннего из предыдущих периодов, представленных в первой финансовой отчетности, в которой организация применяет настоящий стандарт;
  - (b) в финансовой отчетности за периоды, начинающиеся до 1 января 2014 года, организация не должна представлять сравнительную информацию в соответствии с требованиями к раскрытию информации, установленными в пункте 145 в отношении чувствительности обязательства по установленным выплатам.
- 174 МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости в пункте 8, а также поправки в пункт 113. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.
- 175 Документом МСФО (IAS) 19 «Программы с установленными выплатами: взносы работников» (поправки к МСФО (IAS) 19), выпущенным в ноябре 2013 года, внесены изменения в пункты 93–94. Организация должна применить данные поправки в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» ретроспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2014 года или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если организация применит данные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.
- 176 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*
- 177 *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]*

## Приложение А Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО. В нем описано применение требований, содержащихся в пунктах 92–93, и оно имеет такую же силу, как и другие части настоящего МСФО.

А1 Требования к учету взносов, осуществляемых работниками или третьими лицами, проиллюстрированы на схеме ниже.



(1) Пунктирная стрелка означает, что организация вправе выбрать любой из указанных методов учета.