

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-62-75
УДК 336.717(045)
JEL M41, M52

Развитие методики признания и оценки социальных обязательств в финансовой отчетности организации

А.А. Трушина

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация

АННОТАЦИЯ

Актуальность исследования обусловлена повышением информационных требований к финансовой отчетности со стороны заинтересованных сторон. В условиях активного развития социальной политики компании внедряют программы корпоративного пенсионного обеспечения, что требует надлежащей оценки и своевременного признания пенсионных обязательств в бухгалтерском учете. **Цель** исследования состоит в выявлении и анализе проблемных аспектов учета социальных обязательств перед сотрудниками, особенно в части корпоративных пенсионных программ, а также в развитии методики формирования информации об этой группе корпоративных обязательств. Методологическая база исследования включает системный и диалектический подходы, а также совокупность общенаучных методов познания: наблюдение, систематизация, сравнение, обобщение. В статье рассмотрены отечественные и зарубежные нормы регулирования бухгалтерского учета вознаграждений работникам, включая выплаты после окончания трудовой деятельности. Для анализа практического аспекта были использованы данные отчетности крупнейших компаний горнодобывающего и металлургического секторов. **Выводы** исследования показывают недостаточность регламентаций учета пенсионных обязательств в российской системе учета. Обоснована необходимость совершенствования правил признания и оценки пенсионных обязательств, предложены пути повышения качества и надежности учетной информации для целей подготовки отчетности в соответствии с российскими нормами учета. **Ключевые слова:** социальные обязательства; пенсионные обязательства; обязательства по программам с установленными выплатами; международные стандарты финансовой отчетности; российские стандарты бухгалтерского учета

Для цитирования: Трушина А.А. Развитие методики признания и оценки социальных обязательств в финансовой отчетности организации. *Учет. Анализ. Аудит.* 2025;12(3):62-75. DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-62-75

ORIGINAL PAPER

Development of the Methodology of Recognition and Assessment of Social Obligations in the Financial Statements of Companies

A.A. Trushina

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russian Federation

ABSTRACT

The relevance of this research work of accounting methodology is determined in the context of increased requirements on behalf of stakeholders for information reporting on financial statements. Due to intensive development of social policy, companies actively implement corporate pension programmes, which require proper assessing and timely recognition of pension liabilities in accounting. The purpose of this research work is to identify and analyse problematic aspects of accounting for social commitments to employees, particularly, corporate pension programmes, as well as to develop a methodology for generating accounting information about this group of corporate commitments. **The methodological basis for the given research work** includes systematic and dialectical approaches, along with such a set of general scientific methods of cognition, as observation, systematization, comparison and generalisation. The given article considers domestic and foreign norms of accounting regulations related to employee remuneration, including payment after the termination of labour activity. In order to analyse practical aspects of this topic, the author used the actual reporting data of several largest Russian enterprises in the mining and metallurgical sectors. **The findings of the study** reveal the insufficiency of

© Трушина А.А., 2025

regulations on accounting for pension liabilities in the Russian accounting system. The article substantiates the need to refine on the rules for recognising and assessing pension liabilities, and it suggests the ways to improve the quality and reliability of accounting information used for reporting purposes in accordance with Russian accounting standards.

Keywords: social obligations; pension liabilities; defined benefit obligation plans; International Standards on Auditing; Russian Accounting Standards

For citation: Trushina A.A. Development of the methodology of recognition and assessment of social obligations in the financial statements of companies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2025;12(3):62-75. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-62-75

ВВЕДЕНИЕ

В условиях активного развития концепции устойчивого развития компании все больше внимания уделяют экологическим и социальным аспектам своей деятельности. Корпоративная социальная политика и политика в области охраны окружающей среды часто приводят к возникновению в компании дополнительных обязательств, связанных с ее экологической и социальной деятельностью (экологических и социальных обязательств). Раскрытие информации об экологической и социальной составляющих деятельности компании, в том числе о ее экологических и социальных обязательствах, добровольно признанных компанией дополнительных обязанностях, рассматривается как элемент коммуникации компании с заинтересованными сторонами и эффективное средство выстраивания таких отношений.

Вопросы экологической ответственности компаний в отношении охраны и восстановления окружающей среды, в том числе проблемы формирования и представления информации об экологических обязательствах, рассматривались автором данной статьи в более ранних работах [1–4].

В рамках данной статьи проводится анализ различных аспектов деятельности компании в области социальной сферы.

Свою социальную политику компании реализуют через широкий спектр инициатив, направленных на улучшение условий труда, поддержку сотрудников и местного сообщества, а также решение экологических и социальных проблем.

Высокие требования заинтересованных сторон к социальной ответственности компаний обуславливают развитие различных форматов представления информации о социальной политике: социальной отчетности, отчетности об устойчивом развитии, интегрированного отчета. Однако важно отметить, что финансовая отчетность, достоверность которой подтверждена аудиторским заключением, занимает ключевую роль в информировании различных групп пользователей.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ И АНАЛИЗ ПРАКТИКИ

Объектами бухгалтерского учета, характеризующими социальную политику компании, являются затраты на социальную поддержку и социальные обязательства компании. Социальные обязательства охватывают широкий круг заинтересованных сторон: сотрудников, местные сообщества, население регионов присутствия, профсоюзы и общество в целом. Ключевым аспектом является разделение социальных обязательств работодателя на две категории: предусмотренные законодательством РФ и принятые сверх установленных норм. При планировании и реализации социальных программ компания ориентируется на потребности и интересы стейкхолдеров. Эта взаимосвязь, лежащая в основе взаимодействия с заинтересованными сторонами, представлена на рис. 1.

Таким образом, в основе взаимодействия с заинтересованными сторонами лежит стремление компании поддерживать высокий уровень удовлетворенности и информированности стейкхолдеров. Прежде всего социальная ответственность компаний направлена на улучшение условий труда и повышение благосостояния сотрудников.

Социальные обязательства в отношении персонала компании могут быть направлены на обеспечение безопасности труда и социального комфорта сотрудников, создание социально-бытовых и производственных условий, соответствующих высоким нормам охраны труда и приоритету здоровья работников, повышение благосостояния персонала и развитие человеческого капитала, совершенствование систем мотивации сотрудников, обеспечение социальной стабильности в трудовом коллективе. В связи с этим целесообразно более подробно рассмотреть особенности формирования и представления информации о социальных обязательствах, признаваемых в отношении сотрудников организации.

Особенности формирования данных о социальных обязательствах, в том числе о пенсионных программах, в соответствии с МСФО анализируются



Рис. 1 / Fig. 1. Взаимодействие бизнеса с заинтересованными сторонами в рамках социальной политики / Business interaction with stakeholders in the framework of social policy

Источник / Source: составлено автором / compiled by author.

в трудах М.А. Вахрушиной [5], Н.В. Нееловой [6], В.Г. Чеглаковой, Г.С. Вилковой [7], А.Г. Шоломицкого [8, 9]. Проблемы и перспективы учета пенсионных обязательств в российской системе учета освещены в научных исследованиях Н.Н. Клинова [10], Ю.В. Границы [11].

Вознаграждения работникам обычно составляют значительную часть расходов любой организации и могут быть представлены в различных формах. Как правило, оценка величины вознаграждений и отнесение выплат к отчетному периоду не вызывает

трудностей. В рамках системы международных стандартов финансовой отчетности действует Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (далее — МСФО (IAS) 19), введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 12.07.2018). Этот стандарт устанавливает правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях и содержит подробную классификацию вознаграждений по срокам погашения как для занятых в настоящее время работ-

Таблица 1 / Table 1

**Классификация вознаграждений сотрудникам в соответствии с МСФО (IAS) 19 /
Classification of the employee benefits in accordance with IAS 19**

Признак классификации / Characteristics of classification		Формы вознаграждений / Types of employee benefits
Вознаграждения, возникающие в результате оказания работником услуг	Краткосрочные вознаграждения работникам	Заработная плата и взносы на социальное обеспечение
		Оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни
		Участие в прибыли и премии
		Льготы в неденежной форме для действующих работников (например, медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автомобилями, бесплатные или льготные товары или услуги)
	Долгосрочные вознаграждения работникам	Оплачиваемое время отсутствия долгосрочного характера (например, отпуск за выслугу лет или творческий отпуск)
		Выплаты к юбилеям или иные вознаграждения за выслугу лет
		Выплаты при длительной потере нетрудоспособности
		Участие в прибыли и премии
		Отсроченное вознаграждение
	Вознаграждения после окончания трудовой деятельности	Пенсии, прочие вознаграждения при выходе на пенсию
		Прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности (например, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности)
Обязательства, возникающие вследствие расторжения трудовых отношений		Выходные пособия — вознаграждения работникам, предоставляемые в обмен на расторжение трудового соглашения

Источник / Source: составлено на основе МСФО (IAS) 19 / compiled on the basis of IAS 19.

ников, так и для вознаграждений после окончания трудовой деятельности. Данная классификация, представленная в табл. 1, может служить основой для разработки классификации вознаграждений в российской практике учета.

Выделение отдельной группы вознаграждений после окончания трудовой деятельности позволяет акцентировать внимание на пенсионных обязательствах компании, поскольку оценка этих выплат сотрудникам требует учета многочисленных факторов и значительного профессионального суждения.

Анализируя актуальность внедрения компаниями систем корпоративного пенсионного обеспечения, следует учитывать следующие общеэкономические факторы:

- в 2020–2024 гг. наблюдается дефицит кадров на российском рынке труда во всех отраслях экономики, что предопределяет необходимость найма сотрудников более старшего возраста;

- условия работы на современном рынке труда характеризуются определенной степенью гибкости, например, работник может выполнять трудовые функции в рамках частичной занятости, на постоянной, разовой или временной основе, что расширяет возможности для работы старшего поколения;

- развитие возможностей профессиональной переподготовки для людей старшего возраста.

Указанные выше факторы в первую очередь способствуют развитию корпоративных пенсионных программ как инструмента привлечения персонала старшего возраста. В условиях дефицита кадров работодатели стремятся улучшить условия труда, предоставляя различные социальные льготы для сотрудников, включая программы корпоративного пенсионного обеспечения.

Реализация корпоративных пенсионных программ осуществляется с помощью специализиро-

ванных структур — негосударственных пенсионных фондов (НПФ). Наиболее активно такие программы применяют компании финансового сектора и тяжелой промышленности (нефтегазовые, горнодобывающие и металлургические). Сотрудники этих компаний, особенно работающие в отдаленных регионах России, обычно имеют значительный непрерывный стаж, что позволяет им получить выплаты после окончания трудовой деятельности в связи с выходом на пенсию.

По данным Национальной ассоциации негосударственных пенсионных фондов, в 2023 г. негосударственную пенсию формировали и получали 6,5 млн участников НПО¹. Исследования консалтинговой компании ТеДо показывают, что более трети среди опрошенных компаний имеют корпоративные пенсионные программы, большинство из которых реализуется при помощи НПО.

В то же время компании рассматривают пенсионное обеспечение в качестве репутационного инструмента, в том числе в рамках ESG-стратегий. Более 20% респондентов по результатам исследования указали, что внедрение таких программ помогает поддерживать имидж социально значимой компании². Согласно исследованиям зарубежных ученых, компании с развитой системой корпоративной социальной ответственности обычно имеют больший объем чистых пенсионных активов и реже сталкиваются с проблемами недофинансирования пенсионных программ [12].

Кроме того, внимание компаний к социальным аспектам в рамках ESG-стратегии компании частично обусловлено развитием финансовых инструментов, привязанных к показателям устойчивого развития. Таким образом, корпоративное пенсионное обеспечение является одним из эффективных инструментов социальной политики компаний.

Система нормативно-правового регулирования включает следующие документы:

- Стратегия долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации, утвержденная Распоряжением Правительства РФ

¹ Деятельность НПФ по НПО в 2023 г. Мониторинг отдельных показателей. URL: <https://napf.ru/for-napf/activity/> (дата обращения: 25.03.2025).

² Отчет компании «Технологии доверия». Корпоративные пенсионные программы в РФ (по материалам Исследования в области корпоративных пенсионных программ — 2023 год). URL: <https://data.tedo.ru/materials/corp-pension-programs-rf> (дата обращения: 25.03.2025).

от 25.12.2012 № 2524-р. Определяет условия для осуществления работодателями корпоративного пенсионного страхования работников и основные принципы государственного контроля над деятельностью в этой сфере.

- Федеральный закон от 07.05.1998 № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах». Устанавливает регламент функционирования НПФ, через которые реализуются корпоративные пенсионные программы.

- Указание Банка России от 28.06.2024 № 6796-У. Устанавливает формы, сроки и порядок составления и представления в Банк России отчетности НПФ.

На сегодняшний день компании различных отраслей в рамках социальной политики реализуют программы корпоративного пенсионного обеспечения. Как отмечалось ранее, такие программы особенно актуальны для компаний горнодобывающей и металлургической отраслей. Обратимся к консолидированной финансовой отчетности компаний этих секторов с целью рассмотрения представляемой в отчетности информации о пенсионных обязательствах. Соответствующие данные отражены в *табл. 2*.

При этом, несмотря на незначительную долю данных обязательств в общей сумме обязательств группы, сумма обязательств по пенсионным программам на уровне отчетности отдельных организаций, входящих в группу компаний, может оказаться существенной.

Рассматривая системы стандартов, регламентирующих учет пенсионных обязательств, стоит отметить, что российская система учета не включает отдельного стандарта по учету пенсионных обязательств в отличие от МСФО и ОПБУ США. Обобщение нормативных документов, регулирующих учет и раскрытие пенсионных обязательств в отчетности, представлено в *табл. 3*.

Проект ПБУ «Учет вознаграждений работникам» был разработан Минфином России в 2011 г. Однако на момент подготовки документ так и не вступил в силу. Согласно Программе разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022–2026 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 22.02.2022 № 23, введение данного стандарта в ближайшее время не планируется. Проект стандарта содержит регламентации по учету затрат на оплату труда работникам и оценочных обязательств по вознаграждениям, но не охватывает учет вознаграждений, предоставляемых после завершения трудовой деятельности.

Таблица 2 / Table 2

Пенсионные обязательства компаний горнодобывающего и металлургического секторов / Pension obligations of companies in the mining and metals sector

Компания / Company	Программы с установленными выплатами / Defined benefit plans	Программы с установленными взносами / Defined contribution plans	Пенсионные обязательства, млн руб. / Pension obligation, mln rub.		
			31.12.2024	31.12.2023	31.12.2022
МКПАО «Эн+ Групп»	+	+	8 033	6 816	7 104
АО «ХК «Метталоинвест»	+	–	5 715	7 220	7 573
МКПАО «ОК «РУСАЛ»	+	+	5 389	4 215	4 220
ПАО «Северсталь»	+	–	3 261	3 422	3 784
ПАО «Распадская»	+	–	2 244	2 456	2 598
ПАО «ММК»	+	+	1 794	1 603	1 385
ПАО «ГМК «Норильский никель»	–	+	1 017	807	774

Источник / Source: составлено автором на основе консолидированной финансовой отчетности групп компаний горнодобывающего и металлургического секторов* / compiled by the author on the basis of consolidated financial statements of the groups of companies in the mining and metals sector*.

* Интерфакс. Центр раскрытия корпоративной информации. URL: <https://www.e-disclosure.ru/> (дата обращения: 25.03.2025).

Начисление оплаты труда сотрудникам не вызывает сложностей с точки зрения бухгалтерского учета. Учет расходов по оплате труда осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденным Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н. Оценочные обязательства, такие как резервы на оплату отпусков и вознаграждения за выслугу лет, как правило, носят краткосрочный характер [13]. Учет таких обязательств перед сотрудниками регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденным Приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н.

При этом наиболее сложные с точки зрения учета пенсионные обязательства не подпадают под действие какого-либо специализированного стандарта в рамках российской системы нормативных документов по бухгалтерскому учету. В результате пенсионные обязательства в российском учете отражаются по фактической (исторической) стоимости, что приводит к занижению их величины в отчетности.

Данная методика признания пенсионных обязательств в составе кредиторской задолженности перед сотрудниками не учитывает ключевые характеристики таких обязательств:

- момент возникновения юридической обязанности или обязанности, обусловленной практикой, по пенсионным выплатам наступает значительно раньше непосредственного исполнения обязательства;
- продолжительность действия пенсионных программ обуславливает значимость эффекта дисконтирования обязательства;
- необходимость признания оценочного значения будущих пенсионных выплат для сотрудников, выполняющих трудовую функцию в текущий момент времени.

Кроме того, игнорирование организацией в течение длительного времени наличия обязанности по корпоративным пенсионным программам приводит к нарушению основополагающих требований к бухгалтерской информации, среди которых требования надежности и полноты информации, подразумевающие объективное и правдивое представление всех фактов хозяйственной деятельности; принцип осмотрительности, согласно которому бухгалтерский учет должен проявлять большую готовность к признанию расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов; иные требования, приведенные на рис. 2.

Нарушение данных принципов бухгалтерского учета ведет к искажению информации, представ-

Таблица 3 / Table 3

**Стандарты, регламентирующие учет пенсионных обязательств /
Standards governing the accounting of pension liabilities**

Группа нормативных актов, регулирующих учет / Group of regulations governing the accounting	Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) / International Standards of Financial Reporting (IFRS)	ОПБУ США (GAAP) / U.S. OPSU (GAAP)	ФСБУ России / RFAS
Стандарты, регламентирующие учет пенсионных обязательств	МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»; Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 «МСФО (IAS) 19 – Предельная величина актива программы с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь»	ASC 715 «Пенсионные обязательства»	–
Стандарты, регламентирующие учет выплат, основанных на акциях	МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»	ASC 718 «Компенсации на основе долевых инструментов»	–
Стандарты, регламентирующие учет иных вознаграждений работникам, кроме вознаграждений по окончании трудовой деятельности и выплат, основанных на акциях	МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	ASC 710 «Компенсации – общая информация» ASC 712 «Компенсации – пособия, не связанные с увольнением по окончании трудовой деятельности»	ПБУ 10/99 «Расходы организации»

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

ляемой в отчетности и, как следствие, к неверной интерпретации информации о финансовом состоянии компании пользователями отчетности.

По данным табл. 2 видно, что компании горнодобывающего и металлургического секторов активно используют как программы с установленными взносами, так и пенсионные программы с установленными выплатами. На основании ключевых условий и характеристик программы пенсионного обеспечения МСФО (IAS) 19 проводит разграничение между данными видами пенсионных программ. Основные характеристики данных программ приведены на рис. 3.

Согласно пенсионным программам с установленными взносами вознаграждения работника определяются суммой перечисленных (работодателем, работником или одновременно и работодателем) взносов в пенсионную программу или страховую компанию.

Таким образом, у организации не возникает долгосрочных обязательств, связанных с выполне-

нием условий программы. При этом организация не несет юридической или практической обязанности по перечислению дополнительных взносов в случае, если фонд не располагает достаточными активами для выплаты всех вознаграждений работникам. Для оценки обязательства или расходов не требуется использовать актуарных допущений; отсутствует вероятность возникновения у отчитывающейся организации актуарных прибыли или убытка. Кроме того, обязательства оцениваются без дисконтирования, поскольку их погашение в полном объеме ожидается в течение 12 месяцев с момента окончания периода, в течение которого работники оказывали соответствующие услуги. Как отмечает А. Г. Шоломицкий, программы с установленными взносами не создают долгосрочных обязательств для организации [8].

В случае пенсионных программ с установленными выплатами работодатель берет на себя обязательство совершить установленные выплаты действующим или бывшим работникам, не ог-

**Ограниченность информации о пенсионных обязательствах в отчетности,
подготовленной в соответствии с РСБУ**

Нарушение следующих основополагающих требований к бухгалтерской информации

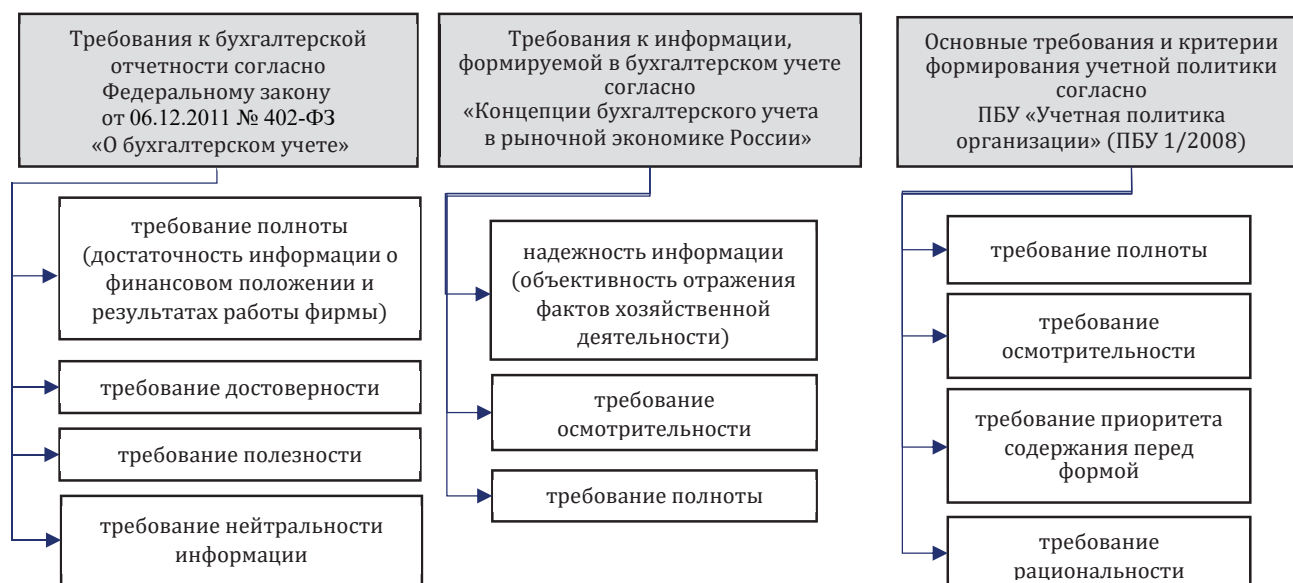


Рис. 2 / Fig. 2. Основополагающие требования к бухгалтерской информации и отчетности в рамках российской системы учета, нарушаемые при некорректной оценке пенсионных обязательств / Fundamental requirements of accounting information within the Russian accounting breached due to incorrect assessment of pension obligations

Источник / Source: составлено автором / compiled by author.

раничиваясь суммой взносов, которую компания вносит в фонд. Из-за длительных временных периодов и многочисленных неопределенностей оценка обязательств по таким программам представляет особую сложность и требует проведения актуарных расчетов. По характеру оценки такие обязательства являются оценочными обязательствами.

Вопрос о том, какие пенсионные программы являются более предпочтительными для компаний, является дискуссионным, и выбор в значительной степени зависит от финансовых ресурсов организации. Этот вопрос также рассматривается в работах зарубежных ученых. Исследования показывают, что переход от программ с установленными выплатами к программам с определенными взносами снижает нагрузку на корпоративную ликвидность. Это уменьшает потребность в кредитах для покрытия обязательных взносов, связанных с недофинансированными планами с установленными выплатами [14]. Таким образом, в центре внимания вопрос о возможности компании финансировать пенсионные планы. Нередко нехватка ресурсов вынуждает

организации приостанавливать пенсионные программы или корректировать величину пенсионных обязательств путем изменения актуарных допущений, используемых при их оценке [15].

При рассмотрении возможности учета и отражения информации о пенсионных обязательствах в российском учете обратимся к табл. 4, которая обобщает терминологию оценочных и пенсионных обязательств, используемую в МСФО и РСБУ.

В соответствии с МСФО (IAS) 19 к обязательствам по программам с установленными выплатами относят обязательства, включающие не только вознаграждения, установленные в программе, но и любые обязанности, обусловленные практикой, возникающие в результате неофициальной практики работодателя, выходящей за пределы формализованных условий программы. Как правило, на пенсионные обязательства влияет оценка ожидаемого увеличения заработной платы в будущем с учетом инфляции, трудового стажа, повышения по службе и другие факторы, такие как спрос и предложение на рынке труда. Приведенное в международных стандартах



Рис. 3 / Fig. 3. Виды пенсионных программ в соответствии с МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» / Types of pension plans in accordance with IAS 19 "Employee Benefits"

Источник / Source: составлено автором / compiled by author.

определение позволяет сделать вывод о схожести трактовок пенсионных и оценочных обязательств.

В российской системе учетных стандартов отсутствует специализированный стандарт по учету вознаграждений, однако общие положения ПБУ 8/2010 могут быть применены к учету корпоративных пенсионных обязательств. Н. Н. Клинов отмечает, что обязательство по программам с установленными выплатами следует классифицировать как оценочное обязательство в соответствии с п. 4(б) ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», учитывая неопределенную величину и срок погашения обязательства. Длительный период действия планов является основанием для применения дисконтирования при оценке обязательств согласно п. 20 ПБУ 8/2010 [10].

Учет пенсионных обязательств с установленными выплатами представляет собой сложный процесс, требующий не только применения профессионального суждения, но и привлечения внешних экспертов-актуариев. В п. 66 МСФО (IAS) 19 отмечается, что итоговые затраты по программам с установленными выплатами могут определяться многими переменными. Окончательные затраты по пенсионным программам характеризуются неопределенностью,

которая сохраняется на протяжении длительного периода времени. В соответствии с международными стандартами пенсионные обязательства должны оцениваться по методу прогнозируемой условной единицы. С помощью метода актуарной оценки выполняется оценка конечных затрат организации на выплаты, заработанные сотрудниками за услуги в текущем и предыдущем периодах. Этот метод рассматривает каждый период оказания услуг как основание для дополнительной единицы вознаграждения, оценивая каждую единицу отдельно с целью формирования конечного обязательства. При оценке пенсионных обязательств организации необходимо не только определить размер выплат, причитающихся сотрудникам, но и провести анализ актуарных допущений (финансовых и демографических переменных), влияющих на величину затрат по выплатам. Допущения, установленные МСФО (IAS) 19, приведены в табл. 5.

Безусловно, оценка актуарных допущений — сложный процесс, требующий анализа не только внутренних факторов (например, план компании по индексации заработной платы в будущие периоды), но и внешних (макроэкономических) факторов. Важнейшими финансовыми допущениями явля-

Таблица 4 / Table 4

**Ключевые определения терминов пенсионных и оценочных обязательств
в международной и российской практике учета / Key definitions of terminology:
pension and contingent liabilities in international and Russian accounting**

Стандарт / Standard	Термин / Term	Определение понятия, приведенное в источнике / Definition of the notion as in the source
МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	Обязательство по программам с установленными выплатами	Программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности — формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми организация выплачивает вознаграждения одному или нескольким работникам по окончании их трудовой деятельности
Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (МСФО (IAS) 37)	Оценочное обязательство	Оценочное обязательство — обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины
	Обязательство, обусловленное практикой	Обязательство, обусловленное практикой — это обязательство, возникающее в результате действий организации в случаях, когда: (а) посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного недавнего заявления организация показала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности; и (б) в результате этого организация создала у других сторон обоснованные ожидания, что она исполнит принятые на себя обязанности
Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утв. Приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н	Оценочное обязательство	Оценочное обязательство — обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения — может возникнуть: а) из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров; б) в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности

Источник / Source: МСФО (IAS) 19, МСФО (IAS) 37, ПБУ 8/2010 / IAS 19, IAS 37, RAS 8/2010.

ются уровень инфляции и ставка дисконтирования. В отношении уровня инфляции, как правило, принимается однозначное решение, в отличие от определения ставки дисконтирования. Для расчета ставки дисконтирования используются различные методы. В табл. 6 представлены основные подходы, содержащиеся в стандартах по учету оценочных и пенсионных обязательств согласно международной и российской практике.

Подход, регламентируемый МСФО (IAS) 37 и ПБУ 8/2010 к определению ставки дисконтирования в отношении оценочных обязательств, отличается от указаний МСФО (IAS) 19. Согласно стандартам по оценочным обязательствам ставка дисконтирования должна учитывать риски, присущие конкретному обязательству. Такой порядок расчета ставки дисконтирования представляется более

сложным и требует большего профессионального суждения. В российской практике учета в качестве безрисковой ставки дисконтирования при расчете величины оценочных обязательств часто используется рыночная доходность по государственным облигациям. Таким образом, различия в подходах к определению ставки дисконтирования, вероятно, не оказывают значительного влияния на величину пенсионных обязательств.

Последующая оценка пенсионных обязательств связана с учетом следующих компонентов: стоимость услуг, начисление процентов на чистое обязательство (актив) по программе с установленными выплатами, переоценка чистого обязательства. В составе прибыли или убытка признаются изменения на величину стоимости услуг и процентных расходов. Учет начислений оценочного обязательства

Таблица 5 / Table 5

**Классификация допущений в соответствии с МСФО (IAS) 19 /
Classification of assumptions in accordance with IAS 19**

Актuarные допущения / Types of assumptions	Общие параметры / Actuarial assumptions
Демографические допущения	(i) смертность во время периода занятости работников и по окончании трудовой деятельности
	(ii) уровень текучести кадров, инвалидности и досрочного выхода на пенсию
	(iii) доля участников программы с иждивенцами, имеющими права на вознаграждения
	(iv) доля участников программы, которые выберут каждую форму оплаты, предусмотренную условиями программы
	(v) уровень выплат по программам медицинского обеспечения
Финансовые допущения	(i) ставка дисконтирования
	(ii) размер вознаграждений, за исключением любых затрат на выплату вознаграждений, которые должны будут понести работники, и размер будущей заработной платы
	(iii) в отношении пособий на медицинское обслуживание — будущая стоимость медицинского обеспечения
	(iv) налоги, уплачиваемые программой в отношении связанных с услугами взносов до отчетной даты или в отношении вознаграждений, предоставляемых в связи с данными услугами

Источник / Source: МСФО (IAS) 19 / IAS 19.

по стоимости текущих услуг работников следует вести на счетах учета затрат в зависимости от характера занятости сотрудников. Увеличение величины пенсионного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости по мере приближения срока исполнения (проценты) следует отражать по счету учета прочих расходов, что соответствует нормам ПБУ 8/2010. Также МСФО предусматривает упрощение при признании актуарных прибылей / убытков в отношении обязательств по программам с установленными выплатами, если они не превышают 10% от дисконтированной стоимости обязательств или реальной справедливой стоимости активов программы. Подобное упрощение может быть применено и в российской практике учета при внедрении специализированного стандарта по вознаграждениям или уточнении учетных правил стандарта по оценочным обязательствам.

В соответствии с МСФО (IAS) 19 переоценка чистого обязательства по программам с установленными выплатами признается в составе прочего совокупного дохода. Однако в российской практике

учета не используется понятие прочего совокупного дохода. Данная проблема рассматривается в научных работах отечественных ученых. Так, Ю. В. Граница отмечает, для показателя прочего совокупного дохода можно использовать счета учета капитала [11]. По мнению Н. Н. Клинова, финансовый результат, возникший в результате изменения актуарных допущений и приводящий к изменению обязательств организации, не является ни доходом, ни расходом организации, и подлежит включению в капитал организации [10]. Таким образом, несмотря на отсутствие в российской практике показателя прочего совокупного дохода, это не является препятствием для формирования данных о переоценке пенсионных обязательств ввиду возможности их отражения в составе капитала организации.

ВЫВОДЫ

Применение общих положений российского стандарта по оценочным обязательствам (ПБУ 8/2010) допустимо в отношении пенсионных обязательств. Однако необходимо уточнить отдельные требования,

Таблица 6 / Table 6

**Основные подходы к определению ставки дисконтирования при расчете оценочных обязательств /
Main approaches to determining the discount rate in calculating estimated liabilities**

Источник / The source	Описание подхода / Description of the approach
МСФО (IAS) 19	Ставка дисконтирования определяется на основе рыночной доходности высококачественных корпоративных облигаций по состоянию на конец отчетного периода (при этом в странах, где нет активного рынка таких облигаций, следует использовать рыночную доходность государственных облигаций)
МСФО (IAS) 37	Ставка до налогообложения, учитывающая текущие рыночные оценки временной стоимости денег и рисков, характерных для конкретного обязательства. Ставка (ставки) дисконтирования не должна учитывать риски, которые уже были отражены в расчетной оценке будущих денежных потоков
ПБУ 8/2010	Ставка дисконтирования: - должна отражать существующие на финансовом рынке условия, а также риски, специфичные для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства; - не должна отражать суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организации, а также риски и неопределенности, которые были учтены при расчете будущих денежных выплат, вызванных оценочным обязательством
Рекомендация Р-65/2015-КпР «Ставка дисконтирования» Национального негосударственного регулятора бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр»	В качестве ставки дисконтирования следует применять надежно определяемую процентную ставку, отражающую временную стоимость денег с учетом рисков, присущих данному обязательству*

Источник / Source: составлено на основе МСФО (IAS) 19, МСФО (IAS) 37, ПБУ 8/2010, Рекомендация Р-65/2015-КпР / compiled on the basis of IAS 19, IAS 37, RAS 8/2010, Recommendation R-65/2015-CPR

*Рекомендация Р-65/2015-КпР «Ставка дисконтирования». Бухгалтерский методологический центр. URL: <http://bmcenter.ru/> (дата обращения: 25.02.2025).

специфичные для пенсионных обязательств: закрепить перечень допущений, используемых при оценке обязательств, определить возможности применения метода актуарной оценки, уточнить методику последующей оценки обязательств и отражения изменений в составе прибыли (убытка) или в составе капитала.

Ориентация на нормы международных стандартов при формировании и отражении информации о пенсионных обязательствах может быть обоснована требованием рациональности согласно Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (соотношением ценности информации для пользователей и затрат на ее подготовку). С целью формирования показателей консолидированной отчетности группы компаний, подготавливаемой в соответствии с МСФО, как правило, проводится оценка пенсионных обязательств в разрезе отдельных предприятий. Информация о пенсионных обязательствах, отраженная в консолидированной отчетности, может быть использована

при подготовке индивидуальной отчетности этих компаний в соответствии с РСБУ. При регламентации учетных указаний необходимо провести адаптацию требований относительно актуарных допущений в соответствии с российской практикой, а также рассмотреть возможность применения упрощенного метода переоценки пенсионных обязательств для компаний, не осуществляющих подготовку консолидированной отчетности по МСФО и не привлекающих внешних актуариев. Бухгалтерский учет пенсионных обязательств требует применения специальных методов и инструментов для обеспечения точности и достоверности финансовой отчетности.

Таким образом, внедрение корпоративных пенсионных программ в качестве одного из инструментов социальной политики компаний требует формирования и представления информации о пенсионных обязательствах не только в консолидированной финансовой отчетности групп компаний, но и в индивидуальной отчетности, подготовленной в соот-

ветствии с РСБУ. Отсутствие понятийного учетного аппарата и четких регламентаций учета пенсионных обязательств приводит к занижению величины обязательств в отчетности, составленной по российским правилам учета. Данный факт обуславливает необходимость доработки стандарта по оценочным обязательствам или введения специализированного

стандарта по учету вознаграждений, охватывающего учет выплат после окончания трудовой деятельности. В качестве основы методики формирования и отражения информации о пенсионных обязательствах следует использовать положения стандарта МСФО (IAS) 19 с учетом специфики российского учета и критерия рациональности бухгалтерского учета.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Гришкина С.Н., Трушина А.А. Признание и оценка обязательств по выводу активов в соответствии с МСФО и ГААП. *Экономические науки*. 2022;209:278–284.
2. Гришкина С.Н., Трушина А.А. Особенности признания и оценки обязательств по восстановлению окружающей среды в соответствии с МСФО и ОПБУ США. *Бухучет в сельском хозяйстве*. 2022;5:381–391. DOI: 10.33920/sel-11-2205-05
3. Гришкина С.Н., Трушина А.А. Экологические обязательства: новые требования к представлению информации в корпоративной отчетности. *Аудитор*. 2024;10(7):32–39. DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-7-32-39
4. Гришкина С.Н., Трушина А.А. Экологические обязательства как объект бухгалтерского учета: понятие и классификация. *Экономические науки*. 2024;230:73–84. DOI: 10.14451/1.230.73
5. Вахрушина М.А. Раскрытие информации о вознаграждениях и социальном обеспечении работников в финансовой отчетности публичных компаний. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;20(170):2–14.
6. Неелова Н.В. Формирование данных для раскрытия информации об обязательствах по пенсионным планам с установленными выплатами в консолидированной отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;18(13):30–45.
7. Чеглакова С.Г., Вилкова Г.С. Раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности по вознаграждениям работников в соответствии с требованиями МСФО. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;17(23):2–8.
8. Шоломицкий А.Г. Актуарная оценка пенсионных планов для целей МСФО. *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты*. 2010;4(42):19–23.
9. Шоломицкий А.Г. Учет социальных программ по МСФО: принципы и актуарные методы. Препринт WP16/2007/01. М.: ГУ ВШЭ; 2007. 40 с.
10. Клинов Н.Н. Учет и отчетность по пенсионным планам. *Аудиторские ведомости*. 2014;1:57–69.
11. Граница Ю.В. Перспективы признания долгосрочных пенсионных и опционных обязательств перед работниками в системе отчетных показателей хозяйствующего субъекта. Развитие науки и образования. Коллективная монография. Вып. 1. Чебоксары: ИД «Среда»; 2018:86–99.
12. Harjoto M.A., Laksmana I. Defined benefit pension policies and social responsibility performance: Do socially responsible firms walk the talk? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2020;12(2):297–329. DOI: 10.1108/SAMPJ-01-2020-0019
13. Серебрякова Т.Ю. Проблемные вопросы учета оценочных обязательств в связи с оплатой труда. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;3:45–54.
14. Phan H.V., Hedge S.P. Pension contributions and firm performance: Evidence from frozen defined benefit plans. *Financial Management*. 2013;42(2):373–411.
15. Comprix J., Muller K.A. Pension plan accounting estimates and the freezing of defined benefit pension plans. *Journal of Accounting and Economics*. 2011;51:115–133. DOI: 10.1016/j.jacceco.2010.06.003

REFERENCES

1. Grishkina S.N., Trushina A.A. Recognition and measurement of obligations to withdraw assets in accordance with IFRS and GAAP. *Economic Sciences*. 2022;209:278–284. (In Russ.).
2. Grishkina S.N., Trushina A.A. Features of recognition and evaluation of environmental remediation obligations in accordance with IFRS and US GAAP. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*. 2022;5:381–391. (In Russ.). DOI: 10.33920/sel-11-2205-05

3. Grishkina S.N., Trushina A.A. Environmental obligations: new requirements for the presentation of information in corporate reporting. *Auditor*. 2024;10(7):32–39. (In Russ.). DOI: 10.12737/1998–0701–2024–10–7–32–39
4. Grishkina S.N., Trushina A.A. Environmental liabilities as an object of accounting: The concept and main classification criteria. *Ehkonomicheskie nauki = Economic Sciences*. 2024;230:73–84. (In Russ.). DOI: 10.14451/1.230.73
5. Vakhrushina M.A. Disclosure of information on employee benefits and social provision in the financial statements of public companies. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2011;20(170):2–14. (In Russ.).
6. Neelova N.V. Generating data for disclosure of liabilities under defined benefit pension plans in IFRS-based consolidated financial statements. *International accounting. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2015;18(13):30–45.
7. Cheglakova S.G., Vilkova G.S. Disclosure of information in financial statements on employee benefits in accordance with the requirements of IFRS. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2014;17(23):2–8.
8. Sholomitsky A.G. Actuarial valuation of pension plans for the purposes of IFRS. *Corporate financial statements. International standards*. 2010;4(42):19–23. (In Russ.).
9. Sholomitsky A.G. IAS accounting for benefit plans: principles and actuarial methods: Working paper WP16/2007/01. Moscow: State University — Higher School of Economics; 2007. 40 p. (In Russ.).
10. Klinov N.N. Accounting and reporting on pension plans. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*. 2014;1:57–69. (In Russ.).
11. Granitsa Yu.V. Prospects for the recognition of long-term pension and option obligations to employees in the system of accounting indicators of an economic entity. Development of science and education. Collective monograph. Issue 1. Cheboksary: Sreda; 2019:86–99. (In Russ.).
12. Harjoto M.A., Laksmana I. Defined benefit pension policies and social responsibility performance: Do socially responsible firms walk the talk? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2020;12(2):297–329. DOI: 10.1108/SAMPJ-01–2020–0019
13. Serebryakova T. Yu. Problematic issues of estimated liabilities in payroll accounting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2017;3:45–54. (In Russ.).
14. Phan H.V., Hedge S.P. Pension contributions and firm performance: Evidence from frozen defined benefit plans. *Financial Management*. 2013;42(2):373–411.
15. Comprix J., Muller K.A. Pension plan accounting estimates and the freezing of defined benefit pension plans. *Journal of Accounting and Economics*. 2011;51:115–133. DOI: 10.1016/j.jacceco.2010.06.003

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Анастасия Александровна Трушина — аспирант кафедры аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация

Anastasiya A. Trushina — Postgraduate Student of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russian Federation

nastasya_trushina@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 14.05.2025; после рецензирования 26.05.2025; принята к публикации 18.06.2025.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 14.05.2025; revised on 26.05.2025 and accepted for publication on 18.06.2025.

The author has read and approved the final version of the manuscript.