

Положение (стандарт) бухгалтерского учета 26 «Выплаты работникам»

Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 28 октября 2003 года № 601

Зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 10 ноября 2003 года под № 1025/8346

Общие положения

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 26 «Выплаты работникам» (далее — Положение (стандарт) 26) определяет методологические принципы формирования в бухгалтерском учете информации о выплатах (в денежной и неденежной формах) за работы, выполненные работниками, и ее раскрытия в финансовой отчетности.
2. Нормы Положения (стандарта) 26 применяются работодателями — предприятиями, организациями, другими юридическими лицами (далее — предприятия) независимо от форм собственности (кроме бюджетных учреждений).
3. Термины, используемые в положениях (стандартах) бухгалтерского учета, имеют следующее значение:

Активы программы — активы фонда и квалифицированный страховой полис.

Активы фонда — активы (кроме финансовых инструментов без права передачи, эмитированных плательщиком взносов) юридического лица (далее — фонд), деятельность которого направлена на осуществление выплат его участникам, предназначенных только для долгосрочных выплат его участникам, на которые не может быть обращено какое-либо взыскание согласно закону и которые не возвращаются плательщику взносов, кроме случаев, если остатки активов фонда превышают обязательства по программе с определенной выплатой или возвращаются плательщику взносов для погашения уже осуществленных им выплат участникам фонда.

Актуарные прибыли (убытки) — прибыли (убытки), являющиеся разницей между предыдущими актуарными предположениями и фактически состоявшимися с учетом изменения актуарных предположений.

Актуарные предположения — демографические и финансовые предположения, которые используются для исчисления настоящей стоимости обязательства по программе с определенной выплатой.

Стоимость текущих работ, выполненных работником, — увеличение настоящей стоимости обязательства по программе с определенной выплатой в результате выполнения работ работником в отчетном периоде.

Стоимость ранее выполненных работ работником — увеличение настоящей стоимости обязательства по программе с определенной выплатой относительно работ, выполненных работником в предыдущих периодах, возникающее в отчетном периоде в результате введения выплат по окончании трудовой деятельности или других долгосрочных выплат работникам или в результате их изменений.

Выплаты за неотработанное время, не подлежащие накоплению, — выплаты за неотработанное время, право на которые не распространяется на будущие периоды.

Выплаты за неотработанное время, подлежащие накоплению, — выплаты за неотработанное время, право на получение которых работником может быть использовано в будущих периодах.

Выплаты инструментами собственного капитала предприятия — выплаты работнику, по которым ему предоставляется право на получение финансовых инструментов собственного капитала, эмитированных предприятием (или его материнским предприятием), или сумма обязательств предприятия работнику зависит от будущей цены финансовых инструментов собственного капитала, эмитированных предприятием.

Выплаты по окончании трудовой деятельности — выплаты работнику (кроме выплат при увольнении и выплат инструментами собственного капитала предприятия), подлежащие уплате по окончании трудовой деятельности работника.

Выплаты при увольнении — выплаты работнику, подлежащие уплате по решению предприятия об увольнении работника до достижения им пенсионного возраста или по решению работника об увольнении по собственному желанию до достижения им пенсионного возраста.

Расходы на проценты по программе — увеличение в течение отчетного периода настоящей стоимости обязательства по программе с определенной выплатой в результате приближения окончательного расчета.

Гарантированные выплаты работнику — выплаты работнику, не зависящие от будущей трудовой деятельности.

Другие долгосрочные выплаты работнику — выплаты работнику (кроме выплат по окончании трудовой деятельности, выплат при увольнении и выплат инструментами собственного капитала предприятия), не подлежащие уплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев по окончании месяца, в котором работник выполнял соответствующую работу.

Квалифицированный страховой полис — выданный страховщиком, не являющимся связанной стороной страхователя, страховой полис, на который не может быть обращено любое взыскание согласно закону, страховые выплаты (поступления) по которому (полису) используются для выплаты работникам страхователя по программам с определенной выплатой и не возвращаются страхователю, кроме случаев, если такие выплаты (поступления) превышают обязательства работникам по условиям полиса или возвращаются страхователю для погашения уже осуществленных им выплат работникам.

Окончательный расчет по программе с определенной выплатой — действие предприятия, которым аннулируются все дальнейшие обязательства по части или полному объему выплат по программе с определенной выплатой, в частности одноразовая уплата денежными средствами участникам программы.

Текущие выплаты работнику — выплаты работнику (кроме выплат при увольнении и выплат инструментами собственного капитала предприятия), подлежащие уплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев по окончании месяца, в котором работник выполнял соответствующую работу.

Прибыль от активов программы — доход, полученный от активов фонда, за вычетом расходов на его управление, налогов и сборов (обязательных платежей), уплачиваемых непосредственно этим фондом.

Программы выплат с участием нескольких работодателей — негосударственные программы с определенным взносом или с определенной выплатой, использующие совокупность внесенных различными предприятиями активов, которые не находятся под общим контролем, для осуществления выплат работникам более чем одного предприятия.

Программы выплат инструментами собственного капитала предприятия — соглашения, по которым предприятие осуществляет выплаты работникам предприятия инструментами собственного капитала.

Программы выплат по окончании трудовой деятельности — соглашения, по которым предприятие осуществляет выплаты работникам по окончании ими трудовой деятельности.

Программы с определенным взносом — программы выплат по окончании трудовой деятельности, по которым предприятие уплачивает определенные отчисления фонда и не будет иметь обязательств уплачивать дальнейшие взносы, если фонд не будет иметь достаточно активов для уплаты всех выплат работникам, связанных с выполнением ими работ в отчетном и предыдущих периодах.

Программы с определенной выплатой — все программы выплат по окончании трудовой деятельности, кроме программ с определенным взносом.

Работа, выполненная работником, — выполнение обязанностей работником в соответствии с соглашением с предприятием.

Сокращение программы с определенной выплатой — действие предприятия, приводящее к существенному сокращению количества работников, охваченных программой, или к изменениям условий программы с определенной выплатой, в результате которых выполнение работ этими работниками в будущем не будет учитываться при определении выплат или будет учитываться только при определении уменьшения таких выплат.

Настоящая стоимость обязательства по программе с определенной выплатой — настоящая стоимость (без вычета активов программы) ожидаемых будущих платежей, необходимых для погашения задолженности, возникающей в результате выполнения работ работниками в отчетном и предыдущих периодах.

4. Выплаты работникам включают текущие выплаты, выплаты при увольнении, выплаты по окончании трудовой деятельности, выплаты инструментами собственного капитала предприятия, другие долгосрочные выплаты.

Текущие выплаты работникам

5. Текущие выплаты работникам включают: заработную плату по окладам и тарифам, другие начисления по оплате труда; выплаты за неотработанное время (ежегодные отпуска и другое оплачиваемое неотработанное время); премии и другие поощрительные выплаты, подлежащие уплате в течение двенадцати месяцев по окончании периода, в котором работники выполняют соответствующую работу, и т. п.

6. Начисленная сумма выплаты работникам за работу, выполненную ими в течение отчетного периода, признается текущим обязательством.

7. Выплаты за неотработанное время, подлежащие накоплению, признаются обязательством через создание обеспечения в отчетном периоде.

Выплаты за неотработанное время, не подлежащие накоплению, признаются обязательством в том периоде, в котором время отсутствия работника на работе подлежит оплате.

8. Премии и другие поощрительные выплаты признаются обязательством через создание обеспечения в отчетном периоде, если работа, выполненная работниками в этом периоде, дает им право на получение таких выплат в будущем.

Выплаты при увольнении

9. Обязательство по выплатам при увольнении признается в случае, если предприятие имеет безотказные обязательства уволить работника или нескольких работников до достижения ими пенсионного возраста или предоставлять выплаты при увольнении по собственному желанию в соответствии с законодательством, контрактом или другим соглашением.

10. Выплаты при увольнении признаются расходами того периода, в котором возникают обязательства по таким выплатам.

11. Выплаты при увольнении, не подлежащие уплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после даты баланса, исчисляются по настоящей стоимости с использованием ставки дисконта, определенной в пункте 28 Положения (стандарта) 26.

12. Если увольнение по собственному желанию будет происходить по предложению предприятия с обязательством осуществить выплаты при увольнении, то оценка таких выплат осуществляется с учетом количества работников, которые, как можно ожидать, примут такое предложение.

Выплаты по окончании трудовой деятельности

13. Обязательства и активы, связанные с выплатами по окончании трудовой деятельности, учитываются по каждой программе выплат по окончании трудовой деятельности.

14. Начисленная сумма взносов по программе с определенным взносом признается текущим обязательством в периоде, в течение которого работники выполняли работу.

15. Отчисления по программе с определенным взносом, не подлежащие уплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев по окончании периода, в котором работники выполняют соответствующую работу, исчисляются по настоящей стоимости с использованием ставки дисконта, определенной в пункте 28 Положения (стандарта) 26.

16. Обязательство по программе с определенной выплатой определяется в сумме настоящей стоимости обязательства по такой программе на дату баланса и не признанных в соответствии с пунктом 19 Положения (стандарта) 26 актуарных прибылей (за вычетом непризнанных актуарных убытков), которая уменьшается на стоимость ранее выполненных работниками, но еще не признанных работ и на справедливую стоимость на дату баланса активов программы, которыми будет погашаться это обязательство. Настоящая стоимость обязательства по программе с определенной выплатой исчисляется с использованием ставки дисконта, определенной в пункте 28 Положения (стандарта) 26.

Если определенная в таком порядке величина имеет отрицательное значение, то она признается активом по наименьшей из двух величин:

в сумме, определенной в абзаце первом настоящего пункта;

в сумме непризнанных актуарных убытков, стоимости ранее выполненных работниками работ и настоящей стоимости экономических выгод в форме возмещений по программе или уменьшений будущих взносов в программу.

17. Расходы по программе с определенной выплатой признаются в сумме стоимости текущих работ, выполненных работниками, расходов на проценты по программе, признанных актуарных убытков, признанной стоимости ранее выполненных работниками работ, убытка (за вычетом прибыли) от сокращения программы с определенной выплатой или окончательных расчетов по ней, которая уменьшается на сумму ожидаемой прибыли от активов этой программы, на сумму, подлежащую возмещению предприятию по программе, и на сумму признанных актуарных прибылей.

Если определенная в таком порядке величина имеет отрицательное значение, то она признается прочим операционным доходом.

18. В течение отчетного года расходы на проценты по программе исчисляются как произведение ставки дисконта, определенной на начало отчетного года, и настоящей стоимости обязательства по программе с определенной выплатой.

19. Актуарные прибыли (убытки) признаются по каждой программе с определенной выплатой, исходя из превышения накопленных за период с начала программы непризнанных актуарных прибылей (убытков) на конец предыдущего отчетного периода над большей из следующей величин:

а) 10 процентов настоящей стоимости обязательства по программе с определенной выплатой на эту дату;

б) 10 процентов справедливой стоимости активов программы на эту дату.

Сумма актуарных прибылей (убытков) отчетного периода определяется делением этой величины на ожидаемый средний срок работы, оставшийся до достижения работниками, охваченными этой программой, пенсионного возраста.

20. Стоимость ранее выполненных работниками работ признается равномерно в течение среднего периода до даты, с которой выплаты становятся гарантированными по условиям программы с определенной выплатой. В случае начала программы с определенной выплатой или внесения изменений в нее стоимость ранее выполненных работниками работ, которым выплаты уже гарантированы, признается в периоде, в котором начинается такая программа или вступают в силу изменения к ней.

21. Прибыль (убыток) от сокращения программы с определенной выплатой или окончательного расчета по такой программе определяется в сумме изменения настоящей стоимости обязательства по программе, изменения справедливой стоимости активов программы, непризнанных актуарных прибылей (за вычетом непризнанных актуарных убытков) и непризнанной стоимости ранее выполненных работниками работ.

22. Прибыль (убыток) от сокращения программы с определенной выплатой и окончательного расчета по такой программе признается после переоценки обязательств и связанных с ними активов программы с учетом актуарных предположений на дату сокращения программы или окончательного расчета.

23. Ожидаемая прибыль от активов программы с определенной выплатой равна изменению справедливой стоимости этих активов, содержащихся в течение отчетного периода, с учетом фактических взносов и выплат.

24. Для определения настоящей стоимости обязательства по программе с определенной выплатой и соответствующей стоимости текущих работ, выполненных работниками, а при необходимости, и стоимости ранее выполненных работниками работ, предприятие каждый период, в котором работники выполняют работу, рассматривает как приводящий к возникновению у работников права на дополнительную выплату в будущем, а каждая такая выплата для определения окончательного обязательства исчисляется отдельно.

25. Для определения стоимости текущих работ, выполненных работниками, а при необходимости, и стоимости ранее выполненных работниками работ общая сумма обязательств по программе с определенной выплатой распределяется между периодами возникновения такого обязательства (т. е. между периодами, в которых работники выполняли работу, за которые они получают право на выплаты при увольнении). Для распределения применяется принятая предприятием методика расчета суммы выплат по программе с определенной выплатой.

Если выполнение работниками работ в последующие годы приведет к росту суммы выплат по сравнению с предыдущими годами, предприятие отражает такие выплаты на прямолинейной основе с даты, с которой выполненная работниками работа приведет к выплатам по программе с определенной выплатой (независимо от влияния дальнейшего выполнения ими работ на размер выплат), до даты, с которой дальнейшее выполнение работ не приведет к значительной сумме будущих выплат по

программе с определенной выплатой, кроме случаев повышения заработной платы в будущем.

26. Настоящая стоимость обязательства по программе с определенной выплатой и справедливая стоимость активов этой программы определяются с такой регулярностью, чтобы отраженные в финансовой отчетности суммы обязательства, актива и расходов (доходов), связанных с такой программой, существенно не отличались от сумм обязательства, актива и расходов (доходов), определенных на дату баланса с учетом изменений в актуарных предположениях.

27. В актуарных предположениях используются, в частности, следующие демографические и финансовые показатели:

смертности (как во время трудовой деятельности, так и после ее завершения);

текучести кадров, нетрудоспособности, преждевременного выхода на пенсию;

доли участников программы, имеющих иждивенцев, с правом на получение выплат;

обращений за медицинским обслуживанием;

ставки дисконта;

будущих уровней заработной платы труда и выплат по окончании трудовой деятельности;

будущих расходов на медицинское обслуживание;

ожидаемого уровня прибыльности активов программы.

28. Для определения настоящей стоимости обязательства по программам выплат по окончании трудовой деятельности ставка дисконта исчисляется с применением рыночной ставки дохода по высоколиквидным корпоративным облигациям на дату баланса. При отсутствии активного рынка корпоративных облигаций используется процентная ставка дохода по долгосрочным государственным облигациям на дату баланса. При этом выбираются облигации, валюта и срок погашения которых соответствуют валюте и прогнозируемому сроку погашения обязательства по каждой программе.

29. Программы выплат с участием нескольких работодателей рассматриваются как программы с определенной выплатой или с определенным взносом согласно условиям программы. При отсутствии достаточной информации о распределении между работодателями активов, обязательств, расходов и доходов по программе выплат с участием нескольких работодателей, обязательства и расходы по такой программе определяются и признаются в порядке, предусмотренном для программы с определенным взносом.

Другие выплаты работникам

30. Обязательства по выплатам инструментами собственного капитала предприятия определяются и признаются в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 13 «Финансовые инструменты», утвержденным приказом

Министерства финансов Украины от 30 ноября 2001 года № 559, зарегистрированным в Министерстве юстиции Украины 19 декабря 2001 года под № 1050/6241.

31. Другие долгосрочные выплаты работникам признаются обязательством через создание на дату баланса обеспечения в сумме настоящей стоимости этого обязательства на дату баланса за вычетом справедливой стоимости на дату баланса активов программы, которыми будет погашаться это обязательство. Исчисление настоящей стоимости обязательства по другим долгосрочным выплатам осуществляется согласно пунктам 24 — 28 Положения (стандарта) 26.

Расходы на другие долгосрочные выплаты работникам определяются в сумме стоимости текущих работ, выполненных работниками, расходов на проценты по программе, актуарных убытков (за вычетом актуарных прибылей) и убытков (за вычетом прибылей) от сокращения программы или окончательных расчетов по ней, уменьшенной на сумму ожидаемой прибыли от активов программы, на сумму признанного активом права на возмещение и на сумму стоимости ранее выполненных работниками работ. Актуарные прибыли (убытки) и стоимость ранее выполненных работниками работ признаются в периоде их возникновения.

Если определенная в таком порядке величина имеет отрицательное значение, она признается прочим операционным доходом.

Раскрытие информации о выплатах работникам в примечаниях к финансовой отчетности

32. В примечаниях к финансовой отчетности по каждой программе с определенным взносом приводится сумма отчислений, включенная в расходы отчетного года.

33. В примечаниях к финансовой отчетности по каждой программе с определенной выплатой приводится следующая информация:

33.1. Общее описание типа программы.

33.2. Остаток обязательства (актива) на начало и конец отчетного года.

33.3. Настоящая стоимость обеспеченных, частично обеспеченных и необеспеченных активами программы обязательств на дату баланса.

33.4. Непризнанные актуарные прибыли (убытки) на начало и конец отчетного года.

33.5. Непризнанная стоимость ранее выполненных работниками работ на начало и конец отчетного года.

33.6. Не признанная активом часть стоимости в соответствии с пунктом 16 Положения (стандарта) 26.

33.7. Состав активов программы с указанием их справедливой стоимости на начало и конец отчетного года.

33.8. Включенные в отчет о финансовых результатах (с указанием статей отчета, в которые они включены):

33.8.1. Стоимость текущих работ, выполненных работниками.

33.8.2. Расходы на проценты по программе.

33.8.3. Ожидаемая прибыль от активов программы и признанное активом право на возмещение.

33.8.4. Актуарные прибыли (убытки).

33.8.5. Стоимость ранее выполненных работниками работ.

33.8.6. Прибыль (убыток) от сокращения программы или окончательного расчета по ней.

33.8.7. Фактическая прибыль от активов программы и признанное активом право на возмещение.

33.9. Использованные в актуарных предположениях на дату баланса (в абсолютном выражении и как разница между разными ставками процента или другими переменными):

33.9.1. Ставки дисконта.

33.9.2. Ожидаемый уровень прибыльности активов программы за отчетный год и признанное активом право на возмещение.

33.9.3. Ожидаемый уровень заработной платы.

33.9.4. Ожидаемые расходы на медицинское обслуживание.

33.9.5. Другие существенные актуарные предположения.

34. В примечаниях к финансовой отчетности по каждой программе выплат инструментами собственного капитала приводится следующая информация:

34.1. Характер и условия выплат по таким программам.

34.2. Учетная политика по таким программам.

34.3. Включенные в финансовую отчетность суммы по каждой такой программе.

34.4. Количество и условия финансовых инструментов по таким программам на начало и конец отчетного года, а также степень гарантированности прав работников на эти инструменты на начало и конец отчетного года.

34.5. Количество и условия финансовых инструментов собственного капитала, эмитированных предприятием для фонда или для работников в течение отчетного года.

34.6. Справедливая стоимость компенсации, полученной из фонда или от работников.

34.7. Количество, дата и цена выполнения опционов на акции по таким программам в отчетном году.

34.8. Количество опционов на акции, держателями которых являются фонд или работники, срок действия которых истек в отчетном году.

34.9. Сумма и основные условия займов или гарантий, предоставленных предприятием фонду или в его пользу.

34.10. Справедливая стоимость на начало и конец отчетного года финансовых инструментов собственного капитала (за исключением опционов на акции предприятия) по таким программам.

34.11. Справедливая стоимость на дату выпуска финансовых инструментов собственного капитала предприятия (за исключением опционов на акции), эмитированных предприятием для фонда или для работников в течение отчетного года. Если невозможно определить справедливую стоимость финансовых инструментов собственного капитала (за исключением опционов на акции), этот факт раскрывается.

Начальник Управления методологии бухгалтерского учета В. Пархоменко