

**IPSAS 25 – EMPLOYEE BENEFITS**

**МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ  
У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ 25 (МСБОДС 25) – ВИПЛАТИ  
ПРАЦІВНИКАМ**

Copyrights © February 2008 by the International Federation of Accountants (IFAC). All right reserved. Used with permission of IFAC. Contact [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.

This IPSAS 25 – Employee benefits of the International Public Sector Accounting Standards Board, published by International Federation of Accountants (IFAC) in February 2008 in the English language, has been translated into Ukrainian Language by Ukrainian Association of Certified Accountants and Auditors in December 2009, and is used with the permission of IFAC. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language

Авторське Право © Лютий 2008 Міжнародна Федерація Бухгалтерів (МФБ). Всі права захищені. Використовується з дозволу МФБ. За дозволом щодо передруку, зберігання, передання або інших подібних дій з документом звертайтеся на [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

МСБОДС 25 – Виплати працівникам Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі опублікований Міжнародною Федерацією Бухгалтерів (МФБ) у лютому 2008 року англійською мовою, було переведено Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів і аудиторів у грудні 2009 року і використовується з дозволу МФБ. МФБ не несе відповідальності за точність і повноту перекладу або інші дії, які спричинили наведений результат. Погоджений текст всіх публікацій МФБ опубліковано МФБ англійською мовою.

## **МСБОДС 25 – ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ**

Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС) базується переважно на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 19 “Виплати працівникам”, опублікованому Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Витяги з МСБО 19 наводяться у цьому виданні Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (РМСБОДС) Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) з дозволу Фонду Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО).

Затвердженим текстом Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) є текст, опублікований РМСБО англійською мовою, примірники якого можна отримати безпосередньо у видавничому відділі РМСБО, розташованому за адресою: 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom (Кеннон Стріт 30, м. Лондон, Сполучене Королівство).

Адреса електронної пошти: [publications@iasb.org.uk](mailto:publications@iasb.org.uk)

Сторінка в Інтернеті: <http://www.iasb.org.uk>

Авторське право на МСФЗ, МСБО, Проекти для обговорення та інші видання РМСБО належить ФКМСБО.

“МСФЗ”, “МСБО”, “РМСБО”, “ФКМСБО”, “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” та “Міжнародні стандарти фінансової звітності” є торговими знаками ФКМСБО не можуть використовуватися без дозволу ФКМСБО.

## МСБОДС 25 – ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ

### ЗМІСТ

---

	параграфи
Вступ	B1-B11
Мета	1
Сфера застосування	2-9
Визначення	10
Короткострокові виплати працівникам	11-26
Визнання та оцінка	13-25
Усі короткострокові виплати працівникам	13
Короткострокові компенсації за відсутність	14-19
Програми преміювання та участі у прибутку	20-25
Розкриття інформації	26
Виплати по закінченні трудової діяльності: розмежування програм з визначеним внеском та програм з визначеною виплатою	27-53
Програми за участю кількох працедавців	32-38
Програми з визначеною виплатою, в яких суб'єкти господарювання – учасники перебувають під спільним контролем	39-42
Державні програми	43-46
Комплексні програми соціального забезпечення	47-49
Застраховані виплати	50-53
Виплати по закінченні трудової діяльності: програми з визначеним внеском	54-58
Визнання та оцінка	55-56
Розкриття інформації	57-58
Виплати по закінченні трудової діяльності: програми з визначеною виплатою	59-146
Визнання та оцінка	60-75
Облік конструктивного зобов'язання	63-64
Звіт про фінансовий стан	65-73
Звіт про фінансові результати	74-75
Визнання та оцінка: теперішня вартість зобов'язань за визначеними виплатами та вартість поточних послуг	76-117
Метод актуарної оцінки	77-79
Віднесення виплат до періодів надання послуг	80-84
Актуарні припущення	85-90
Актуарні припущення: ставка дисконтування	91-95

АктUARні припущення: заробітна плата, виплати та витрати на медичне обслуговування	96-104
АктUARні прибутки та збитки	105-111
Вартість раніше наданих послуг	112-117
Визнання та оцінка: активи програми	118-127
Справедлива вартість активів програми	118-120
Компенсація	121-124
Прибуток від активів програми	125-127
Об'єднання бізнесу	128
Скорочення та остаточні розрахунки	129-135
Подання	136-139
Згортання	136-137
Розмежування на поточні / непоточні	138
Фінансові компоненти витрат на виплати по закінченні трудової діяльності	139
Інші довгострокові виплати працівникам	140-146
Визнання та оцінка	147-153
Розкриття інформації	150-152
Виплати при звільненні	153
Визнання	155-160
Оцінка	161-162
Розкриття інформації	163-165
Перше прийняття цього Стандарту	166-176
Дата набрання чинності	177
Інструкція із застосування	
Інструкція із запровадження	
<b>ДОДАТКИ</b>	
А: Ілюстративний приклад: фінансована програма з визначеною виплатою	
Б: Ілюстративні приклади розкриття інформації	
В: Ілюстративний приклад застосування параграфу 70	
Основа для висновків	
Порівняння з МСБО 19 (2004 р.)	

---

МСБОДС 25 «Виплати працівникам» викладено в параграфах 1-177. Якщо не передбачено іншого, всі параграфи мають однакову нормативну силу. МСБОДС 25 слід розуміти в контексті його мети, основи для висновків та Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора. Основою для вибору та застосування облікової політики у відсутності прямих інструкцій служить МСБОДС 3 «Облікова політика, зміни в обліковій політиці та помилки».

## Вступ

- В1. Цей Стандарт визначає порядок бухгалтерського обліку та розкриття інформації суб'єктами господарювання державного сектора про виплати працівникам. Стандарт базується на МСБО 19 «Виплати працівникам». В ньому не розглядається порядок бухгалтерського обліку та звітності, якого мають дотримуватись пенсійні програми (див. відповідний міжнародний або національний стандарт бухгалтерського обліку, який стосується порядку обліку та звітності пенсійних програм). Виплати, які не здійснюються за послуги, які надали теперішні або колишні працівники суб'єктів господарювання, що звітують, не входять до сфери застосування цього Стандарту.
- В2. В цьому Стандарті описуються чотири категорії виплат працівникам:
- (а) короткострокові виплати працівникам, такі як заробітна плата робітникам та службовцям, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові пільги (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників;
  - (б) виплати по закінченні трудової діяльності, такі як пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності;
  - (в) інші довгострокові виплати працівникам, включаючи додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію, якщо вони не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду; а також
  - (г) виплати при звільненні.
- В3. В суб'єктах господарювання державного сектора усього світу поширені всі ці категорії виплат.
- В4. Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати короткострокові виплати працівникам тоді, коли працівник надав послугу в обмін на ці виплати.
- В5. Програми виплат по закінченні трудової діяльності поділяються на програми з визначеним внеском та програми з визначеною виплатою. В Стандарті містяться конкретні інструкції щодо класифікації програм за участю кількох працедавців, державних програм, комплексних програм соціального забезпечення та програм із застрахованими виплатами. Також Стандарт надає інструкції для суб'єктів господарювання, що беруть участь у програмах з визначеною

виплатою, у тих випадках, коли такі суб'єкти знаходяться під спільним контролем.

- В6. За програмами з визначеним внеском суб'єкт господарювання сплачує фіксовані внески окремому суб'єктові господарювання (фонду) і не матиме юридичного чи конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не утримуватиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах. Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати внески до програми з визначеним внеском тоді, коли працівник надав послугу в обмін на ці виплати.
- В7. Всі інші програми виплат по закінченні трудової діяльності є програмами з визначеною виплатою. Програми з визначеною виплатою можуть бути нефінансовані або фінансовані повністю чи частково. Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання
- (а) обліковувати не лише його юридичне зобов'язання, а також і конструктивне зобов'язання, що виникає в ході практичної діяльності суб'єкта господарювання;
  - (б) визначати теперішню вартість зобов'язань за визначеними виплатами та справедливу вартість будь-яких активів програми з достатньою регулярністю таким чином, щоб суми, визнані у фінансових звітах, суттєво не відрізнялися від сум, які були б визначені на звітну дату;
  - (в) оцінювати зобов'язання та витрати за допомогою Методу нарахування прогнозованих одиниць;
  - (г) відносити виплати до періодів надання послуг згідно з формулою надання виплат за програмою, якщо надання послуг працівником у наступні роки не приведе до суттєво вищого рівня виплат, ніж у попередні роки;
  - (ґ) використовувати неупереджені та взаємно сумісні актуарні припущення щодо демографічних змінних (наприклад, смертність і плинність кадрів) та фінансових змінних (наприклад, майбутнє підвищення заробітної плати, зміни витрат на медичне обслуговування та відповідні зміни державних виплат). Фінансові припущення мають базуватись на ринкових припущеннях, на звітну дату, за період, протягом якого мають бути погашені зобов'язання;
  - (д) визначати ставку для дисконтування зобов'язань за виплатами по закінченні трудової діяльності (як фінансованих, так і нефінансованих), яка відображає вартість грошей у часі. Валюта та строки погашення фінансового інструменту, вибраного для відображення вартості грошей у часі, повинні відповідати валюті та розрахованому строку погашення зобов'язань за виплатами по закінченні трудової діяльності;

- (е) вираховувати справедливу вартість будь-яких активів програми з балансової вартості зобов'язання. Певні права на відшкодування, які не відповідають критеріям активів програми, обліковуються таким самим чином, як і активи програми, за винятком того, що вони відображаються як окремий актив, а не вирахування із зобов'язання;
- (є) обмежувати балансову вартість активу таким чином, щоб не перевищувати чистий загальний підсумок
  - (і) будь-яких невизнаних актуарних збитків та вартості раніше наданих послуг плюс
  - (іі) теперішня вартість будь-яких економічних вигод, доступних у формі відшкодувань з програми або зменшень майбутніх внесків до програми;
- (ж) визнавати вартість раніше наданих послуг рівномірно (на прямолінійній основі) протягом середнього періоду до того моменту, коли виплати стають гарантованими;
- (з) визнавати прибутки або збитки при скороченні програми з визначеною виплатою або при остаточному розрахунку за нею тоді, коли таке скорочення або остаточний розрахунок відбуваються. Прибуток або збиток при скороченні чи остаточному розрахунку мають включати будь-яку остаточну зміну теперішньої вартості зобов'язань за визначеною виплатою, зміну справедливої вартості активів програми і невизнану частину будь-яких відповідних актуарних прибутків та збитків і вартості раніше наданих послуг; а також
- (и) визнавати зазначену частку чистих кумулятивних актуарних прибутків та збитків, які перевищують більше з двох значень:
  - (і) 10% теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою на цю дату (до вирахування активів програми) та
  - (іі) 10% справедливої вартості будь-яких активів програми на цю дату.

Частка актуарних прибутків та збитків, яку слід визнавати по кожній програмі з визначеною виплатою, є перевищенням, що виходить за межі 10%-го “коридору” на попередню звітну дату, поділений на очікуваний середній строк роботи, що залишився до виходу на пенсію працівників, які беруть участь у цій програмі.

Стандарт дозволяє також застосування систематичних методів більш швидкого визнання – за умови, що такий самий метод застосовується як до прибутків, так і до збитків, та робиться це послідовно, з періоду в період. Такі дозволені методи включають негайне визнання всіх актуарних прибутків та збитків у надлишку чи дефіциті. Крім того, Стандарт дозволяє суб'єктові

господарювання визнавати всі актуарні прибутки та збитки в тому періоді, в якому вони відбулись, поза надлишком чи дефіцитом у звіті про зміни в чистих активах/власному капіталі за рік, згідно з параграфом 118(б) МСБОДС 1.

- V8. Стандарт вимагає застосовувати спрощений метод обліку інших довгострокових виплат працівникам на порівняння з обліком виплат по закінченні трудової діяльності – актуарні прибутки та збитки і вартість раніше наданих послуг визнаються негайно. Цей Стандарт містить спростовне припущення, що виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю, як правило, не мають такого ступеня невизначеності, як оцінка виплат по закінченні трудової діяльності. У випадку, якщо це припущення спростовується, суб'єкт господарювання вирішує, чи деякі або всі виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю слід обліковувати згідно з вимогами, що поширюються на виплати по закінченні трудової діяльності.
- V9. Виплати при звільненні – це виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію або в результаті рішення працівника погодитися на звільнення за власним бажанням в обмін на такі виплати. Подія, що спричиняє виникнення зобов'язання, є не стаж працівника, а його звільнення. Отже суб'єкт господарювання повинен визнавати виплати при звільненні тоді і лише тоді, коли суб'єкт господарювання відкрито бере на себе зобов'язання:
- а) звільнити працівника або групу працівників до звичайної дати виходу на пенсію або
  - б) надати виплати при звільненні в результаті пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення.
- V10. Суб'єкт господарювання відкрито бере на себе зобов'язання здійснити звільнення, тоді і лише тоді, коли у суб'єкта господарювання є детальний офіційний план звільнення (що містить зазначену мінімальну інформацію) і немає реальної можливості його скасувати.
- V11. Якщо виплати при звільненні підлягають сплаті через більше як 12 місяців після звітної дати, їх слід дисконтувати. Якщо звільнення відбувається внаслідок пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення, оцінка виплат при звільненні має базуватися на кількості працівників, які, за очікуваннями, приймуть цю пропозицію.

## Мета

1. Мета цього Стандарту – визначити порядок бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам. Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати таке:
  - а) зобов'язання, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому; та
  - б) витрати, якщо суб'єкт господарювання споживає економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати працівникам.

## Сфера застосування

2. **Цей Стандарт слід застосовувати працедавцю при обліку всіх виплат працівникам, за винятком операцій на основі акцій (див. відповідний міжнародний або національний стандарт бухгалтерського обліку, в якому розглядаються операції на основі акцій).**
3. Цей Стандарт не розглядає звітність за пенсійними програмами виплат працівникам (див. відповідний міжнародний або національний стандарт, в якому розглядаються пенсійні програми виплат працівникам). Цей Стандарт не розглядає виплат за комплексними програмами соціального забезпечення, які не пропонуються в обмін на послуги, надані працівникам або колишнім працівникам суб'єктів господарювання державного сектору.
4. Цей Стандарт застосовують до таких виплат працівникам:
  - (а) за офіційною програмою або іншими офіційними угодами між суб'єктом господарювання та окремими працівниками, групами працівників чи їхніми представниками;
  - (б) згідно з законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими суб'єкти господарювання зобов'язані робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох працедавців або за якими суб'єкти господарювання зобов'язані робити внески до комплексної програми соціального забезпечення, або
  - (в) згідно з тією неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань. Неофіційна практика веде до виникнення конструктивного зобов'язання, при якому суб'єкт господарювання не має жодної реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам. Прикладом конструктивного зобов'язання є ситуація, коли зміна неофіційної практики суб'єкта господарювання веде до розриву його стосунків з працівниками.
5. Виплати працівникам включають:

- (a) короткострокові виплати працівникам, такі як заробітна плата робітникам та службовцям, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові пільги (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників;
- (б) виплати по закінченні трудової діяльності, такі як пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності;
- (в) інші довгострокові виплати працівникам, включаючи додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію, якщо вони не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду; а також
- (г) виплати при звільненні;

Оскільки кожна категорія, визначена у наведених вище пунктах від а) до г) має різні характеристики, в цьому Стандарті встановлено окремі вимоги до кожної категорії.

6. Виплати працівникам включають виплати, які надаються або працівникам, або їх утриманцям, та можуть бути надані у формі грошових виплат (або надання товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам / чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям.
7. Працівник може надавати послуги суб'єктові господарювання на основі повного робочого дня, неповного робочого дня, постійної зайнятості, періодичної зайнятості та на тимчасовій основі. У цьому Стандарті директори та інший ключовий управлінський персонал розглядаються як працівники, згідно з МСБОДС 20 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін».
- 8. Цей Стандарт застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектора крім державних комерційних підприємств.**
9. У «Передмові до Міжнародних стандартів фінансової звітності», виданої Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), пояснюється, що МСФЗ призначені для застосування до фінансової звітності загального призначення всіх суб'єктів господарювання, орієнтованих на отримання прибутку. Державні комерційні підприємства (ДКП) є суб'єктами господарювання, орієнтованими на отримання прибутку, а й отже зобов'язані відповідати вимогам МСФЗ.

## Визначення

10. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Активи програми складаються з:

- а) активів, утримуваних фондом довгострокових виплат працівникам, та
- б) кваліфікованих страхових полісів.

Активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам – це активи (крім фінансових інструментів без права передачі, випущених суб'єктом господарювання, що звітує), які:

- а) утримуються суб'єктом господарювання (фондом), юридично відокремленим від суб'єкта господарювання, що звітує, та існують виключно для сплати або фінансування виплат працівникам; а також
- б) доступні лише для сплати або фінансування виплат працівникам, недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, що звітує (навіть при банкрутстві), і їх не можна повернути суб'єктові господарювання, що звітує, якщо:
  - і) активи фонду, що залишилися, не будуть достатніми для виконання всіх відповідних зобов'язань програми або суб'єкта господарювання, що звітує, з виплат працівникам, або
  - ii) активи не повертаються суб'єктові господарювання, що звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

Актуарні прибутки та збитки складаються з таких елементів:

- (а) коригування на основі набутого досвіду (вплив різниць між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося) та
- б) вплив змін актуарних припущень.

Вартість поточних послуг - це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді.

Вартість раніше наданих послуг – це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами щодо послуг працівників у попередніх періодах, яке виникає у поточному періоді в результаті впровадження чи змін виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам. Вартість раніше наданих послуг може бути або позитивною (якщо виплати впроваджуються чи збільшуються), або негативною (якщо наявні виплати зменшуються).

**Виплати по закінченні трудової діяльності** – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності.

**Виплати працівникам** – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками.

**Виплати при звільненні** – це виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті:

- (а) рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію або
- (б) рішення працівника погодитися на звільнення за власним бажанням в обмін на такі виплати.

**Витрати на відсотки** – це збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, яке виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку.

**Гарантовані виплати працівникам** – це виплати працівникам, які не залежать від майбутньої трудової діяльності.

**Державні програми** – це програми, крім встановлених законодавством комплексних програм соціального забезпечення, що діють як програми за участю кількох працедавців для всіх суб'єктів господарювання в економічних категоріях, визначених законом.

**Інші довгострокові виплати працівникам** - це виплати працівникам (окрім виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

**Кваліфікований страховий поліс** – це страховий поліс<sup>\*</sup>, наданий страховиком, який не є зв'язаною стороною (як визначено в МСБОДС 20) суб'єкта господарювання, що звітує, якщо надходження за полісом:

- а) можуть використовуватися лише для сплати чи фінансування виплат працівникам за програмою з визначеними виплатами та
- б) недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання (навіть у випадку банкрутства) і не можуть виплачуватися суб'єктові господарювання, що звітує, якщо:
  - і) надходження не являють собою надлишкові активи, які непотрібні для полісу, щоб виконати всі відповідні зобов'язання за виплатами працівникам, або

---

\* Кваліфікований страховий поліс необов'язково є страховим контрактом (див. відповідний міжнародний або національний стандарт, в якому розглядаються страхові контракти).

- ii) надходження не повертаються суб'єктові господарювання, що звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

**Комплексні програми соціального забезпечення** встановлюються законодавством та

- (а) діють як програми за участю кількох працедавців для надання виплат по закінченні трудової діяльності; а також
- (б) надають виплати, що не є оплатою в обмін на послуги, надані працівниками.

**Короткострокові виплати працівникам** – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

**Прибуток від активів програми** – це відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими й нереалізованими іншими прибутками та збитками від активів програми за вирахуванням будь-яких витрат на управління програмою та будь-якого податку, що сплачується безпосередньо програмою.

**Програми виплат по закінченні трудової діяльності** – це офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими суб'єкт господарювання надає виплати по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам.

**Програми з визначеним внеском** – це програми виплат по закінченні трудової діяльності, згідно з якими суб'єкт господарювання сплачує фіксовані внески окремому суб'єктові господарювання (фонду) і не матиме юридичного чи конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не утримуватиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах.

**Програми з визначеною виплатою** – це програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

**Програми за участю кількох працедавців** – це програми з визначеним внеском (окрім державних програм та комплексних програм соціального забезпечення) або програми з визначеною виплатою (окрім державних програм), які:

- а) об'єднують внесені різними суб'єктами господарювання активи, що не перебувають під спільним контролем;
- б) використовують ці активи для надання виплат працівникам більше ніж одного суб'єкта господарювання, на підставі того, що рівні внесків та виплат визначаються незалежно від типу суб'єкта господарювання, на якому працюють ці працівники.

**Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою** – це теперішня вартість (без вирахування будь-яких активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному та попередніх періодах.

## **Короткострокові виплати працівникам**

11. Короткострокові виплати працівникам включають такі статті:
  - а) заробітної плати робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення;
  - б) короткострокові компенсації за відсутність (такі як оплачена щорічна відпустка та оплачена відсутність через хворобу); при цьому очікується, що випадки відсутності відбуватимуться протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
  - в) участь у прибутку та премії, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги; а також
  - г) негрошові виплати (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) теперішнім працівникам.
12. Облік короткострокових виплат працівникам загалом не є складним, оскільки жодних актуарних припущень для визначення зобов'язань або їх суми не вимагається і немає можливості ніякого актуарного прибутку або збитку. Більше того, зобов'язання за короткостроковими виплатами працівникам оцінюються на недисконтованій основі.

## **Визнання та оцінка**

*Усі короткострокові виплати працівникам*

13. **Якщо працівник надавав послуги суб'єктові господарювання протягом облікового періоду, недисконтовану суму короткострокових виплат працівникам, очікуваних до сплати в обмін на ці послуги, суб'єктові господарювання слід визнавати:**
  - а) як зобов'язання (нараховані витрати) після вирахування будь-якої вже сплаченої суми. Якщо вже сплачена сума перевищує недисконтовану суму виплат, суб'єктові господарювання слід визнавати це перевищення як актив (сплачені авансом витрати) тією мірою, якою цей аванс приведе, наприклад, до зменшення майбутніх платежів або грошового відшкодування та
  - б) як витрати, якщо інший Стандарт не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу (див., наприклад, МСБОДС 12 “Запаси” та МСБОДС 17 “Основні засоби”).

**У параграфах 14, 17 та 20 пояснюється, як суб'єктові господарювання слід застосовувати цю вимогу до короткострокових виплат працівникам у формі компенсацій за відсутність і за програмами участі у прибутку та преміювання.**

*Короткострокові компенсації за відсутність*

14. **Суб'єктові господарювання слід визнавати очікувану вартість короткострокових виплат працівникам у формі компенсацій за відсутність, згідно з параграфом 13, таким чином:**
  - а) **у разі накопичення компенсацій за відсутність, – під час надання працівниками послуг, які збільшують їхні права на майбутні компенсації за відсутність;**
  - б) **у разі ненакопичення компенсацій за відсутність – під час відсутності.**
15. Суб'єкт господарювання може компенсувати працівникам відсутність з різних причин, включаючи відпустки, хворобу та нетривалу непрацездатність, декретні відпустки для батька або матері, відправлення функцій присяжного засідателя та військову службу. Права на компенсації за відсутність поділяються на дві категорії:
  - а) накопичувані;
  - б) ненакопичувані.
16. Накопичувані компенсації за відсутність – це такі, що переносяться на майбутні періоди та можуть використовуватися в майбутніх періодах, якщо права поточного періоду не використані в повному обсязі. Накопичувані компенсації за відсутність можуть бути або гарантованими (іншими словами, працівникам надається право отримати грошові виплати за невикористане право при звільненні з суб'єкта господарювання), або негарантованими (якщо працівникам не надається право на отримання грошових виплат за невикористане право при звільненні із суб'єкта господарювання). Зобов'язання виникає з того моменту, як працівники починають надавати послуги, що збільшують їхні права на майбутні компенсації за відсутність. Зобов'язання існує та визнається, навіть якщо компенсації за відсутність є негарантованими, хоча можливість того, що працівники можуть звільнитися до того, як вони використають накопичені негарантовані права, впливає на оцінку цього зобов'язання.
17. **Суб'єктові господарювання слід оцінювати очікувану вартість накопичуваних компенсацій за відсутність у вигляді додаткової суми, яку суб'єкт господарювання очікує виплатити в результаті невикористаного права, накопиченого на звітну дату.**
18. Згідно з методом, наведеним у параграфі 17, зобов'язання оцінюється за сумою додаткових платежів, які очікуються виключно через накопичення виплат. У багатьох випадках суб'єктові господарювання необов'язково робити детальні обчислення для визначення того, що не

існує суттєвого зобов'язання за невикористані компенсації за відсутність. Наприклад, можливо, що зобов'язання за оплатою тимчасової непрацездатності будуть суттєвими лише в разі офіційної чи неофіційної домовленості щодо можливості взяти невикористані оплачувані дні тимчасової непрацездатності як оплачувану відпустку.

19. Ненакопичувані компенсації за відсутність не переносяться на майбутні періоди: вони закінчуються, якщо право на відсутність поточного періоду не використовується в повному обсязі, і не надають права працівникам на отримання грошових коштів за невикористані дні з правом на відсутність при звільненні з суб'єкта господарювання. Це, звичайно, стосується оплати тимчасової непрацездатності (тією мірою, якою невикористані в минулому дні з правом на відсутність не збільшують кількість днів з правом на відсутність у майбутньому), декретних відпусток для матері чи батька, а також компенсацій за відсутність під час відправлення функцій присяжного засідателя або військової служби. Суб'єкт господарювання не визнає зобов'язання або витрат до часу відсутності, оскільки надання послуг працівниками не збільшує суми виплат.

*Програми преміювання та участі у прибутку*

20. **Суб'єктові господарювання слід визнавати очікувані витрати, пов'язані з преміюванням та участю у прибутку згідно з параграфом 13 тоді і лише тоді, коли:**

- (а) у суб'єкта господарювання є теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання здійснити такі виплати в результаті минулих подій та
- (б) можна достовірно оцінити це зобов'язання.

**Теперішнє зобов'язання існує тоді і лише тоді, коли у суб'єкта господарювання немає реальної альтернативи, крім здійснення виплат.**

21. Деякі підприємства державного сектору мають програми преміювання, пов'язані з досягненням цілей щодо надання послуг або отримання фінансових результатів діяльності. За такими програмами працівники отримують встановлені суми, залежно від оцінки їхнього внеску в досягнення цілей суб'єкта господарювання або сегмента суб'єкта господарювання. У деяких випадках такі програми можуть бути призначені для груп працівників, наприклад, коли результати діяльності оцінюються не на індивідуальній основі, а для всіх або деяких працівників в окремому сегменті. Зважаючи на цілі підприємств державного сектору, програми участі у прибутку набагато менше зустрічаються в державному, ніж в комерційному секторі, де підприємства орієнтовані на отримання прибутку. Однак в сегментах суб'єктів господарювання державного сектору, які діють на комерційній основі, працівники можуть отримувати певну додаткову винагороду. Деякі суб'єкти господарювання державного сектору

можуть не впроваджувати схем участі у прибутку, але оцінювати результати діяльності працівників за фінансовими показниками, такими як генерування потоків доходу та досягнення запланованих цілей. Деякі програми преміювання можуть передбачати виплати всім працівникам, хто працював у звітному періоді, навіть якщо вони могли звільнитися з суб'єкту господарювання до звітної дати. Проте, за програмами преміювання, працівники отримують виплати, лише якщо відпрацьовують в суб'єкті господарювання встановлений термін, наприклад, для отримання виплат працівники обов'язково мають надавати послуги протягом всього звітного періоду. Такі програми створюють конструктивне зобов'язання, оскільки надання послуг працівниками збільшує суму виплат, якщо працівники залишаються працювати в суб'єкті господарювання до кінця встановленого терміну. Оцінка таких конструктивних зобов'язань відображає можливість того, що працівники звільняться, не отримавши виплати за програмами участі у прибутку. У параграфі 23 передбачені додаткові умови, які потрібно задовольнити, щоб суб'єкт господарювання визнав очікувану суму виплат за результатами діяльності, преміальних та за програмами участі у прибутку.

22. У суб'єкта господарювання може не бути юридичного зобов'язання щодо сплати премії. Проте в деяких випадках суб'єкт господарювання практикує сплату премій. У таких випадках у суб'єкта господарювання є конструктивні зобов'язання, оскільки в нього немає ніякої реальної альтернативи, крім сплати премії. Оцінка конструктивного зобов'язання відображає можливість того, що деякі працівники можуть звільнитися без отримання премії.
23. Суб'єкт господарювання може достовірно розрахувати своє юридичне або конструктивне зобов'язання щодо програми преміювання чи участі у прибутку, тоді і лише тоді, коли:
  - (а) офіційні умови програми містять формулу визначення суми виплати;
  - (б) суб'єкт господарювання визначає суми, які підлягають сплаті до того, як фінансові звіти будуть затверджені до оприлюднення, або
  - (в) минула практика суб'єкта господарювання чітко вказує на суму його конструктивного зобов'язання.
24. Зобов'язання щодо програм преміювання та участі у прибутку виникає в результаті послуг працівника і визнається як витрати, що відносяться на надлишок або дефіцит.
25. Якщо виплати, пов'язані з преміюванням та участю у прибутку, не підлягають оплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, ці виплати є іншими довгостроковими виплатами працівникам (див. параграфи 147-153).

## **Розкриття інформації**

26. Хоча цей Стандарт не вимагає розкриття конкретної інформації щодо короткострокових виплат працівникам, цього можуть вимагати інші Стандарти. Наприклад, МСБОДС 20 вимагає розкриття інформації щодо виплат основним керівникам, а МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів” вимагає розкривати інформацію про виплати працівникам.

## **Виплати по закінченні трудової діяльності: розмежування програм з визначеним внеском та програм з визначеною виплатою**

27. Виплати по закінченні трудової діяльності включають, наприклад:
- а) пенсійні виплати, таке як пенсії за віком;
  - б) інші виплати по закінченні трудової діяльності, такі як страхування життя по закінченні трудової діяльності та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності.
- Угоди, за якими суб'єкт господарювання здійснює виплати по закінченні трудової діяльності, є програмами виплат по закінченні трудової діяльності. Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до всіх таких угод незалежно від того, чи пов'язані вони зі створенням окремого суб'єкта, такого як пенсійна схема, схема пенсії по старості або схеми пенсійних виплат, для отримання внесків і здійснення виплат.
28. Програми виплат по закінченні трудової діяльності класифікуються як програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою залежно від економічної сутності програми, яка впливає з її основних умов. Для віднесення до класу програм з визначеним внеском, програма виплат по закінченні трудової діяльності має вимагати від суб'єкта господарювання сплачувати фіксовані внески окремому суб'єкту Згідно з програмами з визначеним внеском:
- а) юридичне або конструктивне зобов'язання суб'єкта господарювання обмежується сумою, яку воно погоджується внести до фонду. Отже, сума виплат, яку отримує працівник по закінченні трудової діяльності, визначається за сумою внесків, сплачених суб'єктом господарювання (а також, можливо, й працівником) до програми виплат по закінченні трудової діяльності або до страхової компанії, разом із прибутками від інвестування внесків;
  - б) як наслідок, на працівника припадає актуарний ризик (що виплати будуть меншими за очікувані) та інвестиційний ризик (що інвестованих активів буде недостатньо для забезпечення очікуваних виплат).

29. Прикладами випадків, коли зобов'язання суб'єкта господарювання не обмежується сумою, яку він погоджується внести до фонду, є обставини, за яких суб'єкт господарювання має юридичне або конструктивне зобов'язання, що виникає завдяки:
- а) формулі (програми виплат), яка не прив'язана виключно до суми внесків;
  - б) гарантії (або непрямій через програму, або прямій) установленого рівня прибутку від внесків або
  - в) тій неофіційній практиці, яка спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання. Наприклад, конструктивне зобов'язання може виникнути в разі наявності у суб'єкта господарювання досвіду підвищення виплат колишнім працівникам з метою врахування інфляції, навіть якщо стосовно цього не існує юридичного зобов'язання.
30. Згідно з програмами з визначеною виплатою:
- а) зобов'язання суб'єкта господарювання полягає в тому, щоб надавати узгоджені виплати теперішнім та колишнім працівникам;
  - б) по суті, на суб'єкта господарювання припадає актуарний ризик (що витрати на виплати будуть більшими за очікувані) та інвестиційний ризик. Якщо актуарний або інвестиційний досвід є гіршим від очікуваного, зобов'язання суб'єкта господарювання можуть збільшуватися.
31. На відміну від програм з визначеним внеском, програма з визначеною виплатою не передбачає сплату внесків окремому суб'єктові. У параграфах 29-42, наведених нижче, пояснена різниця між програмами з визначеним внеском та програмами з визначеною виплатою в контексті програм за участю кількох працедавців, комплексних програм соціального забезпечення та застрахованих виплат.

### **Програми за участю кількох працедавців**

32. Суб'єктові господарювання слід класифікувати програми за участю кількох працедавців як програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою відповідно до умов програми (включаючи будь-яке конструктивне зобов'язання, яке виходить за межі офіційних умов). Якщо програму за участю кількох працедавців визначають як програму з визначеною виплатою, суб'єктові господарювання слід:
- (а) обліковувати свою пропорційну частку зобов'язання за визначеними виплатами, активів програми та витрат, пов'язаних з програмою, так само, як і будь-яку іншу програму з визначеною виплатою;
  - (б) розкривати інформацію згідно з вимогами параграфа 141.

33. **Якщо немає достатньої інформації для застосування обліку за визначеною виплатою до програми за участю кількох працедавців, яка є програмою з визначеною виплатою, суб'єкту господарювання слід:**
- (а) вести облік програми згідно з параграфами 55-57 так, ніби вона є програмою з визначеним внеском;**
  - (б) розкривати:**
    - (і) той факт, що програма є програмою з визначеною виплатою;**
    - (іі) причину, чому немає достатньої інформації, щоб дозволити суб'єкту господарювання вести облік цієї програми як програми з визначеною виплатою; а також**
  - (в) тією мірою, якою надлишок або дефіцит коштів у програмі можуть вплинути на суму майбутніх внесків, додатково розкривати:**
    - (і) будь-яку наявну інформацію про цей надлишок або дефіцит коштів;**
    - (іі) основу, використану для визначення цього надлишку або дефіциту коштів;**
    - (ііі) можливі наслідки для суб'єкта господарювання, якщо такі існують.**
34. Один із прикладів програми з визначеною виплатою за участю кількох працедавців наведено нижче:
- а) програма фінансується на основі сплати з поточних надходжень, тобто: внески працедавців та/або працівників встановлюються на рівні, який, за очікуваннями, буде достатнім для здійснення виплат, строк яких настає в тому самому періоді; а майбутні виплати, зароблені протягом поточного періоду, будуть сплачені з майбутніх внесків, та
  - б) виплати працівникам визначаються за стажем роботи на підприємстві і у суб'єктів господарювання – учасників програми немає жодних реальних способів вийти з програми, не сплативши внесок за виплати, зароблені працівниками до дати виходу з програми.

Така програма створює актуарний ризик для суб'єкта господарювання: якщо остаточні витрати на виплати, вже зароблені на дату балансу, є більшими за очікувані, суб'єкт господарювання буде зобов'язаним або збільшити свої внески, або переконати працівників погодитися на зменшення виплат. Отже, така програма є програмою з визначеною виплатою.

35. У разі наявності достатньої інформації про програму за участю кількох працедавців, яка є програмою з визначеною виплатою, суб'єкт

господарювання обліковує свою пропорційну частку зобов'язання за визначеними виплатами, активів програми та витрат на виплати по закінченні трудової діяльності, пов'язаних з програмою, так само, як і будь-яку іншу програму з визначеною виплатою. Проте в деяких випадках суб'єкт господарювання може не мати можливості з достатнім ступенем достовірності визначити в цілях обліку свою частку у фінансовому стані та результатах діяльності програми. Це може статися, якщо:

- (а) суб'єкт господарювання не має доступу до інформації про програму, яка задовольняє вимоги цього Стандарту, або
- (б) програма наражає суб'єктів господарювання – учасників програми на актуарні ризики, пов'язані із теперішніми та колишніми працівниками інших суб'єктів господарювання, у результаті чого немає послідовної та достовірної основи для розподілу зобов'язань, активів програми та витрат між окремими суб'єктами господарювання – учасниками програми.

У таких випадках суб'єкт господарювання веде облік програми так, ніби вона є програмою з визначеним внеском, та розкриває додаткову інформацію, яка вимагається згідно з параграфом 33.

36. Між програмою за участю кількох працедавців та суб'єктами господарювання – учасниками такої програми може бути укладений договір, що визначає, як розподіляти надлишок між суб'єктами господарювання – учасниками програми (або покривати дефіцит). Учасник програми за участю кількох роботодавців, де є такий договір, за яким програма обліковується як програма з визначеним внеском, відповідно до параграфу 33, визнає актив чи зобов'язання, що виникає з договору та відповідний дохід або витрати в надлишку чи дефіциті.
37. МСБОДС 19 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” вимагає від суб'єкта господарювання визнавати деякі непередбачені зобов'язання або розкривати інформацію про них. У контексті програми за участю кількох працедавців непередбачене зобов'язання може виникнути, наприклад, від:
- (а) актуарних збитків, пов'язаних з іншими суб'єктами господарювання – учасниками програми, оскільки кожний суб'єкт господарювання, який бере участь у програмі за участю кількох працедавців, розділяє актуарні ризики кожного суб'єкта господарювання – учасника програми, або
  - (б) будь-яких обов'язків, згідно з умовами програми, щодо фінансування будь-якого дефіциту коштів у програмі, якщо інші суб'єкти господарювання припиняють свою участь у програмі.
33. Програми за участю кількох працедавців відрізняються від програм групового управління. Програма групового управління – це просто сукупність програм за участю одного працедавця, об'єднаних для того, щоб дозволити працедавцям – учасникам об'єднати свої активи з

метою здійснення інвестицій та скорочення адміністративних витрат і витрат на управління інвестиціями, але вимоги різних працедавців розділяються для отримання виплат саме їхніми працівниками. Програми групового управління не викликають жодних особливих проблем щодо їх обліку, оскільки завжди є доступною інформація для того, щоб розглядати їх як будь-яку іншу програму за участю одного працедавця, а також оскільки за такими програмами суб'єкти господарювання – учасники програми не наражаються на актуарні ризики, пов'язаним з теперішніми та колишніми працівниками інших суб'єктів господарювання. Згідно з цим Стандартом, суб'єкт господарювання має класифікувати програму групового управління як програму з визначеним внеском або як програму з визначеною виплатою відповідно до умов програми (включаючи будь-яке конструктивне зобов'язання, яке виходить за межі офіційних умов).

### **Програми з визначеною виплатою, в яких суб'єкти господарювання – учасники перебувають під спільним контролем**

39. Програми з визначеною виплатою, які розділяють ризики між різними суб'єктами господарювання під спільним контролем (наприклад, контролюючі та контрольовані суб'єкти) не є програмами за участю кількох працедавців.
40. Суб'єкт господарювання – учасник такої програми одержує інформацію про програму в цілому, оцінену відповідно до цього Стандарту на основі припущень, які застосовуються до всієї програми. Якщо є договір, зобов'язуюча угода або встановлене положення про нарахування чистих витрат на визначену виплату щодо програми в цілому, оціненої відповідно до цього Стандарту, для сплати окремими суб'єктами господарювання в рамках господарської групи, то в окремих фінансових звітах суб'єкт господарювання має визнати чисті витрати на визначену виплату. Якщо такого договору, угоди чи положення немає, чисті витрати на визначену виплату слід визнавати в окремих фінансових звітах суб'єкта господарювання, який, з юридичної точки зору, є працедавцем-спонсором цієї програми. Інші суб'єкти господарювання у своїх окремих фінансових звітах мають визнавати витрату, яка дорівнює сумі внесків, що підлягають сплаті за даний період.
41. У державному секторі існують випадки, коли у програмі з визначеною виплатою беруть участь контролюючий суб'єкт господарювання та один або декілька контрольованих суб'єктів. Якщо немає договору, зобов'язуючої угоди або встановленого положення, як зазначено в параграфі 40, контрольований суб'єкт обліковує програми на основі визначеного внеску, а контролюючий суб'єкт господарювання – на основі визначеної виплати в консолідованих фінансових звітах. Також контрольований суб'єкт господарювання повідомляє, що в його окремих фінансових звітах програма відображається на основі

визначеного внеску. Контрольований суб'єкт господарювання, який веде облік програми за визначеним внеском, і також надає інформацію про контролюючий суб'єкт господарювання, зазначає, що у консолідованих фінансових звітах контролюючого суб'єкта програма відображається на основі визначеної виплати. Контрольований суб'єкт господарювання також розкриває інформацію, яка вимагається згідно з параграфом 42.

42. **Участь у такій програмі для кожного окремого суб'єкту господарювання є операцією зі зв'язаною стороною. Отже у своїх окремих фінансових звітах суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію:**
- (а) **Договір, зобов'язуюча угода або встановлене положення щодо нарахування чистих витрат на визначену виплату, або той факт, що такого положення не існує.**
  - (б) **Положення щодо визначення внеску, який має бути сплачений суб'єктом господарювання.**
  - (в) **Якщо суб'єкт господарювання обліковує розподіл чистих витрат на визначену виплату згідно з параграфом 40, то всю інформацію щодо програми в цілому, згідно з параграфами 140-142.**
  - (г) **Якщо суб'єкт господарювання обліковує внески, що підлягають сплаті за період, згідно з параграфом 40, то інформацію щодо програми в цілому, згідно з параграфами 141 (б)-(г), (з), (й), (к), (м) та 142. На це не поширюються вимоги, зазначені в параграфі 141, щодо розкриття іншої інформації.**

### **Державні програми**

43. **Суб'єктові господарювання слід обліковувати виплати по закінченні трудової діяльності в рамках державних програм так само, як і програму за участю кількох працевластців (див. параграфи 32 і 33).**
44. Створення державних програм обумовлено законодавством і стосується всіх суб'єктів господарювання (або всіх суб'єктів господарювання певної категорії, наприклад, конкретної галузі). Ними керують національні або місцеві державні органи або інші органи (наприклад, незалежне агентство, створене спеціально з цією метою). У цьому Стандарті розглядаються лише виплати працівникам суб'єкта господарювання, і не визначається порядок обліку будь-яких зобов'язань за державними програмами, що стосуються теперішніх або колишніх працівників суб'єктів господарювання, які не перебувають під контролем суб'єкту, що звітує. Хоча уряд може створювати державні програми і здійснювати виплати працівникам суб'єктів господарювання приватного сектора, та/або фізичним особам

– підприємцям, зобов'язання, що виникають по відношенню до таких програм, в цьому Стандарті не розглядаються.

45. Багато державних програм фінансуються з поточних надходжень: внески встановлюються на такому рівні, який, за очікуваннями, буде достатнім для здійснення необхідних виплат, строк сплати яких настає в той самий період; майбутні виплати, зароблені протягом поточного періоду, виплачуються з майбутніх внесків. Суб'єкти господарювання, які входять до державних програм обліковують такі програми як програми з визначеним внеском або з визначеною виплатою. Порядок бухгалтерського обліку залежить від того, чи має суб'єкт господарювання юридичне або конструктивне зобов'язання здійснити майбутні виплати. Якщо єдиним зобов'язанням суб'єкта господарювання є своєчасна сплата внесків і він не має зобов'язань здійснювати майбутні виплати, то державна програма обліковується ним, як програма з визначеним внеском.
46. Контрольований суб'єкт господарювання може віднести державну програму до класу програм з визначеним внеском. Однак не є безперечним припущенням те, що контролюючим суб'єктом господарювання така державна програма розглядатиметься як програма з визначеною виплатою. У випадках, коли це припущення заперечується, державна програма обліковується як програма з визначеним внеском.

### **Комплексні програми соціального забезпечення**

47. **Суб'єкт господарювання, що звітує, обліковує виплати по закінченні трудової діяльності у такий самий спосіб, як і в програмі за участю кількох працівників.**
48. Комплексні програми соціального забезпечення встановлюються законодавством та здійснюють виплати особам, які задовольняють певним критеріям. Головним чином, такі критерії включають вимогу щодо досягнення особою визначеного законодавством пенсійного віку. Також можуть бути інші критерії, пов'язані з такими чинниками, як дохід та особистий добробут. У деяких юрисдикціях комплексна програма соціального захисту може здійснювати виплати як винагороду за працю осіб. В цьому Стандарті розглядаються лише зобов'язання в рамках комплексної програми соціального захисту, які виникають як винагорода за працю теперішніх та колишніх працівників суб'єкта господарювання, що звітує. Цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання, що звітує, вести облік виплат працівникам, що виникають в рамках комплексних програм

соціального захисту, як програми за участю кількох працівників згідно з параграфами 32 та 33.

49. Для економічної групи, такої як весь уряд, порядок обліку зобов'язань за виплатами працівникам в рамках комплексної програми соціального захисту залежить від того, чи буде компонент цієї програми, що функціонує для здійснення виплат працівникам економічної групи по закінченні трудової діяльності, характеризуватися як програма з визначеним внеском або як програма з визначеною виплатою. При проведенні такої оцінки розглядаються чинники, зазначені у параграфі 35.

### **Застраховані виплати**

50. **Суб'єкт господарювання може сплачувати страхові внески для фінансування програми виплат по закінченні трудової діяльності. Суб'єктові господарювання слід розглядати таку програму як програму з визначеним внеском, якщо у суб'єкта господарювання не буде (або безпосередньо, або опосередковано через програму) юридичного або конструктивного зобов'язання щодо:**

- а) здійснення виплат безпосередньо працівникам, коли настає строк сплати, або**
- б) сплати подальших внесків, якщо страховик не здійснює всі майбутні виплати працівникам, пов'язані з наданням послуг працівниками у поточному і попередніх періодах.**

**Якщо у суб'єкта господарювання залишається таке юридичне або конструктивне зобов'язання, йому слід розглядати цю програму як програму з визначеною виплатою.**

51. Виплати, застраховані страховим контрактом, не повинні безпосередньо або автоматично відноситися до зобов'язань суб'єкта господарювання щодо виплат працівникам. Програми виплат по закінченні трудової діяльності зі страховими контрактами підлягають такому самому розмежуванню між бухгалтерським обліком та фінансуванням, як інші фінансовані програми.

52. Якщо суб'єкт господарювання фінансує зобов'язання щодо виплат по закінченні трудової діяльності шляхом внесків до страхового полісу, згідно з яким у суб'єкта господарювання (безпосередньо, опосередковано через програму, через механізм встановлення майбутніх страхових внесків, або через стосунки зв'язаної сторони зі страховиком) залишається юридичне або конструктивне зобов'язання, сума сплати страхових внесків не дорівнює виплатам за угодою з визначеним внеском. У такому разі суб'єкт господарювання:

- а) обліковує кваліфікований страховий поліс як актив програми (див. параграф 10);**
- б) визнає інші страхові поліси як права на відшкодування (якщо поліси відповідають критеріям у параграфі 121).**

53. Якщо страховий поліс виписаний на ім'я конкретного учасника або групи учасників програми і суб'єкт господарювання не має жодного юридичного або конструктивного зобов'язання щодо покриття будь-якого збитку за контрактом, суб'єкт господарювання не зобов'язаний здійснювати виплати працівникам, а повну відповідальність щодо здійснення виплат несе страховик. Сплата фіксованих страхових внесків згідно з таким контрактом є, за своєю сутністю, погашенням заборгованості щодо виплат працівникам, а не інвестицією з метою виконання цього зобов'язання. Отже, суб'єкт господарювання більше не має ні активу, ні зобов'язання. Таким чином, суб'єкт господарювання розглядає такі внески як виплати до програми з визначеним внеском.

### **Виплати по закінченні трудової діяльності: програми з визначеним внеском**

54. Облік програм з визначеним внеском є простим, оскільки зобов'язання суб'єктом господарювання, що звітує, за кожний період визначаються сумами, які слід внести за цей період. Отже, як наслідок, жодних актуарних припущень для оцінки зобов'язань чи витрат робити не потрібно, і можливості для будь-якого актуарного прибутку або збитку немає. Більш того, зобов'язання оцінюються на недисконтованій основі, крім випадків, коли вони не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

#### **Визнання та оцінка**

55. Якщо працівник надав послуги протягом періоду, суб'єктові господарювання слід визнати внески, що підлягають сплаті до програми з визначеним внеском в обмін на цю послугу:
- як зобов'язання (нараховані витрати) після вирахування будь-якого вже сплаченого внеску. Якщо вже сплачений внесок перевищує внесок, що підлягає сплаті за надання послуг до звітної дати, суб'єктові господарювання слід визнавати це перевищення як актив (сплачені авансом витрати) тією мірою, якою цей аванс приведе, наприклад, до зменшення майбутніх платежів або грошового відшкодування;
  - як витрати, якщо інший Стандарт не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу (див., наприклад, МСБОДС 12 "Запаси" та МСБОДС 17 "Основні засоби").
56. Якщо внески до програми з визначеним внеском не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення того періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, їх слід дисконтувати з використанням ставки дисконтування, визначеної у параграфі 91.

## **Розкриття інформації**

57. Суб'єктові господарювання слід розкривати суму, визнану як витрати для програм із визначеним внеском.
58. Якщо цього вимагає МСБОДС 20, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про внески до програм з визначеним внеском для провідного управлінського персоналу.

## **Виплати по закінченні трудової діяльності: програми з визначеною виплатою**

59. Облік програм з визначеною виплатою є складним, оскільки для оцінки зобов'язань та витрат потрібні актуарні припущення, а також є можливість актуарних прибутків та збитків. Більше того, зобов'язання оцінюються на дисконтованій основі, тому що їх можна погасити через багато років після надання відповідних послуг працівниками.

## **Визнання та оцінка**

60. Програми з визначеною виплатою можуть бути нефінансовані або фінансовані повністю чи частково за рахунок внесків суб'єкта господарювання (а інколи і його працівників) до суб'єкта господарювання або фонду, який є юридично відокремленим від суб'єкта господарювання, що звітує, та з якого здійснюються виплати працівникам. Здійснення фінансованих виплат тоді, коли настає строк сплати, залежить не лише від фінансового стану та результатів інвестиційної діяльності фонду, а й від спроможності (та бажання) суб'єкта господарювання відшкодувати будь-який дефіцит активів фонду. Таким чином, суб'єкт господарювання по суті, бере на себе пов'язані з програмою актуарні та інвестиційні ризики. Отже, витрати, визнані для програми з визначеною виплатою, не обов'язково будуть сумою внеску, який підлягає сплаті за певний період.
61. Облік суб'єктом господарювання програми з визначеною виплатою включає такі кроки:
  - а) використання актуарних методів, які дають змогу достовірно оцінити суми виплати, заробленої працівниками в обмін на свої послуги у поточному та попередніх періодах. Для цього суб'єктові господарювання треба визначити, яка частка виплат відноситься до поточного та попередніх періодів (див. параграфи 80-84) та зробити розрахунок (актуарні припущення) демографічних змінних (таких як плінність та смертність працівників) і фінансових змінних (таких як майбутні збільшення заробітної плати та витрати на медичне обслуговування), які впливатимуть на вартість виплат (див. параграфи 85-104);
  - б) дисконтування цих виплат за методом нарахування прогнозованих одиниць, щоб визначити теперішню вартість зобов'язання за

- визначеними виплатами та вартість поточних послуг (див. параграфи 77-79);
- в) визначення справедливої вартості будь-яких активів програми (див. параграфи 118-120);
  - г) визначення загальної суми актуарних прибутків та збитків і суми тих актуарних прибутків та збитків, які слід визнати (див. параграфи 129-135);
  - г) у випадках, коли програму впроваджують або змінюють, – визначення остаточної вартості раніше наданих послуг (див. параграфи 112-117);
  - д) у випадках скорочення або остаточного розрахунку за програмою – визначення остаточного прибутку або збитку (див. параграфи 129-135).

Якщо суб'єкт господарювання має більше однієї програми з визначеною виплатою, то суб'єкт господарювання застосовує ці процедури до кожної суттєвої програми окремо. Наприклад, уряд штату, відповідальний за освіту, охорону здоров'я та низку інших послуг, може мати окремі програми для вчителів, працівників охорони здоров'я та інших сфер.

62. У деяких випадках розрахунки, середні показники та скорочені обчислення можуть забезпечити достовірне наближення детальних обчислень, приклади яких наведено в цьому Стандарті.

#### *Облік конструктивного зобов'язання*

63. **Суб'єктові господарювання слід обліковувати не лише свої юридичні зобов'язання згідно з офіційними умовами програми з визначеною виплатою, а й будь-які конструктивні зобов'язання, які виникають у результаті неофіційної практики діяльності суб'єкта господарювання. Неофіційна практика діяльності приводить до виникнення конструктивних зобов'язань тоді, коли у суб'єкта господарювання немає жодної реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам. Прикладом конструктивного зобов'язання є випадок, коли зміна неофіційної практики діяльності суб'єкта господарювання призводить до неприйнятної шкоди його взаємовідносинам з працівниками.**
64. Офіційні умови програми з визначеною виплатою можуть дозволяти суб'єктові господарювання припинити виконання його зобов'язань згідно з програмою. Однак для суб'єкта господарювання, як правило, важко відмінити програму, якщо він бажає зберегти своїх працівників. Отже, якщо немає доказів протилежного, облік виплат по закінченні трудової діяльності припускає, що суб'єкт господарювання, який на поточний момент обіцяє надати такі виплати, продовжить чинити так само протягом періоду трудової діяльності, що залишився працівникам до виходу на пенсію.

*Звіт про фінансовий стан*

65. **Сума, визнана як зобов'язання за визначеними виплатами, має бути чистим підсумком таких сум:**
- а) теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами на звітну дату (див. параграф 77);**
  - б) плюс будь-які актуарні прибутки (за вирахуванням будь-яких актуарних збитків), які не визнано згідно з підходом, визначеним у параграфах 105 та 106;**
  - в) мінус будь-яка вартість раніше наданих послуг, яку ще не визнано (див. параграф 112); а також**
  - г) мінус справедлива вартість на звітну дату активів програми (за їхньої наявності), якими безпосередньо будуть погашені зобов'язання (див. параграфи 118-120).**
66. Теперішня вартість зобов'язань за визначеними виплатами є валовим зобов'язанням до вирахування справедливої вартості будь-яких активів програми.
67. **Суб'єктові господарювання слід визначати теперішню вартість зобов'язань за визначеними виплатами та справедливу вартість будь-яких активів програми з достатньою регулярністю таким чином, щоб суми, визнані у фінансових звітах, суттєво не відрізнялися від сум, які були б визначені на звітну дату.**
68. Цим Стандартом рекомендується, але не вимагається, щоб суб'єкт господарювання залучав кваліфікованого актуарія для оцінки всіх суттєвих зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності. З практичних причин, суб'єкт господарювання може запросити кваліфікованого актуарія здійснити детальну оцінку зобов'язання до звітної дати. Однак результати цієї оцінки оновлюються з урахуванням будь-яких суттєвих операцій та інших істотних змін обставин (включаючи зміни ринкових цін та відсоткових ставок), які відбулися до звітної дати.
69. **Сума, визначена згідно з параграфом 65, може бути негативною (актив). Суб'єктові господарювання слід оцінювати актив, що виникає, за нижчим з двох значень:**
- (а) сумою, визначеною згідно з параграфом 65, та**
  - (б) підсумком:**
    - (і) будь-яких кумулятивних чистих невизнаних актуарних збитків та вартості раніше наданих послуг (див параграфи 105, 106 та 112);**
    - (ii) теперішньої вартості будь-яких економічних вигод, доступних у формі відшкодувань з програми або зменшень майбутніх внесків до програми. Теперішню вартість цих економічних вигод слід визначати за**

допомогою ставки дисконтування, зазначеної в параграфі 91.

70. Застосування параграфу 69 не має приводити до прибутку, що виникає винятково внаслідок актуарного збитку або вартості раніше наданих послуг у поточному періоді, або до збитку, що виникає винятково внаслідок актуарного прибутку в поточному періоді. Тому суб'єктові господарювання слід негайно визнавати, згідно з параграфом 65, тією мірою, якою вони виникають під час визнання активу за визначеною виплатою, відповідно до параграфу 69 (б):
- (а) чисті актуарні збитки поточного періоду і вартість раніше наданих послуг у поточному періоді тою мірою, якою вони перевищують будь-яке зменшення теперішньої вартості економічних вигод, визначених у параграфі 69(б)(ii). Якщо теперішня вартість економічних вигод не змінюється чи не збільшується, чистий підсумок актуарних збитків поточного періоду та вартість раніше наданих послуг у поточному періоді слід визнавати негайно згідно з параграфом 65;
  - (б) чисті актуарні прибутки поточного періоду після вирахування вартості раніше наданих послуг у поточному періоді тою мірою, якою вони перевищують будь-яке збільшення теперішньої вартості економічних вигод, визначених у параграфі 69(б)(ii). Якщо теперішня вартість економічних вигод не змінюється чи не збільшується, чистий підсумок актуарних збитків поточного періоду після вирахування вартості раніше наданих послуг у поточному періоді слід визнавати негайно згідно з параграфом 65.
71. Параграф 70 застосовується до суб'єкта господарювання, тільки якщо він має, на початку або наприкінці облікового періоду, надлишок<sup>1</sup> у програмі з визначеною виплатою і не може, виходячи з поточних умов програми, компенсувати цей надлишок шляхом відшкодування чи зменшення майбутніх внесків. У таких випадках, вартість раніше наданих послуг та актуарні збитки, що виникають протягом періоду і визнання яких відстрочується згідно з параграфом 65, збільшать суму, визначену в параграфі 69(б)(i). Якщо таке збільшення не згортається на таке саме зменшення теперішньої вартості економічних вигод, кваліфіковане для визнання згідно з параграфом 69(б)(ii), відбудеться збільшення чистого підсумку, визначеного в параграфі 69(б), а й отже визнаного прибутку. Параграф 70 забороняє визнавати прибуток за таких обставин. Протилежний ефект відбувається у випадку актуарних прибутків, які виникають в цьому періоді і визнання яких відстрочується згідно з параграфом 65, тою мірою, якою актуарні

---

<sup>1</sup> Надлишок – це перевищення справедливої вартості активів програми над теперішньою вартістю зобов'язань за визначеною виплатою.

прибутки зменшують кумулятивні невизнані актуарні збитки. Параграф 70 забороняє визнавати збиток за таких обставин. [Приклади застосування цього параграфу див. в Інструкції із запровадження В.]

72. Актив може виникнути тоді, коли програма з визначеною виплатою надмірно фінансована, або в деяких випадках, коли актуарні прибутки визнаються. Суб'єкт господарювання визнає актив у таких випадках, оскільки:
- а) суб'єкт господарювання контролює ресурс, який дає змогу використовувати цей надлишок для створення майбутніх вигод;
  - б) цей контроль є результатом минулих подій (спланих суб'єктом господарювання внесків та наданих працівником послуг);
  - в) майбутні економічні вигоди є доступними для суб'єкта господарювання у формі скорочення майбутніх внесків або повернення грошових коштів безпосередньо суб'єктові господарювання чи опосередковано іншій програмі з дефіцитом коштів.
73. Обмеження у параграфі 69(б) не заперечує можливості відстроченого визнання деяких актуарних збитків (див. параграфи 105 та 106) і вартості деяких раніше наданих послуг (див. параграф 112), крім визначених у параграфі 70. У параграфі 141(д)(iii) від суб'єкта господарювання вимагається розкривати будь-яку суму, не визнану як актив через обмеження у параграфі 69(б).

#### *Звіт про фінансові результати*

74. Суб'єктові господарювання слід визнавати чистий підсумок нижченаведених сум у надлишку або дефіциті, крім тих випадків, коли інший Стандарт вимагає або дозволяє включення їх до собівартості активу:
- а) вартість поточних послуг (див. параграфи 76-104);
  - б) витрати на відсотки (див. параграф 95);
  - в) очікуваний прибуток від будь-яких активів програми (див. параграфи 125-127) та будь-яких прав на компенсацію (параграф 121);
  - г) актуарні прибутки та збитки згідно з обліковою політикою суб'єкта господарювання (див. параграфи 105-109);
  - г) вартість раніше наданих послуг (див. параграф 112);
  - д) вплив будь-яких скорочень або остаточних розрахунків (див. параграфи 129 та 130); а також
  - е) вплив обмеження у параграфі 69(б), якщо не визнається у звіті про зміни у чистих активах/власному капіталі згідно з параграфом 108.
75. Інші стандарти вимагають включення витрат на деякі виплати працівникам до собівартості активів, таких як запаси або основні

засоби (див. МСБОДС 12 та МСБОДС 17). Будь-які витрати на виплати по закінченні трудової діяльності, включені в собівартість таких активів, містять відповідну пропорційну частку компонентів, наведених у параграфі 74.

**Визнання та оцінка: теперішня вартість зобов'язань за визначеними виплатами та вартість поточних послуг**

76. Остаточна вартість програми з визначеною виплатою може зазнавати впливу різних змінних, таких як розмір остаточної заробітної плати, плінність та смертність працівників, тенденції витрат на медичне обслуговування, а для фінансованої програми – ще й інвестиційний дохід від активів програми. Остаточна вартість програми є невизначеною, і ця невизначеність, імовірно, зберігатиметься тривалий час. Для того, щоб оцінити теперішню вартість зобов'язань згідно з програмою виплат по закінченні трудової діяльності та пов'язану з ними вартість поточних послуг, треба:
- а) застосовувати метод актуарної оцінки (див. параграфи 77-79);
  - б) віднести виплати до періодів надання послуг (див. параграфи 80-84);
  - в) зробити актуарні припущення (див. параграфи 85-104).

*Метод актуарної оцінки*

77. **Суб'єктові господарювання слід використовувати метод нарахування прогнозованих одиниць для визначення теперішньої вартості своїх зобов'язань за визначеними виплатами та відповідну вартість поточних послуг, а також, якщо це доречно, то і вартість раніше наданих послуг.**
78. Метод нарахування прогнозованих одиниць (інколи його називають методом нарахованої виплати, розподіленої пропорційно на період надання послуг, або методом «виплати на роки надання послуг») розглядає кожен період надання послуг як такий, що веде до виникнення права на додаткову одиницю виплати (див. параграфи 80-84) та оцінює кожну одиницю окремо з метою формування остаточного зобов'язання (див. параграфи 85-104).
79. Суб'єкт господарювання дисконтує повну суму зобов'язання щодо виплат по закінченні трудової діяльності, навіть якщо строк сплати частини зобов'язання настає протягом дванадцяти місяців після звітної дати.

*Віднесення виплат до періодів надання послуг*

80. **Визначаючи теперішню вартість своїх зобов'язань за визначеними виплатами та відповідну вартість поточних послуг, а також, якщо це доречно, вартість раніше наданих послуг, суб'єктові господарювання слід відносити виплати до періодів надання**

послуг згідно з формулою надання виплат за програмою. Проте, якщо надання послуг працівником у наступні роки приведе до суттєво вищого рівня виплат, ніж у попередні роки, суб'єктові господарювання слід відносити виплати рівномірно (на прямолінійній основі):

- а) починаючи з дати, коли послуги працівника вперше спричиняють здійснення виплат за програмою (незалежно від того, чи впливає на розмір виплат подальше надання послуг);
- б) до дати, коли подальше надання послуг не приведе до суттєвої суми майбутніх виплат за програмою, крім випадків підвищення заробітної плати в майбутньому.

81. Згідно з методом нарахування прогнозованих одиниць, суб'єкт господарювання має відносити виплати до поточного періоду (з метою визначення вартості поточних послуг) та до поточного і попередніх періодів (з метою визначення теперішньої вартості зобов'язань за визначеними виплатами). Суб'єкт господарювання відносить виплати до періодів, коли виникає зобов'язання надавати виплати по закінченні трудової діяльності. Таке зобов'язання виникає під час надання працівником послуг в обмін на виплати по закінченні трудової діяльності, що їх суб'єкт господарювання очікує сплатити в майбутніх звітних періодах. Актuarні методи дають суб'єктові господарювання змогу оцінювати таке зобов'язання з достатнім ступенем достовірності, щоб обґрунтувати його визнання.
82. Надання працівником послуг спричиняє виникнення зобов'язання за програмою з визначеною виплатою, навіть якщо виплати залежать від майбутньої трудової діяльності працівника (іншим вони не гарантовані). Надання послуг працівником до дати гарантії спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання, оскільки на кожну наступну звітну дату зменшується сума майбутніх послуг, які працівник має надати до того, як отримає право на виплати. Оцінюючи своє зобов'язання за визначеними виплатами, суб'єкт господарювання розглядає ймовірність того, що деякі працівники можуть не відповідати вимогам щодо гарантування пенсій. Так само, хоча деякі виплати по закінченні трудової діяльності (наприклад, виплати на медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності) підлягають сплаті, лише якщо відбувається певна визначена подія тоді, коли працівник уже не працює, зобов'язання створюється під час того, як працівник надає послуги, що дадуть йому право на отримання виплат за умови, що певна визначена подія відбудеться. Ймовірність того, що певна визначена подія відбудеться, впливає на оцінку зобов'язання, але не встановлює самий факт існування зобов'язання.
83. Зобов'язання збільшується до дати, коли подальше надання послуг працівником не приведе до будь-якої суттєвої суми подальших виплат. Отже, всі виплати відносяться до періодів, що закінчуються на цю

дату або раніше. Виплати відносяться до кожного окремого облікового періоду згідно з формулою виплат програми. Проте, якщо надання послуг працівником у подальші роки спричинить значно вищий рівень виплат, ніж у попередні роки, суб'єкт господарювання відносить виплати рівномірно (на прямолінійній основі) до дати, коли подальше надання послуг працівником більше не буде спричиняти значні суми подальших виплат. Це відбувається тому, що надання послуг працівником протягом усього періоду в будь-якому випадку приведе до виплат на такому підвищеному рівні.

84. Якщо сума виплат є постійною пропорційною часткою остаточної заробітної плати за кожний рік надання послуг, майбутні збільшення заробітної плати впливатимуть на суму, необхідну для погашення наявного зобов'язання за послуги до звітної дати, але не створюватимуть додаткового зобов'язання. Отже:
- а) за параграфом 80(б), збільшення заробітної плати не спричиняє подальших виплат, навіть якщо сума виплат залежить від остаточної заробітної плати;
  - б) сума виплат, віднесена до кожного періоду, є постійною пропорційною часткою заробітної плати, від якої залежать ці виплати.

#### *АктUARні припущення*

85. **АктUARні припущення повинні бути неупередженими та взаємно сумісними.**
86. АктUARні припущення є найкращими розрахунками суб'єктом господарювання тих змінних, які визначатимуть остаточно витрати на забезпечення виплат по закінченні трудової діяльності. АктUARні припущення охоплюють:
- а) демографічні припущення щодо майбутніх характеристик теперішніх та колишніх працівників (та їхніх утриманців), які мають право на отримання виплат. Демографічні припущення беруть до уваги такі питання:
    - (i) смертність – як під час трудової діяльності, так і після її завершення;
    - (ii) показники плинності кадрів, непрацездатності та передчасного виходу на пенсію;
    - (iii) пропорційна частка учасників програми, які мають утриманців, з правом на отримання виплат; а також
    - (vi) кількість заяв за програмами медичного обслуговування;
  - б) фінансові припущення, які розглядають такі статті:
    - (i) ставка дисконтування (див. параграфи 91-95);

- (ii) майбутні рівні заробітної плати та виплат (див. параграфи 96-100);
  - (iii) у разі виплат на медичне обслуговування – майбутні витрати на медичне обслуговування, включаючи (якщо це суттєво) витрати на обробку заяв на медичне обслуговування та на виплати (див. параграфи 101-104);
  - (iv) очікувану норму прибутку від активів програми (див. параграфи 125-127).
87. Актуарні припущення є неупередженими, якщо вони не є ні необачними, ні надмірно консервативними.
88. Актуарні припущення є взаємно сумісними, якщо вони відображають економічні взаємовідносини між такими чинниками, як інфляція, зростання ставок заробітної плати, прибуток від активів програми та ставки дисконту. Наприклад, усі припущення, які залежать від конкретного рівня інфляції (такі як припущення щодо ставки відсотка та збільшення заробітної плати і виплат) у будь-якому окремо взятому періоді у майбутньому, припускають однаковий рівень інфляції в цей період.
89. Суб'єкт господарювання визначає ставку дисконтування та інші фінансові припущення в номінальному (встановленому) вираженні, якщо оцінка в реальному (скоригованому на інфляцію) вираженні не є достовірнішою, наприклад, за умов гіперінфляції в економіці (див. МСБОДС 10 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”) або якщо виплати залежать від індексації та існує достатньо розвинений ринок індексованих облігацій у тій самій валюті та з такими самими строками погашення.
90. **Фінансові припущення мають базуватися на ринкових прогнозах (на звітну дату) за період, протягом якого зобов'язання підлягають погашенню.**

*Актуарні припущення: ставка дисконтування*

91. **Ставка, яка використовується для дисконтування зобов'язань за виплатами по закінченні трудової діяльності (як фінансованих, так і нефінансованих), має відображати вартість грошей у часі. Валюта та строки погашення фінансового інструменту, вибраного для відображення вартості грошей у часі, повинні відповідати валюті та розрахованому строку погашення зобов'язань за виплатами по закінченні трудової діяльності.**
92. Одним актуарним припущенням, яке має суттєве значення, є ставка дисконтування. Ставка дисконтування відображає не актуарний чи інвестиційний ризик, а вартість грошей у часі. Крім того, ставка дисконтування не відображає властивий конкретному суб'єктові господарювання кредитний ризик, який несуть кредитори суб'єкта

господарювання; вона не відображає також ризик того, що майбутній досвід може відрізнятись від актуарних припущень.

93. Ставка дисконтування відображає розрахунковий строк здійснення виплат. На практиці суб'єкт господарювання часто досягає цього шляхом застосування єдиної середньозваженої ставки дисконтування, яка відображає розрахований час, суму виплат та валюту, в якій вони підлягають сплаті.
94. Суб'єкт господарювання приймає рішення, чи можна точніше за все розрахувати ставку дисконтування, що відображає вартість грошей у часі, на основі ринкової дохідності державних облігацій, високоякісних облігацій підприємств або іншого фінансового інструменту на звітну дату. У деяких юрисдикціях ринкова дохідність державних облігацій на звітну дату дає найточніше значення вартості грошей у часі. Проте можуть існувати юрисдикції, де немає розвиненого ринку державних облігацій або в яких ринкова дохідність державних облігацій на звітну дату не відображає вартість грошей у часі. У таких випадках суб'єкт господарювання, що звітує, визначає ставку за іншим методом, наприклад, на основі ринкової доходності високоякісних облігацій підприємств. Також можуть бути випадки, коли немає розвиненого ринку ні державних, ні облігацій підприємств з достатньо тривалим строком погашення, щоб співпадати з розрахунковим строком погашення всіх виплат. У таких випадках суб'єкт господарювання використовує поточні ринкові ставки з відповідним строком для дисконтування платежів з меншим строком погашення та розраховує ставку дисконтування для платежів з тривалішим строком погашення шляхом екстраполяції поточних ринкових ставок за кривою дохідності. Малоймовірно, що загальна теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою буде особливо чутливою до ставки дисконтування, застосованої до частки виплат, що підлягає сплаті після остаточного строку погашення наявного фінансового інструменту, наприклад, державних чи облігацій підприємств.
95. Витрати на відсотки обчислюються шляхом множення ставки дисконту, визначеної на початку періоду, на теперішню вартість зобов'язання за визначеними виплатами протягом цього періоду, беручи до уваги будь-які суттєві зміни цього зобов'язання. Теперішня вартість зобов'язання відрізнятиметься від зобов'язання, визнаного у звіті про фінансовий стан, оскільки останнє визнається після вирахування справедливої вартості будь-яких активів програми, а також оскільки деякі актуарні прибутки та збитки і деяка частина вартості раніше наданих послуг не визнаються негайно. [Інструкція із запровадження А, серед іншого, показує обчислення витрат на відсотки.]

*Актуарні припущення: заробітна плата, виплати та витрати на медичне обслуговування*

96. **Зобов'язання за виплатами по закінченні трудової діяльності слід оцінювати на основі, яка відображає таке:**
- а) розраховані підвищення заробітної плати в майбутньому;**
  - б) встановлені за умовами програми (або такі, що впливають з будь-яких конструктивних зобов'язань, які виходять за межі цих умов) на звітну дату; а також**
  - в) розраховані майбутні зміни рівня будь-яких державних виплат, що впливають на виплати, які підлягають сплаті згідно з програмою з визначеною виплатою, тоді і лише тоді, коли:**
    - (і) ці зміни були введені в дію до дати балансу або**
    - ii) минулий досвід чи інші достовірні свідчення вказують на те, що ці державні виплати зміняться яким-небудь передбаченим чином, наприклад, відповідно до майбутніх змін загального рівня цін або загального рівня заробітної плати.**
97. Розрахунки майбутніх підвищень заробітної плати враховують інфляцію, трудовий стаж, просування по службі та інші доречні чинники, такі як пропозиції та попит на ринку праці.
98. Якщо офіційні умови програми (або конструктивні зобов'язання, які виходять за межі цих умов) вимагають від суб'єкта господарювання змінити виплати в майбутніх періодах, то оцінка зобов'язання відображає такі зміни. Це відбувається, наприклад, у таких випадках:
- а) у суб'єкта господарювання є минулий досвід збільшення виплат (наприклад, для пом'якшення впливу інфляції) і ніщо не вказує на те, що така практика зміниться в майбутньому, або
  - б) актуарні прибутки вже були визнані у фінансових звітах і суб'єкт господарювання зобов'язаний, або згідно з офіційними умовами програми (чи конструктивним зобов'язанням, яке виходить за межі офіційних умов програми), або згідно з чинним законодавством, використовувати будь-який надлишок коштів у програмі для виплат учасникам програми (див. параграф 114(в)).
99. Актуарні припущення не відображають майбутніх змін виплат, не встановлених офіційними умовами програми (або конструктивними зобов'язаннями) на дату балансу. Такі зміни впливатимуть на:
- а) вартість раніше наданих послуг – тією мірою, якою вони змінюють виплати за надання послуг до зміни, та
  - б) вартість поточних послуг за періоди після зміни – тією мірою, якою вони змінюють виплати за надання послуг після зміни.
100. Деякі види виплат по закінченні трудової діяльності пов'язані з такими змінними, як рівень державних пенсій або державних виплат на

медичне обслуговування. Оцінка таких виплат відображає очікувані зміни таких змінних, які базуються на минулому досвіді та інших достовірних свідченнях.

- 101. У припущеннях щодо витрат на медичне обслуговування слід ураховувати прогнозовані майбутні зміни вартості медичних послуг, зумовлені як інфляцією, так і конкретними змінами витрат на медичне обслуговування.**
102. Оцінка виплат на медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності вимагає припущень щодо рівня та частоти майбутніх заяв на медичне обслуговування і витрат на виконання цих заяв. Суб'єкт господарювання розраховує майбутні витрати на медичне обслуговування на основі даних власного минулого досвіду, доповнених, у разі потреби, даними, взятими з минулого досвіду інших суб'єктів господарювання, страхових компаній, медичних закладів та інших джерел. Розрахунки майбутніх витрат на медичне обслуговування беруть до уваги вплив технологічного прогресу, зміни схем використання і надання медичних послуг та зміни стану здоров'я учасників програми.
103. Рівень і частота заяв особливо залежать від віку, стану здоров'я та статі працівників (та їхніх утриманців) і можуть залежати від інших чинників, зокрема територіального. Отже, дані минулого досвіду коригуються тією мірою, якою демографічний склад населення відрізняється від складу, використаного як основа для даних минулого досвіду. Ці дані також коригуються, якщо є достовірне свідчення того, що історичні тенденції не продовжуватимуться.
104. Деякі програми медичного забезпечення по закінченні трудової діяльності вимагають від працівників здійснювати внески для покриття витрат програми на медичне обслуговування. Розрахунки майбутніх витрат на медичне обслуговування беруть до уваги будь-які внески такого типу, основані на умовах програми на звітну дату (або на будь-яких конструктивних зобов'язаннях, які виходять за межі цих умов). Зміни таких внесків з боку працівників впливають на вартість раніше наданих послуг або, якщо це доречно, ведуть до скорочень. Витрати на виконання заяв на медичне обслуговування можуть зменшитися через виплати з боку державних чи інших медичних установ (див. параграфи 96(в) та 100).

*АктUARні прибутки та збитки*

105. **Оцінюючи своє зобов'язання за визначеною виплатою відповідно до параграфу 70, суб'єкт господарювання повинен визнавати частку (як це зазначено в параграфі 106) актуарних прибутків та збитків як дохід або витрати, якщо чисті кумулятивні невизнані актуарні прибутки та збитки на кінець попереднього звітного періоду перевищили більше з двох значень:**

- (а) 10% теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою на цю дату (до вирахування активів програми) та
- (б) 10% справедливої вартості будь-яких активів програми на цю дату.

Ці межі слід обчислювати та застосовувати окремо до кожної програми з визначеною виплатою.

106. Частка актуарних прибутків та збитків, яку слід визнавати для кожної програми з визначеною виплатою, є перевищенням, визначеним відповідно до параграфу 105, поділений на очікуваний середній строк роботи, що залишився до виходу на пенсію працівникам, які беруть участь у цій програмі. Проте суб'єкт господарювання може застосувати будь-який систематичний метод, використання якого веде до швидшого визнання актуарних прибутків та збитків, за умови, що те саме застосовується до інших прибутків та збитків, а також послідовно з періоду в період. Суб'єкт господарювання може застосовувати такі систематичні методи до актуарних прибутків та збитків, навіть якщо вони відповідають межам, визначеним у параграфі 105.
107. Якщо, як дозволено параграфом 106, суб'єкт господарювання проводить політику визнання актуарних прибутків та збитків у тому періоді, в якому вони мали місце, то він може визнати їх окремою статтею безпосередньо у чистих активах/власному капіталі, згідно з параграфами 108 та 109, за умови, що це робиться для:
- (а) всіх його програм з визначеною виплатою та
  - (б) всіх його актуарних прибутків та збитків.
108. Актуарні прибутки та збитки, визнані безпосередньо в чистих активах/власному капіталі, як дозволено параграфом 107, повинні відображатися у звіті про зміни в чистих активах/власному капіталі, згідно з параграфом 118(б) МСБОДС 1.
109. Суб'єкт господарювання, що визнає актуарні прибутки та збитки згідно з параграфом 107, також має визнавати будь-які коригування, що є наслідком обмеження у параграфі 69(б) за межами надлишку чи дефіциту у звіті про зміни у чистих активах/власному капіталі згідно з параграфом 118(б) МСБОДС 1. Актуарні прибутки та збитки, а також коригування, що є наслідком обмеження у параграфі 69(б), які були визнані безпосередньо у звіті про зміни у чистих активах/власному капіталі мають бути негайно визнані у накопичених надлишках чи дефіцитах. Вони не можуть визнаватися в надлишку чи дефіциті наступного періоду.
110. Актуарні прибутки та збитки можуть бути наслідком збільшень чи зменшень або теперішньої вартості зобов'язань за визначеними виплатами, або справедливої вартості будь-яких відповідних активів

програми. Причини виникнення актуарних прибутків та збитків бувають, наприклад, такими:

- (а) неочікувано високі або низькі рівні плинності працівників, передчасного виходу на пенсію чи смертності, а також збільшення заробітних плат та виплат (якщо офіційні або конструктивні умови передбачають збільшення виплат унаслідок інфляції) чи витрат на медичне обслуговування;
- (б) вплив змін в розрахунках майбутньої плинності працівників, передчасного виходу на пенсію чи смертності, а також збільшення заробітної плати та виплат (якщо офіційні або конструктивні умови передбачають збільшення виплат унаслідок інфляції) чи витрат на медичне обслуговування;
- (в) вплив змін ставки дисконтування;
- (г) вплив змін різниці між фактичним прибутком від активів програми та очікуваним прибутком від активів програми (див. параграфи 125-127).

111. У довгостроковій перспективі актуарні прибутки або збитки можуть згортатися. Отже, розрахунки зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності можна розглядати як діапазон значень (або «коридор») найкращого розрахунку. Суб'єктові господарювання дозволяють, але від нього не вимагають, визнавати актуарні прибутки та збитки, які входять до цього діапазону значень. Цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати, як мінімум, встановлену частку актуарних прибутків та збитків, які виходять за межі 10%-го «коридору» зі знаком плюс чи мінус. [Інструкція із запровадження А, серед іншого, наводить приклад підходу до обліку актуарних прибутків та збитків]. Стандарт дозволяє також застосування систематичних методів більш швидкого визнання – за умови, що ці методи відповідають умовам, визначеним у параграфі 106. Такі дозволені методи включають, наприклад, негайне визнання всіх актуарних прибутків та збитків як у межах «коридору», так і поза ними.

#### *Вартість раніше наданих послуг*

112. **Оцінюючи своє зобов'язання за визначеними виплатами відповідно до параграфа 65, суб'єкт господарювання повинен визнавати, згідно з параграфом 70, вартість раніше наданих послуг як витрати рівномірно (на прямолінійній основі) протягом середнього періоду до того моменту, коли виплати стають гарантованими. Суб'єктові господарювання слід визнавати вартість раніше наданих послуг негайно тією мірою, якою виплати вже є гарантованими після введення або внесення змін до програми з визначеною виплатою.**

113. Вартість раніше наданих послуг виникає тоді, коли суб'єкт господарювання вводить у дію програму з визначеною виплатою або

змінює розмір виплат, які підлягають сплаті відповідно до наявної програми з визначеною виплатою. Такі зміни здійснюються в обмін на послуги працівників протягом періоду до настання моменту, доки розглядувані виплати не стають гарантованими. Отже вартість раніше наданих послуг визнається протягом цього періоду, незважаючи на той факт, що вартість відноситься до надання послуг працівником у попередні періоди. Вартість раніше наданих послуг оцінюють як зміну зобов'язань у результаті поправок (див. параграф 77).

114. Вартість раніше наданих послуг не включає:
- (а) вплив різниць між фактичним збільшенням заробітної плати та тим, що попередньо припускалося на зобов'язання щодо здійснення виплат за надання послуг у попередні роки (вартості раніше наданих послуг не існує, оскільки актуарні припущення передбачають прогнозовані розміри заробітної плати);
  - (б) занижену та завищену оцінку збільшення дискреційних пенсій, у випадку, якщо суб'єкт господарювання має конструктивні зобов'язання щодо надання таких підвищень (вартості раніше наданих послуг не існує, оскільки актуарні припущення передбачають такі підвищення);
  - (в) попередні оцінки підвищення виплат, які є наслідком актуарних прибутків, що вже були визнані у фінансових звітах, і якщо суб'єкт господарювання зобов'язаний, або згідно з офіційними умовами програми (чи зобов'язанням, яке виходить за межі цих умов), або згідно з чинним законодавством, використовувати будь-який надлишок коштів програми для виплат учасникам програми, навіть якщо збільшення виплат ще не було офіційно призначене (остаточне збільшення зобов'язання є актуарним збитком, а не вартістю раніше наданих послуг, – див. параграф 98(б));
  - (г) збільшення гарантованих пенсій, якщо, за відсутності нових або підвищених виплат, працівники відповідають вимогам щодо гарантування виплат (вартості раніше наданих послуг не існує, оскільки оцінені витрати на виплати були визнані як вартість поточних послуг під час надання послуг); а також
  - (г) вплив поправок до програми, які зменшують виплати за майбутні послуги (скорочення).
115. Суб'єкт господарювання встановлює графік амортизації вартості раніше наданих послуг, якщо такі виплати вводять уперше або змінюють. Вести детальний облік, необхідний для визначення та введення в дію наступних змін, у цьому графіку амортизації було б недоцільно. Більше того, ймовірно, що вплив буде суттєвим, тільки коли відбувається скорочення або остаточний розрахунок виплат. Отже, суб'єкт господарювання вносить поправки до графіка амортизації вартості раніше наданих послуг, тільки якщо відбувається скорочення або остаточний розрахунок.

116. Якщо суб'єкт господарювання зменшує розмір виплат, які підлягають сплаті за існуючою програмою з визначеною виплатою, то в результаті цього зменшення зобов'язання за визначеними виплатами визнається як (негативна) вартість раніше наданих послуг протягом середнього періоду до моменту, коли зменшена частка виплат не стає гарантованою.
117. Якщо суб'єкт господарювання зменшує розмір деяких виплат (які підлягають сплаті за програмою з визначеною виплатою) та одночасно збільшує тим самим працівникам розмір інших виплат, які підлягають сплаті згідно з програмою, то суб'єкт господарювання обліковує таку зміну як одну нетто-зміну.

### **Визнання та оцінка: активи програми**

#### *Справедлива вартість активів програми*

118. Справедливу вартість будь-яких активів програми вираховують, визначаючи суму, визнану у звіті про фінансовий стан згідно з параграфом 65. Якщо ринкової ціни немає, то справедливу вартість активів програми розраховують, наприклад, шляхом дисконтування очікуваних майбутніх грошових потоків за допомогою ставки дисконтування, яка відображає як ризик, пов'язаний з активами програми, так і строк погашення або очікувану дату вибуття цих активів (або, якщо вони не мають строку погашення, очікуваний період, що залишився до погашення відповідного зобов'язання).
119. Активи програми не включають несплачені внески, які підлягають сплаті до фонду суб'єктом господарювання, що звітує, а також будь-які фінансові інструменти без права передачі, випущені суб'єктом господарювання та утримувані фондом. Активи програми зменшуються на будь-які зобов'язання фонду, які не пов'язані з виплатами працівникам, наприклад, на торговельну та іншу кредиторську заборгованість та зобов'язання, які є наслідком похідних фінансових інструментів.
120. Якщо до складу активів програми входять кваліфіковані страхові поліси, які точно відповідають сумі та часу деяких або всіх виплат, що підлягають сплаті згідно з програмою, справедлива вартість цих страхових полісів вважається теперішньою вартістю пов'язаних з ними зобов'язань, як наведено у параграфі 65 (підлягає будь-якому зменшенню, потрібному, якщо суми, що підлягають отриманню за страховими полісами, не компенсуються в повному обсязі).

#### *Компенсація*

121. **Суб'єктові господарювання слід визнавати свої права на компенсацію як окремий актив, тоді і лише тоді, коли фактично визначено, що інша сторона відшкодує деякі або всі витрати, необхідні для погашення зобов'язання за визначеною виплатою.**

**Суб'єкт господарювання оцінюватиме весь актив за справедливою вартістю. У всіх інших аспектах суб'єкт господарювання розглядатиме цей актив таким самим чином як активи програми. У звіті про фінансові результати витрати, пов'язані з програмою з визначеною виплатою, можна відобразити за вирахуванням суми, визнаної для компенсації.**

122. Іноді суб'єкт господарювання може розраховувати на іншу сторону, наприклад, страховика, щодо сплати частини або всіх видатків, необхідних для погашення зобов'язання за визначеною виплатою. Кваліфіковані страхові поліси, як зазначено у параграфі 10, є активами програми. Суб'єкт господарювання обліковує кваліфіковані страхові поліси таким самим чином, як і всі інші активи програми, а параграф 121 не застосовується (див. параграфи 50-53 та 120).
123. Якщо страховий поліс не є кваліфікованим страховим полісом, такий страховий поліс не є активом програми. У параграфі 121 йдеться про такі випадки: суб'єкт господарювання визнає своє право на компенсацію, згідно із страховим полісом, як окремий актив, а не як вирахування при визначенні зобов'язання за визначеною виплатою згідно з параграфом 65; у всіх інших аспектах суб'єкт господарювання розглядає цей актив таким самим чином, як і активи програми. Зокрема, зобов'язання за визначеною виплатою, визнане згідно з параграфом 65, збільшується (зменшується) тією мірою, якою чисті кумулятивні актуарні прибутки (збитки) від зобов'язання за визначеною виплатою та від пов'язаного з ними права на компенсацію залишаються невизнаними згідно з параграфами 105 та 106. Параграф 141(д)(vii) вимагає від суб'єкта господарювання розкривати стислий опис зв'язку між правом на компенсацію та пов'язаним з ним зобов'язанням.
124. Якщо право на компенсацію виникає за страховим полісом або обов'язковою угодою, що точно відповідає сумі і часу деяких або всіх виплат, які підлягають сплаті згідно з програмою з визначеною виплатою, справедливою вартістю права на компенсацію вважається теперішня вартість відповідного зобов'язання, як зазначено у параграфі 65 (що підлягає будь-якому зменшенню, потрібному, якщо компенсація не відшкодовується в повному обсязі).

#### *Прибуток від активів програми*

125. Очікуваний прибуток від активів програми є тим компонентом витрат, який визнається у звіті про фінансові результати. Різниця між очікуваним і фактичним доходом від активів програми являє собою актуарний прибуток або збиток; її включають разом з актуарними прибутками та збитками до зобов'язання за визначеними виплатами під час обчислення чистої суми, яку порівнюють з межами 10%-го "коридору", зазначеному в параграфі 105.

126. Очікуваний прибуток від активів програми базується на ринкових прогнозах (на початок періоду) щодо прибутків протягом усього строку відповідного зобов'язання. Очікуваний прибуток від активів програми відображає зміни справедливої вартості активів програми, утримуваних протягом періоду, в результаті фактичних внесків, сплачених у фонд, та фактичних виплат, сплачених фондом.
127. Визначаючи очікуваний та фактичний прибуток від активів програми, суб'єкт господарювання вираховує очікувані витрати на управління, крім тих, які включено до актуарних припущень, використаних для оцінки зобов'язання.

### **Об'єднання бізнесу**

128. Визначаючи активи та зобов'язання, які слід визнати і які пов'язані з виплатами по закінченні трудової діяльності при об'єднанні бізнесу, суб'єкт господарювання бере до уваги міжнародний або національний стандарт бухгалтерського обліку, в якому розглядаються об'єднання бізнесу.

### **Скорочення та остаточні розрахунки**

129. **Суб'єктові господарювання слід визнавати прибутки або збитки при скороченні програми з визначеною виплатою або при остаточному розрахунку за нею тоді, коли таке скорочення або остаточний розрахунок відбуваються. Прибуток або збиток при скороченні чи остаточному розрахунку складаються з таких елементів:**
- а) будь-яка остаточна зміна теперішньої вартості зобов'язань за визначеною виплатою;**
  - б) будь-яка остаточна зміна справедливої вартості активів програми; а також**
  - в) будь-які відповідні актуарні прибутки та збитки і вартість раніше наданих послуг, які, за параграфами 105 та 112, не були визнані раніше.**
130. **Перед визначенням впливу скорочення чи остаточного розрахунку суб'єктові господарювання слід переоцінити зобов'язання (та пов'язані з ними активи програми, якщо такі є), застосовуючи поточні актуарні припущення (включаючи поточні ринкові відсоткові ставки та інші поточні ринкові ціни).**
131. Скорочення програми відбувається, якщо суб'єкт господарювання:
- а) відкрито бере на себе зобов'язання здійснити суттєве скорочення кількості працівників, охоплених програмою, або
  - б) змінює умови програми з визначеною виплатою так, що суттєвий елемент надання послуг у майбутньому теперішніми працівниками не буде братися до уваги під час визначення виплат

або буде братися до уваги лише при визначенні зменшених виплат.

Скорочення може статися внаслідок окремої події, такої як закриття заводу, припинення одного з видів діяльності або припинення чи скорочення програми. Подію вважають такою суттєвою, що відповідає визначенню скорочення, якщо визнання прибутку або збитку від скорочення має суттєвий вплив на фінансові звіти. Скорочення часто спричинені реструктуризацією. Отже суб'єкт господарювання обліковує скорочення одночасно з пов'язаною з ним реструктуризацією.

132. Остаточний розрахунок відбувається тоді, коли суб'єкт господарювання здійснює операцію, яка скасовує всі подальші юридичні чи конструктивні зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат згідно з програмою з визначеною виплатою, наприклад, коли здійснюється одноразова сплата грошовими коштами учасникам програми (або від їхнього імені) в обмін на їхні права на отримання визначених виплат по закінченні трудової діяльності.
133. У деяких випадках суб'єкт господарювання купує страховий поліс для фінансування деяких або всіх виплат працівникам, пов'язаних із наданням послуг працівником у поточному та попередньому періодах. Придбання такого полісу не є остаточним розрахунком, якщо за суб'єктом господарювання залишається юридичне або конструктивне зобов'язання (див. параграф 50) щодо сплати подальших внесків у випадку, якщо страховик не сплачує виплати працівникам, визначені у страховому полісі. В параграфах 121 – 124 йдеться про визнання та оцінку прав на компенсацію згідно зі страховими полісами, які не є активами програми.
134. Остаточний розрахунок за програмою супроводжується скороченням, якщо програма припиняється після погашення заборгованості і перестає існувати. Проте припинення програми не є скороченням або остаточним розрахунком, якщо її замінюють новою програмою, яка пропонує по суті ідентичні виплати.
135. У випадках, якщо скорочення стосується лише деяких працівників, охоплених програмою, або якщо погашено лише частину заборгованості, прибуток або збиток містить пропорційну частку попередньо не визнаної вартості раніше наданих послуг, актуарних прибутків та збитків. Пропорційну частку визначають на базі теперішньої вартості зобов'язань до та після скорочення або остаточного розрахунку, якщо немає іншої, раціональнішої бази для її визначення за даних обставин. Наприклад, може бути доречним застосування будь-якого прибутку, що виникає при скороченні або остаточному розрахунку за тією самою програмою, для того, щоб спочатку вилучити будь-яку невизнану вартість раніше наданих послуг, яка відноситься до тієї самої програми.

## Подання

### *Згортання*

136. Суб'єктові господарювання слід згортати актив, який відноситься до однієї програми із зобов'язанням, яке відноситься до іншої програми, тоді і лише тоді, коли суб'єкт господарювання:
- (а) має юридичне право використовувати надлишок коштів однієї програми для погашення заборгованості за іншою програмою;
  - (б) має намір або погасити заборгованість на нетто-основі, або одночасно реалізувати надлишок коштів однієї програми і погасити заборгованість за іншою програмою.
137. Критерії згортання є аналогічними критеріям згортання, встановленим для фінансових інструментів у МСБОДС 15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання».

### *Розмежування на поточні / непоточні*

138. Деякі суб'єкти господарювання розмежують активи і зобов'язання на поточні та непоточні. Цей Стандарт не визначає, чи слід суб'єктові господарювання розмежувати частини активів і зобов'язань на поточні та непоточні, які виникають від виплат по закінченні трудової діяльності.

### *Фінансові компоненти витрат на виплати по закінченні трудової діяльності*

139. Цей Стандарт не визначає, чи слід суб'єктові господарювання подавати вартість поточних послуг, витрати на відсотки та очікуваний прибуток від активів програми у вигляді компонентів єдиної статті доходів чи витрат у звіті про фінансові результати.

## Розкриття інформації

140. Суб'єкт господарювання має розкривати інформацію, яка дозволяє користувачам фінансових звітів оцінювати характер програм з визначеною виплатою та фінансовий вплив змін на ці програми протягом періоду.
141. Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію щодо програми з визначеною виплатою:
- (а) облікову політику суб'єкта господарювання щодо визнання актуарних прибутків та збитків;
  - (б) загальний опис типу програми;
  - (в) узгодження на початок і кінець періоду залишків теперішньої вартості зобов'язання за визначеною

виплатою, що окремо показує, якщо доречно, вплив протягом періоду, кожної з таких статей:

- (i) вартість поточних послуг;
  - (ii) витрати на відсотки;
  - (iii) внески учасників програми;
  - (iv) актуарні прибутки та збитки;
  - (v) зміни обмінного курсу за програмами, оціненими у валюті, що відрізняється від звітної валюти суб'єкту господарювання;
  - (vi) здійснені виплати;
  - (vii) вартість раніше наданих послуг;
  - (viii) об'єднання суб'єктів;
  - (ix) скорочення; а також
  - (x) остаточні розрахунки.
- г) аналіз зобов'язання за визначеною виплатою в розрізі сум, що виникають з повністю нефінансованої програми та сум, що виникають з програм, що фінансовані в повному обсязі або частково;
- (г) узгодження на початок і кінець періоду залишків теперішньої вартості активів програми та на початок і кінець періоду залишків будь-якого права компенсації, визнаного як актив, згідно з параграфом 121, що окремо показує, якщо доречно, вплив протягом періоду, кожної з таких статей:
- (i) очікуваний прибуток на активи програми;
  - (ii) актуарні прибутки та збитки;
  - (iii) зміни обмінного курсу за програмами, оціненими у валюті, що відрізняється від звітної валюти суб'єкту господарювання;
  - (iv) внески працедавця;
  - (v) внески учасників програми;
  - (vi) здійснені виплати;
  - (vii) дострокові об'єднання, а також
  - (viii) остаточні розрахунки.
- (д) узгодження теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою у (в) та справедливої вартості активів програми в (г) з активами та зобов'язаннями, визнаними у звіті про фінансові результати, що показує, як мінімум:

- (i) чисті актуарні прибутки або збитки, не визнані у звіті про фінансовий стан (див. параграф 105);
  - (ii) вартість раніше наданих послуг, ще не визнану у звіті про фінансовий стан (див. параграф 112);
  - (iii) будь-яку суму, не визнану як актив через обмеження в параграфі 69(б);
  - (iv) справедливу вартість на звітну дату будь-якого права на компенсацію, визнаного як актив згідно з параграфом 121 (із стислим описом зв'язку між правом на компенсацію та відповідним зобов'язанням); а також
  - (v) інші суми, визнані у звіті про фінансовий стан.
- (e) загальні витрати, визнані у звіті про фінансові результати за такими статтями та субстаттями, які вони включають:
- (i) вартість поточних послуг;
  - (ii) витрати на відсотки;
  - (iii) очікуваний прибуток від активів програми;
  - (iv) очікуваний прибуток від будь-якого права на компенсацію, визнаного як актив згідно з параграфом 121;
  - (v) актуарні прибутки та збитки;
  - (vi) вартість раніше наданих послуг;
  - (vii) вплив будь-якого скорочення чи остаточного розрахунку; а також
  - (viii) вплив обмеження у параграфі 69(б).
- (e) загальна сума, визнана у звіті про зміни у чистих активах / власному капіталі по кожній з таких статей:
- (i) актуарні прибутки та збитки і
  - (ii) вплив обмеження у параграфі 69(б).
- (ж) Щодо суб'єктів господарювання, які визнають актуарні прибутки та збитки у звіті про чисті активи/васний капітал, згідно з параграфом 107, сукупна сума актуарних прибутків та збитків, визнана у цьому звіті;
- (з) Щодо кожного основного класу активів програми, яка включає, між іншим, інструменти капіталу, боргові інструменти, нерухомість та всі інші активи, відсоток або суму, яку кожний основний клас складає у справедливій вартості загальної суми активів програми;

- (и) Суми, що включені у справедливу вартість активів програми по
- (i) кожній категорії власних фінансових інструментів суб'єкту господарювання та
  - (ii) будь-яка нерухомість, яка зайнята суб'єктом господарювання, або інші активи, які ним використовуються.
- (і) Опис основи, що використовується для визначення загальної очікуваної норми прибутку від активів, у тому числі вплив основних класів активів програми;
- (ї) Фактичний прибуток від активів програми, а також фактичний прибуток від будь-якого права на компенсацію, визнаного як актив згідно з параграфом 121;
- (й) Головні актуарні припущення, які використовувались на звітну дату, включаючи, якщо доречно, таке:
- (i) ставки дисконтування;
  - (ii) основу, виходячи з якої було визначено ставку дисконтування;
  - (iii) очікувані норми прибутку від будь-яких активів програми за періоди, відображені у фінансових звітах;
  - (iv) очікувані норми прибутку за періоди, відображені у фінансових звітах, від будь-яких прав на компенсацію, визнаних як актив згідно з параграфом 121;
  - (v) очікувані темпи підвищення заробітної плати (та змін індексу або іншої змінної, визначеної за офіційними або конструктивними умовами програми, як основи збільшень майбутніх виплат);
  - (vi) тенденції зміни витрат на медичне обслуговування; а також
  - (vii) будь-які інші застосовані суттєві актуарні припущення.
- Суб'єктові господарювання слід розкривати кожне актуарне припущення в абсолютному вираженні (наприклад, у вигляді абсолютного відсотка), а не лише як різницю між різними відсотками або іншими змінними.
- (к) Вплив збільшення та зменшення на один відсоток умовних темпів змін витрат на медичне обслуговування щодо
- (i) сукупної вартості теперішніх послуг та витрат на відсотки як компонентів чистих періодичних витрат на медичне обслуговування по закінченню трудової діяльності та

- (ii) **накопичене зобов'язання щодо витрат на медичне обслуговування за виплатою по закінченні трудової діяльності.**

**В цілях розкриття такої інформації всі інші припущення повинні бути постійними. Щодо програм, які діють в умовах високої інфляції, то слід розкривати вплив відсоткового збільшення або зменшення умовних темпів змін витрат на медичне обслуговування, яке має таке саме значення, як і зміна на один відсоток в умовах низької інфляції.**

- (л) **Суми за поточний рік та попередніх чотири роки**
  - (i) **теперішню вартість зобов'язання за визначеною виплатою, справедливу вартість активів програми та надлишок або дефіцит коштів програми та**
  - (ii) **коригування за досвідом, що виникають у зв'язку з**
    - **зобов'язаннями програми, вираженими (1) сумою або (2) відсотком зобов'язань програми на звітну дату, та**
    - **активи програми, виражені (1) сумою або (2) відсотком активів програми на звітну дату;**
- (м) **Найкращий розрахунок внесків працедавця (як тільки такий розрахунок можна визначити), які очікуються програмою протягом року, починаючи зі звітної дати.**

142. Згідно з параграфом 141(б), слід подати загальний опис типу програми. В такому описі розмежовують, наприклад, пенсійні програми на основі незмінної (фіксованої) заробітної плати, програми на основі остаточної заробітної плати та програми щодо медичного обслуговування по закінченні трудової діяльності. Опис плану включає неофіційну практику діяльності, яка приводить до виникнення конструктивних зобов'язань, включених в оцінку зобов'язання згідно з параграфом 63. Детальнішої інформації подавати не потрібно.

143. Якщо суб'єкт господарювання має більше однієї програми з визначеною виплатою, розкриття інформації можна робити в цілому, окремо для кожної програми або за групами, сформованими так, щоб надавати найбільш корисну інформацію. Розмежовувати групи варто за такими критеріями:

- а) за територіальним розташуванням програм або
- б) за схильністю програм зазнавати суттєво різних ризиків, наприклад, відмежування програм пенсійного забезпечення на основі незмінної (фіксованої) заробітної плати від програм

пенсійного забезпечення на основі остаточної заробітної плати та програм медичного обслуговування по закінченні трудової діяльності.

Якщо суб'єкт господарювання подає розкриття інформації в цілому для групи програм, таке розкриття подається у вигляді середньозважених або порівняно вузьких діапазонів значень.

144. Параграф 33 вимагає розкривати додаткову інформацію про програми з визначеною виплатою за участю кількох працедавців, причому ці програми розглядаються так, ніби вони є програмами з визначеним внеском.
145. Якщо цього вимагає МСБОДС 20, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:
  - а) операції зі зв'язаними сторонами щодо програм виплат по закінченні трудової діяльності та
  - б) виплати по закінченні трудової діяльності для основного управлінського персоналу.
146. Якщо цього вимагає МСБОДС 19, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про непередбачені зобов'язання, які виникають у зв'язку із зобов'язаннями щодо виплат по закінченні трудової діяльності.

## **Інші довгострокові виплати працівникам**

147. Інші довгострокові виплати працівникам включають, наприклад:
  - а) довгострокові компенсовані періоди відсутності, такі як додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка;
  - б) виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;
  - в) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;
  - г) виплати премій та частки прибутку, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців або тривалішого строку після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
  - г) відстрочені компенсації, сплачені після дванадцяти місяців або тривалішого строку після закінчення періоду, в якому вони зароблені;
  - д) компенсацію, яку має сплачувати суб'єкт господарювання, доки працівник не перейде на іншу роботу
148. Оцінка інших довгострокових виплат працівникам, як правило, не має такого ступеня невизначеності, як оцінка виплат по закінченні трудової діяльності. Крім того, введення в дію або внесення змін до інших довгострокових виплат працівникам рідко приводить до суттєвої суми вартості раніше наданих послуг. Тому, за цим Стандартом, слід застосовувати спрощений метод обліку інших довгострокових виплат працівникам. Цей метод відрізняється від

обліку, який застосовують для виплат по закінченні трудової діяльності, тим, що:

- а) актуарні прибутки та збитки визнаються негайно і жодного «коридору» не застосовується, та
- б) вся вартість раніше наданих послуг визнається негайно.

149. Цей Стандарт містить спростовне припущення, що виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю, як правило, не мають такого ступеня невизначеності, як оцінка виплат по закінченні трудової діяльності. У разі спростування цього припущення, суб'єкт господарювання розглядає питання, чи слід обліковувати згідно з параграфами 59-146 деякі або всі виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю.

### **Визнання та оцінка**

150. Сума, визнана як зобов'язання щодо інших довгострокових виплат працівникам, повинна бути чистим підсумком, що складається з таких сум:

- а) теперішньої вартості зобов'язань за визначеною виплатою на звітну дату (див. параграф 77);
- б) мінус справедлива вартість, на звітну дату, активів програми (за їх наявності), якими безпосередньо мають бути здійснені розрахунки за зобов'язаннями (див. параграфи 118-120).

Оцінюючи зобов'язання, суб'єкт господарювання має застосовувати параграфи 55-104, за винятком параграфів 65 та 74. Суб'єктові господарювання слід застосовувати параграф 121 під час визнання та оцінки будь-якого права на компенсацію.

151. Що стосується інших довгострокових виплат працівникам, то суб'єктові господарювання слід визнавати чистий підсумок, який складається з наведених нижче сум, як витрати або (якщо це підпадає під дію параграфу 69) як дохід (за винятком тих випадків, коли інший стандарт вимагає або дозволяє включати їх до собівартості активу):

- а) вартість поточних послуг (див. параграфи 76-104);
- б) витрати на відсотки (див. параграф 95);
- в) очікуваний прибуток від будь-яких активів програми (див. параграфи 125-127) та будь-яке право на компенсацію, визнане як актив (див. параграф 121);
- г) актуарні прибутки та збитки, які слід визнавати негайно у повному обсязі;
- г) вартість раніше наданих послуг, яку слід визнавати негайно у повному обсязі; а також
- д) вплив будь-яких скорочень або остаточних розрахунків (див. параграфи 129 та 130).

152. Однією з форм інших довгострокових виплат працівникам є виплати за тривалою непрацездатністю. Якщо рівень виплат залежить від строку надання послуг, зобов'язання виникає під час надання послуг. Оцінка цього зобов'язання відображає ймовірність того, що виплата буде потрібною та час, протягом якого очікується здійснення виплати. Якщо рівень виплат є однаковим для будь-якого непрацездатного працівника незалежно від кількості років надання послуг, очікувана вартість цих виплат визнається тоді, коли відбувається подія, що призводить до тривалої непрацездатності. Параграф 149 підкреслює можливість того, що виплати за тривалою непрацездатністю можуть мати більшу ступінь невизначеності, ніж інші довгострокові виплати працівникам.

### **Розкриття інформації**

153. Незважаючи на те, що цей Стандарт не вимагає розкриття конкретної інформації про інші довгострокові виплати працівникам, інші стандарти можуть вимагати розкриття такої інформації, наприклад, якщо витрати, спричинені такими виплатами, є суттєвими і потребуватимуть розкриття інформації відповідно до МСБОДС 1. Якщо цього вимагає МСБОДС 20, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про такі довгострокові виплати працівникам щодо основного управлінського персоналу.

### **Виплати при звільненні**

154. Цей Стандарт розглядає виплати при звільненні окремо від інших виплат працівникам, оскільки подія, що приводить до виникнення зобов'язання, – це звільнення працівника, а не надання ним послуг.

### **Визнання**

155. Суб'єктові господарювання слід визнавати виплати при звільненні як зобов'язання та витрати тоді і лише тоді, коли суб'єкт господарювання відкрито бере на себе зобов'язання:
- а) звільнити працівника або групу працівників до звичайної дати виходу на пенсію або
  - б) надавати виплати при звільненні в результаті пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення.
156. Суб'єкт господарювання відкрито бере на себе зобов'язання здійснити звільнення, тоді і лише тоді, коли у суб'єкта господарювання є детальний офіційний план звільнення і немає реальної можливості його скасувати. Детальний план має містити, як мінімум, таке:
- (а) місце дії плану, посадові обов'язки та приблизну кількість працівників, яких мають звільнити;

- (б) суму виплат при звільненні за кожною посадою або посадовими обов'язками;
- (в) час запровадження плану. Запровадження повинне починатися якомога швидше, а термін повного запровадження плану, має бути таким, щоб не виникало можливості внесення до нього суттєвих змін.
157. Суб'єкт господарювання може бути зобов'язаним, відповідно до чинного законодавства, контракту чи іншої угоди з працівниками або їхніми представниками, а також згідно з конструктивним зобов'язанням, яке ґрунтуються на практиці господарської діяльності, звичаях чи бажанні діяти справедливо, здійснити виплати (або надати інші пільги) працівникам, коли він їх звільняє. Такі виплати є виплатами при звільненні. Вони, як правило, одноразові, але інколи передбачають таке:
- а) збільшення розміру пенсійних виплат або інших виплат по закінченні трудової діяльності – або опосередковано, через програму виплати працівникам, або безпосередньо;
  - б) заробітну плату до закінчення періоду, визначеного у повідомленні про звільнення, навіть якщо працівник не надаватиме подальших послуг, які приведуть до отримання суб'єктом господарювання економічних вигод.
158. Деякі виплати працівникам підлягають сплаті незалежно від причини їх звільнення. Здійснення таких виплат є визначеним (підлягає дії будь-яких вимог щодо гарантованого отримання пенсій або мінімального строку надання послуг), але час їх виплати є невизначеним. Хоча такі виплати визнають у деяких країнах за компенсацію при звільненні або за грошову винагороду, вони скоріше є виплатами по закінченні трудової діяльності, а не виплатами при звільненні, і суб'єкт господарювання обліковує їх як виплати по закінченні трудової діяльності. Деякі суб'єкти господарювання надають нижчі за розмірами виплати при добровільному звільненні на прохання працівника (по сутності виплати по закінченні трудової діяльності), ніж при примусовому звільненні на вимогу суб'єкта господарювання. Додаткові виплати, які надаються при примусовому звільненні, є виплатами при звільненні.
159. Виплати при звільненні не забезпечують суб'єктові господарювання майбутніх економічних вигод і негайно визнаються як витрати.
160. Якщо суб'єкт господарювання визнає виплати при звільненні, в нього може виникнути потреба обліковувати скорочення пенсій або інших виплат працівникам (див. параграф 129).

## Оцінка

161. Якщо виплати при звільненні підлягають сплаті через більше як 12 місяців після звітної дати, їх слід дисконтувати, використовуючи ставку дисконтування, визначену в параграфі 91.
162. Якщо звільнення відбувається внаслідок пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення, оцінка виплат при звільненні має базуватися на кількості працівників, які, за очікуваннями, приймуть цю пропозицію.

## Розкриття інформації

163. Якщо є невизначеність щодо кількості працівників, які приймуть пропозицію про виплати при звільненні, то існує непередбачене зобов'язання. Згідно з вимогами МСБОДС 19, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про непередбачене зобов'язання, якщо ймовірність вибуття при розрахунках не є віддаленою.
164. Згідно з вимогами МСБОДС 1, суб'єкт господарювання розкриває характер та суму витрат, якщо вони є суттєвими. Виплати при звільненні можуть призвести до витрат, інформацію про які слід розкривати, щоб задовольнити цю вимогу.
165. Згідно з вимогами МСБОДС 20, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про виплати при звільненні для основного управлінському персоналу.

## Перше прийняття цього Стандарту

166. Під час першого прийняття цього Стандарту суб'єкт господарювання має оцінити свої первісні зобов'язання за програмами з визначеною виплатою на цю дату як:
  - (а) теперішню вартість зобов'язання (див. параграф 77) на дату прийняття;
  - (б) мінус справедлива вартість (на дату прийняття) активів програми (якщо вони є), з яких заборгованість слід погасити безпосередньо (див. параграфи 118-120);
  - (в) мінус будь-яка вартість раніше наданих послуг, яку, згідно з параграфом 112, слід визнавати в наступних періодах.
167. Якщо первісне зобов'язання, визначене згідно з параграфом 166 є більшим чи меншим, ніж зобов'язання, яке було б визнаним на цю саму дату згідно з попередньою обліковою політикою суб'єкта господарювання, то суб'єктові господарювання слід визнавати це збільшення/зменшення у накопиченому залишку або дефіциті на початок періоду.
168. Під час першого прийняття Стандарту вплив зміни облікової політики поширюється на всі актуарні прибутки та збитки, які виникли у минулі періоди, навіть якщо вони відповідають "коридору", визначеному в

параграфі 105. Суб'єкти господарювання, що звітують за принципом нарахування вперше, не матимуть визнаного зобов'язання, і в цьому випадку збільшення зобов'язання становитиме повну суму зобов'язання за вирахуванням справедливої вартості (на дату прийняття) будь-яких активів програми згідно з параграфом 166(б) та будь-якою вартістю раніше наданих послуг, яку слід визнавати в наступних періодах згідно з параграфом 166(в). Відповідно до положень цього Стандарту, таке збільшення зобов'язання визнається у накопиченому надлишку або дефіциті.

169. **Під час першого прийняття цього Стандарту суб'єктові господарювання не слід розділяти сукупні актуарні прибутки та збитки на визнану та невизнану частини з початку програм(и) з визначеною виплатою до дати першого прийняття Стандарту. Всі сукупні актуарні прибутки та збитки слід визнавати у сукупному надлишку або дефіциті на початок періоду.**
170. Під час першого прийняття цього Стандарту суб'єктам господарювання не дозволяється розділяти сукупні актуарні прибутки та збитки на визнану та невизнану частини. Всі сукупні прибутки та збитки визнаються у сукупному надлишку або дефіциті на початок періоду. Ця вимога щодо першого прийняття цього Стандарту не забороняє суб'єкту господарювання визнати лише частину його актуарних прибутків та збитків згідно з вимогами, що містяться у параграфах 105-107, в подальших звітних періодах.
171. **В перший рік прийняття цього Стандарту суб'єкт господарювання не зобов'язаний надавати порівняльну інформацію.**
172. Параграф 172 дозволяє всім суб'єктам господарювання не включати порівняльну інформацію за перший рік прийняття цього Стандарту. Надання такої інформації підприємством, якщо вона є, вітається.
173. **В перший рік прийняття цього Стандарту суб'єкт господарювання не зобов'язаний розкривати інформацію, яка вимагається параграфами 141(в), 141(г) та 141(д).**
174. Узгодження, зазначені в параграфах 141(в) та 141(г), передбачають розкриття початкових залишків компонентів зобов'язань за визначеною виплатою, активів програми та прав на компенсацію. Параграф 141(д) вимагає розкривати узгодження, що ґрунтується на інформації, яка надається за параграфами 141(в) та 141(г). Розкриття такої інформації не вимагається в перший рік прийняття цього Стандарту. Надання такої інформації підприємством, якщо вона є, вітається.
175. **В перший рік прийняття цього Стандарту інформацію, яка вимагається параграфом 141(л), суб'єкт господарювання може надавати на основі перспективних оцінок.**

176. Інформація, зазначена в параграфі 141(л), стосується теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, справедливої вартості активів програми, надлишку або дефіциту коштів програми та певних коригувань досвіду. В перший рік прийняття розкриття такої інформації вимагається лише за поточний рік. При звітування з дотриманням вимог цього Стандарту інформація щодо минулих років може надаватися на основі розрахунків. Це дозволяє суб'єктам господарювання зібрати інформацію про тенденції за певний період, замість того, щоб подавати таку інформацію за звітні періоди до періоду першого застосування цього Стандарту.

### **Дата набрання чинності**

177. **Цей Стандарт набирає чинності для щорічних фінансових звітів, які охоплюють періоди з 1 січня 2011 р. Дострокове застосування вітається. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт достроково то він має зазначити цей факт.**

## Інструкція із застосування

Наведена далі інструкція ілюструє аспекти вимог МСБОДС 25. Ця інструкція із застосування є частиною МСБОДС 25.

### **Приклад, що ілюструє параграф 21: Облік програми преміювання, пов'язаної з результатами діяльності**

Програма преміювання, пов'язана з результатами діяльності, зобов'язує державну друкарню сплачувати працівникам, які виконали заздалегідь визначені норми і працювали протягом року (тобто працював на певній посаді в перший та останній день звітного періоду), встановлену частку її надлишку за рік. Якщо жодний працівник не звільняється протягом року, то загальна сума премій за рік становитиме 3% фактичної суми надлишку. Суб'єкт господарювання визначив, що через плінність кадрів ця сума премій зменшиться до 2,5% фактичної суми надлишку.

*Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання та витрату в розмірі 2,5% фактичної суми надлишку.*

### **Приклад, що ілюструє параграф 36: Облік програми за участю кількох працедавців**

Разом з подібними суб'єктами господарювання в штаті X орган місцевого самоврядування А бере участь у програмі з визначеною виплатою за участю кількох працедавців. Оскільки ця програма наражає учасників на ризики, пов'язані з теперішніми та колишніми працівниками інших органів місцевого самоврядування, немає послідовної та надійної основи для розподілу між окремими органами-учасниками зобов'язань, активів та витрат програми. Отже орган місцевого самоврядування А обліковує цю програму як програму з визначеним внеском. Оцінка фінансування, яка робиться не на основі припущень, сумісних з вимогами цього Стандарту, показує дефіцит програми в сумі 480 млн. у.о. Програмою було погоджено обов'язковий графік внесків працедавців-учасників, згідно з яким дефіцит буде покрито за наступні п'ять років. Згідно з договором, загальна сума внесків органу місцевого самоврядування А становить 40 млн.у.о.

*Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання за внесками, скоригованими на вартість грошей у часі, та рівну витрату в надлишку або дефіциті.*

**Приклад, що ілюструє параграф 73: Обмеження щодо визнання активів програми**

Програма з визначеною виплатою має такі характеристики:	
Теперішня вартість зобов'язання	1100
Справедлива вартість активів програми	(1190)
	<hr/>
	(90)
Невизнані актуарні збитки	(110)
Невизнана вартість раніше наданих послуг	(70)
	<hr/>
Від'ємна сума, визначена за параграфом 65	(270)
	<hr/> <hr/>
Теперішня вартість наявних майбутніх відшкодувань та зменшень майбутніх внесків	60
	<hr/> <hr/>
<i>Обмеження за параграфом 69(б) обчислюється таким чином:</i>	
<i>Невизнані актуарні збитки</i>	<i>110</i>
<i>Невизнана вартість раніше наданих послуг</i>	<i>70</i>
<i>Теперішня вартість наявних майбутніх відшкодувань та зменшень майбутніх внесків</i>	<i>60</i>
	<hr/>
<i>Обмеження</i>	<i>240</i>
	<hr/> <hr/>

240 менше 270. Отже суб'єкт господарювання визнає актив в сумі 240 та зазначає, що обмеження в параграфі 69(б) приводить до зменшення балансової вартості активу на 30 (див. параграф 141(д)(iii)).

**Приклад, що ілюструє параграф 78: Метод нарахування прогнозованих одиниць**

По закінченні трудових відносин здійснюється одноразова виплата в розмірі 1% остаточної заробітної плати за кожний рік стажу на підприємстві. Заробітна плата за перший рік становить 10 000 та збільшується на 7% (складних) кожного року. Ставка дисконтування – 10% на рік. У наведеній нижче таблиці показано, як накопичується зобов'язання перед працівником, який планує залишити підприємство наприкінці п'ятого року, за умови, що актуарні припущення не змінюються. Для простоти в цьому прикладі не береться до уваги додаткове коригування, необхідне для відображення ймовірності, що працівник може звільнитися раніше або пізніше.

<i>Рік</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Виплати, що відносяться до:</i>					
<i>- попередніх років</i>	<i>0</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>
<i>- поточного року (1% остаточної заробітної плати)</i>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>	<u><i>131</i></u>
<i>- поточного та попередніх років</i>	<u><i>131</i></u>	<u><i>262</i></u>	<u><i>393</i></u>	<u><i>524</i></u>	<u><i>655</i></u>

<i>Рік</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Зобов'язання на початок періоду</i>	<i>-</i>	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>
<i>Відсоток в розмірі 10%</i>	<i>-</i>	<i>9</i>	<i>20</i>	<i>33</i>	<i>48</i>
<i>Вартість поточних послуг</i>	<u><i>89</i></u>	<u><i>98</i></u>	<u><i>108</i></u>	<u><i>119</i></u>	<u><i>131</i></u>
<i>Зобов'язання на кінець періоду</i>	<u><i>89</i></u>	<u><i>196</i></u>	<u><i>324</i></u>	<u><i>476</i></u>	<u><i>655</i></u>

Примітки:

1. Зобов'язання на початок періоду – це теперішня вартість виплат, що відносяться до попередніх років.
2. Вартість поточних послуг – це теперішня вартість виплат, що відносяться до поточного року.
3. Зобов'язання на кінець періоду – це теперішня вартість виплат, що відносяться до поточного та попереднього років.

**Приклад, що ілюструє параграф 81: Віднесення виплат до стажу роботи**

1. Програма з визначеною виплатою передбачає разову виплату в сумі 100, яка сплачується по закінченні трудової діяльності за кожний рік стажу на підприємстві.

*До кожного року відноситься виплата в сумі 100. Вартість поточних послуг є теперішньою вартістю 100. Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою є теперішньою вартістю 100, помноженою на кількість років стажу на підприємстві до звітної дати.*

*Якщо виплата має бути здійснена одразу при звільненні, то вартість поточних послуг та теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою відображають очікувану дату звільнення працівника. Таким чином, через вплив дисконтування, вони є меншими від сум, які були б визначені у разі звільнення працівника у звітну дату.*

2. Програма передбачає щомісячну пенсію в розмірі 0,2% остаточної заробітної плати за кожний рік стажу на підприємстві. Пенсія сплачується по досягненні 65 років.

*Виплата, що дорівнює теперішній вартості (на очікувану дату виходу на пенсію) щомісячної пенсії в розмірі 0,2% розрахункової остаточної заробітної плати (причому така пенсія має сплачуватися з очікуваної дати виходу на пенсію до очікуваної дати смерті), відноситься до кожного року стажу на підприємстві. Вартість поточних послуг – це теперішня вартість такої виплати. Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою – це теперішня вартість щомісячних пенсійних виплат в розмірі 0,2% остаточної заробітної плати, помножена на кількість років стажу на підприємстві до звітної дати. Вартість поточних послуг та теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою дисконтуються, оскільки пенсійні виплати починають здійснюватися по досягненню 65 років.*

**Приклад, що ілюструє параграф 82: Гарантовані та негарантовані виплати**

1. Програма передбачає здійснення виплати в сумі 100 за кожний рік стажу на підприємстві. Після 10 років стажу виплати стають гарантованими.

*До кожного року відноситься виплата в сумі 100. За кожним з перших 10 років вартість поточних послуг та теперішня вартість зобов'язання відображають ймовірність, що працівник звільниться до завершення 10 років стажу.*

2. Програма передбачає здійснення виплати в сумі 100 за кожний рік стажу на підприємстві, крім стажу, що накопичений до досягнення 25 років. Виплати стають гарантованими негайно.

*Жодна виплата не відноситься до стажу, накопиченого до досягнення 25 років, оскільки стаж до цієї дати не приводить до виплат (умовних або безумовних). До кожного наступного року відноситься виплата в сумі 100.*

**Приклад, що ілюструє параграф 83: Віднесення виплат до облікових періодів**

1. Програма передбачає здійснення одноразової виплати в сумі 1 000, яка стає гарантованою після 10 років стажу на підприємстві. Жодних додаткових виплат за подальші роки програмою не передбачено.

*До кожного з перших 10 років відноситься виплата в сумі 100 (1 000 розділити на 10). Вартість поточних послуг в кожний з перших 10 років відображає ймовірність, що працівник звільниться до завершення 10 років стажу. Жодна виплата не відноситься до наступних років.*

2. Програма передбачає здійснення одноразової пенсійної виплати в сумі 2 000 всім теперішнім працівникам, які досягли 55 років та мають 20 років стажу на підприємстві, або які ще працюють на підприємстві у віці 65 років незалежно від їхнього стажу.

*Для працівників, які прийшли на підприємство до досягнення 35 років, спочатку діятимуть виплати за програмою для осіб віком з 35 років (працівник може звільнитися в 30 та повернутися в 33, що ніяким чином не вплине ні на суму, ні на строки виплат). Ці виплати залежать від наступного стажу. Також стаж після віку 55 років не приведе до суттєвих сум наступних виплат. Для таких працівників суб'єкт господарювання відносить виплату в сумі 100 (2 000 розділити на 20) до кожного року з 35 до 55 років.*

*Для працівників, які прийшли на підприємство у віці з 35 до 45 років, стаж на підприємстві більше двадцяти років не приведе до суттєвих сум наступних виплат. Для таких працівників суб'єкт господарювання відносить виплату в сумі 100 (2 000 розділити на 20) до кожного з перших двадцяти років.*

*Для працівників, які прийшли на підприємство у віці з 55 років, стаж на підприємстві більше десяти років не приведе до суттєвих сум наступних виплат. Для такого працівника суб'єкт господарювання відносить виплату в сумі 200 (2 000 розділити на 10) до кожного з перших десяти років.*

*Для всіх працівників, вартість поточних послуг та теперішня вартість зобов'язання відображають ймовірність того, що працівник може звільнитися до завершення необхідного стажу.*

3. Програма медичного обслуговування по закінченні трудової діяльності відшкодовує 40% витрат на медичне обслуговування працівника після закінчення трудової діяльності, якщо працівник звільняється після понад десяти та менше двадцяти років стажу на підприємстві; і 50%, якщо працівник звільняється після двадцяти або більше років стажу на підприємстві.

*За формулою виплат програми суб'єкт господарювання відносить 4% теперішньої вартості очікуваних витрат на медичне обслуговування (40% розділити на 10) до кожного з перших десяти років та 1% (10% розділити на 10) до кожного з других 10 років. Вартість поточних послуг в кожному році відображає ймовірність того, що працівник може звільнитися до завершення необхідного стажу для отримання часткових або повних виплат. На працівників, які планують звільнитися протягом 10 років, виплат не відносять.*

**Приклад, що ілюструє параграф 83: Віднесення виплат до облікових періодів**

4. Програма медичного обслуговування по закінченні трудової діяльності відшкодує 10% витрат на медичне обслуговування працівника після закінчення трудової діяльності, якщо працівник звільняється після понад десяти та менше двадцяти років стажу на підприємстві; і 50% таких витрат, якщо працівник звільняється після двадцяти або більше років стажу на підприємстві.

*Друга частина стажу приводить до суттєво вищого рівня виплат, ніж перша. Отже для працівників, які планують звільнитися після двадцяти або більше років, суб'єкт господарювання відносить виплати рівномірно (на прямолінійній основі) згідно з параграфом 68. Стаж понад 20 років не приводить до суттєвої суми подальших виплат. Таким чином, виплати, які відносяться до кожного з перших 20 років, становлять 2,5% теперішньої вартості очікуваних витрат на медичне обслуговування (50% розділити на 20).*

*Для працівників, які планують звільнитися після 10 та до 20 років стажу, виплата, що відноситься до кожного з перших 10 років, становить 1% теперішньої вартості очікуваних витрат на медичне обслуговування. Для таких працівників, на період від кінця десятого року та до розрахункової дати звільнення не відноситься жодна виплата.*

*Жодна виплата не відноситься по працівникам, які планують звільнитися протягом 10 років.*

**Приклад, що ілюструє параграф 84: Віднесення виплат до облікових періодів**

Працівники мають право на виплату в розмірі 3% остаточної заробітної плати за кожний рік стажу після досягнення віку 55 років.

*Виплата в розмірі 3% розрахункової остаточної заробітної плати відноситься до кожного року до досягнення віку 55 років. Після цієї дати подальший стаж працівника не приведе до суттєвої суми подальших виплат за програмою. Після цього віку до стажу не відноситься жодних виплат.*

**Приклад, що ілюструє параграф 113: Облік раніше наданих послуг**

Суб'єкт господарювання має пенсійну програму, яка передбачає пенсію в розмірі 2% від остаточної заробітної плати за кожний рік стажу роботи. Виплати стають гарантованими після п'яти років стажу. 1 січня 20X9 року суб'єкт господарювання підвищує розмір пенсії до 2,5% остаточної заробітної плати за кожний рік стажу на підприємстві, починаючи з 1 січня 20X5 року. На дату підвищення пенсії теперішня вартість додаткових виплат за роботу з 1 січня 20X5 року до 1 січня 20X9 року є такою:

Працівники зі стажем п'ять років на 01/01/X9	150
Працівники зі стажем менше п'яти років на 01/01/X9 (середній період до гарантування: три роки)	120
	<hr/>
Від'ємна сума, визначена за параграфом 65	(270)
	<hr/> <hr/>

*Суб'єкт господарювання визнає 150 негайно, оскільки ці виплати вже гарантовані, а 120 – рівномірно (на прямолінійній основі) за три роки з 1 січня 20X9.*

**Приклад, що ілюструє параграфи 121-123: Компенсації**

Теперішня вартість зобов'язання	150
Невизнані актуарні прибутки	120
	<hr/>
Зобов'язання, визнане у звіті про фінансовий стан	(270)
	<hr/> <hr/>
Права за страховими полісами, які точно співпадають за сумою та строками деяких виплат, які мають бути здійснені згідно з умовами програми. Теперішня вартість цих виплат становить 1 092.	1 092
	<hr/> <hr/>

Невизнані актуарні збитки в сумі 17 є чистими кумулятивними актуарними прибутками по зобов'язанню та правам на компенсацію.

**Приклад, що ілюструє параграф 125-127: Прибуток від активів програми**

На 1 січня 20X7 року справедлива вартість активів програми становила 10 000, а чисті кумулятивні невизнані актуарні прибутки – 760. 30 червні 20X7 року програма здійснила виплат на суму 1 900 та отримала внесків на суму 4 900. На 31 грудня 20X7 року справедлива вартість активів програми була 15 000, а теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою – 14 792. Актуарні збитки по зобов'язанню за 20X7 рік становили 60.

На 1 січня 20X7 року суб'єкт господарювання, що звітує, на основі ринкових цін на цю дату, зробив такі розрахунки.

	%
Дохід від відсотків та дивідендів після оподаткування фонду	9,25
Реалізовані та нереалізовані прибутки від активів програми (після оподаткування)	2.00
Адміністративні витрати	(1.00)
Очікувана норма прибутковості	<u>10,25</u>
Очікуваний та фактичний прибуток від активів програми за 20X7 рік:	
Прибуток від 10 000, що утримується 12 місяців за ставкою 10,25%	1 025
Прибуток від 3 000, що утримується 6 місяців за ставкою 5% (дорівнює 10,25% річних, складається кожні шість місяців)	150
Очікуваний прибуток від активів програми за 20X7 р.	<u>1 175</u>
Справедлива вартість активів програми на 31 грудня 20X7 р.	15 000
Мінус справедлива вартість активів програми на 1 січня 20X7	(10 000)
Мінус отримані внески	(4 900)
Плюс здійснені виплати	1 900
Фактичний прибуток від активів програми	<u>2 000</u>

*Продовження на наступній сторінці*

**Приклад, що ілюструє параграф 125-127: Прибуток від активів програми (Продовження)**

Різниця між очікуваним прибутком від активів програми (1 175) та фактичним прибутком від активів програми (2 000) є актуарним збитком в сумі 825. Отже, кумулятивний чистий невизнаний актуарний прибуток становить 1 525 (760 плюс 825 мінус 60). Згідно з параграфом 105, межі коридору встановлені на рівні 1 500 (більше з двох значень: (i) 10% від 15000 та (ii) 10% від 14 792). В наступному році (20X8) суб'єкт господарювання визнає в надлишку або дефіциті актуарний прибуток в сумі 25 (1 525 мінус 1 500), поділений на очікуваний середній строк роботи, що залишився до виходу на пенсію працівників, яких це стосується.

Очікуваний прибуток від активів програми за 20X8 рік прогнозується на основі ринкових очікувань на 1 січня 20X8 р. щодо прибутку протягом всього строку зобов'язання.

**Приклад, що ілюструє параграф 135: Облік скорочення без остаточного розрахунку**

Відповідно до законодавства, суб'єкт господарювання зобов'язаний припинити безпосереднє надання послуг зі збору та утилізації сміття. Працівники цього припиненого сегменту більше виплат не зароблять. Це і є скорочення без остаточного розрахунку. Виходячи з поточних актуарних припущень (у тому числі поточних ринкових відсоткових ставок та інших ринкових цін) безпосередньо до скорочення, суб'єкт господарювання має зобов'язання за визначеною виплатою, чиста теперішня вартість якого становить 1 000; активи програми, справедлива вартість яких становить 820, та чисті кумулятивні невизнані актуарні прибутки в сумі 50. В результаті скорочення чиста теперішня вартість зобов'язання зменшується на 100 до 900.

З попередньо невизнаних актуарних прибутків 10% (100/1000) відноситься до тієї частини зобов'язання, яку було скасовано через скорочення. Отже скорочення має такий ефект:

	До скорочення	Скорочення	Після скорочення
Чиста теперішня вартість зобов'язання	1000	(100)	900
Справедлива вартість активів програми	<u>(820)</u>	=	<u>(820)</u>
	180	(100)	<u>80</u>
Невизнані актуарні прибутки	50	(5)	<u>45</u>
Чисте зобов'язання, визнане у звіті			

*про фінансовий стан*230(105)125**Приклад, що ілюструє параграфи 166 – 168: Визначення первісного зобов'язання**

На 31 грудня 2010 року, у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання було відображене пенсійне зобов'язання в сумі 100. Суб'єкт господарювання приймає цей стандарт з 1 січня 2011 року, коли теперішня вартість пенсійного зобов'язання за Стандартом становить 1 300, а справедлива вартість активів програми – 1 000. З 1 січня 2005 року суб'єкт господарювання підвищив пенсії (вартість негарантованих виплат – 160; середній строк, який, на цю дату, залишився до гарантування – 10 років).

Первісний ефект є таким:

<i>Чиста теперішня вартість зобов'язання</i>	<i>1 300</i>
<i>Справедлива вартість активів програми</i>	<i>(1 000)</i>
<i>Мінус: вартість раніше наданих послуг, які слід визнати в подальших періодах (160 x 4/10)</i>	<i>(64)</i>
<i>Первісне зобов'язання</i>	<i>236</i>
<i>Зобов'язання, вже визнане згідно з попередньою політикою</i>	<i>100</i>
<i>Додаткове зобов'язання</i>	<i>136</i>

*У накопиченому надлишку або дефіциті суб'єкт господарювання визнає додаткове зобов'язання в сумі 136.*

## **Інструкція із запровадження А: фінансована програма з визначеною виплатою**

*Ця інструкція із запровадження додається до МСБОДС 25, але не є його частиною.*

*Витяги зі звітів про фінансові результати та звітів про фінансовий стан наводяться для того, щоб показати ефект описаних нижче операцій. Ці витяги можуть не відповідати всім вимогам інших Стандартів щодо розкриття та подання інформації.*

### **Довідкова інформація**

Нижче наводяться відомості про фінансований план з визначеною виплатою. З метою спрощення обчислення відсотків припускається, що всі операції відбулися наприкінці року. І теперішня вартість зобов'язання, і справедлива вартість активів програми на 1 січня 20X7 року становили 1 000 кожна. Чистий кумулятивний невизнаний актуарний збиток на цю дату становив 140.

	20X7	20X8	20X9
Ставка дисконтування на початок року	10,0%	9,0%	8,0%
Очікувана прибутковість активів програми на початок року	12,0%	11,1%	10,3%
Вартість поточних послуг	130	140	150
Здійснені виплати	150	180	190
Здійснені внески	90	100	110
Теперішня вартість зобов'язання на 31 грудня	1 141	1 197	1 295
Справедлива вартість активів програми на 31 грудня	1 092	1 109	1 093
Очікуваний середній строк роботи до виходу на пенсію працівників	10	10	10

У 20X8 році до програми були внесені зміни, відповідно до яких з 1 січня 20X8 року передбачаються додаткові виплати. На 1 січня 20X8 року, теперішня вартість додаткових виплат працівникам до 1 січня 20X8 року становила 50 по гарантованих виплатах та 30 по негарантованих виплатах. На 1 січня 20X8 року, суб'єкт господарювання розраховував, що середній

період до гарантування негарантованих виплат буде 3 роки; вартість раніше наданих послуг, що виникає у зв'язку з додатковими гарантованими, визнається негайно (параграф 112 цього Стандарту). Суб'єкт господарювання вирішив визнавати актуарні прибутки та збитки відповідно до мінімальних вимог параграфа 106.

### **Зміни в теперішній вартості зобов'язання та в справедливій вартості активів програми**

По-перше, слід узагальнити зміни в теперішній вартості зобов'язання та в справедливій вартості активів програми і використати це для визначення суми актуарних прибутків та збитків за період, а саме:

	20X7	20X8	20X9
Теперішня вартість зобов'язання на 1 січня	1 000	1 141	1 197
Витрати на відсотки	100	103	96
Вартість поточних послуг	130	140	150
Вартість раніше наданих послуг – негарантовані виплати	-	30	-
Вартість раніше наданих послуг – гарантовані виплати	-	50	-
Здійснені виплати	(150)	(180)	(190)
Актуарний (прибуток) збиток від зобов'язання (зрівноважувальна цифра)	<u>61</u>	<u>(87)</u>	<u>42</u>
Теперішня вартість зобов'язання на 31 грудня	<u><u>1 141</u></u>	<u><u>1 197</u></u>	<u><u>1 295</u></u>
Справедлива вартість активів програми на 1 січня	1 000	1 092	1 109
Очікуваний прибуток від активів програми	120	121	114
Внески	90	100	110
Здійснені виплати	(150)	(180)	(190)
Актуарний прибуток (збиток) від зобов'язання (зрівноважувальна цифра)	<u>32</u>	<u>(24)</u>	<u>(50)</u>
Справедлива вартість активів програми на 31 грудня	<u><u>1 092</u></u>	<u><u>1 109</u></u>	<u><u>1 093</u></u>

## Межі коридору

По-друге, слід визначити межі коридору, а потім порівняти їх з кумулятивними невизнаними актуарними прибутками та збитками, щоб визначити чистий актуарний прибуток чи збиток, який має бути визнаний у наступному періоді. Згідно з параграфом 105 цього Стандарту, межі коридору встановлюються як більше з двох значень:

- (а) 10% теперішньої вартості зобов'язання до вирахування активів програми та
- (б) 10% справедливої вартості будь-яких активів програми.

Нижче наведено ці межі, а також визнані і невизнані актуарні прибутки та збитки:

	20X7	20X8	20X9
Чисті кумулятивні невизнані актуарні прибутки (збитки) на 1 січня	140	107	170
Межі коридору на 1 січня	100	114	120
Перевищення [А]	40	-	50
Середній очікуваний строк роботи, що залишився до виходу на пенсію (в роках) [Б]	10	10	10
Актуарний прибуток (збиток), який слід визнати [ <sup>А</sup> / <sub>Б</sub> ]	4	-	5
Невизнані актуарні прибутки (збитки) на 1 січня	140	107	170
Актуарний прибуток (збиток) за рік – зобов'язання	(61)	87	(42)
Актуарний прибуток (збиток) за рік – активи програми	32	(24)	(50)
Разом	111	170	78
Визнаний актуарний прибуток (збиток)	(4)	-	(5)
Невизнані актуарні прибутки (збитки) на 31 грудня	107	170	73

### Суми, визнані у звіті про фінансовий стан та у звіті про фінансові результати, а також відповідний аналіз

Останнім кроком є визначення сум, які слід визнати у звіті про фінансовий стан та у звіті про фінансові результати, а також провести відповідний аналіз, інформація про який розкривається згідно з параграфом 141(д), (е) та (ї) цього Стандарту (інформацію про аналізи, яку слід розкрити згідно з параграфом 141(в) та (г) наведено в розділі «Зміни теперішній вартості зобов'язання та справедливої вартості активів програми»).

	20X7	20X8	20X9
Теперішня вартість зобов'язання	1 141	1 197	1 292
Справедлива вартість активів програми	<u>(1092)</u>	<u>(1109)</u>	<u>(1093)</u>
	49	88	202
Невизнані актуарні прибутки (збитки)	107	170	73
Невизнана вартість раніше наданих послуг – негарантовані виплати	<u>-</u>	<u>(20)</u>	<u>(10)</u>
<b>Зобов'язання, визнане у звіті про фінансовий стан</b>	<b><u>156</u></b>	<b><u>238</u></b>	<b><u>265</u></b>
Вартість поточних послуг	130	140	150
Витрати на відсотки	100	103	96
Очікуваний прибуток від активів програми	(120)	(121)	(114)
Чистий актуарний (прибуток) збиток, визнаний за рік	(4)	-	(5)
Вартість раніше наданих послуг – негарантовані виплати	-	10	10
Вартість раніше наданих послуг – гарантовані виплати	<u>-</u>	<u>50</u>	<u>-</u>

Витрати, визнані у звіті про фінансові результати	<b>106</b>	<b>182</b>	<b>137</b>
---	------------	------------	------------

*Фактичний прибуток від активів програми*

Очікуваний прибуток від активів програми	120	121	114
АктUARний прибуток (збиток) від активів програми	32	(24)	(50)
Фактичний прибуток від активів програми	152	97	64

Примітка: щодо представлення компенсацій див. приклад, який ілюструє параграфи 121-123.

## **Інструкція із запровадження Б: приклади розкриття інформації**

*Ця інструкція із запровадження додається до МСБОДС 25, але не є його частиною. У витягах з приміток пояснюється, як розкривати зведену інформацію щодо суб'єкта господарювання, який здійснює різноманітні виплати працівникам. Ці витяги можуть не відповідати всім вимогам МСБОДС 25 та інших Стандартів щодо розкриття та подання інформації. Зокрема вони не ілюструють, як розкривати*

- (а) облікову політику щодо виплат працівникам (див. МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»). Параграф 141(а) цього Стандарту вимагає, щоб інформація, яка розкривається, містила облікову політику суб'єкта господарювання стосовно визнання актуарних прибутків та збитків;*
- (б) загальний опис виду програми (параграф 141(б));*
- (в) словесний опис основи для визначення загальної очікуваної прибутковості активів (параграф 141(і));*
- (г) виплати працівникам, які призначаються ключовому управлінському персоналу (див. МСБОДС 20 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін);*
- (і) виплати працівникам на основі акцій (див. міжнародний або національний стандарт, в якому розглядаються виплати на основі акцій).*

## Зобов'язання з виплат працівникам

У звіті про фінансовий стан визнаються такі суми:

	Пенсійні програми визначеною виплатою		Виплати з медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності	
	20X8	20X7	20X8	20X7
Теперішня вартість фінансованих зобов'язань	20 300	17 400	-	-
Справедлива вартість активів програми	(18 420)	(17 280)	-	-
	1 8800	120	-	-
Теперішня вартість нефінансованих зобов'язань	2 000	1 000	7 337	6 405
Невизнані актуарні прибутки (збитки)	(1 605)	840	(2 707)	(2 607)
Невизнана вартість раніше наданих послуг	(450)	(650)	-	-
<b>Чисте зобов'язання</b>	<b>1 825</b>	<b>1 310</b>	<b>4 630</b>	<b>3 798</b>
Суми у звіті про фінансовий стан:				
зобов'язання	1 825	1 400	4 630	3 798
активи	-	(90)	-	-
<b>Чисте зобов'язання</b>	<b>1 825</b>	<b>1 310</b>	<b>4 630</b>	<b>3 798</b>

До активів пенсійної програми входять прості акції, випущені [назва суб'єкта господарювання], справедлива вартість яких становить 317 (20X7 р. – 281). Активи програми також включають приміщення, в якому розміщується [назва суб'єкта господарювання], справедлива вартість якого 200 (20X8 – 185).

**Нижче наведено суми, визнані у надлишку або дефіциті:**

	Пенсійні програми визначеною виплатою		Виплати з медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності	
	20X8	20X7	20X8	20X7
Вартість поточних послуг	850	750	479	411
Відсотки на зобов'язання	950	1 000	803	705
Очікуваний прибуток на активи програми	(900)	(650)		
Чисті актуарні збитки (прибутки), визнані за рік	(70)	(20)	150	140
Вартість раніше наданих послуг	200	200		
Збитки (прибутки) від скорочень та остаточних розрахунків	175	(390)		
Усього, включено до вартості витрат на виплати працівникам	<u>1 205</u>	<u>890</u>	<u>1 432</u>	<u>1 256</u>
Фактичний прибуток від активів програми:	<u>600</u>	<u>2 250</u>		

**Нижче наведено зміни теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою:**

	Пенсійні програми визначеною виплатою		3 виплати на медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності	
	20X8	20X7	20X8	20X7
Зобов'язання за визначеною виплатою на початок періоду	18 400	11 600	6 405	5 439
Вартість послуг	850	750	479	411
Витрати на відсотки	950	1 000	803	705
Актuarні збитки (прибутки)	2 350	950	250	400
Збитки (прибутки) від скорочень	(500)	-		
Зобов'язання, погашені внаслідок розрахунків	-	(350)		
Зобов'язання, прийняті об'єднанням суб'єктів	-	5 000		
Курсові різниці від іноземних програм	900	(150)		
Здійснені виплати	(650)	(400)	(600)	(550)
Зобов'язання за визначеною виплатою на кінець періоду	<u>22 300</u>	<u>18 400</u>	<u>7 337</u>	<u>6 405</u>

**Нижче наведено зміни справедливої вартості активів програми:**

	Пенсійні програми з визначеною виплатою	
	20X8	20X7
Справедлива вартість активів програми на початок періоду	17 280	9 200
Очікуваний прибуток	900	650
АктUARні збитки (прибутки)	(300)	1 600
Активи, розподілені за розрахунками	(400)	-
Внески працедавця	700	350
Активи, придбані при об'єднанні суб'єктів	-	6 000
Курсові різниці від іноземних програм	890	(120)
Здійснені виплати	(650)	(400)
	<hr/>	<hr/>
	18 420	17 280
	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>

**Суб'єкт господарювання планує в 20X9 році зробити загальний внесок до своїх пенсійних програм з визначеною виплатою в сумі 900**

Нижче наведено основні класи активів програми у відсотковому відношенні до загальної суми активів програми:

	20X8	20X7
Європейські акції	30%	35%
Північно-Американські акції	16%	15%
Європейські облигації	31%	28%
Північно-Американські облигації	18%	17%
Нерухомість	5%	5%

**Основні актуарні припущення на звітну дату (у середньозваженому вираженні):**

	20X8	20X7
Ставка дисконтування на 31 грудня	5%	6,5%
Очікуваний прибуток від активів програми на 31 грудня	5,4%	7%
Майбутні збільшення заробітної плати	5%	4%
Майбутні збільшення пенсій	3%	2%
Відсоток працівників, які виходять на пенсію достроково	30%	30%
Щорічне збільшення витрат на охорону здоров'я	8%	8%
Майбутні зміни в максимальних державних виплатах на охорону здоров'я	3%	2%

Прийнята тенденція витрат на охорону здоров'я має значний вплив на суми, визнані в надлишку або дефіциті. Зміна на один відсоток в тенденції витрат матиме такий ефект:

	<b>Збільшення на один відсоток</b>	<b>Зменшення на один відсоток</b>
Ефект на сукупну вартість послуг та витрати на відсотки	190	(150)

Ефект на зобов'язання з визначеною виплатою	1 000	(900)
---	-------	-------

**Нижче наведено суми поточного та чотирьох попередніх періодів:**

**Пенсійні програми з визначеною виплатою**

	20X8	20X7	20X6	20X5	20X4
Зобов'язання за визначеною виплатою	(22 300)	(18 400)	(11 600)	(10 582)	(9 144)
Активи програми	18 420	17 280	9 200	8 502	10 000
Надлишок (дефіцит)	(3 880)	(1 120)	(2 400)	2 080)	856
Коригування зобов'язань плану за досвідом	(1 111)	(768)	(69)	543	(642)
Коригування активів програми за досвідом	(300)	1 600	(1 078)	(2 890)	2 777

**Виплати на медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності**

	20X8	20X7	20X6	20X5	20X4
Зобов'язання за визначеною виплатою	7 337	6 405	5 439	4 923	4 221
Коригування зобов'язань плану за досвідом	(232)	829	490	(174)	(103)

Суб'єкт господарювання, який звітує, також бере участь у програмі з визначеною виплатою для всіх органів місцевого самоврядування в юрисдикції У, яка передбачає виплату пенсій, розмір яких пов'язаний з остаточною заробітною платою та фінансується за рахунок відрахувань. Практично неможливо визначити теперішню вартість зобов'язання економічної групи або відповідної вартості поточних послуг, оскільки програма розраховує свої зобов'язання за принципом, що суттєво відрізняється від принципу, за яким складаються фінансові звіти [назва суб'єкту господарювання, який звітує]. [описати принцип]. За цим принципом у фінансових звітах на 30 червня 20X6 року відображено нефінансоване зобов'язання в сумі 27 525. Нефінансоване зобов'язання приведе до здійснення працевдавцями-учасниками майбутніх платежів. Програма охоплює 75 000 осіб, з яких 5 000 є теперішніми або колишніми працівниками [назва суб'єкту господарювання, який звітує] або їхніми утриманцями. Витрата, що визнається у звіті про фінансові результати, дорівнює внескам, які підлягають сплаті за рік, та не включена у наведені вище суми становить 230 (20X7 р. – 215). Якщо інші суб'єкти залишать

програму, то майбутні внески суб'єкта господарювання, який звітує, можуть суттєво зменшитись.

## Інструкція із запровадження В: приклад застосування параграфу 70

Ця інструкція із запровадження додається до МСБОДС 25, але не є його частиною.

### Проблема

Параграф 69 цього Стандарту встановлює верхню межу активу за визначеною виплатою, який можна визнати.

69. Сума, визначена згідно з параграфом 65, може бути негативною (актив). Суб'єктові господарювання слід оцінювати актив, що виникає, за нижчим з двох значень:
- (а) сумою, визначеною згідно з параграфом 65 [тобто надлишок/дефіцит програми плюс (мінус) будь-які невизнані збитки (прибутки)], та
  - (б) підсумком:
    - (і) будь-яких кумулятивних чистих невизнаних актуарних збитків та вартості раніше наданих послуг (див параграфи 105, 106 та 112);
    - (іі) теперішньої вартості будь-яких економічних вигод, доступних у формі відшкодувань з програми або зменшень майбутніх внесків до програми. Теперішню вартість цих економічних вигод слід визначати за допомогою ставки дисконтування, зазначеної в параграфі 91.

Без параграфу 70 (див. нижче), застосування параграфу 69(б)(і) має такий наслідок: іноді відстрочення визнання актуарного збитку (прибутку) при визначенні суми, зазначеної в параграфі 65 приводить до визнання прибутку (збитку) у звіті про фінансові результати.

Ефект застосування параграфу 69 без параграфу 70 проілюстрований в наведеному нижче прикладі. У цьому прикладі робиться припущення, що, відповідно до своєї облікової політики, суб'єкт господарювання не визнає актуарні прибутки та збитки в межах коридору та амортизує актуарні прибутки та збитки поза межами коридору. (Використовується коридор чи ні – великого значення не має. Проблема виникає тоді, коли відстрочується визнання згідно з параграфом 65.

### Приклад 1 – Ефект застосування параграфу 69 без параграфу 70

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F=нижче з D та E	G
Рік	Надлишок в програмі	Наявні економічні вигоди (п.69(б)(ii))	Невизнані збитки за п.65	п.65	п.69(б)	Верхня межа активу, тобто визнаний актив	Прибуток, визнаний в другому році
1	100	0	0	100	0	0	-
2	70	0	30	100	30	30	30

Наприкінці першого року програма має надлишок в сумі 100 (графа А в таблиці вище), але для суб'єкта господарюванні не надходить економічних вигод ні за рахунок відшкодувань, ні від зменшення майбутніх внесків\* (графа В). Немає невизнаних прибутків або збитків за параграфом 65 (графа С). Отже, якщо б верхньої межі активу не було, то актив в сумі 100 був би визнаний у сумі, яка передбачається параграфом 65 (графа D). Верхня межа активу у параграфі 69 обмежує актив до нуля (графа F).

В другому році програма має актуарний збиток в сумі 30, що зменшує надлишок з 100 до 70 (графа А), визнання якого відстрочується згідно з параграфом 65 (графа С). Отже, якщо б верхньої межі активу не було, то актив у сумі 100 (графа D) був би визнаний. Верхня межа активу без параграфу 70 була б 30 (графа E). Визнання активу в сумі 30 (графа F) приведе до збільшення доходів (графа G) навіть якщо єдине, що відбулося, так це зменшення надлишку, який не може використати суб'єкт господарювання.

Подібний алогічний ефект може виникнути з актуарними прибутками (тією мірою, якою вони зменшують кумулятивні невизнані актуарні збитки).

### Параграф 70

Параграф 70 забороняє визнавати прибутки (збитки), які виникають винятково з вартості раніше наданих послуг та актуарних збитків (прибутків).

**70. Застосування параграфу 69 не має приводити до прибутку, що виникає винятково внаслідок актуарного збитку або вартості раніше наданих послуг у поточному періоді, або до збитку, що**

\* Виходячи з чинних умов програми.

виникає винятково внаслідок актуарного прибутку в поточному періоді. Тому суб'єктові господарювання слід негайно визнавати, згідно з параграфом 65, тією мірою, якою вони виникають під час визнання активу за визначеною виплатою, відповідно до параграфа 69 (б):

- (а) чисті актуарні збитки поточного періоду і вартість раніше наданих послуг у поточному періоді тою мірою, якою вони перевищують будь-яке зменшення теперішньої вартості економічних вигод, визначених у параграфі 69(б)(ii). Якщо теперішня вартість економічних вигод не змінюється чи не збільшується, чистий підсумок актуарних збитків поточного періоду та вартість раніше наданих послуг у поточному періоді слід визнавати негайно згідно з параграфом 65;
- (б) чисті актуарні прибутки поточного періоду після вирахування вартості раніше наданих послуг у поточному періоді тою мірою, якою вони перевищують будь-яке збільшення теперішньої вартості економічних вигод, визначених у параграфі 69(б)(ii). Якщо теперішня вартість економічних вигод не змінюється чи не збільшується, чистий підсумок актуарних збитків поточного періоду після вирахування вартості раніше наданих послуг у поточному періоді слід визнавати негайно згідно з параграфом 65.

## Приклади

Наведені нижче приклади ілюструють результати застосування параграфа 70. Як і вище, робиться припущення, що, відповідно до своєї облікової політики, суб'єкт господарювання не визнає актуарні прибутки та збитки в межах коридору та амортизує актуарні прибутки та збитки поза межами коридору. Для простоти, періодична амортизація поза межами коридору в цих прикладах не враховується.

### Приклад 1 (продовження) – Коригування у разі наявності актуарних збитків та відсутності змін в доступних економічних вигодах

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= нижче з D та E	G
Рік	Надлишок в програмі	Доступні економічні вигоди (п.69(б)(ii))	Невизнані збитки за п.65	п.65	п.69(б)	Верхня межа активу, тобто визнаний актив	Прибуток, визнаний в другому році
1	100	0	0	100	0	0	-
2	70	0	0	70	0	0	0

Умови першого прикладу залишаються незмінними. При застосуванні параграфу 70 змін в доступних для суб'єкта господарювання економічних вигодах\*, не відбувається, а й отже весь актуарний збиток в сумі 30 визнається, згідно з параграфом 65, негайно (графа D). Верхня межа активу залишається нульовою (графа F), і прибутку не визнається.

Фактично актуарний збиток в сумі 30 визнається негайно, але компенсується зменшенням ефекту верхньої межі активу.

	Актив у звіті про фінансовий стан за п. 65 (графа D вище)	Ефект верхньої межі активу	Верхня межа активу (графа F вище)
Рік 1	100	(100)	0
Рік 2	70	(70)	0
Прибуток (збиток)	(30)	(30)	0

У наведеному вище прикладі теперішня вартість доступних для суб'єкта господарювання економічних вигод не змінюється. У випадку зміни теперішньої вартості доступних для суб'єкта господарювання економічних вигод застосування параграфу 70 стає більш складним, як це видно з наведених нижче прикладів.

#### Приклад 2 – Коригування у разі наявності актуарних збитків та зменшення доступних економічних вигод

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= нижче з D та E	G
Рік	Надлишок в програмі	Доступні економічні вигоди (п.69(б)(ii))	Невизнані збитки за п.65	п.65	п.69(б)	Верхня межа активу, тобто визнаний актив	Прибуток, визнаний в другому році
1	60	30	40	100	70	70	-
2	25	20	50	75	70	70	0

Наприкінці першого року програма має надлишок в сумі 60 (графа A) та доступні для суб'єкта господарювання економічні вигоди в сумі 30 (графа B). Невизнані збитки, за параграфом 65, становлять 40 (Графа C). Отже, якщо б верхньої межі активу не було, то актив в сумі 100 був би визнаний

\* Термін «доступні для суб'єкта господарювання економічні вигоди» вживається по відношенню до тих економічних вигод, які відповідають критеріям визнання за параграфом 69(б)(ii).

(графа D). Верхня межа активу у параграфі 69 обмежує актив до 70 (графа F).

В другому році актуарний збиток у програмі в сумі 35 зменшує надлишок з 60 до 25 (графа A). Доступні для суб'єкта господарювання економічні вигоди зменшуються на 10, з 30 до 20 (графа B). При застосуванні параграфу 70 актуарний збиток в сумі 35 аналізується таким чином:

Актуарний збиток, що дорівнює зменшенню економічних вигод 10

Актуарний збиток, що перевищує зменшення економічних вигод 25

Згідно з параграфом 70, актуарний збиток в сумі 25 визнається, за параграфом 65\*, негайно (графа D). Зменшення економічних вигод в сумі 10 включено до кумулятивних невизнаних збитків, які збільшуються до 50 (графа C). Отже верхня межа активу також залишається в сумі 70 (графа E), і прибутку не визнається.

Фактично актуарний збиток в сумі 25 визнається негайно, але компенсується зменшенням ефекту верхньої межі активу.

	<b>Актив у звіті про фінансовий стан за п. 65 (графа D вище)</b>	<b>Ефект верхньої межі активу</b>	<b>Верхня межа активу (графа F вище)</b>
Рік 1	100	(30)	70
Рік 2	75	(5)	70
Прибуток (збиток)	(25)	25	0

\* Застосування параграфу 70 дозволяє визнавати деякі актуарні прибутки та збитки, які, за параграфом 65, слід відстрочити, а й отже включити в обчислення верхньої межі активу. Наприклад, кумулятивні невизнані актуарні збитки, які накопичились, поки сума, визначена за параграфом 69(б) була меншою від суми, визначеної за параграфом 65, не визнаватимуться негайно в той момент, коли стає меншою сума, визначена за параграфом 69(б). Замість цього, визнання цієї суми й надалі відстрочується згідно з обліковою політикою суб'єкта господарювання. В цьому прикладі кумулятивні невизнані збитки – це збитки, визнання яких відстрочене, навіть хоч у цьому випадку і застосовується параграф 70.

### Приклад 3 – Коригування у разі наявності актуарних прибутків та зменшення доступних для суб'єкта господарювання економічних вигод

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D=A+C</b>	<b>E=B+C</b>	<b>F=</b> <b>нижче з</b> <b>D та E</b>	<b>G</b>
Рік	Надлишок в програмі	Доступні економічні вигоди (п.69(б)(ii))	Невизнані збитки за п.65	п.65	п.69(б)	Верхня межа активу, тобто визнаний актив	Прибуток, визнаний в другому році
1	60	30	40	100	70	70	-
2	110	25	40	150	65	65	(5)

Наприкінці першого року програма має надлишок в сумі 60 (графа А) та доступні для суб'єкта господарювання економічні вигоди в сумі 30 (графа В). Існують невизнані збитки, за параграфом 65, в сумі 40, що виникли до будь-якого ефекту від верхньої межі активу (Графа С). Отже, якщо б верхньої межі активу не було, то актив в сумі 100 був би визнаний (графа D). Верхня межа активу у параграфі 69 обмежує актив до 70 (графа F).

В другому році актуарний прибуток у програмі в сумі 50 збільшує надлишок з 60 до 110 (графа А). Доступні для суб'єкта господарювання економічні вигоди зменшуються на 5 (графа В). При застосуванні параграфу 70 не відбувається збільшення доступних для суб'єкта господарювання економічних вигод. Отже, за параграфом 65, в повному обсязі негайно визнається весь актуарний прибуток в сумі 50 (графа D), а кумулятивний невизнаний збиток, за параграфом 65, залишається в сумі 40 (графа С). Через зменшення економічних вигод, верхня межа активу зменшується до 65. Це зменшення не є актуарним збитком, за визначенням МСБОДС 25, а й отже не відповідає критеріям відстроченого визнання.

Фактично актуарний прибуток в сумі 50 визнається негайно, але (більш ніж) компенсується збільшенням ефекту верхньої межі активу.

	<b>Актив у звіті про фінансовий стан за п. 65 (графа D вище)</b>	<b>Ефект верхньої межі активу</b>	<b>Верхня межа активу (графа F вище)</b>
Рік 1	100	(30)	70
Рік 2	150	(85)	65
Прибуток (збиток)	50	(55)	(5)

В обох прикладах 2 та 3 спостерігається зменшення доступних для суб'єкта господарювання економічних вигод. Проте у прикладі 2 збиток не визнається, а в прикладі 3 – визнається. Різниця в порядку обліку відповідає обліку змін теперішньої вартості економічних вигод до застосування параграфа 70. Мета параграфа 70 полягає винятково в тому, щоб запобігти визнанню прибутків (збитків) через вартість раніше наданих послуг або актуарних збитків (прибутків). Наскільки можливо, всі інші наслідки відстроченого визнання та верхня межа активу залишаються без змін.

**Приклад 4 – Коригування в періоді, протягом якого закінчується ефект верхньої межі активу**

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D=A+C</b>	<b>E=B+C</b>	<b>F=</b> <b>нижче з</b> <b>D та E</b>	<b>G</b>
Рік	Надлишок в програмі	Доступні економічні вигоди (п.69(б)(ii))	Невизнані збитки за п.65	п.65	п.69(б)	Верхня межа активу, тобто визнаний актив	Прибуток, визнаний в другому році
1	60	25	40	100	65	65	-
2	(50)	0	115	65	115	65	0

Наприкінці першого року програма має надлишок в сумі 60 (графа А) та доступні для суб'єкта господарювання економічні вигоди в сумі 25 (графа В). Існують невизнані збитки, за параграфом 65, в сумі 40, що виникли до будь-якого ефекту від верхньої межі активу (Графа С). Отже, якщо б верхньої межі активу не було, то актив в сумі 100 був би визнаний (графа D). Верхня межа активу обмежує його до 65 (графа F).

В другому році актуарний збиток у програмі в сумі 110 зменшує надлишок з 60 до 50 (графа А). Доступні для суб'єкта господарювання економічні вигоди зменшуються з 25 до 0 (графа В). Для застосування параграфа 70 слід визначити частку актуарних збитків, що виникає при обчисленні активу за визначеною виплатою згідно з параграфом 69(б). Як тільки надлишок стає дефіцитом, сума, визначена згідно з параграфом 65 буде меншою за чистий підсумок за параграфом 69(б). Отже актуарний збиток, що виникає при обчисленні активу за визначеною виплатою згідно з параграфом 69(б) є збитком, який зменшує надлишок до нуля, тобто 60. Отже аналіз актуарного збитку виглядає таким чином:

**АктUARний збиток, що виникає при обчисленні активу за визначеною виплатою згідно з параграфом 69(б)**

АктUARний збиток, що дорівнює зменшенню економічних вигод	25
АктUARний збиток, що перевищує зменшення економічних вигод	35
	60
<b>АктUARний збиток, що виникає при обчисленні активу за визначеною виплатою згідно з параграфом 69(б)</b>	<b>50</b>
Усього актUARного збитку	<b>110</b>

Згідно з параграфом 70, актUARний збиток в сумі 35 визнається негайно за параграфом 65 (графа D); актUARний збиток в сумі 75 (25 плюс 50) включається до кумулятивних невизнаних збитків, які збільшуються до 115 (графа C). Сума, визначена за параграфом 65, дорівнюватиме 65 (графа D), а за параграфом 69(б) – 115 (графа E). Вартість визнаного активу є меншим з цих двох значень, тобто 65 (графа F), і не визнається ні прибутку, ні збитку (графа G).

Фактично актUARний збиток в сумі 35 визнається негайно, але компенсується зменшенням ефекту верхньої межі активу.

	Актив у звіті про фінансовий стан за п. 65 (графа D вище)	Ефект верхньої межі активу	Верхня межа активу (графа F вище)
Рік 1	100	(35)	65
Рік 2	65	0	65
Прибуток (збиток)	(35)	35	0

**Примітки**

1. При застосуванні параграфу 70 у разі збільшення теперішньої вартості доступних для суб'єкта господарювання економічних вигод важливо пам'ятати, що теперішня вартість доступних економічних вигод не може перевищувати надлишку програми\*.

---

\* У прикладі, що ілюструє параграф 73 МСБОДС 25, теперішня вартість наявних майбутніх відшкодувань у внесках не може перевищувати надлишок програми в сумі 90.

2. На практиці підвищення виплат часто приводить до витрат на раніше надані послуги та збільшення очікуваних майбутніх внесків через збільшення вартості теперішніх послуг майбутніх років. Збільшення очікуваних майбутніх внесків може збільшити доступні для суб'єкта господарювання виплати у формі передбачуваних скорочень цих майбутніх внесків. Заборона визнавати прибуток виключно як результат витрат на раніше надані послуги в поточному періоді не заважає визнавати прибуток через збільшення економічних вигод. Подібним чином, зміна актуарних припущень, яка призводить до актуарного збитку також може збільшити очікувані майбутні внески, а й отже доступні для суб'єкта господарювання економічні вигоди у формі очікуваних скорочень майбутніх внесків. І знову, заборона визнавати прибуток виключно як результат актуарного збитку в поточному періоді не заважає визнавати прибуток через збільшення економічних вигод.



## **Основа для висновків**

*Ця Основа для висновків додається до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору, але не є його частиною.*

### **Вступ**

- ОВ1. Трудомісткість діяльності багатьох суб'єктів господарювання в державному секторі означає, що при оцінюванні фінансових результатів та фінансового стану таких суб'єктів витрати та зобов'язання щодо виплат працівникам імовірно будуть особливо великими. Отже у фінансових звітах загального призначення суб'єктів господарювання державного сектора необхідно відображати витрати та зобов'язання щодо виплат працівників та систематично і послідовно їх оцінювати. Також важливо надавати відповідну інформацію користувачам.
- ОВ2. Розробка Стандарту про виплати працівникам раніше відкладалась з двох причин. По-перше, РМСБОДС вирішив встановити пріоритети щодо використання ресурсів на конкретні проекти в державному секторі, у тому числі й проекти щодо соціальних виплат, які здійснюються суб'єктами господарювання державного сектора при позабіржових операціях, та щодо доходу від позабіржових операцій. По-друге, на початку цього десятиріччя здавалося можливим, що МСБО 19 буде дуже суттєво змінений. РМСБОДС зазначає, що зараз Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) розробляє проект щодо виплат по закінченні трудової діяльності. Цей проект проводиться у два етапи, що передбачає фундаментальний перегляд всіх аспектів обліку виплат по закінченні трудової діяльності. Перший етап є частиною короткострокового проекту з наближення стандартів РМСБО та Ради зі стандартів фінансового обліку. Хоча цей проект може виявити питання, які розв'язуються відносно швидко, РМСБОДС вважає, що підготовка пропозицій щодо фундаментальних змін обліку виплат по закінченні трудової діяльності не настільки підійшла до завершення, щоб через неї відкладати цей Стандарт. РМСБОДС продовжуватиме слідкувати за ходом проекту РМСБО.

### **Комплексні програми соціального забезпечення та державні програми**

- ОВ3. В багатьох юрисдикціях виплати по закінченні трудової діяльності здійснюються через комплексні програми соціального забезпечення. Комплексні програми соціального забезпечення також надають виплати, що не є винагородою за послуги, надані теперішніми або колишніми працівниками. РМСБОДС дійшло висновку, що, оскільки в деяких юрисдикціях (включаючи низку європейських країн) вони є дуже значними, слід дати визначення комплексним програмам соціального забезпечення та встановити вимоги до порядку їх обліку. У параграфі 10 цього Стандарту наведено визначення комплексної

програми соціального забезпечення, яке охоплює обидві компоненти таких програм.

- ОВ4. В цьому Стандарті не розглядаються всі потенційні зобов'язання суб'єктів господарювання державного сектора за комплексними програмами соціального забезпечення. Оскільки в цьому Стандарті розглядаються виплати працівникам, які здійснюються суб'єктами господарювання, що звітують, то до сфери застосування Стандарту входять тільки виплати, що підлягають сплаті за комплексними програмами соціального забезпечення як винагорода за послуги, надані працівниками. Деякі інші виплати, що підлягають сплаті за комплексними схемами соціального забезпечення, розглядаються РМСБОДС в рамках окремого проекту з питань соціальних виплат.
- ОВ5. В цьому Стандарті зберігається вимога МСБО 19, щоб суб'єкт господарювання обліковував державну програму таким самим чином як і програму за участю кількох працедавців. РМСБОДС дійшла висновку, що для роз'яснення підходу до обліку державних програм суб'єктами господарювання державного сектора він має надати додаткові коментарі. В параграфі 46 міститься спростовне припущення, що контролюючим суб'єктом господарювання державна програма розглядатиметься як програма з визначеною виплатою. Як програма з визначеним внеском державна програма обліковуватиметься тільки у разі спростування такого припущення.

#### **Програми з визначеною виплатою при суб'єктах-учасниках під спільним контролем**

- ОВ6. У державному секторі може зустрітися багато випадків, коли в програмах з визначеною виплатою беруть участь суб'єкти господарювання під спільним контролем. МСБО 19 містить коментарій щодо програм з визначеною виплатою, в яких ризики розділяють суб'єкти господарювання під спільним контролем. РМСБОДС вважає, що вимоги МСБО 19 є доречними і для державного сектора. РМСБОДС вважає доречним підкреслити, що якщо немає договору, зобов'язуючої угоди або встановленого положення щодо віднесення чистих витрат окремого суб'єкта господарювання на визначену виплату за програмою в цілому, контролюючому суб'єктові господарювання недоречно здійснювати облік на основі визначеної виплати. У таких випадках, на основі визначеної виплати контролюючий суб'єкт має обліковувати такі програми у своїх консолідованих фінансових звітах. Контрольовані суб'єкти господарювання здійснюють облік на основі визначеного внеску, визначають контролюючий суб'єкт господарювання та зазначають, що контролюючий суб'єкт у своїх консолідованих звітах здійснює облік на основі визначеної виплати. Про це йдеться у параграфі 41. Контрольовані суб'єкти господарювання також розкривають інформацію, зазначену в параграфі 42.

## **Ставки дисконтування**

- ОВ7. МСБО 19 вимагає приймати ставку дисконтування на основі ринкової дохідності високоякісних облігацій підприємств на звітну дату. РМСБОДС прийняв рішення, що ставка дисконтування повинна відображати вартість грошей у часі, а суб'єкти господарюванні самі повинні визначати ставку, яка найкраще відповідає цієї меті. РМСБОДС дійшла висновку, що вартість грошей у часі найкраще відображається ринковою дохідністю державних облігацій, високоякісними облігаціями підприємств або будь-яким іншим фінансовим інструментом. Використовувана ставка дисконтування не призначена для врахування ризику, пов'язаного із зобов'язаннями за визначеною виплатою або конкретного кредитного ризику даного суб'єкта господарювання. У параграфі 114(й)(іі) міститься додаткова вимога щодо розкриття інформації для користувачів про основу для визначення ставки дисконтування.
- ОВ8. РМСБОДС розглянула питання, чи має він надавати рекомендації для допомоги у визначенні ставки дисконтування, що відображає вартість грошей в часі, суб'єктам господарювання, що працюють в юрисдикціях, де немає ні розвинутого ринку державних облігацій, ні розвинутого ринку високоякісних облігацій підприємств. РМСБОДС визнає, що суб'єктам господарювання, що працюють в таких юрисдикціях, може бути важко визначити коректну ставку дисконтування, і що такі суб'єкти можуть знаходитися в стадії переходу, або щойно перейшли на облік за принципом нарахування. Проте РМСБОДС дійшла висновку, що це питання не застосовується лише до державного сектора, і для надання таких рекомендацій немає підстав, пов'язаних зі специфікою державного сектора.

## **Актuarні прибутки та збитки: коридор**

- ОВ9. РМСБОДС розглянула облікові вимоги до актуарних прибутків та збитків. Зокрема РМСБОДС розглянула, чи має бути прийнятий в цьому Стандарті підхід з МСБО 19, що стосується справедливої вартості активів програми та балансової вартості зобов'язань за визначеною виплатою на звітну дату та відомий як «коридор», згідно з яким лише актуарні прибутки та збитки повинні визнаватися негайно, якщо вони поза межами заздалегідь визначених параметрів. РМСБОДС прийняв до відома думку тих, хто доводив, що підхід «коридору» є концептуально хибним та призводить до невиправданого відстрочення доходу та витрат. Проте РМСБОДС дійшла висновку, що для вилучення положень про коридор і вимоги негайного визнання актуарних прибутків та збитків немає підстав, пов'язаних зі специфікою державного сектора. Отже РМСБОДС прийняв рішення залишити підхід коридору в цьому Стандарті та дозволити суб'єктам господарювання вибрати один з 3 варіантів,

дозволених МСБО 19 для обліку актуарних прибутків та збитків, що знаходяться в межах цього «коридору», а саме:

- (а) невизнання;
- (б) систематичне та послідовне визнання у звіті про фінансові результати актуарних прибутків та збитків, пов'язаних з усіма програмами з визначеною виплатою;
- (в) систематичне та послідовне визнання поза звітом про фінансові результати актуарних прибутків та збитків, пов'язаних з усіма програмами з визначеною виплатою;

### **Актуарні прибутки та збитки: подання при визнанні за межами звіту про фінансові результати**

ОВ10. Коли РМСБОДС розробляв Проект для обговорення (ПО) 31 «Виплати працівникам», МСБО 19 (2004) та МСБО 1 вимагали перейменувати «звіт про зміни у власному капіталі» у «звіт про визнані доходи та витрати, при цьому суб'єкт господарювання мав прийняти політику визнання актуарних прибутків та збитків за всіма програмами з визначеною виплатою поза межами звіту про прибутки та збитки. Комплект фінансових звітів в МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» не включає «звіт про визнані доходи та витрати». Отже РМСБОДС розглянула питання, чи слід за певних обставин змінювати МСБО 1 з метою перейменування «звіт про зміни у чистих активах/власному капіталі» у «звіт при визнанні доходи та витрати»; або чи слід дозволити суб'єктам господарювання визнавати актуарні прибутки та збитки в існуючому «звіті про зміни у чистих активах/власному капіталі», що вимагається МСБОДС 1. РМСБОДС спочатку дійшла висновку, що, з метою зближення з МСФЗ, слід внести відповідні зміни до МСБОДС 1, щоб перейменування «звіт про зміни у чистих активах/власному капіталі» у «звіт при визнанні доходи та витрати», лише коли він містить певні статті, у тому числі актуарні прибутки та збитки. В ході консультацій такий підхід був підтриманий.

ОВ11. Згодом РМСБО видала переглянутий МСБО 1, який передбачав і внесення відповідної зміни до МСБО 19, а саме: було вилучено посилання на звіт про визнані доходи та витрати і додано вимогу відображати актуарні прибутки та збитки, визнані поза прибутком чи збитком, як складову інших доходів. РМСБОДС ще не розглядала переглянутий МСБО 1. Замість того, щоб приймати порядок обліку, який відповідає вже скасованому підходу в МСФЗ, РМСБОДС вирішила прийняти вимогу, згідно з якою, у разі визнання актуарних прибутків та збитків поза звітом про фінансові результати, такі прибутки та збитки слід відображати у звіті про зміни у чистих активах/власному капіталі.

## **Компенсація**

ОВ12. Хоча вимога по відношенню до компенсації в МСБО 19 є загальною, коментар написано з точки зору страхових полісів, що не є кваліфікованими, а й отже не входять до активів програми. РМСБОДС розглянула питання, чи можуть у державному секторі зустрічатись випадки, коли інший суб'єкт господарювання державного сектора укладе зобов'язуючу угоду щодо забезпечення частини або всіх видатків, необхідних для погашення зобов'язання за визначеною виплатою суб'єкта господарювання, що звітує. РМСБОДС дійшла висновку, що такі випадки можуть бути. Отже до ПО 31 було включено розширений коментар, в якому зазначалось, що такі обставини можуть мати місце. У деяких відгуках висловлювалась думка, що переглянутий коментар вносить плутанину. Визнаючи таку думку, РМСБОДС прийняв рішення використовувати такий самий коментар, як і в МСБО 19, та покласти на суб'єкти господарювання відповідальність щодо визначення того, чи мають вони актив, який виникає з права на компенсацію, враховуючи посилання на визначення активу в літературі МСБОДС.

## **Інші довгострокові виплати працівникам: виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю**

ОВ13. МСБО 19 наводить довгострокові виплати у зв'язку з непрацездатністю як приклад «інших довгострокових виплат працівникам». МСБО 19 зазначає, що «оцінка інших довгострокових виплат працівникам, як правило, не має такого ступеня невизначеності, як оцінка виплат по закінченні трудової діяльності» та «введення в дію або внесення змін до інших довгострокових виплат працівникам рідко приводить до суттєвої суми вартості раніше наданих послуг». У державному секторі виплати у зв'язку з непрацездатністю, що відносяться до певних галузей надання послуг, наприклад, військова служба, можуть бути значно вище, а відповідні актуарні прибутки та збитки – мінливими.

ОВ14. Отже МСБОДС 25 передбачає спростовне припущення, що виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю, як правило, не мають такого ступеня невизначеності, як оцінка виплат по закінченні трудової діяльності. У разі спростування цього припущення суб'єкт господарювання розглядає питання, чи слід обліковувати деякі або всі виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю відповідно до таких вимог, як і виплати по закінченні трудової діяльності.

**Інші довгострокові виплати працівникам: компенсація, що підлягає виплаті суб'єктом господарювання, що звітує, до влаштування працівника на нову роботу**

ОВ15. Не вважаючи ймовірним, що такі обставини є поширеними, РМСБОДС визнає, що можуть мати місце випадки, коли суб'єкт господарювання, що звітує, має договірні зобов'язання сплачувати компенсацію колишньому працівнику окремо від виплат при звільненні до того часу, поки він не знайде іншої роботи. Отже перелік інших довгострокових виплат в параграфі 147 було доповнено цими обставинами.

**Механізм впровадження**

ОВ16. РМСБОДС визнав, що застосування вимог цього Стандарту до зобов'язань, що виникають з програм з визначеною виплатою, може бути доволі складним завданням для багатьох суб'єктів господарювання державного сектора. Зараз багато суб'єктів господарювання державного сектора може не визнавати таких зобов'язань, а й отже не мати систем для надання інформації для звітування за вимогами цього Стандарту. У разі визнання суб'єктами господарювання зобов'язань, що виникають з програми з визначеною виплатою, таке визнання може відбуватися на іншій основі, ніж вимагається цим Стандартом. У деяких випадках прийняття цього Стандарту може призвести до розходжень між бюджетним прогнозом та іншою прогнозною інформацією.

ОВ17. МСБО 19 вимагає від суб'єктів господарювання, які приймають цей Стандарт, визначати перехідне зобов'язання. Якщо сума перехідного зобов'язання перевищує суму зобов'язання, яке було б визнане на цю саму дату за попередньою обліковою політикою, МСБО 19 дозволяє відносити цю різницю на витрати рівномірно (на прямолінійній основі) протягом п'яти років з дати прийняття.

ОВ18. Вплив збільшення зобов'язань, що виникають в результаті прийняття цього Стандарту, на фінансові результати та фінансовий стан буде важким питанням для багатьох суб'єктів господарювання державного сектора. Проте, як зазначено у параграфі ОВ16, більш нагальна проблема – це, перш за все, отримання інформації. Отже РМСБОДС дійшла висновку, що для надання суб'єктам господарювання державного сектора часу на розробку нових та модернізацію існуючих систем цей Стандарт має набрати чинність для звітних періодів, які починаються з 1 січня 2011 року. Відповідно до цієї мети, подавати порівняльну інформацію в перший рік прийняття необов'язково. Дострокове прийняття вітається.

ОВ19. Параграф 166 цього Стандарту вимагає від суб'єктів господарювання визначати первісне зобов'язання за програмами з визначеними виплатами. Оскільки суб'єктам господарювання необов'язково приймати Стандарт для періодів, що починаються до 1 січня 2011

року, РМСБОДС дійшла висновку, що немає необхідності вводити перехідне положення, що дозволяє суб'єктам господарювання відносити на витрати протягом періоду будь-яку різницю між первісним зобов'язанням та зобов'язанням, яке було б визнане за попередньою обліковою політикою. Для того, щоб запобігти можливому викривленню фінансових результатів у перший рік прийняття, та, у відповідності з МСБОДС 3 «чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці», цей Стандарт вимагає відносити різницю між первісним зобов'язанням та зобов'язанням, яке було б визнане на ту саму дату за попередньою обліковою політикою, на накопичений надлишок чи дефіцит на початок періоду.

- ОВ20. РМСБОДС також розглянула питання, чи доречно, з огляду на можливі труднощі зі збором інформації для суб'єктів господарювання, що звітують, звільняти від певних вимог щодо розкриття інформації, які містяться в параграфі 141 цього Стандарту. Вимагається розкривати суми на початок періоду, що стосуються низки компонентів зобов'язань та активів програми або інформацію про тенденції, яка охоплює поточний та чотири попередніх звітних періоди. РМСБОДС дійшла висновку, що оскільки деяким суб'єктам господарювання для розробки систем може бути потрібний повний перехідний період, таке звільнення є доречним. Отже воно передбачається параграфами 173 та 175 цього Стандарту.

## Порівняння з МСБО 19

МСБОДС 25 «Виплати працівникам» базується переважно на МСБО 19 «Виплати працівникам» (2004 р.). Основні відмінності між МСБОДС 25 та МСБО 19 такі:

- МСБОДС 25 містить додаткові інструкції щодо програм преміювання для державного сектора.
- Щодо дисконтування зобов'язань по закінченні трудової діяльності, МСБО 19 вимагає від суб'єктів господарювання застосовувати ставку дисконтування на основі дохідності високоякісних облігацій підприємств відповідно до валюти та розрахункового терміну зобов'язань за виплатами по закінченні трудової діяльності. МСБОДС 25 вимагає від суб'єктів господарювання застосовувати ставку, яка відображає вартість грошей у часі. Також МСБОДС 25 містить вимогу, до суб'єктів господарювання розкривати основу, на якій визначалась ставка дисконтування.
- МСБОДС 25 містить спростовне припущення, що виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю, як правило, не мають такого ступеня невизначеності, як оцінка виплат по закінченні трудової діяльності. У разі спростування цього припущення суб'єкт господарювання розглядає питання, чи слід обліковувати деякі або всі виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю відповідно до таких вимог, як і виплати по закінченні трудової діяльності. Такого спростовного припущення в МСБО 19 немає.
- МСБОДС 25 вимагає від суб'єктів господарювання у перше прийняття стандарту визначити первісне зобов'язання за програмами з визначеною виплатою. Якщо це зобов'язання є більшим чи меншим від зобов'язання, яке було б визнане на ту саму дату за попередньою обліковою політикою суб'єкта господарювання, то суб'єкт повинен визнати таке збільшення/зменшення у накопиченому надлишку чи дефіциті на початок періоду. МСБО 19 вимагає від суб'єктів господарювання визначити для програм з визначеною виплатою перехідне зобов'язання, та, якщо ця сума більше суми, яка було б визнана за попередньою обліковою політикою, то суб'єктам господарювання дозволяється визнавати це збільшення протягом п'яти років з дати прийняття.
- В деяких випадках в МСБОДС 25 використовується не така термінологія, як в МСБО 19. Найбільш суттєві приклади в МСБОДС 25: звіт про фінансові результати, звіт про фінансовий стан. Аналогічні терміни в МСБО 19: звіт про прибутки та збитки, баланс.

Copyrights © February 2008 by the International Federation of Accountants (IFAC). All right reserved. Used with permission of IFAC. Contact [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.

This IPSAS 25 – Employee benefits of the International Public Sector Accounting Standards Board, published by International Federation of Accountants (IFAC) in February 2008 in the English language, has been translated into Ukrainian Language by Ukrainian Association of Certified Accountants and Auditors in December 2009, and is used with the permission of IFAC. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language

Авторське Право © Лютий 2008 Міжнародна Федерація Бухгалтерів (МФБ). Всі права захищені. Використовується з дозволу МФБ. За дозволом щодо передруку, зберігання, передання або інших подібних дій з документом звертайтеся на [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

МСБОДС 25 – Виплати працівникам Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі опублікований Міжнародною Федерацією Бухгалтерів (МФБ) у лютому 2008 року англійською мовою, було переведено Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів і аудиторів у грудні 2009 року і використовується з дозволу МФБ. МФБ не несе відповідальності за точність і повноту перекладу або інші дії, які спричинили наведений результат. Погоджений текст всіх публікацій МФБ опубліковано МФБ англійською мовою.