

Заключительный документ  
Июль 2016

IPSAS®

*International Public Sector Accounting Standard®*

---

МСФО ОС (IPSAS) 39  
«Вознаграждения работникам»

IPSASB

International Public  
Sector Accounting  
Standards Board®

Настоящий документ разработан и одобрен Советом по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (International Public Sector Accounting Standards Board® (IPSASB®)).

Целью СМСФО ОС (IPSASB) является служение общественным интересам путем разработки высококачественных стандартов финансовой отчетности общественного сектора и содействия их принятию и внедрению, что способствует улучшению качества и согласованности практики применения указанных стандартов, повышению прозрачности и контролируемости финансов общественного сектора во всем мире.

Для достижения этой цели СМСФО ОС (IPSASB) разрабатывает МСФО ОС (IPSAS®) и Руководства по практическому применению (РПП) (Recommended Practice Guidelines (RPGs)) для использования организациями общественного сектора, включая национальные, региональные и местные органы власти, а также соответствующие правительственные учреждения.

МСФО ОС (IPSAS) относятся к финансовой отчетности общего назначения (general purpose financial statements) (финансовая (бухгалтерская) отчетность) и устанавливают официальные требования. РПП (RPGs) - это документы, содержащие рекомендуемые практики по подготовке финансовой отчетности общего назначения (general purpose financial reports) (ФООН (GPFR)), не включаемой в состав финансовой (бухгалтерской) отчетности. В отличие от МСФО ОС (IPSAS) РПП (RPGs) не устанавливают требования. В настоящее время все документы, касающиеся ФООН, не включаемой в состав финансовой (бухгалтерской) отчетности, представляют собой РПП (RPGs). РПП (RPGs) не содержат рекомендаций по подтверждению степени достоверности (если это применимо) информации, представленной на рассмотрение.

Структуры и процессы, которые поддерживают деятельность СМСФО ОС (IPSASB®), обеспечиваются Международной федерацией бухгалтеров (МФБ) (International Federation of Accountants® (IFAC®)).

Права на издание © от июля 2016 принадлежат Международной федерации бухгалтеров (МФБ) (International Federation of Accountants® (IFAC®)). Информацию об авторском праве, торговом знаке и разрешениях, см. на [странице 73](#).

# МСФО ОС 39 — ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ

## СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Цель.....	1
Сфера применения .....	2–7
Определения .....	8
Краткосрочные вознаграждения работникам .....	9–25
Признание и оценка .....	11–24
Все краткосрочные вознаграждения работникам .....	11–12
Краткосрочные оплачиваемые периоды отсутствия на работе .....	13–18
Участие в прибыли и системы премирования.....	19–24
Раскрытие информации .....	25
Вознаграждения по окончании трудовой деятельности — различие между пенсионными программами с установленными взносами и установленными выплатами.....	26–51
Совместные пенсионные программы нескольких работодателей.....	32–39
Пенсионные программы с установленными выплатами с распределением рисков между организациями под общим контролем.....	40–43
Государственные пенсионные программы .....	44–47
Застрахованные вознаграждения .....	48–51
Вознаграждения по окончании трудовой деятельности — пенсионные программы с установленными взносами .....	52–56
Признание и оценка .....	53–54
Раскрытие информации .....	55–56
Вознаграждения по окончании трудовой деятельности — пенсионные программы с установленными выплатами .....	57–154
Признание и оценка .....	58–67
Учет обязательств, обусловленных сложившейся практикой .....	63–64
Отчет о финансовом положении .....	65–67
Признание и оценка — дисконтированная стоимость обязательств пенсионной программы с установленными выплатами и стоимость услуг текущего периода .....	68–100
Метод актуарной оценки .....	69–71
Распределение вознаграждений по периодам оказания услуг .....	72–76
Актуарные допущения.....	77–82
Актуарные допущения: смертность .....	83–84
Актуарные допущения — ставка дисконтирования .....	85–88

Актuarные допущения — заработная плата, вознаграждения и расходы на медицинское обслуживание .....	89–100
Стоимость услуг прошлых периодов и прибыли и убытки от погашения обязательств по пенсионной программе .....	101–114
Стоимость услуг прошлых периодов .....	104–109
Прибыли и убытки от погашения обязательств по пенсионной программе .....	111–114
Признание и оценка — активы пенсионной программы .....	115–121
Справедливая стоимость активов пенсионной программы .....	115–117
Возмещение затрат .....	118–121
Компоненты стоимости пенсионной программы с установленными выплатами ...	122–132
Чистые проценты по чистому обязательству (активу) пенсионной программы с установленными выплатами .....	125–128
Переоценка чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами .....	129–132
Представление информации .....	133–136
Взаимозачет .....	133–134
Разделение активов и обязательств на краткосрочные/ долгосрочные .....	135
Компоненты стоимости пенсионной программы с установленными выплатами....	136
Раскрытие информации .....	137–154
Прочие долгосрочные вознаграждения работникам .....	155–161
Признание и оценка .....	158–160
Раскрытие информации .....	161
Выходные пособия .....	162–174
Признание .....	168–171
Оценка .....	172–173
Раскрытие информации .....	174
Переходные положения .....	175
Дата вступления в силу .....	176–177
Отмена и замена МСФО ОС 25 (2008) .....	178
Руководство по применению	
Поправки к другим МСФО ОС	
Основание для заключений	
Сравнение с МСФО 19	

## Цель

1. Цель настоящего Стандарта состоит в том, чтобы установить правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Стандарт требует, чтобы организации признала:
  - (a) обязательство, если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем; и
  - (b) расход, если организация потребляет экономические выгоды или возможность полезного использования, возникающие в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение.

## Сфера применения

2. **Настоящий Стандарт применяется работодателем для учета всех вознаграждений работникам, кроме операций, основанных на акциях (см. соответствующий международный или национальный Стандарт бухгалтерского учета, в котором рассматриваются операции, основанные на акциях).**
3. Настоящий Стандарт не применяется к отчетности по пенсионным программам (см. соответствующий международный или национальный Стандарт, в котором рассматриваются пенсионные программы). В настоящем Стандарте не рассматриваются вознаграждения в рамках комплексных программ социального обеспечения, которые не являются компенсацией за услуги, оказанные работниками или бывшими работниками организаций общественного сектора.
4. Вознаграждения работникам, к которым применяется настоящий Стандарт, включают вознаграждения, предоставляемые на основании:
  - (a) формальных программ или иных заключенных соглашений между организацией и отдельными работниками, группами работников или их представителями.
  - (b) требований законодательства или отраслевых соглашений, по которым организации обязаны уплачивать взносы в национальные, государственные, отраслевые или другие совместные пенсионные программы нескольких работодателей, или по которым организации обязаны делать взносы в комбинированные программы социального обеспечения; или
  - (c) сложившейся практики, которая ведет к возникновению обязательства, обусловленного такой практикой. Сложившаяся практика приводит к возникновению обусловленного ею обязательства, если у организации нет реальной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером обязательства, обусловленного практикой, является ситуация, когда изменение сложившейся практики организации приводит к неприемлемому ущербу в ее отношениях с работниками.
5. Вознаграждения работникам включают:
  - (a) следующие краткосрочные вознаграждения работникам, подлежащие выплате в полном объеме до истечения двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги:
    - (i) заработная плата и взносы на социальное страхование;

- (ii) оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни;
  - (iii) участие в прибыли и премии; и
  - (iv) вознаграждения в неденежной форме (такие как, медицинское обслуживание, обеспечение жильем, транспортными средствами и товарами или услугами на бесплатной или льготной основе) для занятых в настоящее время работников;
- (b) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как:
- (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 долгосрочного отсутствия на работе, в частности, отпуск за выслугу лет или творческий отпуск;
  - (ii) выплаты к юбилею или иные выплаты за выслугу лет; и
  - (iii) пособия по долгосрочной нетрудоспособности; и
- (d) выходные пособия.
6. Вознаграждения работникам включают как вознаграждения работникам, так и их иждивенцам, и могут предоставляться в виде выплат (или предоставления товаров или услуг) непосредственно работникам, их супругам, детям или другим иждивенцам, либо другим лицам или организациям, например, страховым компаниям.
7. Работник может оказывать услуги организации на основе полной, частичной занятости, на постоянной, разовой или временной основе. Для целей настоящего Стандарта к работникам относится ключевой управленческий персонал в соответствии с определениями МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

## Определения

8. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

### Определения вознаграждений работникам

**Вознаграждения работникам** – все формы возмещения, предоставляемые организацией работникам в обмен на оказанные ими услуги или при прекращении трудовых отношений.

**Краткосрочные вознаграждения работникам** – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), подлежащие выплате в полном объеме до истечения двенадцати месяцев после окончания 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 трудовых отношений в результате следующего:

- (a) решения организации о расторжении трудовых отношений с работником до достижения им пенсионного возраста; либо
- (b) решения работника принять предложение о вознаграждении в обмен на расторжение трудовых отношений.

### **Определения, связанные с классификацией пенсионных программ**

**Программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности** – формальные или неформальные соглашения, в соответствии с которыми организация обеспечивает выплаты вознаграждений по окончании трудовой деятельности одному или нескольким работникам.

**Пенсионные программы с установленными взносами** – программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в рамках которых организация выплачивает фиксированные взносы в отдельную организацию (фонд) и не будет иметь юридических либо обусловленных сложившейся практикой обязательств выплачивать взносы в дальнейшем, если активов фонда будет недостаточно для выплаты работникам всех вознаграждений, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и прошлых периодах.

**Пенсионные программы с установленными выплатами** – программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, отличные от пенсионных программ с установленными взносами.

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

- (a) объединяют активы, внесенные различными организациями, не находящимися под общим контролем; и
- (b) используют эти активы для пенсионного обеспечения работников нескольких организаций при условии, что взносы и размер выплат определяются вне зависимости от организации, в которой заняты работники.

**Государственные пенсионные программы** – программы, установленные законом и функционирующие так, как если бы это были совместные пенсионные программы нескольких работодателей для всех организаций в экономических категориях, закрепленных в законодательстве.

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

**Чистое обязательство (актив) пенсионной программы с установленными выплатами** – дефицит или профицит, скорректированный с учетом эффекта от

ограничения величины чистого актива пенсионной программы с установленными выплатами предельной величиной активов.

**Дефицит или профицит** - это:

- (a) дисконтированная стоимость обязательства пенсионной программы с установленными выплатами, за вычетом
- (b) справедливой стоимости активов программы (при наличии таковых).

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

**Дисконтированная стоимость обязательства пенсионной программы с установленными выплатами** – дисконтированная стоимость, без вычета любых активов программы, ожидаемых будущих платежей, необходимых для погашения обязательства, возникшего в связи с услугами, оказанными работниками в текущем и прошлом периодах.

**Активы программы** состоят из:

- (a) активов фонда долгосрочных вознаграждений работникам; и
- (b) страховых полисов, удовлетворяющих установленным требованиям.

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

- (a) принадлежат организации (фонду), юридически независимому от отчитывающейся организации и существующему исключительно для осуществления выплат или финансирования вознаграждений работникам; и
- (b) могут быть использованы только для выплат или финансирования вознаграждений работникам, недоступны требованиям кредиторов отчитывающейся организации (даже при банкротстве) и не могут быть возвращены 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.

**Страховой полис, удовлетворяющий установленным требованиям** – страховой полис\*, выпущенный страховщиком, не являющимся связанной стороной (согласно определению в МСФО ОС 20) отчитывающейся организации, если поступления по такому полису:

- (a) могут быть использованы исключительно для выплат или финансирования вознаграждений работникам по пенсионной программе с установленными выплатами; и

---

\* Страховой полис, удовлетворяющий установленным требованиям, не обязательно является договором страхования (см. соответствующий международный или национальный стандарт, в котором рассматриваются договоры страхования).

- (b) не могут быть использованы для удовлетворения требований кредиторов организации (даже при банкротстве) и не могут быть выплачены отчитывающейся организации, за исключением случаев, когда:
  - (i) поступления представляют собой излишек активов, не требующихся для выполнения всех соответствующих обязательств по вознаграждению работников; или
  - (ii) поступления возвращаются отчитывающейся организации для компенсации уже выплаченных вознаграждений работнику.

### **Определения, связанные со стоимостью пенсионной программы с установленными выплатами**

#### **Стоимость услуг включает:**

- (a) **стоимость услуг текущего периода** – увеличение дисконтированной стоимости обязательства пенсионной программы с установленными выплатами в результате оказания работником услуг в текущем периоде;
- (b) **стоимость услуг прошлых периодов** – изменение дисконтированной стоимости обязательства пенсионной программы с установленными выплатами за оказание работником услуг в прошлых периодах, возникающих в результате изменений пенсионной программы (введения новой или отмены, или изменения существующей программы с установленными выплатами) или сокращения пенсионной программы (значительного сокращения организацией количества работников, включенных в программу;) и
- (c) прибыль или убыток, возникающие при погашении обязательств.

**Чистые проценты по чистому обязательству (активу) пенсионной программы с установленными выплатами** – изменение на протяжении периода чистого обязательства (актива) с установленными выплатами с течением времени.

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

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

**Актуарные прибыли и убытки** – изменения дисконтированной стоимости обязательства пенсионной программы с установленными выплатами, полученные в результате:

- (a) корректировки на основе опыта (влияние различий между предыдущими актуарными допущениями и тем, что в действительности произошло); и
- (b) влияния изменений в актуарных допущениях.

**Доход от активов пенсионной программы** – проценты, дивиденды или подобные доходы и прочая выручка, полученная от активов пенсионной программы вместе с реализованными и нереализованными прибылями и убытками по активам пенсионной программы, за вычетом:

- (a) всех затрат на управление активами пенсионной программы; и
- (b) всех налогов, подлежащих уплате в рамках данной программы, кроме налогов, включенных в актуарные допущения, использованные для оценки дисконтированной стоимости обязательства пенсионной программы с установленными выплатами.

**Исполнение обязательства** – операция, полностью прекращающая все дальнейшие юридические или обусловленные сложившейся практикой обязательства для части или всех вознаграждений, предоставляемых пенсионной программой с установленными выплатами, за исключением выплаты вознаграждений работникам или от их имени, предусмотренной условиями пенсионной программы и учтенной в актуарных допущениях.

### **Краткосрочные вознаграждения работникам**

9. Краткосрочные вознаграждения работникам включают нижеследующие статьи, подлежащие выплате в полном объеме до истечения двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги:
  - (a) заработная плата и взносы на социальное страхование;
  - (b) оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни;
  - (c) участие в прибыли и премии; и
  - (d) вознаграждения в неденежной форме (такие как, медицинское обслуживание, обеспечение жильем, транспортными средствами и товарами или услугами на бесплатной или льготной основе) для занятых в настоящее время работников.
10. Организации не требуется реклассифицировать краткосрочное вознаграждение работнику, если ожидания организации по срокам расчетов временно меняются. Впрочем, если меняются характеристики вознаграждения (в частности, ненакапливаемое вознаграждение становится накапливаемым) или если изменение ожиданий по срокам погашения становится не временным, организации следует рассмотреть вопрос о том, продолжает ли данное вознаграждение все еще удовлетворять определению краткосрочных вознаграждений работникам.

### **Признание и оценка**

*Все краткосрочные вознаграждения работникам*

11. Если работник оказал услуги организации в течение отчетного периода, организация должна признать недисконтированную сумму краткосрочных вознаграждений работнику, подлежащую выплате в обмен на эти услуги:
  - (a) в качестве обязательства (начисленного расхода) после вычета всех уже выплаченных сумм. Если уже выплаченная сумма превышает недисконтированную величину вознаграждений, организация должна признать это превышение в качестве актива (предоплаченный расход) в той степени, в которой предоплата приведет, например, к сокращению будущих платежей или

**возврату денежных средств.**

- (b) в качестве расхода, за исключением случаев, когда другой Стандарт требует или разрешает включение вознаграждений в себестоимость актива (см., например, МСФО ОС 12 «Запасы» и МСФО ОС 17 «Основные средства»).

12. Параграфы 13, 16 и 19 объясняют, как организации следует применять требования параграфа 11 к краткосрочным вознаграждениям работников в форме оплаченного времени отсутствия на работе и участия в прибылях и премиальных выплатах.

*Краткосрочные оплачиваемые периоды отсутствия на работе*

13. Организации следует признавать ожидаемую стоимость краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемых периодов отсутствия на работе в соответствии с параграфом 11 следующим образом:

- (a) в случае накапливаемых оплачиваемых периодов отсутствия на работе – в момент, когда работники оказывают услуги, увеличивающие продолжительность будущего оплачиваемого периода отсутствия на работе, на которое они имеют право; и
- (b) в случае ненакапливаемых оплачиваемых периодов отсутствия на работе – непосредственно по факту отсутствия на работе.

14. Организация может оплачивать периоды отсутствия работников на работе по разным причинам, включая отпуск, болезни и краткосрочную нетрудоспособность, рождение ребенка, выполнение обязанностей присяжного заседателя, прохождение военной службы. Оплачиваемые периоды отсутствия на работе подразделяются на две категории:

- (a) накапливаемые; и
- (b) ненакапливаемые.

15. Накопиваемые оплачиваемые периоды отсутствия на работе могут быть перенесены на будущее и использованы в последующих периодах, если они не были полностью израсходованы в текущем периоде. Накопиваемые оплачиваемые периоды отсутствия на работе могут быть компенсируемыми (другими словами, при увольнении из организации работники имеют право на денежную выплату за неиспользованные периоды оплачиваемого отсутствия) или некомпенсируемыми (когда при увольнении из организации работники не имеют права на денежную выплату за неиспользованные периоды отсутствия на работе). Обязательство возникает по мере оказания работником услуги, увеличивающей продолжительность будущих оплачиваемых периодов отсутствия на работе. Обязательство существует и подлежит признанию даже, если оплачиваемые периоды отсутствия на работе не являются компенсируемыми, несмотря на то, что на оценку этого обязательства влияет возможность увольнения работников прежде, чем они воспользуются правом на накопленный некомпенсируемый период отсутствия на работе.

16. Организации следует оценить ожидаемые затраты на накапливаемые, подлежащие оплате, периоды отсутствия на работе как дополнительную сумму, которую организация предполагает выплатить за неиспользованные оплачиваемые периоды отсутствия на работе, накопленные работником на конец отчетного периода.

17. В соответствии с методом, описанным в предыдущем параграфе, обязательство оценивается в размере дополнительных выплат, возникающих исключительно вследствие факта накопления вознаграждений. Во многих случаях организации не требуется выполнять детальные расчеты для оценки того, что у нее отсутствуют существенные обязательства по неиспользованным оплачиваемым периодам отсутствия на работе. Например, обязательство по оплате периода болезни будет существенным, только если имеются формальные или неформальные основания полагать, что неиспользованный оплачиваемый отпуск по болезни можно взять как оплачиваемый ежегодный отпуск.
18. Ненакапливаемые оплачиваемые периоды отсутствия на работе не переносятся на будущие периоды, они истекают в случае неполного использования в текущем периоде и при увольнении не дают права на денежную выплату за неиспользование данной льготы. Обычно это относится к оплачиваемым периодам отсутствия по болезни (при условии, что неиспользованное в прошлом право не увеличивало будущие льготы), в связи с рождением ребенка, а также оплачиваемым периодам отсутствия при выполнении обязанностей присяжного заседателя, прохождении военной службы. Организация не признает обязательство или расход до наступления момента отсутствия на работе, поскольку оказание работником услуг не ведет к увеличению суммы вознаграждения.

*Участие в прибыли и системы премирования*

19. **Организации следует признать ожидаемые затраты на участие в прибыли и выплату премий в соответствии с параграфом 11 только тогда, когда:**
- (a) организация имеет существующее юридическое либо обусловленное сложившейся практикой обязательство произвести такие выплаты в результате прошлых событий; и**
  - (b) может быть произведена надежная оценка обязательства.**
- Существующее обязательство возникает только тогда, когда у организации нет реальной альтернативы выплатам.**
20. В общественном секторе у некоторых организаций существуют системы премиальных выплат, связанных с целями предоставления услуг или определенными результатами финансовой деятельности. В рамках подобных систем работники получают определенные суммы, зависящие от оценки их вклада в достижение целей организации или сегмента организации. В некоторых случаях такие системы могут охватывать группы работников, как, например, в ситуации, когда результаты деятельности оцениваются для всех работников или для некоторых работников в конкретном сегменте, а не на индивидуальной основе. В соответствии с целями организаций общественного сектора планы по участию в прибыли гораздо менее распространены в общественном секторе, чем среди организаций, ориентированных на получение прибыли. Однако вероятно, что они могут входить в систему вознаграждения работников в сегментах организаций общественного сектора, функционирующих на коммерческой основе. Некоторые организации общественного сектора могут не использовать схемы с участием в прибыли, а оценивать результаты деятельности по финансовым критериям, таким как генерация потоков выручки и достижение бюджетных целей. Некоторые системы премиальных выплат могут предусматривать выплаты всем работникам, оказывавшим услуги в отчетном периоде, даже если они покинули организацию до наступления отчетной даты. Однако при других системах работники получают выплаты только при условии, что они

продолжают работать в организации в течение установленного времени, например, при условии оказания услуг работниками в течение всего отчетного периода. Такие системы приводят к созданию обязательства, обусловленного сложившейся практикой, поскольку работники предоставляют услуги, которые увеличивают выплачиваемые им суммы, если они продолжают работать в организации до конца соответствующего периода. Такие программы приводят к образованию обязательства, обусловленного сложившейся практикой, по мере того, как работники предоставляют услуги, которые увеличивают сумму, подлежащую выплате, если они продолжают работать в организации до окончания установленного периода. Оценка таких обязательств, обусловленных сложившейся практикой, учитывает возможность того, что некоторые работники могут уволиться, не получив выплату в рамках участия в прибыли. Параграф 22 содержит дополнительные условия, которые должны быть выполнены, прежде чем организация сможет признать ожидаемые затраты на осуществление выплат, связанных с результатами деятельности, премиальных выплат и выплат в рамках участия в прибыли.

21. Организация может не иметь юридической обязанности по выплате премии. Тем не менее, в некоторых случаях в организации может существовать практика выплаты премий. В подобных случаях организация имеет обязательство, обусловленное сложившейся практикой, поскольку у нее нет реальной возможности не выплачивать премию. Оценка обязательства, обусловленного сложившейся практикой, отражает вероятность увольнения некоторых работников без получения премии.
22. Организация может надежно оценить свое юридическое или обусловленное сложившейся практикой обязательство по программе выплат, связанных с результатами деятельности, системы премиальных выплат или участия в прибыли только тогда, когда:
  - (a) официальные условия программы содержат формулу определения суммы вознаграждения;
  - (b) организация определяет суммы выплат до выпуска утвержденной финансовой отчетности; или
  - (c) опыт прошлых лет позволяет однозначно определить сумму обязательства организации, обусловленного сложившейся практикой.
23. Обязательство по программам участия в прибыли и системам премирования возникает в результате услуги, оказанной работником, а не вследствие операции с собственниками организации. Поэтому организация признает затраты на программы участия в прибыли и системы премирования не как распределение прибыли, а как расходы.
24. Если ожидается, что выплаты по программам участия в прибыли и премирования не будут произведены в полном объеме до истечения двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, такие платежи будут относиться к прочим долгосрочным вознаграждениям работникам (см. параграфы 55-166).

### **Раскрытие информации**

25. Несмотря на то, что настоящий Стандарт не требует специального раскрытия информации в отношении краткосрочных вознаграждений работникам, этого могут требовать другие Стандарты. Например, МСФО ОС 20 требует раскрыть информацию о совокупном вознаграждении ключевого управленческого персонала и МСФО ОС 1

содержит требование о раскрытии информации о затратах на вознаграждения работникам.

### **Вознаграждения по окончании трудовой деятельности — различие между пенсионными программами с установленными взносами и установленными выплатами**

26. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают следующие виды, такие как:

- (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, по которым организация предоставляет вознаграждения по окончании трудовой деятельности, являются программами вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Организация применяет настоящий Стандарт ко всем подобным соглашениям, таким как пенсионная программа, план пенсионных выплат по выслуге лет или программа выплат по окончании трудовой деятельности – независимо от того, подразумевают ли они создание отдельной организации для получения взносов и выплаты вознаграждений.

27. Программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности относятся либо к пенсионным программам с установленными взносами либо к пенсионным программам с установленными выплатами в зависимости от экономического содержания программы, вытекающего из ее основных условий.

28. По программам с установленными взносами юридическое или обусловленное сложившейся 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 доходами, возникшими от инвестирования 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. Примерами ситуаций, когда обязательства организации не ограничиваются суммой, которую она согласна внести в фонд, могут служить случаи, когда у организации имеется юридическое или обусловленное сложившейся практикой обязательство в силу:

- (a) действия формулы программы вознаграждений, не привязанной исключительно к сумме взносов и требующей от организации обеспечения последующих взносов, если активов недостаточно для выплаты вознаграждений в соответствии с данной формулой;
- (b) гарантий косвенных, через программу, либо прямых гарантий определенной величины дохода на взносы; или
- (c) сложившейся практики, которая ведет к появлению обязательства, обусловленного

такой практикой. Например, обусловленное сложившейся практикой обязательство может возникнуть, если у организации сложилась традиция увеличивать вознаграждения бывшим работникам с целью компенсировать инфляцию, даже если соответствующее юридическое обязательство отсутствует.

30. По пенсионным программам с установленными выплатами:
- (a) обязательство организации заключается в обеспечении вознаграждений согласованного размера занятым в настоящее время и бывшим работникам; и
  - (b) актуарный риск (риск того, что затраты на вознаграждения будут больше ожидаемых) и инвестиционный риск, по сути, возлагаются на организацию. Если фактические актуарные или инвестиционные данные хуже ожидаемых, обязательство организации может увеличиться.
31. Параграфы 32–51 поясняют отличия пенсионных программ с установленными взносами от программ с установленными выплатами в контексте совместных пенсионных программ нескольких работодателей, пенсионных программ с установленными выплатами, которые разделяют риски между организациями, находящимися под общим контролем, государственных пенсионных программ и застрахованных вознаграждений.

#### **Совместные пенсионные программы нескольких работодателей**

32. **Организации следует классифицировать совместную пенсионную программу нескольких работодателей как программу с установленными взносами или программу с установленными выплатами согласно условиям программы (включая все обусловленные практикой обязательства, выходящее за рамки формальных условий).**
33. **В случае, если организация участвует в совместной пенсионной программе нескольких работодателей, которая является программой с установленными выплатами, за исключением случаев применения параграфа 34, организации следует:**
- (a) **учитывать свою пропорциональную долю в обязательстве по пенсионной программе с установленными выплатами, активах программы и затратах, относящихся к программе, таким же образом, как и по любой другой пенсионной программе с установленными выплатами; и**
  - (b) **раскрывать информацию, требуемую параграфами 137–150 (за исключением параграфа 150(d)).**
34. **Если имеющейся информации недостаточно для использования метода учета, применяемого для пенсионных программ с установленными выплатами, к совместной пенсионной программе нескольких работодателей, организации следует:**
- (a) **учитывать программу в соответствии с параграфами 53 и 54, как если бы она являлась пенсионной программой с установленными взносами; и**
  - (b) **раскрывать информацию, требуемую параграфом 150.**
35. Ниже приведен пример совместной пенсионной программы нескольких работодателей с установленными выплатами, в котором:
- (a) программа финансируется за счет текущих поступлений, взносы устанавливаются

на уровне, который считается достаточным для выплаты вознаграждений, подлежащих перечислению в том 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 пенсионной программе нескольких работодателей, являющейся программой с установленными выплатами, она учитывает свою пропорциональную долю в обязательствах пенсионной программы с установленными выплатами, активах программы и затратах на выплату вознаграждений по окончании трудовой деятельности, связанных с данной программой, таким же образом, как и в случае любой другой пенсионной программы 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, связанным с занятыми в настоящее время и бывшими работниками 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 дополнительную информацию в соответствии с требованиями параграфа 150.

37. Между совместной пенсионной 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 пенсионной программы нескольких работодателей, с которой заключено такое соглашение и которая учитывает программу как пенсионную программу с установленными взносами в соответствии с параграфом 34, признает актив или обязательство, возникающее в связи с таким соглашением, и соответствующие доходы или расходы в составе профицита или дефицита.

38. Совместные пенсионные программы нескольких работодателей отличаются от совместно управляемых программ. Совместно управляемая программа – это просто 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 пенсионной программе отдельного работодателя, а также в связи с тем, что указанные совместно управляемые программы не подвергают участвующие в них организации актуарным рискам в отношении занятых в настоящее время 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 сложившейся практикой, которые выходят за рамки формальных условий).

39. **При определении момента признания и способа оценки обязательства, касающегося ликвидации совместной пенсионной программы нескольких работодателей с установленными выплатами или выхода организации из такой программы, данная организация должна применять МСФО ОС 19 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».**

**Пенсионные программы с установленными выплатами, разделяющие риски между организациями, находящимися под общим контролем**

40. Пенсионные программы с установленными выплатами, в которых риски разделены между различными организациями, находящимися под общим контролем, например, между контролирующей и контролируемыми организациями, не являются совместными пенсионными программами нескольких работодателей.
41. Организация, участвующая в такой пенсионной программе, получает информацию о программе в целом, оцененную в соответствии с настоящим Стандартом на основе допущений, применимых к программе в целом. Если имеется договорное соглашение, соглашение, имеющее обязательную силу, или заявлена политика отнесения чистых затрат по пенсионной программе с установленными выплатами по программе в целом, оцененных в соответствии с настоящим Стандартом, на отдельные организации в рамках группы, организации следует признать в отдельной или индивидуальной финансовой отчетности отнесенных таким образом сумму чистых затрат по пенсионной программе с установленными выплатами. При отсутствии такого договорного соглашения, соглашения, имеющего обязательную силу, или заявленной политики чистые затраты по пенсионной программе с установленными выплатами следует признавать в отдельной или индивидуальной финансовой отчетности организации, которая юридически является работодателем, финансирующим программу. Остальные организации должны в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности признать затраты, равные их взносам, подлежащим уплате за период.
42. В общественном секторе существует примеры того, что контролирующая организация и одна и более контролируемых организаций участвуют в пенсионной программе с установленными выплатами. При отсутствии договорного соглашения, соглашения, имеющего обязательную силу, или заявленной политики, как указано в параграфе 41, контролируемая организация ведет учет по методу установленных взносов, а контролирующая организация отражает в своей консолидированной финансовой отчетности – по методу установленных выплат. Контролируемая организация также раскрывает то, что она ведет учет по методу установленных взносов в своей отдельной

финансовой отчетности. Контролируемая организация, ведущая учет по методу установленных взносов, также включает в отчетность подробные сведения о контролирующей организации и заявляет, что в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации учет ведется по методу установленных выплат. Контролируемая организация также раскрывает необходимую информацию в соответствии с требованиями параграфа 151.

43. **Участие в такой программе для каждой отдельной организации группы представляет собой операцию между связанными сторонами. Следовательно, в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности организации следует раскрывать информацию, требуемую параграфом 151.**

#### **Государственные пенсионные программы**

44. **Организации следует отражать в учете государственную пенсионную программу аналогично совместной пенсионной программе нескольких работодателей (см. параграфы 32 и 39).**
45. Государственные пенсионные программы учреждаются в соответствии с законодательством и распространяются на все организации (или все организации отдельной категории, например определенной отрасли) и действуют под руководством национального, государственного или местного правительства или другого органа (например, ведомства, созданного специально для этой цели). В настоящем Стандарте рассматриваются только вознаграждения работникам организации, и не затрагивается учет обязательств по государственным пенсионным программам, связанным с работниками или бывшими работниками организаций, которые не контролируются отчитывающейся организацией. Хотя правительство может разрабатывать государственные пенсионные программы и предоставлять выплаты работникам организаций коммерческого сектора и/или самозанятым лицам, обязательства, возникающие по таким программам, не рассматриваются в настоящем Стандарте. Некоторые учрежденные организацией программы предусматривают как обязательные вознаграждения, заменяющие выплаты, которые в иных случаях покрывались бы государственной пенсионной программой, так и дополнительные необязательные выплаты. Такие пенсионные программы не являются государственными.
46. Многие государственные пенсионные программы финансируются за счет текущих поступлений: взносы устанавливаются на уровне, который считается достаточным для выплаты вознаграждений, подлежащих перечислению в том же периоде; будущие вознаграждения, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться из будущих взносов. Организации, на которые распространяются государственные пенсионные программы, учитывают их либо как пенсионные программы с установленными взносами, либо как пенсионные программы с установленными выплатами. Отражение в бухгалтерском учете зависит от наличия юридического или обусловленного сложившейся практикой обязательства по уплате будущих вознаграждений. Если единственным обязательством организации является уплата взносов по мере наступления их срока, и у организации отсутствуют обязательства по уплате будущих вознаграждений, то она учитывает такую государственную пенсионную программу как программу с установленными взносами.
47. Государственная пенсионная программа может быть определена контролируемой организацией как пенсионная программа с установленными взносами. Однако

существует оспариваемое допущение о том, что государственная пенсионная программа будет охарактеризована контролирующей организацией как пенсионная программа с установленными выплатами. В случае, если данное допущение было оспорено, государственная пенсионная программа учитывается как пенсионная программа с установленными взносами.

### **Застрахованные вознаграждения**

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

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

**Если организация сохраняет такого рода юридические или обусловленные сложившейся практикой обязательства, ей следует вести учет данной программы как пенсионной программы с установленными выплатами.**

49. Вознаграждения, обеспеченные страховыми полисами, необязательно связаны непосредственно или автоматически с обязательствами организации по выплате вознаграждений работникам. В отношении программ вознаграждений по окончании трудовой деятельности с использованием страховых полисов, действуют те же различия между системами финансирования и учета, как и в отношении программ, финансируемых иным способом.

50. 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, через систему установления будущих страховых взносов или через отношения со страховщиком как со связанной стороной) сохраняет юридические или обусловленные сложившейся практикой обязательства, выплаты страховых премий не эквивалентны выплатам по программе с установленными взносами. Отсюда следует, что организация:

- (a) учитывает страховой полис, удовлетворяющий установленным требованиям как актив программы (см. параграф 8);
- (b) признает прочие страховые полисы как права на возмещение (если такие полисы удовлетворяют критерию, приведенному в параграфе 116).

51. Если страховой полис выписан на имя определенного участника программы или на группу участников программы и организация не имеет каких-либо юридических или обусловленных сложившейся практикой обязательств по покрытию каких-либо убытков по страховому полису, она не несет обязательств по выплате вознаграждений работникам, и страховщик несет единоличную ответственность за выплату вознаграждений. Уплата фиксированных страховых взносов по таким договорам, по

существо, должна рассматриваться как погашение обязательства по программе вознаграждений работникам, а не как инвестирование средств для исполнения этого обязательства. Как следствие, организация больше не имеет актива или обязательства. Соответственно, организация учитывает такие платежи как взносы в пенсионную программу с установленными взносами.

### **Вознаграждения по окончании трудовой деятельности — пенсионные программы с установленными взносами**

52. Учет пенсионных 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 не требуются актуарные допущения и отсутствует возможность возникновения какой-либо актуарной прибыли или убытка. Кроме того, обязательства оцениваются на без применения дисконтирования, за исключением случаев, когда исполнение расчетов по ним в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

#### **Признание и оценка**

53. Если работник оказал услуги организации в течение периода, организации следует признать взносы, подлежащие уплате по пенсионной программе с установленными взносами в обмен на эти услуги, следующим образом:
- (a) как обязательство (начисленный расход), после вычета уже уплаченного взноса. Если сумма ранее уплаченных взносов превышает величину взноса, причитающегося к выплате за услуги до конца отчетного периода, организации следует 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; и
  - (b) как расход, за исключением случаев, когда другой Стандарт требует или разрешает включать данные взносы в себестоимость актива (см., например, МСФО ОС 12 и МСФО ОС 17).

54. Если уплата взносов в пенсионную программу с установленными взносами в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, в котором работник оказал соответствующие услуги, данные взносы дисконтируются с применением ставки дисконтирования, указанной в параграфе 85.

#### **Раскрытие информации**

55. Организации следует раскрыть информацию о суммах, признанных в качестве расходов по пенсионным программам с установленными взносами.
56. Организация раскрывает информацию о взносах в пенсионные программы с установленными взносами в пользу ключевого управленческого персонала, если этого требует МСФО ОС 20.

## **Вознаграждения по окончании трудовой деятельности — пенсионные программы с установленными выплатами**

57. Учет пенсионных программ с установленными выплатами достаточно сложен, поскольку для оценки обязательства и расходов требуются актуарные допущения и существует возможность возникновения актуарных прибылей и убытков. Более того, обязательства оцениваются на дисконтированной основе, поскольку их исполнение может производиться через много лет после оказания работниками соответствующих услуг.

### **Признание и оценка**

58. Пенсионные программы с установленными выплатами могут быть не финансированы, либо полностью или частично финансированы за счет взносов организации и, иногда, ее работников 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 по пенсионной программе с установленными выплатами, не всегда равна сумме взносов, подлежащих уплате за период.
59. Учет организацией пенсионных программ с установленными выплатами состоит из следующих шагов:
- (a) Определение дефицита или профицита. Этот процесс включает следующее:
    - (i) использование актуарных расчетов, метода прогнозируемой условной единицы накопления для надежной оценки итоговых затрат организации по выплатам, причитающимся работникам за оказанные ими услуги в текущем и предшествующем периодах (см. параграфы 69–71). Для этого организация должна определить размеры выплат, причитающихся за текущий и предшествующий периоды (см. параграфы 72–76), и произвести оценку (сделать актуарные допущения) 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. параграфы 77–100);
    - (ii) дисконтирование этих вознаграждений для того, чтобы определить дисконтированную стоимость обязательства по установленным выплатам и стоимость услуг текущего периода (см. параграфы 69–71 и 85–88);
    - (iii) вычет справедливой стоимости активов программы (см. параграфы 115–117) из дисконтированной стоимости обязательства по установленным выплатам.
  - (b) Определение суммы чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами как суммы дефицита или профицита, определенного в подпункте (a), скорректированной с учетом влияния ограничения суммы чистого актива пенсионной программы с установленными выплатами до предельной величины актива (см. параграф 66).

- (c) Определение сумм, которые должны быть признаны в составе профицита или дефицита:
  - (i) стоимость услуг текущего периода (см. параграфы 72–76);
  - (ii) стоимость услуг прошлых периодов и прибыль или убыток, возникающие при погашении обязательств (см. параграфы 101–114);
  - (iii) чистые проценты по чистому обязательству (активу) пенсионной программы с установленными выплатами (см. параграфы 125–128).
- (d) Определение сумм переоценки чистого обязательства (актива) программы с установленными выплатами, которые должны быть признаны в составе чистых активов/ капитала, включая:
  - (i) актуарные прибыли и убытки (см. параграфы 130 and 131);
  - (ii) доход на активы программы, за исключением сумм, включенных в чистые проценты по чистому обязательству (активу) пенсионной программы с установленными выплатами (см. параграф 132); и
  - (iii) изменение влияния предельной величины активов (см. параграф 66), за исключением сумм, включенных в чистые проценты по чистому обязательству (активу) пенсионной программы с установленными выплатами.

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

- 60. **Организации следует определять величину чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами с достаточной регулярностью, чтобы суммы, признанные в финансовой отчетности, существенно не отличались от сумм, которые будут определены на конец отчетного периода.**
- 61. 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 запросить 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.
- 62. В некоторых случаях оценки, средние показатели и упрощенные расчеты обеспечивают достаточно надежное приближение к результатам детальных расчетов, описанных в настоящем Стандарте.

#### **Учет обязательств, обусловленных сложившейся практикой**

- 63. **Организации следует отражать в учете не только свои юридические обязательства в соответствии с формальными условиями пенсионной программы с установленными выплатами, но и обязательства, обусловленные сложившейся в организации практикой. Сложившаяся практика приводит к возникновению обусловленного ею обязательства, когда организация не имеет реальной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером обязательства,**

**обусловленного сложившейся практикой, может служить ситуация, когда изменение сложившейся практики организации приводит к неприемлемому ущербу ее отношениям с работниками.**

64. Формальные условия пенсионной программы с установленными выплатами могут допускать прекращение обязательств организации по данной программе. Тем не менее, в большинстве случаев для организации непросто прекратить свои обязательства по программе (без выплат), если она стремится сохранить своих работников. Поэтому, при отсутствии свидетельств обратного, в целях учета вознаграждений по окончании трудовой деятельности предполагается, что организация, которая в настоящее время обещает такие выплаты, в дальнейшем будет поступать также на протяжении всего оставшегося периода трудовой деятельности работников.

#### **Отчет о финансовом положении**

65. **Организации следует признать чистое обязательство (актив) пенсионной программы с установленными выплатами в отчет о финансовом положении.**
66. **Если организация имеет профицит по пенсионной программе с установленными выплатами, ей следует оценивать чистый актив данной программы по наименьшей из следующих величин:**
- (a) **профицит пенсионной программы с установленными выплатами; и**
  - (b) **предельная величина актива, установленная с учетом ставки дисконтирования, предусмотренной в параграфе 85.**
67. Чистый актив пенсионной 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 пенсионной программы с установленными выплатами, поскольку:
- (a) организация контролирует ресурс, представляющий собой возможность использовать указанный профицит для создания 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 дисконтированную стоимость таких будущих вознаграждений.

#### **Признание и оценка — дисконтированная стоимость обязательств пенсионной программы с установленными выплатами и стоимость услуг текущего периода**

##### **Стоимость услуг**

68. Итоговые затраты по пенсионной 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 обслуживание. Итоговые затраты по программе являются неопределенными, и эта неопределенность обычно сохраняется на протяжении длительного времени. Для того чтобы оценить дисконтированную стоимость обязательств по программе вознаграждений

по окончании трудовой деятельности и соответствующую стоимость услуг текущего периода, необходимо:

- (a) применить метод актуарной оценки (см. параграфы 69–71);
- (b) распределить вознаграждение по периодам оказания услуг (см. параграфы 72–76);  
и
- (c) выполнить актуарные допущения (см. параграфы 77–100).

*Метод актуарной оценки*

69. **Организации следует использовать метод прогнозируемой условной единицы накопления для определения дисконтированной стоимости обязательств пенсионной программы с установленными выплатами и соответствующей стоимости услуг текущего периода, а также, где это применимо, стоимости услуг прошлых периодов.**
70. Метод прогнозируемой условной единицы накопления (иногда называемый методом накопленного вознаграждения, пропорционально распределенного на период оказания работником услуг, или методом вознаграждения/продолжительности оказания услуг) рассматривает каждый период работы как основание для возникновения права на дополнительную условную единицу накопления вознаграждения (см. параграфы 72–76) и оценивает каждую условную единицу накопления вознаграждения отдельно с целью определения конечного обязательства (см. параграфы 77–100).
71. Организация дисконтирует всю сумму обязательства по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности, даже если погашение части обязательства ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

*Распределение вознаграждений по периодам оказания услуг*

72. **При определении дисконтированной стоимости обязательства пенсионной программы с установленными выплатами и стоимости услуг текущего периода, а также, если это применимо, стоимости услуг прошлых периодов, организации следует распределить 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, организации следует распределить вознаграждения на равномерной основе:**
- (a) от даты, когда услуги, оказанные работником, впервые дают ему право на вознаграждение по пенсионной программе (независимо от того, влияет ли оказание им услуг на размер вознаграждения в будущем);
  - (b) до даты, когда оказание услуг работником в дальнейшем не приводит к существенному увеличению суммы будущих вознаграждений в соответствии с программой, кроме случаев последующего роста заработной платы.
73. Метод прогнозируемой условной единицы накопления 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 дисконтированную стоимость обязательства пенсионной программы с установленными выплатами). Организация распределяет

вознаграждения по периодам, в которых возникло обязательство по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Это обязательство возникает по мере оказания услуг работниками в обмен на вознаграждения по окончании трудовой деятельности, которые организация предполагает выплачивать в будущих отчетных периодах. Актуарные методики позволяют организации достаточно надежно оценить такое обязательство для обоснования его признания.

74. Оказание работниками услуг ведет к возникновению обязательства по пенсионной программе с установленными выплатами даже, если вознаграждение обусловлено будущей работой (другими словами, права на вознаграждение еще не подтверждены). Оказание работником услуг до даты подтверждения прав создает обусловленное сложившейся 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 обслуживание, 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.
75. Обязательство увеличивается до даты, с которой дальнейшая работа не приводит к возникновению существенного дополнительного вознаграждения. Поэтому все вознаграждения относятся на периоды, заканчивающиеся на эту дату 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.
76. Если сумма вознаграждения равна постоянной доле в совокупной заработной плате за каждый год работы, будущее повышение заработной платы будет влиять на величину средств, необходимых для погашения обязательства, возникшего за период работы до конца отчетного периода, но не создает дополнительных обязательств. Поэтому:
- (a) в контексте параграфа 72(b) повышение заработной платы не приводит к дополнительному вознаграждению даже в случае, если сумма вознаграждения зависит от величины совокупной годовой заработной платы; и
  - (b) сумма вознаграждения, распределенного на каждый период, равна постоянной доле заработной платы, к которой привязано вознаграждение.

#### *Актуарные допущения*

77. **Актуарные допущения должны быть беспристрастными и взаимно совместимыми.**

78. Актуарные допущения являются наилучшей оценкой организацией переменных, определяющих итоговые затраты на обеспечение вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Актуарные допущения включают:
- (a) демографические допущения относительно будущих характеристик занятых в настоящее время и бывших работников (и их иждивенцев), имеющих право на вознаграждения. Демографические допущения рассматривают такие аспекты, как:
    - (i) смертность (см. параграфы 83 and 84);
    - (ii) показатели текучести кадров, нетрудоспособности и досрочного выхода на пенсию;
    - (iii) доля участников программы с иждивенцами, имеющими право на вознаграждение;
    - (iv) доля участников программы, которые выберут каждую форму оплаты, доступную по условиям программы; и
    - (v) интенсивность обращений по программам медицинского обслуживания.
  - (b) финансовые допущения, касающиеся таких аспектов, как:
    - (i) ставка дисконтирования (см. параграфы 85–88);
    - (ii) размер вознаграждений, кроме затрат на выплату вознаграждений, которые должны быть понесены работниками, и размер будущей заработной платы (см. параграфы 89–97);
    - (iii) в отношении вознаграждений на медицинское обслуживание – будущая стоимость медицинского обслуживания, включая затраты на обработку обращений (т.е. затраты, которые будут понесены на обработку и исполнение обращений, с учетом затрат на юридические услуги и гонорары аварийных комиссаров) (см. параграфы 98-100); и
    - (iv) налоги, подлежащие уплате по взносам пенсионной программы, связанным с услугами, оказанными до окончания отчетного периода, или по вознаграждениям, предоставляемым по данным услугам.
79. Актуарные допущения являются объективными в случае, если они делаются с достаточной осмотрительностью, и в то же время не являются чрезмерно консервативными.
80. Актуарные допущения являются взаимно 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), в каком либо периоде в будущем исходят из предположения об одном и том же уровне инфляции в этом периоде.
81. Организация устанавливает ставку дисконтирования и другие финансовые допущения в номинальном (заданном) выражении, если только оценки в реальном (скорректированном с учетом инфляции) выражении не оказываются более надежными: например, в условиях гиперинфляции (см. МСФО ОС 10 «Финансовая отчетность в

гиперинфляционной экономике»), или если вознаграждение индексируется и существует емкий рынок индексированных облигаций в той же валюте и с теми же условиями.

82. **Финансовые допущения должны основываться на рыночных ожиданиях на дату окончания отчетного периода касательно того периода, в котором обязательства должны быть исполнены.**

*Актuarные допущения: смертность*

83. **Организации следует определять допущения в отношении смертности на основании своей наилучшей оценки по уровню смертности участников пенсионной программы как во время периода занятости работников так и после окончания их трудовой деятельности.**

84. Для того чтобы оценить итоговые затраты на выплату вознаграждений, организация рассматривает ожидаемые изменения уровня смертности, например, модифицируя стандартные таблицы смертности с учетом расчетных оценок изменений уровня смертности.

*Актuarные допущения — ставка дисконтирования*

85. **Ставка, используемая для дисконтирования обязательств по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности (как финансируемых так и не финансируемых) должна отражать временную стоимость денег. Валюта и срок финансового инструмента, выбранного для отражения временной стоимости денег должны соответствовать валюте и предполагаемому сроку выполнения обязательств по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности.**

86. 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.

87. 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 и суммы выплачиваемых вознаграждений, а также валюту, в которой они должны выплачиваться.

88. Организация формирует профессиональное суждение о том, отражает ли ставка дисконтирования на дату окончания отчетного периода наилучшую оценку стоимости денег во времени с учетом рыночной доходности по государственным облигациям, высококачественным корпоративным облигациям или другим финансовым инструментам. В некоторых странах наилучшей оценкой стоимости денег во времени является рыночная доходность государственных облигаций на отчетную дату. Однако могут существовать страны, для которых это неприменимо, например страны, в которых отсутствует развитый рынок государственных облигаций, или в которых рыночная доходность на отчетную дату по государственным облигациям не отражает стоимость денег во времени. В таких случаях отчитывающаяся организация определяет ставку иным образом, например, используя рыночную доходность по высококачественным корпоративным облигациям. Могут возникать ситуации, когда отсутствует развитый

рынок государственных облигаций или высококачественных корпоративных облигаций, имеющих достаточно длительный срок погашения, который соответствовал бы расчетному сроку выплаты всех вознаграждений. В таких случаях организация применяет текущие рыночные ставки на соответствующие сроки для дисконтирования краткосрочных платежей и рассчитывает ставку дисконтирования для обязательств с длительным сроком погашения путем экстраполяции текущих рыночных ставок вдоль кривой доходности. Общая дисконтированная стоимость обязательств пенсионной программы с установленными выплатами едва ли будет особенно чувствительна к ставке дисконтирования, применяемой к той части вознаграждений, которая подлежит выплате по истечении срока погашения имеющегося финансового инструмента, такого как государственные или корпоративные облигации.

*Актuarные допущения — заработная плата, вознаграждения и расходы на медицинское обслуживание*

89. **Организации следует оценивать свои обязательства по пенсионным программам с установленными выплатами по методу, по которому отражаются:**
- (a) **вознаграждения, предусмотренные условиями пенсионной программы (или возникших вследствие какого-либо обязательства, обусловленного сложившейся практикой, выходящего за рамки этих условий) на конец отчетного периода;**
  - (b) **какие-либо оценки будущего повышения заработной платы, влияющего на вознаграждения, подлежащие выплате;**
  - (c) **влияние ограничения доли работодателя в затратах на выплату будущих вознаграждений;**
  - (d) **взносы работников или третьих лиц, сокращающих итоговые затраты организации на выплату данных вознаграждений; и**
  - (e) **оценку будущих изменений величины каких-либо государственных выплат, влияющих на вознаграждения, оплачиваемые по пенсионной программе с установленными выплатами, только в том случае, если:**
    - (i) **эти изменения были введены в действие до отчетной даты; или**
    - (ii) **прошлый опыт либо другое надежное свидетельство указывает на то, что эти государственные вознаграждения изменятся каким-либо предсказуемым образом, например, в соответствии с будущими изменениями общего уровня цен или заработной платы.**
90. Актuarные допущения отражают изменения будущих вознаграждений, которые предусмотрены формальными условиями пенсионной программы (или обусловленным сложившейся практикой обязательством, выходящим за рамки данных условий) на дату окончания отчетного периода. Это происходит, например, когда:
- (a) у организации имеется предшествующий опыт увеличения вознаграждений, например, для компенсации влияния инфляции, и нет никаких указаний на то, что в будущем эта практика изменится;
  - (b) организация обязана либо по формальным условиям пенсионной программы (или на основе обусловленного сложившейся практикой обязательства, выходящего за рамки данных условий), либо в соответствии с требованиями

законодательства использовать любой профицит программы в интересах участников программы (см. параграф 110 (с)); или

- (с) вознаграждения меняются в зависимости от плановых показателей деятельности или других критериев. Например, условиями пенсионной программы может предусматриваться уменьшение вознаграждений или могут требоваться дополнительные взносы со стороны работников при недостатке активов программы. Оценка обязательства отражает наилучшую оценку влияния плановых показателей деятельности или других критериев.
91. Актуарные допущения не отражают будущих изменений вознаграждений, которые не установлены формальными условиями пенсионной программы (или обязательством, обусловленным сложившейся практикой) на дату окончания отчетного периода. Такие изменения отразятся:
- (а) в стоимости услуг прошлых периодов в той степени, в которой они изменяют размер вознаграждений за услуги, оказанные до момента изменения; и
  - (б) в стоимости услуг текущего периода для периодов после момента изменения в той мере, в какой они влияют на размер вознаграждений за услуги, оказанные после момента изменения.
92. В оценках будущего увеличения заработной платы учитываются инфляция, выслуга лет, продвижение по службе и другие применимые факторы, например спрос и предложение на рынке занятости.
93. Некоторые пенсионные 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:
- (а) ожидаемого срока деятельности организации; и
  - (б) ожидаемого срока действия пенсионной программы.
94. Некоторые пенсионные 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 параграфом 118. Взносы со стороны работников или третьих лиц либо предусматриваются формальными положениями пенсионной программы (или возникают вследствие обязательства, обусловленного сложившейся 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.
95. Взносы со стороны работников или третьих лиц, предусмотренные формальными положениями пенсионной программы, либо уменьшают стоимость услуг (если они связаны с услугами), либо влияют на результаты переоценки чистого обязательства (актива) по пенсионной 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 пенсионной 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, организации следует распределить взносы между периодами оказания услуг с использованием того же метода распределения, который требуется в параграфе 72 для общей величины вознаграждений (т. е. либо по формуле распределения, предусмотренной пенсионной 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 параграфе AG13 представлено соответствующее руководство по применению.

- 96. Применительно к осуществляемым работниками и третьими лицами взносам, которые распределяются по периодам оказания услуг в порядке, предусмотренном параграфом 95(a), изменения этих взносов отражаются как:
  - (a) стоимость услуг текущего и прошлых периодов (если такие изменения не предусмотрены формальными условиями пенсионной программы и не возникают в связи с обязательством, обусловленным сложившейся практикой); или
  - (b) актуарные прибыли и убытки (если такие изменения предусмотрены формальными условиями пенсионной программы или возникают в связи с обязательством, обусловленным сложившейся практикой).
- 97. Некоторые вознаграждения по окончании трудовой деятельности связаны с такими переменными, как размер причитающихся выплат по пенсиям фонда социального страхования или государственного медицинского страхования. Оценка таких вознаграждений отражает наилучшую оценку этих переменных на основе исторических данных и других надежных фактов.
- 98. **Допущения относительно затрат на медицинское обслуживание должны учитывать ожидаемые будущие изменения стоимости медицинских услуг, обусловленные инфляцией и специфическими изменениями в затратах на медицинское обеспечение.**
- 99. Оценка вознаграждений, предоставляемых в виде медицинского обслуживания по окончании трудовой деятельности, требует применять допущения относительно уровня и частоты будущих обращений за медицинской помощью и затрат ее предоставление. Организация оценивает будущую стоимость медицинского обслуживания 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. Оценка будущих затрат на медицинское обслуживание учитывает влияние технического прогресса, изменений в характере потребления или предоставления медицинских услуг и изменений в состоянии здоровья участников программы.

100. Уровень и частота обращений за медицинской помощью особенно зависят от возраста, состояния здоровья и пола работников (и их иждивенцев) и они могут быть чувствительны к другим факторам, таким как географическое местоположение. 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 пенсионной программе**

101. **Прежде чем определить стоимость услуг прошлых периодов или прибыль или убыток от погашения обязательств по пенсионной программе, организация должна провести переоценку чистого обязательства (актива) по пенсионной 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 пенсионной программе до внесения в нее изменений, сокращения или исполнения обязательств по программе.**
102. Организация не должна разграничивать стоимость услуг прошлых периодов, являющуюся результатом изменений, внесенных в пенсионную программу, стоимость услуг прошлых периодов, являющуюся результатом сокращения программы, и прибыль или убыток от погашения обязательств по пенсионной программе, если эти операции проводятся вместе. В некоторых случаях изменения вносятся в программу до погашения обязательств: например, когда организация меняет сумму вознаграждений по пенсионной программе и производит погашение обязательств по выплате измененных вознаграждений позднее. В таких случаях организация признает стоимость услуг прошлых периодов до признания прибыли или убытка от погашения обязательств по пенсионной программе.
103. Погашение обязательств по пенсионной программе происходит одновременно с внесением изменений в программу и ее сокращением, если действие программы прекращается и в результате этого производится погашение обязательств по пенсионной программе, а программа прекращает существовать. Однако прекращение действия пенсионной программы не считается окончательным погашением обязательств, если данная пенсионная программа заменяется новой программой, предполагающей вознаграждения, которые, по существу совпадают.

*Стоимость услуг прошлых периодов*

104. Стоимость услуг прошлых периодов представляет собой изменение дисконтированной стоимости обязательства по пенсионной программе с установленными выплатами в результате внесения изменений в программу или ее сокращения.
105. **Организации следует признать стоимость услуг прошлых периодов в качестве расходов на более раннюю из следующих дат:**
- (a) **дата внесения изменений в программу или сокращения программы; и**
  - (b) **дата признания организацией соответствующих затрат на реструктуризацию (см. МСФО ОС 19) или выходные пособия (см. параграф 168).**

106. Изменение программы происходит, когда организация внедряет или прекращает программу с установленными выплатами или меняет размер вознаграждений, подлежащих выплате в соответствии с существующей программой с установленными выплатами.
107. Сокращение программы происходит в том случае, когда организация значительно сокращает численность персонала, включенного в программу. Сокращение программы может произойти в результате какого-либо отдельного события, например закрытия завода, прекращения конкретного вида деятельности, окончания или приостановления действия программы.
108. Стоимость услуг прошлых периодов может быть либо положительной (когда вводятся новые виды вознаграждений или меняются существующие виды вознаграждений таким образом, что дисконтированная стоимость обязательства по установленным выплатам увеличивается), либо отрицательной (когда существующие вознаграждения прекращаются или меняются таким образом, что дисконтированная стоимость обязательства по установленным выплатам уменьшается).
109. Если организация уменьшает размер вознаграждений, выплачиваемых по существующей программе с установленными выплатами, и одновременно увеличивает размер других вознаграждений по этой программе тем же работникам, она трактует это изменение как одно чистое изменение.
110. Стоимость услуг прошлых периодов не включает:
- (a) влияние расхождений между фактическим увеличением заработной платы и ранее сделанными допущениями о повышении заработной платы на обязательство по выплате вознаграждений за услуги, оказанные в прошлых периодах (стоимость услуг прошлых периодов в данном случае отсутствует, поскольку в актуарных допущениях учитывается прогнозная величина заработной платы);
  - (b) недооценку и переоценку размера увеличения пенсий по усмотрению организации, если у нее есть соответствующее обязательство, обусловленные сложившейся практикой, предоставить такие увеличения (стоимость услуг прошлых периодов не существует, потому что в актуарных допущениях предусматриваются такого рода увеличения пенсионных выплат);
  - (c) оценку увеличения размеров вознаграждения, возникающего в связи с актуарными прибылями или доходом от активов программы, уже признанными в финансовой отчетности, в том случае, если организация обязана либо по формальным условиям программы (либо по обусловленному сложившейся 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 формально утверждено (стоимость услуг прошлых периодов отсутствует, потому что возникающее таким образом увеличение обязательств – это актуарный убыток, см. параграф 90); и
  - (d) увеличение гарантированных вознаграждений (т.е. вознаграждений, которые не зависят от дальнейшей работы в организации, см. параграф 74) в том случае, если при отсутствии новых или увеличении существующих вознаграждений

работники выполняют требования, необходимые для того, чтобы права на вознаграждения вступили в силу (стоимость услуг прошлых периодов отсутствует, потому что организация признала оценочную стоимость вознаграждений как стоимость услуг текущего периода по мере их оказания).

*Прибыли и убытки от погашения обязательств по пенсионной программе*

111. Прибыль или убыток от погашения обязательств по пенсионной программе – это разница между:
- (a) дисконтированной стоимостью обязательства по установленным выплатам, погашенного в соответствии с установленной датой погашения; и
  - (b) ценой погашения обязательства по пенсионной программе, в которую включены стоимость всех передаваемых активов пенсионной программы и сумма всех платежей, перечисленных непосредственно организацией для погашения этого обязательства.
112. **Организации следует признать прибыль или убыток от погашения обязательств по пенсионной программе с установленными выплатами в момент исполнения обязательства.**
113. Погашение обязательств по пенсионной программе происходит, когда организация выполняет операцию, прекращающую все дальнейшие юридические или обусловленные сложившейся практикой обязательства в отношении части или всех вознаграждений, предоставляемых по пенсионной программе с установленными выплатами (за исключением выплат вознаграждений работникам, или в их интересах, включаемых в актуарные допущения в соответствии с условиями программы). Например, одномоментная передача страховой компании значительных обязательств работодателя по пенсионной программе путем покупки страхового полиса является погашением обязательств по пенсионной программе; единовременная денежная выплата в соответствии с условиями пенсионной программы участникам программы в обмен на прекращение их прав на получение определенных вознаграждений по окончании трудовой деятельности не является погашением обязательств по пенсионной программе.
114. В некоторых случаях организация приобретает страховой полис с целью финансирования некоторых или всех вознаграждений работникам за услуги, оказанные работниками в текущем и прошлых периодах. Приобретение такого полиса не представляет собой погашение обязательств по пенсионной программе, если за организацией сохраняется юридическое или обусловленное сложившейся практикой обязательство (см. параграф 48) по выплате в дальнейшем сумм в случае, если страховщик не выплачивает работникам вознаграждения, предусмотренные страховым полисом. В параграфах 118–121 рассматриваются признание и оценка прав на возмещение по страховым полисам, не являющимся активами пенсионной программы.

**Признание и оценка — активы пенсионной программы**

*Справедливая стоимость активов пенсионной программы*

115. Справедливая стоимость активов пенсионной программы вычитается из дисконтированной стоимости обязательства по установленным выплатам при определении суммы дефицита или профицита.

116. Активы пенсионной программы не включают неуплаченные взносы, причитающиеся от отчитывающейся организации фонду, а также все не подлежащие передаче финансовые инструменты, выпущенные организацией и принадлежащие фонду. Активы пенсионной программы уменьшаются на сумму всех обязательств фонда, не связанных с вознаграждениями работникам, например, на сумму торговой и прочей кредиторской задолженности и обязательств, возникающих в связи с производными финансовыми инструментами.
117. Если активы пенсионной программы включают страховые полисы, удовлетворяющие установленным требованиям и точно соответствующие по сумме и срокам некоторым или всем вознаграждениям, подлежащим выплате по пенсионной программе, то справедливая стоимость этих страховых полисов принимается равной дисконтированной стоимости соответствующих обязательств (с учетом всех требуемых уменьшений, если суммы, подлежащие получению по таким страховым полисам, являются полностью невозмещаемыми).

#### *Возмещения*

118. **Только тогда, когда практически бесспорно, что другая сторона возместит, частично или полностью, затраты, необходимые для погашения обязательства по установленным выплатам, организации следует:**
- (a) **признать свое право на возмещение в качестве отдельного актива. Организации следует оценить актив по справедливой стоимости.**
  - (b) **детализировать и признать изменения справедливой стоимости своего права на возмещение так же, как и изменения справедливой стоимости активов пенсионной программы (см. параграфы 126 и 128). Компоненты стоимости пенсионной программы с установленными выплатами, признаваемые в соответствии с параграфом 122, могут признаваться за вычетом сумм, связанных с изменениями балансовой стоимости права на возмещение.**
119. Иногда организация может обратиться за частичной или полной выплатой затрат на погашение обязательства по установленным выплатам к другой стороне, например к страховщику. Страховые полисы, удовлетворяющие установленным требованиям, в соответствии с параграфом 8 являются активами пенсионной программы. Организация учитывает страховые полисы, удовлетворяющие установленным требованиям, таким же образом, как и все другие активы программы, при этом положения параграфа 118 не применяются (см. параграфы 48–51 и 117).
120. Если страховой полис, имеющийся у организации, не является страховым полисом, удовлетворяющим установленным требованиям, он не является активом пенсионной программы. В таких случаях применяется параграф 118: организация признает свое право на возмещение в соответствии со страховым полисом как отдельный актив, а не как вычет при определении дефицита или профицита по пенсионной программе с установленными выплатами. Параграф 142(b) требует от организации раскрытия краткой информации о связи между правом на возмещение и соответствующим обязательством.
121. Если право на возмещение возникает согласно страховому полису или соглашению, имеющему обязательную юридическую силу, точно соответствующему по сумме и срокам некоторым или всем вознаграждениям, подлежащим выплате по пенсионной программе с

установленными выплатами, справедливая стоимость права на возмещение принимается равной дисконтированной стоимости соответствующего обязательства (с учетом всех требуемых уменьшений, если суммы, подлежащие получению по таким страховым полисам, являются полностью невозмещаемыми).

#### **Компоненты стоимости пенсионной программы с установленными выплатами**

122. **Кроме случаев, когда другой МСФО ОС требует или разрешает включать их в первоначальную стоимость актива, организация признает компоненты стоимости пенсионной программы с установленными выплатами следующим образом:**
- (a) **стоимость услуг (см. параграфы 68–114) - в составе профицита или дефицита;**
  - (b) **чистые проценты по чистому обязательству (активу) пенсионной программы с установленными выплатами (см. параграфы 125–128) - в составе профицита или дефицита; и**
  - (c) **переоценку чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами (см. параграфы 129–132) – в составе чистых активов/ капитала.**
123. Другие МСФО ОС требуют включения некоторых затрат на выплату вознаграждений работникам в первоначальную стоимость активов, таких как запасы и основные средства (см. МСФО ОС 12 и МСФО ОС 17). Все затраты по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности, включенные в первоначальную стоимость таких активов, содержат соответствующую долю статей, перечисленных в параграфе 122.
124. **Сумма переоценки чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами, признанная в составе чистых активов/ капитала, не должна реклассифицироваться в состав профицита или дефицита в последующем периоде. Однако организация может переносить данные суммы, признанные в составе чистых активов/ капитала, в пределах статей собственного капитала.**
- Чистые проценты по чистому обязательству (активу) пенсионной программы с установленными выплатами*
125. **Чистые проценты по чистому обязательству (активу) пенсионной программы с установленными выплатами должны определяться путем умножения суммы чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами на ставку дисконтирования, предусмотренную в параграфе 85, значения которых были определены по состоянию на начало отчетного периода с учетом всех изменений чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами в течение периода в результате внесения взносов и выплаты вознаграждений.**
126. Чистые проценты по чистому обязательству (активу) пенсионной программы с установленными выплатами могут рассматриваться как имеющие в своем составе процентный доход от активов пенсионной программы, процентные расходы по обязательству по установленным выплатам и проценты от влияния предельной величины активов, как указано в параграфе 66.
127. Процентный доход от активов пенсионной программы – статья дохода от активов программы, определенная путем умножения справедливой стоимости активов

пенсионной программы на ставку дисконтирования, предусмотренную в параграфе 85, значения которых были определены по состоянию на начало отчетного периода с учетом всех изменений имеющихся активов пенсионной программы в течение периода в результате внесения взносов и выплаты вознаграждений. Разница между процентным доходом от активов пенсионной программы и доходом от активов пенсионной программы включается в переоценку чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами.

128. Проценты от влияния предельной величины активов – часть общего изменения влияния предельной величины активов, определяемая путем умножения суммы влияния предельной величины активов на ставку дисконтирования, предусмотренную в параграфе 85, значения которых были установлены по состоянию на начало отчетного периода. Разница между данной суммой и суммой общего изменения влияния предельной величины активов включается в переоценку чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами.

*Переоценка чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами*

129. Переоценка чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами включает:
- (a) актуарные прибыли и убытки (см. параграфы 130 and 131);
  - (b) доход от активов пенсионной программы (см. параграф 132), кроме сумм, включенных в чистые проценты по чистому обязательству (активу) пенсионной программы с установленными выплатами (см. параграф 127); и
  - (c) все изменения влияния предельной величины активов, кроме сумм, включенных в чистые проценты по чистому обязательству (активу) пенсионной программы с установленными выплатами (см. параграф 128).
130. Актуарные прибыли и убытки возникают в результате увеличения или уменьшения дисконтированной стоимости обязательства по установленным выплатам из-за изменений в актуарных допущениях 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 заработной платы, вознаграждений (если формальные или обусловленные сложившейся практикой условия пенсионной программы предусматривают увеличение суммы вознаграждений для компенсации инфляционных потерь) или расходов на медицинское обслуживание;
  - (b) влияние изменений в допущениях относительно вариантов формы выплаты вознаграждений;
  - (c) влияние изменений оценок будущих показателей текучести кадров, досрочного выхода на пенсию или смертности или увеличения заработной платы, вознаграждений (если формальные или обусловленные сложившейся практикой условия пенсионной программы предусматривают увеличение суммы вознаграждений для компенсации инфляционных потерь) или расходов на медицинское обслуживание; и
  - (d) влияние изменений ставки дисконтирования.

131. Актуарные прибыли и убытки не включают изменения дисконтированной стоимости обязательства по установленным выплатам в связи с введением новой, изменением существующей, сокращением или полным исполнением пенсионной программы с установленными выплатами, или изменения размера вознаграждений, причитающихся к выплате по пенсионной программе с установленными выплатами. Результатом таких изменений является стоимость услуг прошлых периодов или прибыли или убытки от исполнения обязательства.
132. При определении дохода от активов пенсионной программы организация вычитает затраты на управление активами программы и все налоги, подлежащие уплате в рамках данной программы, кроме налогов, включенных в актуарные допущения, использованные для оценки обязательства по установленным выплатам (параграф 78). Прочие административные расходы не подлежат вычету из дохода от активов пенсионной программы.

### Представление информации

#### *Взаимозачет*

133. **Организации следует выполнять взаимозачет стоимости актива, относящегося к одной пенсионной программе со стоимостью обязательства, относящегося к другой пенсионной программе только тогда, когда организация:**
- (a) имеет юридически защищенное право использовать профицит одной пенсионной программы для погашения обязательств по другой пенсионной программе; и
  - (b) намерена либо исполнить обязательства на нетто-основе либо одновременно реализовать профицит одной пенсионной программы и погасить свое обязательство по другой пенсионной программе.
134. Критерии взаимозачета аналогичны критериям, установленным для финансовых инструментов в МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление».

#### *Разделение активов и обязательств на краткосрочные/долгосрочные*

135. Некоторые организации различают краткосрочные активы и обязательства от долгосрочных активов и обязательств. Настоящий Стандарт не устанавливает обязанность организации различать краткосрочные и долгосрочные части стоимости активов и обязательств, возникающих в связи с вознаграждениями по окончании трудовой деятельности.

#### *Компоненты стоимости пенсионной программы с установленными выплатами*

136. Параграф 122 требует от организации признания стоимости услуг и чистых процентов по чистому обязательству (активу) пенсионной программы с установленными выплатами в составе профицита или дефицита. Настоящий Стандарт не устанавливает не определяет то, как организации следует представлять стоимость услуг и чистые проценты по чистому обязательству (активу). Организация представляет эти статьи в соответствии с МСФО ОС 1.

### Раскрытие информации

137. **Организации следует раскрывать информацию, которая:**
- (a) **объясняет характеристики ее пенсионных программ с установленными выплатами и связанные с ними риски (см. параграф 141);**

- (b) **идентифицирует и объясняет суммы, представленные в ее финансовой отчетности, возникшие по пенсионным программам с установленными выплатами (см. параграфы 142–146); и**
  - (c) **описывает, как ее пенсионные программы с установленными выплатами могут повлиять на суммы, сроки и неопределенность будущих денежных потоков организации (см. параграфы 147–149).**
138. Для достижения целей параграфа 137 организации следует рассмотреть все нижеследующие пункты:
- (a) степень детализации, необходимую для выполнения требований по раскрытию информации;
  - (b) насколько большее значение следует придавать каждому из различных требований;
  - (c) какой уровень обобщения или детализации следует применить; и
  - (d) требуется ли пользователям финансовой отчетности дополнительная информация для оценки раскрытых количественных данных.
139. Если информация, раскрытая в соответствии с требованиями настоящего Стандарта и других МСФО ОС, является недостаточной для достижения целей, изложенных в параграфе 137, то организации следует раскрыть дополнительную информацию, необходимую для достижения данных целей. Например, организация может представить анализ дисконтированной стоимости обязательства пенсионной программы с установленными выплатами, в котором рассматриваются характер, особенности и риски, связанные с обязательством. При таком раскрытии информации можно показывать различие:
- (a) между суммами, причитающимися действительным участникам, участникам с отсроченной выплатой вознаграждений и пенсионерам.
  - (b) между гарантированными вознаграждениями и начисленными, но не гарантированными вознаграждениями.
  - (c) между условными вознаграждениями, суммами, относящимися к будущим увеличениям заработной платы и другими вознаграждениями.
140. Организации следует оценить необходимость полной или частичной детализации раскрываемой информации для того, чтобы выделить программы или группы программ с существенно различающимися рисками. Например, организация может детализировать раскрываемую информацию о пенсионных программах, демонстрирующих одну или несколько следующих особенностей:
- (a) различное географическое местоположение.
  - (b) различные характеристики, такие как пенсионные программы на основе фиксированной заработной платы, на основе совокупной годовой заработной платы или программы медицинского обслуживания по окончании трудовой деятельности.
  - (c) различное нормативно-правовое регулирование.
  - (d) различные отчетные сегменты.

- (e) различные механизмы финансирования (например, полностью необеспеченные, полностью или частично финансируемые) Different funding arrangements.

*Особенности пенсионных программ с установленными выплатами и связанные с ними риски*

141. Организации следует раскрыть:

- (a) информацию об особенностях своих пенсионных программ с установленными выплатами, включая:
  - (i) характер вознаграждений, предоставляемых согласно пенсионной программе (например, пенсионная программа с установленными выплатами на основе совокупной годовой заработной платы или пенсионная программа на основе гарантированных взносов).
  - (ii) описание нормативно-правового регулирования, в рамках которого действует пенсионная программа, например, уровня минимальных требований к финансированию и влияния нормативно-правовой базы на пенсионную программу, таких как предельная величина актива (см. параграф 66).
  - (iii) описание всех других обязанностей организации по управлению пенсионной программой, например, обязанностей доверительных управляющих или органа управления пенсионной программы.
- (b) описание рисков, которым пенсионная программа подвергает организацию, с ориентацией на все необычные риски, связанные с организацией или пенсионной программой и любыми значительными концентрациями риска. Например, если активы пенсионной программы вложены преимущественно в один класс инвестиций, в частности, недвижимость, пенсионная программа может подвергнуть организацию концентрации риска, связанного с рынком недвижимости.
- (c) описание всех изменений пенсионной программы, сокращений и исполнения обязательств по пенсионной программе.
- (d) база, по которой определяется ставка дисконтирования.

*Пояснение сумм, представленных в финансовой отчетности*

142. Организации следует представить сверку входящих остатков с исходящими по каждому из следующих показателей, если это применимо:

- (a) чистое обязательство (актив) пенсионной программы с установленными выплатами с отдельным представлением сверки по:
  - (i) активам пенсионной программы.
  - (ii) дисконтированной стоимости обязательства по пенсионной программе с установленными выплатами.
  - (iii) влиянию предельной величины активов.
- (b) все права на возмещение. Организации следует также описать связи между всеми правами на возмещение и соответствующими обязательствами.

143. В каждой сверке, перечисленной в параграфе 142, следует указывать все нижеследующие аспекты, если это применимо:
- (a) стоимость услуг текущего периода.
  - (b) процентный доход или расход.
  - (c) переоценку чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами, отдельно отражая:
    - (i) доход от активов пенсионной программы, кроме сумм, включенных в проценты согласно подпункту (b).
    - (ii) актуарные прибыли и убытки, возникающие от изменений в демографических допущениях (см. параграф 78(a)).
    - (iii) актуарные прибыли и убытки, возникающие от изменений в финансовых допущениях (см. параграф 78(b)).
    - (iv) изменения влияния ограничения стоимости чистого актива пенсионной программы с установленными выплатами до предельной величины актива, кроме сумм, включенных в проценты согласно подпункту (b). Организации следует раскрыть информацию о том, как она определила максимально доступную экономическую выгоду, то есть будут ли данные выгоды в форме возвратов, сокращения будущих взносов или сочетания и того и другого.
  - (d) стоимость услуг прошлых периодов и прибыли и убытки, возникшие при погашении обязательств по пенсионной программе. Как разрешено в параграфе 102, стоимость услуг прошлых периодов и прибыли и убытки, возникшие при погашении обязательств по пенсионной программе, могут не разделяться, если они возникли вместе.
  - (e) влияние изменений валютных курсов.
  - (f) взносы в пенсионную программу с отдельным указанием взносов от работодателя и участников программы.
  - (g) платежи по пенсионной программе с отдельным указанием сумм, выплаченных в связи с исполнением обязательств.
  - (h) влияние объединений и выбытий организаций общественного сектора.
144. Организации следует разделить справедливую стоимость активов пенсионной программы на классы, отличающиеся по характеру активов и связанных с ними рисков, подразделяя каждый класс активов программы на те, которые имеют рыночную котировку на активном рынке и не имеют. Например, учитывая уровень раскрытия информации, обсуждаемый в параграфе 138, организация может выделять:
- (a) денежные средства и их эквиваленты;
  - (b) долевые инструменты (распределенные по отраслям, размерам организаций, 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 контракты, договоры с долевыми инструментами, кредитные договоры, соглашения своп, компенсирующие риски увеличения продолжительности жизни работников сверх расчетной величины и т. д.);
  - (f) инвестиционные фонды (распределенные по типам фондов);
  - (g) ценные бумаги, обеспеченные активами; и
  - (h) структурированную задолженность.
145. Организации следует раскрыть справедливую стоимость собственных переводных финансовых инструментов, имеющих в качестве активов пенсионной программы, и справедливую стоимость активов пенсионной программы, которые представляют собой недвижимость занятую организацией или другие используемые ею активы.
146. Организации следует раскрыть значительные актуарные допущения, использованные для определения дисконтированной стоимости обязательства пенсионной программы с установленными выплатами (см. параграф 86). Такая информация должна раскрываться в абсолютном выражении (например, как абсолютное процентное соотношение, а не как разница 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*

147. Организации следует раскрыть:
- (a) анализ чувствительности по каждому значительному актуарному допущению (раскрываемому согласно параграфу 146) по состоянию на конец отчетного периода с раскрытием информации о том, как на обязательство пенсионной программы с установленными выплатами повлияли бы обоснованно возможные на эту дату изменения соответствующего актуарного допущения;
  - (b) методы и допущения, использованные при подготовке анализа чувствительности, требуемого подпунктом (a), а также ограничения данных методов;
  - (c) изменения по сравнению с предыдущим периодом методов и допущений, использованных при подготовке анализа чувствительности, и причины таких изменений.
148. Организации следует описать все стратегии по балансированию активов и обязательств, используемые пенсионной программой или организацией для управления рисками, включая использование аннуитетов и других методик, таких как свопы, компенсирующие риски увеличения продолжительности жизни работников сверх расчетной величины.
149. Для того чтобы дать представление о влиянии пенсионной программы с установленными выплатами на будущие денежные потоки организации, ей следует раскрыть следующую информацию:
- (a) Описание всех механизмов и политики финансирования, влияющих на будущие взносы.
  - (b) Взносы в пенсионную программу, ожидаемые в следующем отчетном периоде.

- (с) Информацию о сроках погашения обязательства пенсионной программы с установленными выплатами. Она должна включать средневзвешенную продолжительность обязательства пенсионной программы с установленными выплатами и может включать иную информацию о распределении сроков выплаты вознаграждений, такую как анализ сроков выплаты вознаграждений.

*Совместные пенсионные программы нескольких работодателей*

150. Если организация участвует в совместной программе нескольких работодателей с установленными выплатами, ей следует раскрыть следующее:
- (a) Описание механизмов финансирования, включая метод, использованный для определения размера взносов организации, и минимальные требования к финансированию.
  - (b) Описание степени ответственности, которую организация может нести перед пенсионной программой по обязательствам других организаций в соответствии с условиями совместной пенсионной программы нескольких работодателей.
  - (с) Описание согласованного распределения профицита или дефицита в случае:
    - (i) ликвидации пенсионной программы; или
    - (ii) выхода организации из пенсионной программы.
  - (d) Если организация отражает данную пенсионную программу как программу с установленными взносами в соответствии с параграфом 34, ей следует раскрыть следующую информацию в дополнение к информации, требуемой подпунктами (a)–(с), и вместо информации, требуемой пунктами 141–149:
    - (i) Тот факт, что данная программа является пенсионной программой с установленными выплатами.
    - (ii) Причину отсутствия достаточной информации, позволяющей организации учитывать данную программу как пенсионную программу с установленными выплатами;
    - (iii) Взносы в пенсионную программу, ожидаемые в следующем отчетном периоде.
    - (iv) Информацию о дефиците или профиците пенсионной программы, который может повлиять на сумму будущих взносов, включая метод, использованный для определения такого дефицита или профицита, и последствия для организации, при наличии таковых.
    - (v) Информацию о степени участия организации в пенсионной программе по сравнению с другими участвующими организациями. Примеры показателей, которые могут предоставить такую информацию, включают долю организации в общей сумме взносов в пенсионную программу или долю организации в общем количестве участников пенсионной программы: активных работников, работников вышедших на пенсию и бывших работников, имеющих право на получение вознаграждений, если такая информация имеется в наличии.

*Пенсионные программы с установленными выплатами, разделяющие риски между организациями, находящимися под общим контролем*

151. Если организация участвует в пенсионной программе с установленными выплатами, которая разделяет риски между организациями, находящимися под общим контролем, ей следует раскрыть следующую информацию:
- (a) Договорное соглашение или заявленную политику в отношении распределения чистых затрат по пенсионной 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 пенсионной программе с установленными выплатами в соответствии с параграфом 41, всю информацию о пенсионной программе в целом в соответствии с требованиями параграфов 137–149.
  - (d) Если организация отражает взносы, подлежащие внесению в течение периода, в соответствии с параграфом 41, информацию о пенсионной программе в целом в соответствии с требованиями параграфов 137–139, 141, 144–146 и 149 (a) и (b).
152. Информация, требуемая параграфами 151 (c) и (d), может быть раскрыта посредством перекрестной ссылки на информацию, раскрытую в финансовой отчетности другой организации группы, если:
- (a) в этой финансовой отчетности организации группы отдельно выделена и раскрыта информация, требуемая в отношении пенсионной программы; и
  - (b) эта финансовая отчетность организации группы доступна для пользователей финансовой отчетности на тех же условиях, что и финансовая отчетность организации, и в те же сроки, что и финансовая отчетность организации, или более ранние сроки.

*Требования к раскрытию информации в соответствии с другими МСФО ОС*

153. В соответствии с требованиями МСФО ОС 20 организация раскрывает информацию относительно:
- (a) операций со связанными сторонами по программам вознаграждений по окончании трудовой деятельности; и
  - (b) вознаграждений ключевому управленческому персоналу по окончании трудовой деятельности.
154. В соответствии с требованиями МСФО ОС 19, организация раскрывает информацию об условных обязательствах, возникающих по обязательствам программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

**Прочие долгосрочные вознаграждения работникам**

155. 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, следующее:

- (a) оплачиваемое время долгосрочного отсутствия на работе, такое как оплачиваемый длительный отпуск за выслугу лет или творческий отпуск;
  - (b) выплаты к юбилеям или иные вознаграждения за выслугу лет;
  - (c) пособия по долгосрочной нетрудоспособности;
  - (d) участие в прибыли и премии;
  - (e) отсроченное вознаграждение; и
  - (f) пособие, выплачиваемое организацией физическому лицу до его нового трудоустройства.
156. 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 упрощенный метод учета для прочих долгосрочных вознаграждений работникам. В отличие от метода учета, применяемого по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности, по данному методу переоценка не признаются в составе чистых активов/капитале.
157. Настоящий Стандарт включает оспариваемое допущение о том, что пособия по долгосрочной нетрудоспособности обычно не имеют ту же степень неопределенности, что и оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности. В случае если данное допущение было оспорено, организация рассматривает возможность полного или частичного учета пособий по долгосрочной нетрудоспособности в соответствии с параграфами 57–154.

#### **Признание и оценка**

158. **Для признания и оценки профицита или дефицита по программе прочих долгосрочных вознаграждений работникам, организации следует применять параграфы 58–100 и 115–117. Для признания и оценки прав на возмещение организации следует применять параграфы 118–121.**
159. **В отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам организации следует признать чистый итог указанных ниже значений в составе профицита или дефицита, за исключением случаев, когда другой МСФО ОС требует или разрешает включать в первоначальную стоимость актива:**
- (a) **стоимость услуг (см. параграфы 68–114);**
  - (b) **чистые проценты по обязательству (активу) пенсионной программы с установленными выплатами (см. параграфы 125-128); и**
  - (c) **переоценка чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами (см. параграфы 129–132).**
160. Одной из форм прочих долгосрочных вознаграждений работникам являются пособия по долгосрочной нетрудоспособности. Если размер выплат зависит от продолжительности трудового стажа, то обязательство возникает при оказании услуг. Оценка этого обязательства отражает вероятность того, что потребуется осуществить платеж, и длительность периода, 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

161. Несмотря на то, что настоящий стандарт не устанавливает конкретных требований к раскрытию информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работникам, другие МСФО ОС могут требовать раскрытия информации. Например, в соответствии с МСФО ОС 20 требуется раскрывать информацию о вознаграждениях ключевому управленческому персоналу. МСФО ОС 1 требует раскрытия информации о расходах на выплату вознаграждений работникам.

## Выходные пособия

162. Настоящий Стандарт рассматривает выходные пособия отдельно от других видов вознаграждений работникам, потому что причиной возникновения обязательства в данном случае является прекращение трудовой деятельности, нежели оказание работником услуг. Выходные пособия являются результатом либо решения организации расторгнуть трудовой договор с работником, либо решения работника принять предложение о вознаграждении, предоставляемом в обмен на расторжение трудового договора.
163. Выходные пособия не включают вознаграждения работникам, возникающие при расторжении трудового договора 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 договора с работником по его собственному желанию предоставляют ему вознаграждение меньшего размера (по сути, вознаграждение по окончании трудовой деятельности), нежели при расторжении трудового договора по требованию организации. Разница между суммой вознаграждения, предоставляемого при расторжении трудового договора по собственному желанию работника, и суммой вознаграждения большего размера, предоставляемого при расторжении трудового договора по требованию организации, представляет собой выходное пособие.
164. Форма вознаграждения не обусловлена, получено ли оно в обмен на оказанные услуги или в обмен на расторжение трудового договора с работником. Выходные пособия обычно представляют собой единовременные выплаты, но иногда также включают:
- (a) Увеличение размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности опосредованно через программу выплаты вознаграждений работникам или напрямую.
  - (b) Заработную плату, выплачиваемую до истечения установленного срока предупреждения, если работник больше не оказывает услуг, предоставляющих экономические выгоды организации.
165. Признаки, указывающие на предоставление вознаграждения работникам в обмен на их услуги, включают следующее:
- (a) вознаграждение зависит от оказания услуг в будущем (включая вознаграждения, размер которых увеличивается при последующем оказании услуг).
  - (b) вознаграждение предоставляется в соответствии с условиями программы выплаты вознаграждения работникам.

166. Некоторые выходные пособия предоставляются в соответствии с условиями существующей программы выплаты 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 договора проходит длительный период времени, организация анализирует, была ли учреждена ею новая программа выплаты вознаграждений работникам и, следовательно, являются ли вознаграждения, предлагаемые в соответствии с этой программой, выходными пособиями или вознаграждениями по окончании трудовой деятельности. Вознаграждения работникам, предоставляемые в соответствии с условиями программы выплаты вознаграждений работникам, представляют собой выходные пособия, если они выплачиваются в результате принятия организацией решения о расторжении трудового договора с работником и не зависят от оказания услуг в будущем.
167. Некоторые вознаграждения работникам предоставляются независимо от причины ухода работника. Хотя факт будущей выплаты таких вознаграждений характеризуется определенностью (с учетом всех требований, связанных с условиями перехода прав, или минимальных требований к оказанию услуг), сроки их выплаты являются неопределенными. Несмотря на то, что такие вознаграждения описываются в некоторых юрисдикциях как компенсации или возмещение за расторжение трудового договора, они являются скорее вознаграждениями, предоставляемыми по окончании трудовой деятельности, нежели выходными пособиями, и организация отражает их как вознаграждения по окончании трудовой деятельности.

### Признание

168. **Организации следует признать обязательство и расходы по выплате выходных пособий на самую раннюю из следующих дат:**
- (a) **когда организация не может аннулировать предложение о выплате таких вознаграждений; и**
  - (b) **когда организация признает затраты на реструктуризацию, которая входит в сферу применения МСФО ОС 19 и предполагает выплату выходных пособий.**
169. В отношении выходных пособий, подлежащих выплате в результате решения работника принять предложение о предоставлении вознаграждения в обмен на расторжение трудового договора, 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 законодательства, регулирующих органов или договора, или ограничение иного рода) возможности организации аннулировать предложение. Если ограничение существовало на момент предложения, этой датой является дата предложения.
170. В отношении выходных пособий, подлежащих выплате в результате принятия организацией решения о расторжении трудового договора с работником, организация теряет право аннулировать предложение после уведомления соответствующих

работников о плане по расторжению трудового договора, 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) В плане указывается количество работников, трудовой договор с которыми будет расторгнут, их должности или функции и их местонахождение (при этом, план не должен идентифицировать каждого отдельного работника), и ожидаемая дата завершения реализации плана.
- (c) В плане дается достаточно подробное описание выходных пособий, предназначенных для увольняемых работников, чтобы они могли определить вид и сумму пособий, которые они получают после завершения их найма.

171. Если организация признает в учете выходные пособия, ей также, возможно, придется учитывать изменения плана или сокращение вознаграждений другим работникам (см. пункт 105).

#### **Оценка**

172. **Организации следует оценить стоимость выходных пособий при первоначальном признании, а также следует оценить и признать последующие изменения в соответствии с характером вознаграждения работников при том условии, что, если выходные пособия являются увеличением размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности, организации следует применить требования, предусмотренные для вознаграждений по окончании трудовой деятельности. В противном случае:**

- (a) **Если выплата выходных пособий в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, в котором признаются выходные пособия, организации следует применить требования, предусмотренные для краткосрочных вознаграждений работникам.**
- (b) **Если выплата выходных пособий в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, организации следует применить требования для прочих долгосрочных вознаграждений работникам.**

173. Поскольку выходные пособия не предоставляются в обмен на оказание услуг, параграфы 72–76, рассматривающие вопросы отнесения вознаграждений на периоды оказания услуг, не применяются.

#### **Раскрытие информации**

174. Несмотря на то, что настоящий Стандарт не устанавливает специальных требований к раскрытию информации о выходных пособиях, другие МСФО ОС могут требовать такие раскрытия. Например, МСФО ОС 20 требует раскрытия информации о вознаграждениях, предоставляемых ключевому управленческому персоналу. МСФО ОС 1 требует раскрытия информации о расходах на выплату вознаграждений работникам.

#### **Переходные положения**

175. Организации следует применять настоящий Стандарт ретроспективно, в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки», кроме того, что:
- (a) Организация не должна корректировать балансовую стоимость активов, находящихся вне сферы применения настоящего Стандарта в связи с изменениями затрат на выплату вознаграждений работникам, включенных 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 период, начавшийся до 1 января 2018 года, организация не должна представлять сравнительные данные по раскрытию информации в соответствии с требованиями параграфа 141 об анализе чувствительности обязательств по пенсионной программе с установленными выплатами.

### **Дата вступления в силу**

176. Организации следует применять настоящий Стандарт для годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2018 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Если организация применяет настоящий Стандарт за период, начавшийся до 1 января 2018 года, ей следует раскрыть этот факт.
177. Если организация применяет МСФО ОС, основанные на методе начисления, который определен в МСФО ОС 33 *«Первое применение международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС), основанных на методе начисления»* для целей финансовой отчетности после установленной здесь даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся с даты или после даты принятия МСФО ОС.

### **Отмена и замена МСФО ОС 25 (2008)**

178. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 25 (2008). МСФО ОС 25 будет продолжать применяться до тех пор, пока не будет применен или вступит в силу МСФО ОС 39, в зависимости от того, что наступит раньше.

## Руководство по применению

*Данное приложение является неотъемлемой частью МСФО ОС 39.*

### Пример, иллюстрирующий параграф 20: учет системы премирования по результатам работы

AG1. Система премирования по результатам работы предусматривает, что подразделение правительства по оформлению документации выплачивает определенную долю профицита за год работникам, которые достигли заранее установленных производственных показателей и работали в течение года, т.е. находились на рабочем месте и в первый и последний день отчетного периода. Если ни один работник не покинет организацию в течение года, общие премиальные выплаты за год составят три процента фактического профицита. По оценке организации, текучесть кадров снизит выплаты до 2,5 процентов фактического профицита.

*Организация признает обязательство и расход в размере 2.5% фактического профицита.*

### Пример, иллюстрирующий параграф 37: учет совместной пенсионной программы нескольких работодателей

AG2. Наряду с другими аналогичными организациями в государстве X, орган местного самоуправления А участвует в пенсионной программе, учрежденной совместно несколькими работодателями. Поскольку пенсионная программа подвергает организации-участники воздействию актуарных рисков, связанных с работающими в настоящий момент и бывшими работниками других органов местного самоуправления, участвующих в программе, отсутствует последовательный и надежный метод для распределения обязательств, активов программы и расходов по отдельным органам местного самоуправления, участвующим в пенсионной программе. Поэтому орган местного самоуправления А учитывает пенсионную программу так, как если бы это была пенсионная программа с установленными взносами. Оценка необходимого финансирования, которая сформирована на основе допущений, не соответствующих требованиям настоящего Стандарта, показывает дефицит по пенсионной программе в размере 480 млн. денежных единиц. В рамках пенсионной программы было достигнуто соглашение, имеющее обязательную силу, содержащее схему взносов работодателей-участников, которое покрывает дефицит в течение следующих пяти лет. Совокупные взносы органа местного самоуправления А по этому соглашению составляют 40 млн. денежных единиц.

*Организация признает обязательство по взносам, скорректированное на временную стоимость денег и равных расходов в составе профицита и дефицита.*

(а) *В настоящем Стандарте сумма денежных средств номинирована в «денежных единицах (ДЕ)».*

### Пример, иллюстрирующий параграф 70: метод прогнозируемой условной единицы накопления

AG3. Единовременное вознаграждение подлежит выплате после окончания работы в организации и равняется 1% от суммы совокупной заработной платы за каждый год работы. Заработная плата за год 1 составляет 10 000 ДЕ и предполагается, что она

увеличивается на семь процентов (сложные проценты) ежегодно. Используется ставка дисконтирования в размере 10 процентов годовых. В приведенной ниже таблице показано, как формируется обязательство для работника, который как ожидается, покинет организацию по истечении пятого года, с учетом того, что актуарные допущения не менялись. Для простоты в данном примере игнорируются дополнительные корректировки, необходимые для того, чтобы учесть вероятность более позднего или более раннего увольнения работника.

Год	1	2	3	4	5
<i>Вознаграждение, отнесенное к:</i>					
– прошлым годам	0	131	262	393	524
– текущему году (1% от совокупной годовой заработной платы)	<u>13</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
	<u>1</u>				
– текущему и прошлым годам	<u>13</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
	<u>1</u>				
Год	1	2	3	4	5
Обязательство на начало периода	–	89	196	324	476
Процент по ставке 10%	–	9	20	33	48
Стоимость услуг текущего периода	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Обязательство на конец периода	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

*Примечание:*

- Остаток обязательства на начало периода равен дисконтированной стоимости вознаграждения, отнесенного на прошлые годы.*
- Стоимость услуг текущего периода равна дисконтированной стоимости вознаграждения, отнесенного к текущему году.*
- Остаток обязательства на конец отчетного периода равен дисконтированной стоимости вознаграждения, отнесенного к текущему и прошлым годам.*

#### **Примеры, иллюстрирующие параграф 73: распределение вознаграждений по годам оказания услуг**

AG4. Пенсионная программа с установленными выплатами предоставляет единовременное вознаграждение в размере 100 ДЕ, выплачиваемое при выходе на пенсию за каждый год работы.

*Вознаграждение в размере 100 ДЕ относится к каждому году. Стоимость услуг текущего периода равна дисконтированной стоимости 100 ДЕ. Дисконтированная стоимость обязательства пенсионной программы с установленными выплатами равна дисконтированной стоимости 100 ДЕ, умноженной на количество лет оказания услуг вплоть до конца отчетного периода.*

*Если вознаграждение подлежит выплате немедленно после ухода работника из организации, стоимость услуг текущего периода и дисконтированная стоимость обязательства пенсионной программы с установленными выплатами отражают дату предполагаемого ухода работника. Таким образом, в силу эффекта дисконтирования, они меньше сумм, которые были бы определены, если бы работник покинул организацию на отчетную дату.*

- AG5. Пенсионная программа предоставляет ежемесячную пенсию в размере 0.2% совокупной заработной платы за каждый год оказания услуг. Пенсия подлежит выплате, начиная с возраста в 65 лет.

*Вознаграждение, равное дисконтированной стоимости ежемесячной пенсии на дату ожидаемого окончания трудовой деятельности в размере 0,2 процента ожидаемой совокупной годовой заработной платы на момент выхода на пенсию, подлежащее выплате начиная с ожидаемой даты выхода на пенсию до ожидаемой даты смерти, относится на каждый год оказания услуг. Стоимость услуг текущего периода равна дисконтированной стоимости этого вознаграждения. Дисконтированная стоимость обязательства пенсионной программы с установленными выплатами равна дисконтированной стоимости ежемесячных пенсионных выплат в размере 0,2 процента совокупной годовой заработной платы, умноженной на количество лет оказания услуг вплоть до конца отчетного периода. Стоимость услуг текущего периода и дисконтированная стоимость обязательств пенсионной программы с установленными выплатами дисконтируются, потому что пенсионные выплаты начинаются в возрасте 65 лет.*

**Примеры, иллюстрирующие параграф 74: гарантированные и негарантированные вознаграждения**

- AG6. В соответствии с пенсионной программой выплачивается вознаграждение в размере 100 ДЕ за каждый год оказания услуг. Право на вознаграждение становится гарантированным через 10 лет оказания услуг.

*Вознаграждение в размере 100 ДЕ начисляется каждый год. В каждом году из первых 10 лет стоимость услуг текущего периода и дисконтированная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник не отработает 10 лет.*

- AG7. В соответствии с пенсионной программой выплачивается вознаграждение в размере 100 ДЕ за каждый год оказания услуг, кроме периода работы до достижения 25-летнего возраста. Право на вознаграждение становится гарантированным сразу же.

*Вознаграждение не начисляется за оказание услуг до достижения 25-летнего возраста, поскольку период работы до соответствующего возраста не наделяет правом на вознаграждение (условное или безусловное). Вознаграждение в размере 100 ДЕ начисляется за каждый последующий год.*

**Примеры, иллюстрирующие параграф 75: распределение вознаграждений по периодам учета**

- AG8. В соответствии с пенсионной программой выплачивается единовременное вознаграждение в размере 1 000 ДЕ, право на которое становится гарантированным спустя 10 лет оказания услуг. Пенсионная программа не предусматривает дальнейших вознаграждений за последующее оказание услуг.

*Вознаграждение в размере 100 ДЕ (1 000, деленное на 10) начисляется за каждый год из первых 10 лет. Стоимость услуг текущего периода за каждый год из первых 10 лет отражает вероятность того, что работник не отработает 10 лет. За последующие годы вознаграждение не начисляется.*

- AG9. В соответствии с пенсионной программой выплачивается единовременное вознаграждение при выходе на пенсию в размере 2 000 ДЕ всем работникам, которые продолжают работать в возрасте 55 лет, после 20 лет оказания услуг, или которые продолжают работать в возрасте 65 лет, независимо от стажа.

*Работникам, которые пришли в организацию до наступления 35 лет, оказание услуг дает право на вознаграждение в рамках пенсионной программы для 35-летнего возраста (работник мог уволиться в возрасте 30 лет и вернуться в возрасте 33 лет, и это не влияет на сумму или время выплаты вознаграждений). Эти вознаграждения зависят от дальнейшего оказания услуг. Также продолжение оказания услуг в возрасте старше 55 лет не приведет к существенному увеличению дальнейших вознаграждений. Для таких работников организация начисляет вознаграждение в размере 100 ДЕ (2 000, деленное на 20) за каждый год периода работы с 35-летнего возраста до 55 лет.*

*Для работников, которые пришли в организацию в возрасте от 35 до 45 лет, оказание услуг на протяжении более чем 20 лет не приведет к существенному увеличению дальнейших вознаграждений. Для таких работников организация начисляет вознаграждение в размере 100 ДЕ (2 000, деленное на 20) за каждый год первых 20 лет.*

*Для работника, который пришел в организацию в возрасте старше 55 лет, оказание услуг сверх 10 лет не приведет к существенному увеличению дальнейших вознаграждений. Для такого работника организация начисляет вознаграждение в размере 200 ДЕ (2 000, деленное на 10) за каждый год первых 10 лет.*

*Для всех работников стоимость услуг текущего периода и дисконтированная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может не отработать необходимое количество лет.*

- AG10. В соответствии с программой медицинского обслуживания по окончании трудовой деятельности возмещается 40% затрат работника на медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности, если работник увольняется после 10 лет, но ранее чем 20 лет оказания услуг, и 50% указанных затрат, если работник увольняется спустя 20 и более лет оказания услуги.

*Согласно формуле вознаграждений пенсионной программы организация начисляет 4% дисконтированной стоимости ожидаемых медицинских затрат (40%, деленные на 10) за каждый год из первых 10 лет и 1% (10%, деленные на 10) за каждый год из вторых 10 лет. Стоимость услуг текущего периода за каждый год отражает вероятность того, что работник может не отработать необходимое количество лет, чтобы частично или полностью заработать вознаграждения. У работников, по которым ожидается, что они уволятся в течение 10 лет, право на вознаграждение не возникает.*

- AG11. В соответствии с программой медицинского обслуживания по окончании трудовой деятельности возмещается 10% медицинских затрат работника по окончании трудовой деятельности, если работник увольняется после 10 лет, но ранее чем 20 лет оказания

услуг, и 50% указанных затрат, если работник увольняется через 20 или более лет оказания услуг.

*Оказание услуг в старшем возрасте ведет к существенно более высокому уровню вознаграждений, чем в ранние годы. Поэтому работникам, увольнение которых ожидается через 20 или более лет, организация начисляет вознаграждения на равномерной основе в соответствии с параграфом 73. Оказание услуг на протяжении более чем 20 лет не приведет к существенному увеличению дальнейших вознаграждений. Таким образом, вознаграждение, начисленное за каждый год из первых 20 лет, равно 2,5% дисконтированной стоимости ожидаемых медицинских затрат (50%, деленные на 20).*

*Для работников, от которых ожидается, что они покинут организацию в сроки между 10 и 20 годами работы, вознаграждение, начисляемое за каждый год из первых 10 лет, равно 1% дисконтированной стоимости ожидаемых медицинских затрат. Такие работники не получают право на вознаграждение за оказание услуг за период между окончанием 10-го года и предполагаемой датой увольнения.*

*Работники, чье увольнение ожидается в течение 10 лет, не получают право на вознаграждение.*

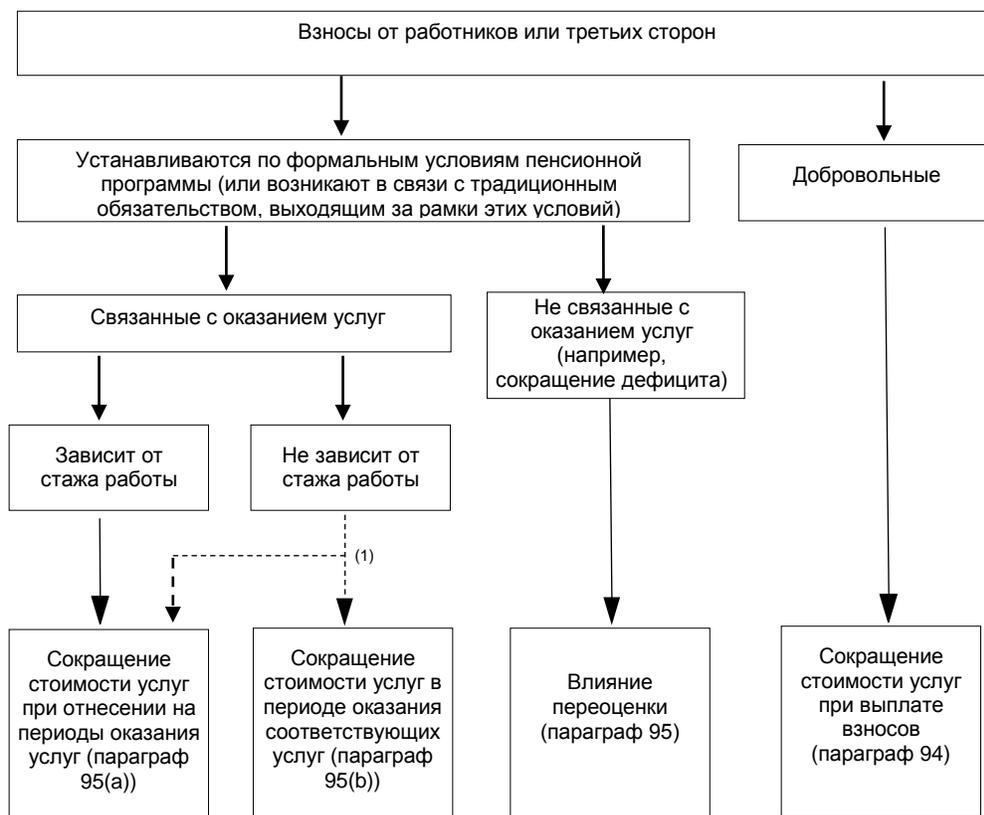
**Пример, иллюстрирующий параграф 76: распределение вознаграждений по периодам учета**

AG12. Работники имеют право на вознаграждение в размере 3% от совокупной годовой заработной платы за каждый год оказания услуг до достижения ими возраста 55 лет.

*Вознаграждение в размере 3% от ожидаемой совокупной годовой заработной платы начисляется за каждый год вплоть до возраста 55 лет. Это дата, после которой последующее оказание услуг работником не приведет к существенному увеличению дальнейших вознаграждений по пенсионной программе. За годы оказания услуг после этого возраста право на вознаграждение не возникает.*

**Пример, иллюстрирующий параграфы 94 and 95: взносы от работников или третьих сторон**

AG13. Требования по ведению учета взносов от работников или третьих сторон проиллюстрированы на диаграмме ниже.



(1) Эта пунктирная стрелка означает, что организации разрешено выбирать любой метод бухгалтерского учета

**Пример, иллюстрирующий параграфы 162-173: выходные пособия**

AG14. *Условия*

В результате недавнего приобретения, организация планирует закрыть завод через 10 месяцев и, в это же время уволить в связи с закрытием всех оставшихся работников завода. Поскольку организации требуется профессиональная квалификация работников завода для завершения некоторых контрактов, она объявляет план увольнения работников следующим образом.

Каждый работник, который остается и оказывает услуги до закрытия завода, получит в день увольнения денежную выплату в размере 30 000 ДЕ. Работники, уволившиеся до закрытия завода, получают 10 000 ДЕ.

На заводе работают 120 работников. На момент объявления плана по сокращению работников организация ожидает увольнения 20 из них до закрытия. Таким образом, общий ожидаемый денежный отток по плану составляет 3 200 000 ДЕ (т.е. 20 x

10 000 ДЕ + 100 x 30 000 ДЕ). Согласно параграфу 163 организация учитывает вознаграждения, предусмотренные для увольнения работников в качестве выходных пособий, и отражает в учете вознаграждения, предоставляемые за оказание услуг как краткосрочные вознаграждения работникам.

*Выходные пособия*

Вознаграждение, предусмотренное за расторжение трудового договора, составляет 10 000 ДЕ. Это сумма, которую организация должна будет заплатить за прекращение занятости независимо от того, остаются работники и оказывают услуги до закрытия завода или они увольняются до закрытия. Несмотря на то, что работники могут уволиться до закрытия, прекращение работы всех работников является результатом решения организации о закрытии завода и прекращении их работы (т.е. все работники прекратят работать, когда завод закроется). Поэтому организация признает обязательство в размере 1 200 000 ДЕ (т.е. 120 x 10 000 ДЕ) по выходным пособиям, предоставляемым в соответствии с программой выплаты вознаграждений работникам, как только произойдет одно из следующих событий: объявление плана по сокращению работников и организация признает затраты на реструктуризацию, связанные с закрытием завода.

*Вознаграждения, предоставляемые за оказание услуг*

Дополнительные вознаграждения, которые могут получить работники, если они предоставят услуги на протяжении полных десяти месяцев, предусмотрены за услуги, оказанные за этот период. Организация учитывает их как краткосрочные вознаграждения работникам, поскольку организация ожидает их выплаты до истечения двенадцати месяцев после окончания отчетного периода. В этом примере дисконтирование не требуется, поэтому расходы в размере 200 000 ДЕ (т.е. 2 000 000: 10) признаются в каждом месяце на протяжении 10-месячного периода оказания услуг с соответствующим увеличением балансовой стоимости обязательства.

**Поправки к другим МСФО ОС****МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности»**

В параграф 116 внесена поправка. Новый текст подчеркнут внизу и зачеркнут удаленный текст.

116. Выбор между подходом «по содержанию» и «по назначению» зависит от исторических факторов и нормативных требований, а также от характера организации. Оба подхода выделяют те затраты, которые могут прямо или косвенно изменяться в зависимости от объема производства организации. Поскольку каждый из подходов к представлению информации имеет свои преимущества для различных типов организаций, настоящий Стандарт требует, чтобы руководство выбрало наиболее уместное и надежное представление. Однако поскольку информация о характере затрат полезна для прогнозирования будущих денежных потоков, при использовании классификации на основе назначения расходов требуется раскрытие дополнительной информации. В параграфе 115 термин «вознаграждения работникам» имеет то же значение, что и в МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам».

**МСФО ОС 17 «Основные средства»**

В параграф 31 внесена поправка. Новый текст подчеркнут внизу и зачеркнут удаленный текст.

31. Примерами прямых затрат являются:
- (а) расходы на выплату вознаграждений работникам (согласно определению в МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам»), непосредственно связанные со строительством или приобретением объекта основных средств;

...

**МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы»**

В параграф 14 внесена поправка. Новый текст подчеркнут внизу и зачеркнут удаленный текст.

14. Настоящий Стандарт не применяется к резервам по налогам на прибыль или эквивалентным налогам (руководство по учету налогов на прибыль можно найти в МСФО 12 «Налоги на прибыль»). Стандарт также не применяется к резервам, связанным с вознаграждениями работникам (руководство по учету вознаграждений работникам можно найти в МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам»).

**МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах»**

В параграф 38 внесена поправка. Новый текст подчеркнут внизу и зачеркнут удаленный текст.

38. Требования к оценке вознаграждений работников приводятся в МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам». Если неденежное вознаграждение, которое может быть надежно оценено, включается в совокупную сумму вознаграждения ключевого управленческого персонала, раскрытую за период, в Примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрыть информацию о подходе к оценке неденежного вознаграждения.

**МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства»**

В параграф 43 внесена поправка. Новый текст подчеркнут внизу и зачеркнут удаленный текст.

43. Затраты, связанные с выбытием, кроме признанных в качестве обязательств, вычитаются при определении справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Примерами таких затрат являются затраты на юридические услуги, гербовые сборы и налоги в отношении соответствующих операций, затраты на демонтаж актива и прямые дополнительные затраты на предпродажную подготовку актива. Однако, выходные пособия (согласно определению в МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам») и затраты, связанные с сокращением или реорганизацией деятельности, следующей за выбытием актива, не являются прямыми дополнительными затратами на выбытие.

**МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства»**

В параграф 2 внесена поправка. Новый текст подчеркнут внизу и зачеркнут удаленный текст.

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета обесценения активов, генерирующих денежные средства, за исключением:**
- (a) ...
  - (g) **активов, возникающих по вознаграждениям работникам (см. МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам»);**

**МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты – представление информации»**

В параграф 3 внесена поправка. Новый текст подчеркнут внизу и зачеркнут удаленный текст.

3. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт ко всем видам финансовых инструментов, за исключением:**
- (a) ...
  - (b) **прав и обязанностей работодателей по планам вознаграждения работникам, к которым применяется МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам».**
  - (c) ...

**МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты – признание и оценка»**

В параграф 2 и ВС19 внесены поправки. Новый текст подчеркнут внизу и зачеркнут удаленный текст.

2. **Настоящий Стандарт должен применяться всеми организациями ко всем типам финансовых инструментов, кроме:**
- (a) ...
  - (c) **прав и обязательств работодателей по планам вознаграждения работникам, к которым применяется МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам».**
  - (d) ...

**Основание для заключений**

BC19. Возможны случаи, когда существует активный рынок для договоров финансовой гарантии, эквивалентных или аналогичных выпущенному договору. В таких случаях справедливую стоимость следует оценивать путем наблюдения за этим активным рынком. СМФСО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли организации при отсутствии активного рынка в обязательном порядке использовать методику на основе МСФО ОС 19. СМФСО ОС отметил, что многие методики оценки отличаются высокой сложностью и, как отмечено в параграфах AG107 и AG108, могут приводить к большому разбросу результатов. Можно сказать, что затраты на разработку подобных методик превышают выгоду пользователей от получаемой информации. Подход, основанный на МСФО ОС 19, может обеспечить более достоверную и понятную оценку степени риска, которому подвергается эмитент при заключении договора финансовой гарантии. СМФСО ОС также признал, что если организация не признает обязательство в соответствии с МСФОС 19, она должна раскрыть информацию в соответствии с требованиями к условным обязательствам, определенными в МСФО ОС 19, за исключением случаев, когда отток ресурсов представляется маловероятным. В предоставляемой пользователям информации о степени риска, связанного с финансовыми гарантиями, выдаваемыми безвозмездно или за символическое вознаграждение, также предусматривает раскрытие информации о кредитном риске в соответствии с МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации». В свою очередь, СМФСО ОС признал, что применение ряда действующих МСФО ОС потребует привлечения экспертов, в том числе актуариев, для разработки сложных по своей природе методик оценки, как, например, МСФО ОС 25 39 «Вознаграждения работникам». В итоге СМФСО ОС пришел к выводу, что при отсутствии активного рынка следует разрешить применение методики оценки, не требующей наблюдения рынка, если организации удовлетворены степенью достоверности и понимания метода определения справедливой стоимости договора финансовой гарантии, заключенного эмитентом в рамках необменной операции. В особенности это относится к случаю нетиповых гарантий, по которым имеется ограниченный объем данных о невыполнении обязательств и кредитном риске.

**МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»**

В параграф 3 внесена поправка. Новый текст подчеркнут внизу и зачеркнут удаленный текст.

3. **Настоящий Стандарт должен применяться всеми организациями ко всем типам финансовых инструментов, за исключением:**
- (a) ...
  - (b) **прав и обязанностей работодателей по планам вознаграждения работников, к которым применяется МСФО ОС 25 39 «Вознаграждения работникам».**
  - (d) ...

**МСФО ОС 31 «Нематериальные активы»**

В параграф 6, 35 и 64 внесены поправки. Новый текст подчеркнут внизу и зачеркнут удаленный текст.

6. Если другой МСФО ОС предписывает учет определенного типа нематериального актива, организация руководствуется этим МСФО ОС вместо настоящего Стандарта. Например, настоящий Стандарт не применяется к:
- (a) ...
  - (c) активам, возникающим в связи с вознаграждениями работникам; и (см. МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам»);
  - (d) ...
35. Примерами прямых затрат являются:
- (a) затраты, связанные с вознаграждениями работникам (в значении, определенном в МСФО ОС ~~25~~ 39), имеющих непосредственное отношение к приведению актива в состояние, пригодное к использованию;
  - (b) ...
64. Себестоимость нематериального актива, созданного силами организации, включает все прямые затраты, необходимые для создания, производства и подготовки актива к использованию в соответствии с намерениями руководства организации. Примерами прямых затрат являются:
- (a) ...
  - (b) затраты на вознаграждения работникам (в значении, определенном в МСФО ОС ~~25~~ 39), возникающие в связи с созданием нематериального актива;

**МСФО ОС 33 «Первое применение МСФО ОС, основанных на методе начисления»**

Параграфы 106, 107 и ВС60 удалены. В параграфы 36, 102, 104, 105, ВС59, ВС109, IG50, IG59, IG60, IG61, IG62, IG91, в заголовки, приведенные в параграфах 101, ВС59 и ВС109 и в таблицу в приложении внесены поправки. Новый текст подчеркнут внизу и зачеркнут удаленный текст.

36. **Если впервые применившая МСФО ОС организация не признавала активы и/или обязательства в соответствии с предыдущим методом бухгалтерского учета, ей не требуется признавать и/или оценивать следующие активы и/или обязательства за отчетные периоды, начало которых приходится на трехлетний период, следующий после даты перехода на МСФО ОС:**
- (a) ...
  - (d) **пенсионные программы с установленными выплатами и прочие долгосрочные вознаграждения работникам (см. МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам»);**
  - (e) ...

**МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам»**

101. ...

*Пенсионная программа с установленными выплатами и прочие долгосрочные вознаграждения работникам*

102. **На дату перехода на МСФО ОС или в тех случаях, когда организация, впервые применившая МСФО ОС использует трехлетний льготный период, на дату**

завершения льготного периода или на дату, когда соответствующие обязательства признаны или/и оценены в финансовой отчетности (в зависимости от того, что наступит раньше), организации, впервые применившей МСФО ОС следует определить первоначальную стоимость обязательства пенсионной программы с установленными выплатами и прочих долгосрочных вознаграждений работникам на эту дату как:

- (a) дисконтированную стоимость обязательства на дату принятия МСФО ОС или в тех случаях, когда организация, впервые применившая МСФО ОС использует трехлетний льготный период, на дату завершения льготного периода или на дату, когда соответствующие обязательства признаны или/и оценены в финансовой отчетности (в зависимости от того, что наступит раньше) с использованием метода прогнозируемой условной единицы накопления; и
- (b) за вычетом справедливой стоимости на дату принятия МСФО ОС или в тех случаях, когда организация, впервые применившая МСФО ОС использует трехлетний льготный период, на дату завершения льготного периода или на дату, когда соответствующие обязательства признаны или/и оценены в финансовой отчетности (в зависимости от того, что наступит раньше) активов пенсионной программы (при их наличии), которыми обязательства будут непосредственно погашены; и
- ~~(c) за вычетом стоимости услуг прошлых периодов, которые должны быть признаны в более поздние периоды в качестве расхода на равномерной основе в течение среднего срока погашения до тех пор, пока вознаграждения станут гарантированными.~~

103. ...

104. Влияние изменения учетной политики на МСФО ОС 25 39 включает все актуарные ~~прибыли и убытки~~ суммы переоценки, которые возникли, при их наличии, в более ранние периоды, ~~даже если они выходят за пределы коридора, указанного в МСФО ОС 25.~~ В соответствии с предыдущим методом бухгалтерского учета организация, впервые применившая МСФО ОС, может не признавать и/или оценивать все обязательства, и в этом случае увеличение обязательства будет представлять полную сумму обязательства за вычетом справедливой стоимости на дату принятия МСФО ОС или в тех случаях, когда организация, впервые применившая МСФО ОС использует трехлетний льготный период, на дату завершения льготного периода или на дату, когда соответствующие обязательства признаны или/и оценены в финансовой отчетности (в зависимости от того, что наступит раньше) всех активов пенсионной программы в соответствии с параграфом 102 (b) ~~и стоимость услуг прошлых периодов, которые должны быть признаны в более поздние периоды в соответствии с параграфом 102 (c).~~ Это увеличение обязательства признается в составе вступительного накопленного профицита или дефицита в периоде, в котором оно признаются и/или оценивается.

105. Организации, впервые принявшей МСФО ОС, следует признать не разделять накопленные актуарные прибыли и убытки с момента создания пенсионной программы (программ) с установленными выплатами до даты принятия МСФО

~~ОС на признанную и непризнанную части. Все накопленные актуарные прибыли и убытки суммы переоценок должны быть признаны в составе вступительного накопленного профицита или дефицита в том периоде, в котором они признаны и/или оценены.~~

- ~~106. Организации, впервые принявшей МСФО ОС, не разрешается разделять накопленные актуарные прибыли и убытки на признанные и непризнанные части при принятии МСФО ОС 25. Все накопленные актуарные прибыли и убытки должны быть признаны в составе вступительного накопленного профицита или дефицита в периоде, в котором они признаны и/или оценены. Однако это требование не исключает, что организация, впервые принявшая МСФО ОС выбирает признание только части своих актуарных прибылей и убытков в соответствии с параграфами 105-107 МСФО ОС 25 в последующие отчетные периоды.~~
- ~~107. Организация, впервые принявшая МСФО ОС, должна раскрыть информацию о корректировках на основе опыта согласно параграфу 141(р) МСФО ОС 25 перспективно на дату принятия МСФО ОС.~~

#### Основание для заключений

МСФО ОС 25 39 «Вознаграждения работникам»

ВС59. СМСФО ОС признал, что признание и/или оценка специфических обязательств в МСФО ОС 25 39 будет сложным для многих организаций общественного сектора, поскольку могут потребоваться новые системы и/или существующие системы, возможно, потребуют усовершенствования. Поэтому СМСФО ОС согласился с тем, что организации, впервые применившей МСФО ОС следует предоставить трехлетний период освобождения от признания и/или оценки активов и обязательств, связанных с пенсионными программами с установленными выплатами и другими долгосрочными вознаграждениями работникам. Чтобы избежать искаженного отчета о финансовом положении, СМСФО ОС далее согласился с тем, что все активы пенсионной программы должны быть признаны и/или оценены одновременно с обязательствами. Все другие вознаграждения работникам должны быть признаны и/или оценены на дату принятия МСФО ОС.

~~ВС60. СМСФО ОС далее отметил, что полное ретроспективное применение МСФО ОС 25 потребует от организации, впервые принявшей МСФО ОС, определить актуарные прибыли или убытки за каждый год с момента создания пенсионной программы, с тем, чтобы определить чистые накопленные непризнанные прибыли или убытки на дату принятия МСФО ОС. Был сделан вывод о том, что это будет слишком затратно и не принесет пользы пользователям. Следовательно, организации, впервые применившей МСФО ОС, не требуется разделять накопленные актуарные прибыли и убытки на признанные и непризнанные части. Все накопленные актуарные прибыли и убытки должны быть признаны в составе вступительного накопленного профицита или дефицита.~~

МСФО ОС 25 39 «Вознаграждения работникам»

ВС109. СМСФО ОС также согласился с тем, что, если организация, впервые применившая МСФО ОС, использует льготы, предоставляющие освобождение от признания и/или оценки обязательств, она должна предоставлять по текущему и предыдущим

четырем годовым периодам информацию о суммах дисконтированной стоимости обязательства пенсионной программы с установленными выплатами, справедливую стоимость активов пенсионной программы и профицит или дефицит программы и корректировки в соответствии с требованиями МСФО ОС ~~25~~ 39 перспективно.

Руководство по внедрению

IG50. Для иллюстрации: в первой переходной финансовой отчетности по МСФО ОС составленной за период, окончившийся 31 декабря 20X5, организации А, впервые принявшая МСФО ОС, выбрала представление сравнительной информации. В соответствии с предыдущим методом бухгалтерского учета организация А в финансовой отчетности по состоянию на 31 декабря 20X3 и 20X4 года отразила следующие операции и события:

(a) ...

### Применимость требований

Организация А при подготовке своего вступительного отчета о финансовом положении по состоянию на 1 января 20X4 и в сравнительном отчете о финансовом положении на по состоянию на 31 декабря 20X4:

(a) ...

(b) делает оценки (в форме актуарных допущений), необходимые для учета пенсионной программы в соответствии с МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам». Актуарные допущения организации А на 1 января 20X4 и 31 декабря 20X4 года не отражают условий, которые возникли после этих дат. Например, организация А:

(i) ...

### МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам»

IG59. На дату принятия МСФО ОС организация, впервые принявшая МСФО ОС, использует МСФО ОС ~~25~~ 39 при оценке пенсионных программ с установленными выплатами и других долгосрочных вознаграждений работникам и признает все накопленные актуарные прибыли или убытки с момента создания пенсионной программы до даты принятия МСФО ОС, или, если организация, впервые принявшая МСФО ОС, использует льготы, предоставляющие трехлетний переходный период освобождения от признания пенсионной программы с установленными выплатами и прочих долгосрочных вознаграждений работникам, на дату завершения льготного периода или на дату, когда пенсионные программы с установленными выплатами и прочие долгосрочные вознаграждения работникам признаны и/или оценены в соответствии с МСФО ОС ~~25~~ 39 (в зависимости от того, что наступит раньше), ~~даже если ее учетная политика согласно МСФО ОС ~~25~~ приведет к тому, что некоторые последующие актуарные прибыли и убытки останутся непризнанными (см. параграф 105 МСФО ОС 33).~~

IG60. Актуарные допущения организации, впервые принявшей МСФО ОС, на дату принятия МСФО ОС, или если организация, впервые применившая МСФО ОС, использует льготы, предоставляющие освобождение от признания пенсионных программ с установленными выплатами и других долгосрочных вознаграждений работникам, на

дату завершения льготного периода или на дату, когда пенсионные программы с установленными выплатами и прочие долгосрочные вознаграждения работникам признаны и/или оценены в соответствии с МСФО ОС 25 39 (в зависимости от того, что наступит раньше), согласуются с актуарными допущениями, сделанными на конец ее сравнительного периода (если организация, впервые принявшая МСФО ОС выбирает представление сравнительной информации в соответствии с параграфом 78 МСФО ОС 33) в соответствии с ее предыдущим методом бухгалтерского учета (после корректировок, отражающих все различия в учетной политике), если нет объективных доказательств того, что эти допущения были ошибочными (параграф 23 МСФО ОС 33). Все последующие изменения этих допущений представляют собой актуарные прибыли или убытки периода, в котором организация, впервые принявшая МСФО ОС, выполняет эти изменения.

- IG61. Организации, впервые принявшей МСФО ОС, может потребоваться выполнить актуарные допущения на дату принятия МСФО ОС или если организация, впервые принявшая МСФО ОС, использует льготы, предоставляющие освобождение от признания пенсионных программ с установленными выплатами и других долгосрочных вознаграждений работникам, на дату завершения льготного периода или на дату, когда пенсионные программы с установленными выплатами и другие долгосрочные вознаграждения работникам признаны и/или оценены в соответствии с МСФО ОС 25 39 (в зависимости от того, что наступит раньше), которые не были необходимы согласно ее методу бухгалтерского учета. Такие актуарные допущения не отражают условий, возникших после даты принятия МСФО ОС, или если организация, впервые принявшая МСФО ОС, использует льготы, предоставляющие освобождение от признания пенсионных программ с установленными выплатами и других долгосрочных вознаграждений работникам, после даты завершения льготного периода или после того, как пенсионные программы с установленными выплатами и другие долгосрочные вознаграждения работникам признаны и/или оценены в соответствии с МСФО ОС 25 39 (в зависимости от того, что наступит раньше). В частности, ставки дисконтирования и справедливая стоимость активов пенсионной программы на дату принятия МСФО ОС или если организация, впервые принявшая МСФО ОС, использует льготы, предоставляющие освобождение от признания пенсионных программ с установленными выплатами и других долгосрочных вознаграждений работникам, на дату завершения льготного периода или на дату, когда обязательства признаны и/или оценены в соответствии с МСФО ОС 25 39 (в зависимости от того, что наступит раньше), отражают рыночные условия на эту дату. Аналогичным образом, актуарные допущения организации, впервые принявшей МСФО ОС, на дату принятия МСФО ОС, или если организация, впервые принявшая МСФО ОС, использует льготы, предоставляющие освобождение от признания пенсионных программ с установленными выплатами и других долгосрочных вознаграждений работникам, на дату завершения льготного периода или на дату, когда пенсионные программы с установленными выплатами и другие долгосрочные вознаграждения работникам признаны и/или оценены в соответствии с МСФО ОС 25 39 (в зависимости от того, что наступит раньше), о будущих показателях текучести кадров не отражают значительного увеличения ожидаемого коэффициента текучести кадров в результате сокращения пенсионной программы, произошедшего после даты принятия МСФО ОС, или если организация, впервые принявшая МСФО ОС,

использует льготы, предоставляющие освобождение от признания пенсионных программ с установленными выплатами и других долгосрочных вознаграждений работникам, после даты завершения льготного периода или после того, как пенсионные программы с установленными выплатами и другие долгосрочные вознаграждения работникам признаны и/или оценены в соответствии с МСФО ОС 25 39 (в зависимости от того, что наступит раньше) (параграф 23 МСФО ОС 33).

- IG62. Во многих случаях финансовая отчетность переходного периода организации, впервые принявшей МСФО ОС, или ее первая финансовая отчетность по МСФО ОС будет отражать оценку обязательств по выплате вознаграждений работникам по состоянию на три даты (когда организация, впервые принявшая МСФО ОС, выбирает представление сравнительной информации в соответствии с параграфом 78 МСФО ОС 33): конец первого отчетного периода, дата сравнительного отчета о финансовом положении (когда организация, впервые принявшая МСФО ОС, выбирает представление сравнительной информации) и дата принятия МСФО ОС, или если организация, впервые принявшая МСФО ОС, использует льготы, предоставляющие освобождение от признания пенсионных программ с установленными выплатами и других долгосрочных вознаграждений работникам, дата завершения льготного периода или дата, когда пенсионные программы с установленными выплатами и другие долгосрочные вознаграждения работникам признаны и/или оценены в соответствии с МСФО ОС 25 39 (в зависимости от того, что наступит раньше). МСФО ОС 25 39 рекомендует организации, впервые принявшей МСФО ОС, привлекать квалифицированного актуария для оценки всех существенных обязательств по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Чтобы свести к минимуму затраты, организация, впервые принявшая МСФО ОС, может потребовать, чтобы квалифицированный актуарий выполнил детальную актуарную оценку на одну или две из этих дат и свернул оценку (оценки) по времени вперед или назад на другую дату (даты). Любая такая сверка по данным прошлого периода и оборотам текущего или данным текущего периода и оборотам предыдущего периода отражает все существенные операции и другие существенные события (включая изменения рыночных цен и процентных ставок) между этими датами (параграф ~~68~~ 61 МСФО ОС 25 39).
- IG91. На приведенной ниже диаграмме кратко излагаются льготы переходного периода и положения, включенные в другие МСФО ОС, основанные на методе начисления.

	Освобождение переходного периода предусматривают							
	НЕТ	ДА						
		Условная стоимость	3-летнее освобождение от признания переходного периода	3-летнее освобождение от оценки переходного периода	3-летнее освобождение от признания и/или оценки переходного периода	3-летнее освобождение от раскрытия информации переходного периода	Исключение операций, остатков, доходов и расходов	Прочее
МСФО ОС 25 «Вознаграждения работника» (МСФО ОС 39 «Вознаграждения работникам»)			✓ пенсионная программа с установленными выплатами прочие долгосрочные вознаграждения работникам не признаются по предыдущему методу бухгалтерского учета	✓ вознаграждений с установленными выплатами и прочих долгосрочных вознаграждений работникам признавались по предыдущему методу бухгалтерского учета				<ul style="list-style-type: none"> <li>•Положения о том, как определить первоначальное обязательство</li> <li>•Положение о не разделении накопленных актуарных прибылей и убытков</li> <li>•Раскрытие информации о корректировках на основе опыта перспективно</li> </ul>

## Приложение А

...

Освобождение переходного периода или положения	Освобождения переходного периода или применяемые положения		Освобождения переходного периода или положения, которые могут быть применены или выбраны	
	Не влияет на достоверное представление и соответствие методу начисления МСФО ОС	Влияет на достоверное представление и соответствие методу начисления МСФО ОС	Не влияет на достоверное представление и соответствие методу начисления МСФО ОС	Влияет на достоверное представление и соответствие методу начисления МСФО ОС
МСФО ОС 25 (МСФО ОС 39) <ul style="list-style-type: none"> <li>• трехлетнее освобождение от признания и/или оценки активов и/или обязательств и изменение учетной политики по оценке активов и/или обязательств</li> <li>• определение первоначального обязательства по установленным выплатам и прочим долгосрочным вознаграждениям работникам по пенсионной программе на дату принятия или дату завершения льготного периода</li> <li>• признание увеличения/уменьшения начального накопленного профицита/дефицита на дату принятия или дату завершения льготного периода</li> </ul>	✓	✓		✓

**МСФО ОС 35 «Консолидированная финансовая отчетность»**

В параграф 6 внесена поправка. Новый текст подчеркнут внизу и зачеркнут удаленный текст.

6. Настоящий Стандарт не применяется к программам вознаграждений по окончании трудовой деятельности и прочим долгосрочным программам вознаграждений работникам, по которым применяется МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам».

**МСФО ОС 38 «Раскрытие информации о долях в других организациях»**

В параграф 4 внесена поправка. Новый текст подчеркнут внизу и зачеркнут удаленный текст.

4. Настоящий Стандарт не применяется по:
- (a) программам вознаграждений по окончании трудовой деятельности или прочим программам долгосрочных вознаграждений работникам, по которым применяется МСФО ОС ~~25~~ 39 «Вознаграждения работникам».
  - (b) ...

## Основания для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 39.

Цель

- ВС1. МСФО ОС 25 (2008) «Вознаграждения работникам» был первоначально разработан на основе Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 19 (2004) «Вознаграждения работникам», выпущенным Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB). СМСФО внес ряд поправок в МСФО 19 в период 2011 – 2015 гг.
- ВС2. В целях обновления МСФО ОС 25 СМСФО ОС утвердил пересмотр ограниченного объема МСФО ОС 25 для сближения с пересмотренным МСФО (IAS) 19. СМСФО ОС решил не возобновлять специфические требования общественного сектора в МСФО ОС 25, кроме раздела о комплексных программах социального обеспечения (см. параграфы ВС5 и ВС6 ниже).
- ВС3. В январе 2016 года СМСФО ОС выпустил публикуемый проект (ПП) (ED) 59 «Поправки к МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам»». В ПП 59 были предложены поправки для поддержания сближения с МСФО (IAS) 19. Предложенными поправками внесено большое количество изменений в текст МСФО ОС 25. Ряд респондентов высказали замечания о том, что масштабы этих изменений обесценили понятность МСФО ОС 25. Вследствие этого, чтобы помочь составителям СМСФО ОС принял решение выпустить новый документ МСФО ОС 39 «Вознаграждения работникам», вместо выпуска пересмотренного МСФО ОС 25.
- ВС4. В этом Основании для заключений обобщаются суждения СМСФО ОС для целей достижения выводов в МСФО ОС 39 «Вознаграждения работникам». За исключением комплексных программ социального обеспечения, в Основании для заключений рассматриваются только те области, в которых МСФО ОС 39 отходит от основных требований МСФО (IAS) 19 (с поправками, внесенными в 2011 году), или те, в которых СМСФО ОС рассмотрел такие отклонения.

### *Комплексные программы социального обеспечения*

- ВС5. В ПП 59 указано, что СМСФО ОС рассмотрел вопрос об исключении раздела о комплексных программах социального обеспечения, поскольку СМСФО ОС не был осведомлен, что они применяются во всех странах. СМСФО ОС специально запросил комментарии по этому вопросу.
- ВС6. Ни один респондент ПП 59 не определил страну, в которой организации применяли эти требования. Большинство респондентов поддержали исключение раздела «Комплексные программы социального обеспечения». Поскольку СМСФО ОС не определил новую и убедительную причину для сохранения раздела, СМСФО ОС решил не включать его в МСФО ОС 39.

### *Государственные пенсионные программы*

- ВС7. В настоящем Стандарте сохраняется требование МСФО (IAS) 19 о том, что организация учитывает государственную пенсионную программу так же, как и совместную пенсионную программу нескольких работодателей. СМСФО ОС пришел к выводу о том, что он должен предоставить дальнейшие комментарии для

разъяснения подхода к учету государственных пенсионных программ организациями общественного сектора, как в МСФО ОС 25. Параграф 47 предусматривает оспариваемое допущение о том, что государственная пенсионная программа будет охарактеризована контролирующей организацией как пенсионная программа с установленными выплатами. Только в тех случаях, когда это допущение было оспорено, государственная пенсионная программа учитывается как пенсионная программа с установленными взносами.

*Пенсионные программы с установленными выплатами с участвующими организациями под общим контролем*

BC8. В общественном секторе, вероятно, будет много случаев, когда организации, находящиеся под общим контролем, участвуют в пенсионных программах с установленными выплатами. МСФО (IAS) 19 включает комментарии по пенсионным программам с установленными выплатами, разделяющим риски между организациями, находящимися под общим контролем. СМСФО ОС пришел к выводу о том, что требования МСФО (IAS) 19 являются приемлемыми в общественном секторе. СМСФО ОС также счел надлежащим подчеркнуть, что, если отсутствует договорное соглашение, соглашение, имеющее обязательную силу или заявленная политика отнесения чистых затрат по пенсионной программе с установленными выплатами по программе в целом на отдельные организации, контролируемым организациям неприемлемо учитывать пенсионную программу по методу установленных выплат как в МСФО ОС 25. В подобных случаях контролирующая организация должна учитывать такие пенсионные программы по методу установленных выплат в своей консолидированной финансовой отчетности. Контролируемые организации (а) ведут учет по методу установленных взносов, (b) определяют контролирующую организацию и (c) раскрывают информацию о том, что в своей консолидированной финансовой отчетности контролирующая организация ведет учет по методу установленных выплат. Это отражено в параграфе 42. Контролируемые организации также раскрывают информацию, указанную в параграфе 151.

*Ставки дисконтирования*

BC9. МСФО (IAS) 19 требует определения ставки дисконтирования по корпоративным облигациям высокого качества на основе рыночной доходности на отчетную дату. СМСФО ОС решил, что ставка дисконтирования должна отражать временную стоимость денег, и счел, что организации должны самостоятельно определять ставки, наилучшим образом достигающие этой цели, аналогично МСФО ОС 25. СМСФО ОС считает, что временная стоимость денег может наилучшим образом отражаться исходя из рыночной доходности государственных облигаций, высококачественных корпоративных облигаций или любых других финансовых инструментов. Используемая ставка дисконтирования не предназначена для отражения риска, связанного с обязательствами пенсионной программы с установленными выплатами или кредитным риском, характерным для конкретной организации. В параграфе 141 (d) содержится дополнительное требование о раскрытии информации для пользователей о базе, на которой была определена ставка дисконтирования.

BC10. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, требуется ли давать разъяснения в помощь организациям, действующим в странах, в которых нет ни развитого рынка государственных облигаций, ни развитого рынка высококачественных корпоративных

облигаций для определения ставки дисконтирования, отражающей временную стоимость денег. СМСФО ОС признает, что определение соответствующей ставки дисконтирования может стать сложной проблемой для организаций, действующих в таких странах, и что такие организации могут находиться в процессе перехода, или недавно перейти к учету по методу начисления. Однако СМСФО ОС пришел к выводу, что эта проблема не ограничивается общественным сектором и что имеется недостаточно четко относимая к общественному сектору причина предоставлять такие разъяснения.

*Прочие долгосрочные вознаграждения работникам: пособия по долгосрочной нетрудоспособности*

ВС11. В МСФО (IAS) 19 перечисляются пособия по долгосрочной нетрудоспособности в качестве примера «прочего долгосрочного вознаграждения работникам». В МСФО (IAS) 19 утверждается, что «оценка прочих долгосрочных вознаграждений работникам обычно не зависит от той же степени неопределенности, что и оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности». В общественном секторе пособия по долгосрочной нетрудоспособности, связанные с определенными сферами предоставления услуг, такими как военная, могут быть финансово весьма значительными, а соответствующие актуарные прибыли или убытки являются нестабильными.

ВС12. Таким образом, МСФО ОС 39 сохраняет оспариваемое допущение, включенное в МСФО ОС 25, о том, что пособия по долгосрочной нетрудоспособности обычно не подвержены той же степени неопределенности, что и оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности. В тех случаях, когда это допущение опровергается, организация рассматривает вопрос о том, следует ли учитывать некоторые или все выплаты по долгосрочной нетрудоспособности с использованием тех же требований, что и вознаграждения по окончании трудовой деятельности.

*Прочие долгосрочные вознаграждения работникам: пособие, выплачиваемое организацией физическому лицу до его нового трудоустройства*

ВС13. Несмотря на то, что маловероятно, что подобные обстоятельства широко распространены, СМСФО ОС признал, что могут допускаться случаи, когда отчитывающаяся организация обязана в силу договора производить компенсационные выплаты отдельно от выходного пособия бывшему работнику до тех пор, пока он не устроится на новую работу. Поэтому перечень прочих долгосрочных вознаграждений в параграфе 155 был изменен с учетом таких обстоятельств, как в СМСФО ОС 25.

*Переоценка*

ВС14. МСФО (IAS) 19 (с поправками, внесенными в 2011 году) признает переоценку чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами в составе прочего совокупного дохода, а не в составе прибылей или убытков. СМСФО ОС отметил, что «Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора» не признают «прочий совокупный доход» и что «прочий совокупный доход» не является термином, получившим определение в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности». СМСФО ОС считает, что признание переоценки в чистых

активах/капитале будет иметь результат бухгалтерского учета аналогичный с МСФО (IAS) 19, в отсутствие влияния на профицит или дефицит с учетом компонентов стоимости пенсионной программы с установленными выплатами, которые имеют различные прогнозные значения. Таким образом, СМСФО ОС решил признать переоценку в составе чистых активов/капитале, а не в составе профицита или дефицита.

- BC15. СМСФО ОС отметил, что параграф 45 МСФО ОС 1 требует, чтобы организация представляла отдельно в финансовой отчетности каждый существенный класс аналогичных статей. Статьи различные по характеру или функциям представляются отдельно, за исключением несущественных. Таким образом, СМСФО ОС пришел к выводу, что в отчете об изменениях в чистых активах/капитале может потребоваться отдельное представление суммы переоценки вознаграждений по окончании трудовой деятельности, если она является существенной.

*Требования руководства по составлению отчетности по статистике государственных финансов*

- BC16. СМСФО ОС рассмотрел требования руководства по составлению отчетности по статистике государственных финансов (СГФ) к классификации, представлению, признанию, оценке и раскрытию информации о вознаграждениях работникам и выявил некоторые отличия как от пересмотренного МСФО (IAS) 19, так и от МСФО ОС 39.
- BC17. В руководстве по составлению отчетности по СГФ не применяется подход с использованием чистых процентов, а скорее признаются доход от активов фонда и проценты по обязательствам фонда в соответствии с экономическим характером этих доходов и расходов. Далее в СГФ признается доход от недвижимости (собственности) и увеличение обязательства по выплате вознаграждений с истечением времени путем внесения записи по статье «Расходы на недвижимость (собственность) для выплат по инвестиционным доходам». Согласно МСФО ОС 39 аналогичные записи представляются в составе профицита или дефицита.
- BC18. Для автономных фондов, признанных вне системы учета работодателя, СГФ признает требование пенсионного фонда к управляющему пенсионным фондом о дефиците пенсионного фонда в конкретных обстоятельствах. В этих случаях СГФ не требует признания процентных расходов в системе учета работодателей с истечением времени при признании этого требования.
- BC19. В СГФ активы пенсионной программы обычно оцениваются таким же методом, что и другие активы, обычно по рыночной стоимости. Поэтому, в отличие от МСФО ОС 39, никаких дополнительных расчетов с использованием ставки дисконтирования по активам пенсионной программы в целом не требуется для оценки дисконтированной стоимости. Однако в СГФ некоторые активы не оцениваются по рыночной стоимости. Это может привести к разным оценкам по МСФО ОС 39 и СГФ (например: кредиты оцениваются по номинальной стоимости в СГФ и обычно по амортизированной стоимости в МСФО ОС).
- BC20. В СГФ любые изменения объема или стоимости активов, которые не являются результатом операций, отражаются в Отчете о прочих экономических потоках, который включает эффект истечения времени. В СГФ пенсионный фонд только

записывает фактические доходы от таких операций, как операции с процентами, дивидендами и арендными платежами, отраженные в Отчете о финансовых результатах.

- BC21. СГФ не разделяет вознаграждения работникам на краткосрочные и долгосрочные вознаграждения работникам и не требует специального раскрытия информации о вознаграждениях работникам, кроме дополнительной таблицы о пенсионных программах в системе социального страхования, установленных в Системе национальных счетов 2008 года.
- BC22. СМСФО ОС пришел к выводу, что эти различия обусловлены различными целями и презентационными принципами СМСФО ОС и СГФ. Они не являются особыми обоснованиями общественного сектора, которые оправдывают отход от МСФО (IAS) 19.

### Сравнение с МСФО (IAS) 19

В основе МСФО ОС 39 лежит МСФО (IAS) 19 (выпущенный в 2011 году, включая поправки, опубликованные до 31 декабря 2015 года). Основные различия между МСФО ОС 39 и МСФО (IAS) 19 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 39 содержится дополнительное руководство о системе премирования в общественном секторе.
- МСФО 19 требует, чтобы при дисконтировании обязательств по окончании трудовой деятельности организации применяли ставку дисконтирования, основанную на доходности высококачественных корпоративных облигаций, валюта и условия которых должны соответствовать валюте и расчетным условиям обязательств по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности. МСФО ОС 39 требует, чтобы организации применяли ставку, отражающую временную стоимость денег. МСФО ОС 39 также содержит требование о том, чтобы организации раскрывали информацию о базе для определения ставки дисконтирования.
- МСФО ОС 39 содержит оспариваемое допущение о том, что выплаты по долгосрочной нетрудоспособности обычно не имеют той степени неопределенности, которая характерна для оценки вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Если допущение опровергается, то организация рассматривает вопрос о том, следует ли ей учитывать все выплаты по долгосрочной нетрудоспособности или их часть аналогично тому, как это делается для вознаграждений по окончании трудовой деятельности. МСФО (IAS) 19 не содержит такого оспариваемого допущения.
- МСФО ОС 39 признает переоценку чистого обязательства (актива) пенсионной программы с установленными выплатами в чистых активах/ капитале. МСФО (IAS) 19 признает их в прочем совокупном доходе.
- МСФО ОС 39 использует различные термины, в некоторых случаях, из МСФО (IAS) 19. Наиболее значимыми примерами являются использование терминов «доход», «контролирующая» и «контролируемая организации». Аналогичными терминами в МСФО (IAS) 19 являются «доход», «материнская» и «дочерняя компании».

Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора, публикуемые проекты, консультационные документы, руководства по практическому применению и другие публикации СМСФО ОС издаются и защищены авторским правом МФБ.

СМСФО ОС и МФБ не несут ответственности за убытки, причиненные любому лицу, которое действует или воздерживается от действия в соответствии с материалами, содержащимися в настоящей публикации, независимо от того, вызвана ли такая утрата по неосторожности или иным образом.

«Совет по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», «Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора», «Руководства по практическому применению», «Международная федерация бухгалтеров», «СМСФО ОС», «МСФО ОС», «РПП», «МФБ», логотип СМСФО ОС, и логотип МФБ являются товарными знаками МФБ или зарегистрированными товарными знаками и знаками обслуживания МФБ в США и других странах.

Текст Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора © июль 2016 принадлежит Международной федерации бухгалтеров (МФБ). Все права защищены. Для воспроизведения, хранения или передачи или для других аналогичных видов использования этого документа требуется письменное разрешение МФБ. Контакты: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-384-8

Опубликовано:



«Настоящий Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 39 «Вознаграждения работникам» Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (International Public Sector Accounting Standards Board) (IPSASB®), опубликованный Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants) в июле 2016 года на английском языке, был переведен на русский язык ЗАО МЦСЭИ «Леонтьевский центр» (далее - Леонтьевский центр) в декабре 2017 года, и распространяется с разрешения МФБ (IFAC). Процесс перевода МСФО ОС 39 «Вознаграждения работникам» был рассмотрен МФБ (IFAC), и перевод был выполнен в соответствии с Положениями документа «Политика перевода и воспроизведения стандартов, опубликованных IFAC». Одобренным является текст документа: МСФО ОС 39, «Вознаграждения работникам» (июль 2016 года), опубликованный МФБ (IFAC) на английском языке.

Текст на английском языке МСФО ОС 39 «Вознаграждения работникам» © июль 2016 принадлежит МФБ (IFAC). Все права защищены.

Текст на русском языке МСФО ОС 39 «Вознаграждения работникам» © (декабрь 2017) принадлежит МФБ (IFAC). Все права защищены.

Оригинальное наименование: IPSAS 39, Employee Benefits, ISBN: 978-1-60815-304-6.

Контакты: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) для разрешения воспроизведения, хранения или передачи, или других аналогичных видов использования настоящего документа.

**IPSASB**

**International Public  
Sector Accounting  
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org)