

Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам"

**Наказ Міністерства фінансів України
від 28 жовтня 2003 року N 601**

**Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
10 листопада 2003 р. за N 1025/8346**

Із змінами і доповненнями, внесеними
наказом Міністерства фінансів України
від 9 грудня 2011 року N 1591

Відповідно до статті 6 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" **НАКАЗУЮ**:

1. Затвердити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" /далі - Положення (стандарт) 26/, схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України, що додається.
2. Положення (стандарт) 26 набуває чинності з 1 січня 2004 року.
3. Департаменту фінансової статистики та аналізу, методології бухгалтерського обліку та контролю (Чугунов І. Я.) забезпечити подання цього наказу на державну реєстрацію до Міністерства юстиції України.
4. Контроль за виконанням цього наказу покласти на першого заступника Міністра фінансів України Ярошенка Ф. О.

**Перший віце-прем'єр-міністр України,
Міністр фінансів України**

М. Я. Азаров

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства фінансів України
від 28 жовтня 2003 року N 601

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
10 листопада 2003 р. за N 1025/8346

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам"

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" /далі - Положення (стандарт) 26/ визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 26 застосовуються роботодавцями - підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами (далі - підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

(пункт 2 із змінами, внесеними згідно з наказом
Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. N 1591)

3. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Активи програми - активи фонду і кваліфікований страховий поліс.

Активи фонду - активи (окрім фінансових інструментів без права передачі, що емітовані платником внесків) юридичної особи (далі - фонд), діяльність якого спрямована на здійснення виплат його учасникам, які призначені тільки для довгострокових виплат його учасникам, на які не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону та які не повертаються платнику внесків, крім випадків, якщо залишки активів фонду перевищують зобов'язання за програмою з визначеною виплатою або повертаються платнику внесків для погашення вже здійснених ним виплат учасникам фонду.

АктUARні прибутки (збитки) - прибутки (збитки), які є різницею між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося, з урахуванням зміни актуарних припущень.

АктUARні припущення - демографічні та фінансові припущення, що використовуються для обчислення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою.

Вартість поточних робіт, виконаних працівником, - збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті виконання робіт працівником у звітному періоді.

Вартість раніше виконаних робіт працівником - збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою щодо робіт, виконаних працівником у попередніх періодах, яке виникає у звітному періоді в результаті запровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін.

Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, - виплати за невідпрацьований час, право на які не поширюється на майбутні періоди.

Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, - виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах.

Виплати інструментами власного капіталу підприємства - виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством.

Виплати по закінченні трудової діяльності - виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

Виплати при звільненні - виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку.

Витрати на відсотки за програмою - збільшення протягом звітного періоду теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті наближення остаточного розрахунку.

Гарантовані виплати працівнику - виплати працівнику, які не залежать від майбутньої трудової діяльності.

Інші довгострокові виплати працівнику - виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Кваліфікований страховий поліс - виданий страховиком, який не є пов'язаною стороною страхувальника, страховий поліс, на який не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону, страхові виплати (надходження) за яким (полісом) використовуються для виплати працівникам страхувальника за програмами з визначеною виплатою та не повертаються страхувальнику, крім випадків, якщо такі виплати (надходження) перевищують зобов'язання працівникам за умовами полісу або повертаються страхувальнику для погашення вже здійснених ним виплат працівникам.

Остаточний розрахунок за програмою з визначеною виплатою - дія підприємства, якою анулюються всі подальші зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат за програмою з визначеною виплатою, зокрема одноразова сплата грошовими коштами учасникам програми.

Поточні виплати працівнику - виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Прибуток від активів програми - дохід, отриманий від активів фонду, за вирахуванням витрат на його управління, податків і зборів (обов'язкових платежів), сплачуваних безпосередньо цим фондом.

Програми виплат за участю кількох роботодавців - недержавні програми з визначеним внеском або з визначеною виплатою, які використовують сукупність унесених різними підприємствами активів, що не перебувають під спільним контролем, для здійснення виплат працівникам більше ніж одного підприємства.

Програми виплат інструментами власного капіталу підприємства - угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам підприємства інструментами власного капіталу.

Програми виплат по закінченні трудової діяльності - угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам по закінченні ними трудової діяльності.

Програми з визначеним внеском - програми виплат по закінченні трудової діяльності, за якими підприємство сплачує визначені відрахування фонду і не матиме зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з виконанням ними робіт у звітному та попередніх періодах.

Програми з визначеною виплатою - усі програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

Робота, виконана працівником, - виконання обов'язків працівником відповідно до угоди з підприємством.

Скорочення програми з визначеною виплатою - дія підприємства, що призводить до суттєвого скорочення кількості працівників, охоплених програмою, або до змін умов програми з визначеною виплатою, унаслідок яких виконання робіт теперішніми працівниками в майбутньому не враховуватиметься під час визначення виплат або враховуватиметься лише при визначенні зменшення таких виплат.

Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою - теперішня вартість (без вирахування активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті виконання робіт працівниками у звітному та попередніх періодах.

4. Виплати працівникам включають поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати.

Поточні виплати працівникам

5. Поточні виплати працівникам включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

6. Нархована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, визнається поточним зобов'язанням.

7. Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді.

Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням у тому періоді, у якому час відсутності працівника на роботі підлягає оплаті.

8. Премії та інші заохочувальні виплати визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат у майбутньому.

Виплати при звільненні

9. Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнається у разі, якщо підприємство має невідмовне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні за власним бажанням згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою.

10. Виплати при звільненні визнаються витратами того періоду, у якому виникають зобов'язання за такими виплатами.

11. Виплати при звільненні, що не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після дати балансу, обчислюються за теперішньою вартістю з використанням ставки дисконту, визначеної у пункті 28 Положення (стандарту) 26.

12. Якщо звільнення за власним бажанням відбуватиметься за пропозицією підприємства із зобов'язанням здійснити виплати при звільненні, то оцінка таких виплат здійснюється з урахуванням кількості працівників, які, як очікується, приймуть таку пропозицію.

Виплати по закінченні трудової діяльності

13. Зобов'язання та активи, пов'язані з виплатами по закінченні трудової діяльності, обліковуються за кожною програмою виплат по закінченні трудової діяльності.

14. Нархована сума внесків за програмою з визначеним внеском визнається поточним зобов'язанням у періоді, протягом якого працівники виконували роботу.

15. Відрахування за програмою з визначеним внеском, що не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, обчислюються за теперішньою вартістю з використанням ставки дисконту, визначеної у пункті 28 Положення (стандарту) 26.

16. Зобов'язання за програмою з визначеною виплатою визначається в сумі теперішньої вартості зобов'язання за такою програмою на дату балансу та не визнаних згідно з пунктом 19 Положення (стандарту) 26 актуарних прибутків (за вирахуванням не визнаних актуарних збитків), яка зменшується на вартість раніше виконаних працівниками, але ще не визнаних робіт і на справедливую вартість на дату балансу активів програми, якими буде погашатися це зобов'язання. Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою обчислюється з використанням ставки дисконту, визначеної у пункті 28 Положення (стандарту) 26.

Якщо визначена в такому порядку величина має від'ємне значення, то вона визнається активом за нижчою з двох величин:

у сумі, визначеної в абзаці першому цього пункту;

у сумі невизнаних актуарних збитків, вартості раніше виконаних працівниками робіт і теперішньої вартості економічних вигод у формі відшкодувань з програми або зменшень майбутніх внесків до програми.

17. Витрати за програмою з визначеною виплатою визнаються в сумі вартості поточних робіт, виконаних працівниками, витрат на відсотки за програмою, визнаних актуарних збитків, визнаної вартості раніше виконаних працівниками робіт, збитку (за вирахуванням прибутку) від скорочення програми з визначеною виплатою або остаточних розрахунків за нею, яка зменшується на суму очікуваного прибутку від активів цієї програми, на суму, яка підлягає відшкодуванню підприємству за програмою, і на суму визнаних актуарних прибутків.

Якщо визначена в такому порядку величина має від'ємне значення, то вона визнається іншим операційним доходом.

18. Протягом звітного року витрати на відсотки за програмою обчислюються як добуток ставки дисконту, визначеної на початок звітного року, та теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою.

19. Актуарні прибутки (збитки) визнаються за кожною програмою з визначеною виплатою, виходячи з перевищення накопичених за період з початку програми невизнаних актуарних прибутків (збитків) на кінець попереднього звітного періоду над більшою з таких величин:

а) 10 відсотків теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою на цю дату;

б) 10 відсотків справедливої вартості активів програми на цю дату.

Сума актуарних прибутків (збитків) звітного періоду визначається діленням цієї величини на очікуваний середній строк роботи, що залишився до досягнення працівниками, охопленими цією програмою, пенсійного віку.

20. Вартість раніше виконаних працівниками робіт визнається рівномірно протягом середнього періоду до дати, з якої виплати стають гарантованими за умовами програми з визначеною виплатою. У разі започаткування програми з визначеною виплатою або внесення змін до неї вартість раніше виконаних працівниками робіт, яким виплати вже гарантовано, визнається у періоді, у якому започатковується така програма або набувають чинності зміни до неї.

21. Прибуток (збиток) від скорочення програми з визначеною виплатою або остаточного розрахунку за такою програмою визначається в сумі зміни теперішньої вартості зобов'язання за програмою, зміни справедливої вартості активів програми, невизнаних актуарних прибутків (за вирахуванням невизнаних актуарних збитків) і невизнаної вартості раніше виконаних працівниками робіт.

22. Прибуток (збиток) від скорочення програми з визначеною виплатою та остаточного розрахунку за такою програмою визнається після переоцінки зобов'язань і пов'язаних з ними активів програми з урахуванням актуарних припущень на дату скорочення програми чи остаточного розрахунку.

23. Очікуваний прибуток від активів програми з визначеною виплатою дорівнює зміні справедливої вартості цих активів, утримуваних протягом звітного періоду, з урахуванням фактичних внесків і виплат.

24. Для визначення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою та відповідної вартості поточних робіт, виконаних працівниками, а за необхідності, і вартості раніше виконаних працівниками робіт, підприємство кожний період, у якому працівники виконують роботу, розглядає як такий, що приводить до виникнення у працівників права на додаткову виплату у майбутньому, а кожна така виплата для визначення остаточного зобов'язання обчислюється окремо.

25. Для визначення вартості поточних робіт, виконаних працівниками, а за необхідності, і вартості раніше виконаних працівниками робіт загальна сума зобов'язань за програмою з визначеною виплатою розподіляється між періодами виникнення такого зобов'язання (тобто між періодами, у яких працівники виконували роботу, за які вони отримують право на виплати при звільненні). Для розподілу застосовується прийнята підприємством методика розрахунку суми виплат за програмою з визначеною виплатою.

Якщо виконання працівниками робіт у наступні роки приведе до зростання суми виплат порівняно з попередніми роками, підприємство відображає такі виплати на прямолінійній основі з дати, з якої виконана працівниками робота приведе до виплат за програмою з визначеною виплатою (незалежно від впливу подальшого виконання ними робіт на розмір виплат), до дати, з якої подальше виконання робіт не приведе до значної суми майбутніх виплат за програмою з визначеною виплатою, крім випадків підвищення заробітної плати в майбутньому.

26. Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою та справедлива вартість активів цієї програми визначаються з такою регулярністю, щоб відображені у фінансовій звітності суми зобов'язання, активу і витрат (доходів), пов'язаних з такою програмою, суттєво не відрізнялися від сум зобов'язання, активу і витрат (доходів), визначених на дату балансу з урахуванням змін в актуарних припущеннях.

27. В актуарних припущеннях використовуються такі демографічні і фінансові показники, зокрема:

смертності (як під час трудової діяльності, так і після її завершення);

плинності кадрів, непрацездатності, передчасного виходу на пенсію;

частки учасників програми, які мають утриманців, з правом на отримання виплат;
звернень за медичним обслуговуванням;
ставки дисконту;
майбутніх рівнів заробітної плати та виплат по закінченні трудової діяльності;
майбутніх витрат на медичне обслуговування;
очікуваного рівня прибутковості активів програми.

28. Для визначення теперішньої вартості зобов'язання за програмами виплат по закінченні трудової діяльності ставка дисконту обчислюється із застосуванням ринкової ставки доходу за високоліквідними корпоративними облігаціями на дату балансу. У разі відсутності активного ринку корпоративних облігацій використовується відсоткова ставка доходу за довгостроковими державними облігаціями на дату балансу. При цьому обираються облігації, валюта та строк погашення яких відповідають валюті та прогнозованому строку погашення зобов'язання за кожною програмою.

29. Програми виплат за участю кількох роботодавців розглядаються як програми з визначеною виплатою або з визначеним внеском відповідно до умов програми. У разі відсутності достатньої інформації щодо розподілу між роботодавцями активів, зобов'язань, витрат і доходів за програмою виплат за участю кількох роботодавців, зобов'язання і витрати за такою програмою визначаються і визнаються у порядку, передбаченому для програми з визначеним внеском.

Інші виплати працівникам

30. Зобов'язання щодо виплат інструментами власного капіталу підприємства визначаються і визнаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 року N 559, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 грудня 2001 року за N 1050/6241.

31. Інші довгострокові виплати працівникам визнаються зобов'язанням через створення на дату балансу забезпечення в сумі теперішньої вартості цього зобов'язання на дату балансу за вирахуванням справедливої вартості на дату балансу активів програми, якими буде погашатися це зобов'язання. Обчислення теперішньої вартості зобов'язання за іншими довгостроковими виплатами здійснюється відповідно до пунктів 24 - 28 Положення (стандарту) 26.

Витрати на інші довгострокові виплати працівникам визначаються в сумі вартості поточних робіт, виконаних працівниками, витрат на відсотки за програмою, актуарних збитків (за вирахуванням актуарних прибутків) і збитків (за вирахуванням прибутків) від скорочення програми або остаточних розрахунків за нею, зменшеної на суму очікуваного прибутку від активів програми, на суму визнаного активом права на відшкодування і на суму вартості раніше виконаних працівниками робіт. Актуарні прибутки (збитки) та вартість раніше виконаних працівниками робіт визнаються у періоді їх виникнення.

Якщо визначена в такому порядку величина має від'ємне значення, то вона визнається іншим операційним доходом.

Розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності

32. У примітках до фінансової звітності щодо кожної програми з визначеним внеском наводиться сума відрахувань, включена до витрат звітного року.

33. У примітках до фінансової звітності щодо кожної програми з визначеною виплатою наводиться така інформація:

33.1. Загальний опис типу програми.

33.2. Залишок зобов'язання (активу) на початок і кінець звітнього року.

33.3. Теперішня вартість забезпечених, частково забезпечених і незабезпечених активами програми зобов'язань на дату балансу.

33.4. Не визнані актуарні прибутки (збитки) на початок і кінець звітнього року.

33.5. Не визнана вартість раніше виконаних працівниками робіт на початок і кінець звітнього року.

33.6. Не визнана активом частина вартості згідно з пунктом 16 Положення (стандарту) 26.

33.7. Склад активів програми із зазначенням їх справедливої вартості на початок і кінець звітнього року.

33.8. Включені до звіту про фінансові результати (із зазначенням статей звіту, до яких вони включені):

33.8.1. Вартість поточних робіт, виконаних працівниками.

33.8.2. Витрати на відсотки за програмою.

33.8.3. Очікуваний прибуток від активів програми та визнане активом право на відшкодування.

33.8.4. Актуарні прибутки (збитки).

33.8.5. Вартість раніше виконаних працівниками робіт.

33.8.6. Прибуток (збиток) від скорочення програми або остаточного розрахунку за нею.

33.8.7. Фактичний прибуток від активів програми і визнане активом право на відшкодування.

33.9. Використані в актуарних припущеннях на дату балансу (в абсолютному виразі і як різниця між різними ставками відсотка або іншими змінними):

33.9.1. Ставки дисконту.

33.9.2. Очікуваний рівень прибутковості активів програми за звітний рік і визнане активом право на відшкодування.

33.9.3. Очікувані рівні заробітної плати.

33.9.4. Очікувані витрати на медичне обслуговування.

33.9.5. Інші суттєві актуарні припущення.

34. У примітках до фінансової звітності щодо кожної програми виплат інструментами власного капіталу наводиться така інформація:

34.1. Характер та умови виплат за такими програмами.

34.2. Облікова політика щодо таких програм.

34.3. Включені до фінансової звітності суми щодо кожної такої програми.

34.4. Кількість та умови фінансових інструментів за такими програмами на початок і кінець звітнього року, а також ступінь гарантованості прав працівників на ці інструменти на початок і кінець звітнього року.

- 34.5. Кількість та умови фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством для фонду або для працівників протягом звітного року.
- 34.6. Справедлива вартість компенсації, отриманої з фонду або від працівників.
- 34.7. Кількість, дата та ціна виконання опціонів на акції за такими програмами у звітному році.
- 34.8. Кількість опціонів на акції, утримувачами яких є фонд або працівники, строк дії яких закінчився у звітному році.
- 34.9. Сума та основні умови позик чи гарантій, наданих підприємством фонду або на його користь.
- 34.10. Справедлива вартість на початок і кінець звітного року фінансових інструментів власного капіталу (за винятком опціонів на акції підприємства) за такими програмами.
- 34.11. Справедлива вартість на дату випуску фінансових інструментів власного капіталу підприємства (за винятком опціонів на акції), емітованих підприємством для фонду або для працівників протягом звітного року. Якщо неможливо визначити справедливую вартість фінансових інструментів власного капіталу (за винятком опціонів на акції), то цей факт розкривається.

**Начальник Управління методології
бухгалтерського обліку**

В. М. Пархоменко