

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19

«Вознаграждения работникам»

Цель

- 1 Цель настоящего стандарта состоит в том, чтобы установить правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Стандарт требует от предприятия признавать:
 - (a) обязательство — в случае если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем;
 - (b) расход — в случае если предприятие использует экономическую выгоду, возникающую в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение.

Сфера применения

- 2 **Работодатель применяет этот стандарт для учета всех вознаграждений работникам, кроме тех, для которых применяется МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях».**
- 3 Настоящий стандарт не касается отчетности по планам вознаграждений работникам (см. МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»).
- 4 Вознаграждения работникам, к которым применяется настоящий стандарт, включают вознаграждения, которые обеспечиваются:
 - (a) согласно формализованным планам или другим формализованным соглашениям между предприятием и его работниками, группами работников или их представителями.
 - (b) согласно требованиям законодательства или в связи с внутриотраслевыми договорами, в соответствии с которыми предприятия должны осуществлять взносы в национальные, государственные, отраслевые или другие планы, совместно учрежденные несколькими работодателями; или
 - (c) сложившейся практикой, которая ведет к появлению обязательства, обусловленного такой практикой. Сложившаяся практика приводит к возникновению обусловленного ею обязательства, если предприятие не имеет реальной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером обязательства, обусловленного сложившейся практикой, может служить ситуация, когда изменение сложившейся практики предприятия приведет к неприемлемому ущербу в его отношениях с работниками.
- 5 Вознаграждения работникам включают:
 - (a) краткосрочные вознаграждения работникам, например, перечисленные ниже, если их выплата в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги:
 - (i) заработная плата и взносы на социальное обеспечение;
 - (ii) оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни;
 - (iii) участие в прибыли и премии; и
 - (iv) льготы в неденежной форме (например, медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автомобилями, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для существующих работников;
 - (b) вознаграждения после окончания трудовой деятельности, такие как:
 - (i) пенсионные выплаты (например, пенсии и единовременные выплаты при выходе на пенсию); и
 - (ii) прочие выплаты по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;

- (c) прочие долгосрочные вознаграждения работникам, такие как:
 - (i) долгосрочные оплачиваемые отсутствия, например, отпуск за выслугу лет или творческий отпуск;
 - (ii) празднование юбилеев или иные вознаграждения за выслугу лет; и
 - (iii) выплаты при длительной потере трудоспособности; и
 - (d) выходные пособия.
- 6 Вознаграждения работникам включают вознаграждения, предоставляемые как работникам, так и их иждивенцам, и могут осуществляться путем выплат (или предоставлением товаров или услуг), осуществляемых в пользу либо непосредственно работников, их супругов, детей или других иждивенцев, либо других лиц, таких как, например, страховые компании.
- 7 Работник может оказывать предприятию услуги на основе полной занятости, частичной занятости, на постоянной, разовой или временной основе. В контексте настоящего стандарта в число работников входят директора и другой управленческий персонал.

Определения

- 8 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Определения вознаграждений работникам

Вознаграждения работникам — все формы возмещения, которые предприятие предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги или расторжение трудового соглашения.

Краткосрочные вознаграждения работникам — вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), выплата которых в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности — вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и краткосрочных вознаграждений работникам), выплачиваемые по окончании их трудовой деятельности.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам — все виды вознаграждений работникам, кроме краткосрочных вознаграждений работникам, вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии и выходных пособий.

Выходные пособия — вознаграждения работникам, предоставляемые в обмен на расторжение трудового соглашения в результате одного из двух событий:

- (a) решения предприятия расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста; или
- (b) решения работника принять предложение о вознаграждении, предоставляемом в обмен на расторжение трудового соглашения.

Определения, связанные с классификацией планов вознаграждений

Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности — формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми предприятие выплачивает вознаграждения одному или нескольким работникам по окончании их трудовой деятельности.

Пенсионные планы с установленными взносами — планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии, в рамках которых предприятие осуществляет фиксированные взносы в отдельную организацию (или фонд) и не будет иметь каких-либо юридических или обусловленных сложившейся практикой обязательств по уплате дополнительных взносов, если активов фонда будет недостаточно для выплаты работникам всех вознаграждений, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и предшествующих периодах.

Пенсионные планы с установленными выплатами — планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности на предприятии, отличные от пенсионных планов с установленными взносами.

Пенсионные планы, совместно учрежденные несколькими работодателями, — пенсионные планы с установленными взносами (кроме государственных пенсионных планов) или пенсионные планы с установленными выплатами (кроме государственных пенсионных планов), которые:

- (a) объединяют активы, внесенные различными предприятиями, не находящимися под общим контролем; и
- (b) используют эти активы для выплат вознаграждения работникам нескольких предприятий при условии, что взносы и размер выплат определяются независимо от того, на каком предприятии заняты получающие их работники.

Определения, связанные с чистым обязательством (активом) пенсионного плана с установленными выплатами

Чистое обязательство (актив) пенсионного плана с установленными выплатами – дефицит или профицит, скорректированный с учетом любого влияния ограничения чистого актива пенсионного плана с установленными выплатами до предельной величины активов.

Дефицит или профицит – это:

- (a) приведенная стоимость обязательства пенсионного плана с установленными выплатами, за вычетом
- (b) справедливой стоимости активов плана (при наличии таковых).

Предельная величина актива – приведенная стоимость любых экономических выгод, получаемых в виде возврата сумм из плана или сокращения будущих взносов в план.

Приведенная стоимость обязательства пенсионного плана с установленными выплатами — это приведенная стоимость (без вычета активов плана) ожидаемых будущих выплат, необходимых для осуществления расчета по обязательству, возникающему в связи с услугами работников, оказанными в текущем и прошлых периодах.

Активы плана включают:

- (a) активы фонда долгосрочных вознаграждений работникам; и
- (b) страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям.

Активы фонда долгосрочных вознаграждений работникам — это активы (кроме не подлежащих передаче финансовых инструментов, выпущенных отчитывающимся предприятием), которые:

- (a) принадлежат предприятию (фонду), юридически независимому от отчитывающего предприятия и существующему исключительно для осуществления выплат или финансирования вознаграждений работникам; и
- (b) могут быть использованы только для осуществления выплаты или финансирования вознаграждений работникам, не предоставляются собственным кредиторам отчитывающегося предприятия (даже при его банкротстве) и не возвращаются отчитывающемуся предприятию, за исключением случаев, когда:
 - (i) оставшиеся активы фонда достаточны для выполнения всех соответствующих обязательств плана или отчитывающегося предприятия по выплате вознаграждений работникам; или
 - (ii) активы возвращаются отчитывающемуся предприятию как компенсация за уже выплаченные вознаграждения работникам.

Страховой полис, удовлетворяющий определенным требованиям, — это страховой полис,* выданный страховщиком, который не является связанной стороной (в соответствии с определением в МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах») отчитывающегося предприятия, если средства по такому полису:

- (a) можно использовать только для осуществления выплаты или финансирования вознаграждений работникам в рамках пенсионного плана с установленными выплатами; и

* При признаваемый страховой полис не обязательно является договором страхования, как определено в МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования».

- (b) не предоставляются собственным кредиторам отчитывающегося предприятия (даже при его банкротстве) и не возвращаются отчитывающемуся предприятию, за исключением следующих случаев:
- (i) такие средства представляют собой излишек активов, который не требуется полису для выполнения всех соответствующих обязательств по выплатам вознаграждений работникам; или
 - (ii) такие средства возвращаются отчитывающемуся предприятию как компенсация за уже выплаченные вознаграждения работникам.

Справедливая стоимость — сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Определения, связанные с затратами по пенсионному плану с установленными выплатами

Стоимость услуг включает:

- (a) **стоимость услуг текущего периода** — увеличение приведенной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами в результате оказания работниками услуг в текущем периоде;
- (b) **стоимость услуг прошлых периодов** — изменение приведенной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами в связи с услугами, оказанными работниками в прошлых периодах, которое возникает в результате изменения плана (введения нового, удаления или изменения существующего пенсионного плана с установленными выплатами) или секвестра пенсионного плана (значительного сокращения предприятием количества работников, включенных в план); и
- (c) **любая прибыль или убытки**, возникающие при урегулировании обязательств.

Чистая величина процентов на чистое обязательство (актив) пенсионного плана с установленными выплатами — это изменение чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами в течение периода, возникающее с течением времени.

Переоценка чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами включает:

- (a) **актуарные прибыль и убытки**;
- (b) **доход на активы плана**, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов на чистое обязательство (актив) пенсионного плана с установленными выплатами; и
- (c) **любое изменение влияния предельной величины активов**, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов на чистое обязательство (актив) пенсионного плана с установленными выплатами.

Актуарная прибыль и убытки — это изменения приведенной стоимости обязательства пенсионного плана с установленными выплатами, возникающие в результате:

- (a) **корректировки на основе опыта** (результат различий между первоначальными актуарными допущениями в отношении будущих событий и тем, что в действительности произошло); и
- (b) **изменений в актуарных допущениях**.

Доход на активы плана — это проценты, дивиденды и другая выручка, получаемая от активов плана вместе с реализованными и нереализованными доходами или убытками по активам плана, за вычетом:

- (a) **любых затрат на управление** этими активами плана; и
- (b) **соответствующих налогов**, которые должны быть уплачены в рамках плана, за исключением тех, что включаются в актуарные допущения, используемые для оценки обязательств пенсионного плана с установленными выплатами.

Расчет — это операция, исключаящая все дальнейшие юридические либо обусловленные сложившейся практикой обязательства в отношении части или всех вознаграждений,

предоставляемых в рамках пенсионного плана с установленными выплатами, не представляющих собой выплату вознаграждений работникам, или от их имени, которая предусмотрена условиями плана и принимается в расчет в актуарных допущениях.

Краткосрочные вознаграждения работникам

- 9 Краткосрочные вознаграждения работникам включают в себя такие статьи как, например, перечисленные ниже, если их выплата в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги:
- (a) заработная плата и взносы на социальное обеспечение;
 - (b) оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни;
 - (c) участие в прибыли и премии; и
 - (d) льготы в неденежной форме (например, медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автомобилями, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для существующих работников.
- 10 Предприятию нет необходимости реклассифицировать краткосрочное вознаграждение работнику, если ожидания предприятия в отношении сроков урегулирования временно изменяется. Однако если изменяются характеристики вознаграждения (например, ненакапливаемое вознаграждение становится накапливаемым вознаграждением) или изменение ожиданий в отношении сроков урегулирования не является временным, предприятие рассматривает вопрос о том, продолжает ли данное вознаграждение удовлетворять определению краткосрочных вознаграждений работникам.

Признание и оценка

Все краткосрочные вознаграждения работникам

- 11 Если работник оказывает предприятию услуги в течение отчетного периода, предприятие должно признать недисконтированную величину краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащую выплате в обмен на эти услуги:
- (a) в качестве обязательства (начисленного расхода), после вычета любой уже выплаченной суммы. Если уже выплаченная сумма превышает недисконтированную величину выплат, предприятие должно признать это превышение в качестве актива (авансовых расходов) в той мере, в какой авансовые расходы приведут, например, к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств.
 - (b) в качестве расхода, за исключением тех взносов, которые другой МСФО требует или разрешает включать в себестоимость актива (см., например, МСФО (IAS) 2 «Запасы» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»).
- 12 Пункты 13, 16 и 19 объясняют, как предприятие должно применять требование пункта 11 к краткосрочным вознаграждениям работникам в форме оплачиваемых отсутствий на работе, участия в прибыли и премиальных выплат.

Краткосрочные оплачиваемые отсутствия на работе

- 13 Предприятие признает ожидаемые затраты на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемых отсутствий на работе в соответствии с пунктом 11 следующим образом:
- (a) при накапливаемых оплачиваемых отсутствиях на работе — на момент, когда работники оказывают услуги, увеличивающие будущие оплачиваемые отсутствия на работе, на которые эти работники имеют право;
 - (b) при ненакапливаемых оплачиваемых отсутствиях на работе — непосредственно при наступлении факта отсутствия на работе.
- 14 Предприятие может оплачивать отсутствие работников по самым разным причинам, в том числе по случаю ежегодного отпуска, болезни и краткосрочной нетрудоспособности, по уходу за ребенком, в связи с исполнением обязанностей присяжного заседателя или на период военной службы. Оплачиваемые отсутствия на работе подразделяются на две категории:

- (a) накапливаемые; и
 - (b) ненакапливаемые.
- 15 Накапливаемые оплачиваемые отсутствия на работе могут быть перенесены на будущее и использованы в последующих периодах, в случае если они не были использованы полностью в текущем периоде. Накапливаемые оплачиваемые отсутствия на работе могут быть либо компенсируемыми (другими словами, при увольнении с предприятия работники имеют право на денежные выплаты за неиспользованные отсутствия), либо некомпенсируемыми (когда работники при увольнении не имеют права на получение денежных выплат за неиспользованные отсутствия). Обязательство возникает по мере того, как работники оказывают услуги, в результате чего увеличивается продолжительность оплачиваемых отсутствий на работе, которые они могут использовать в будущем. Обязательство существует и признается даже в том случае, когда оплачиваемое отсутствие на работе не является компенсируемым, хотя на оценку этого обязательства влияет возможность увольнения работников до того, как они используют право на накапливаемое некомпенсируемое отсутствие на работе.
- 16 **Предприятие должно оценивать ожидаемые затраты на оплату накапливаемых оплачиваемых отсутствий на работе как дополнительную сумму, которую оно предполагает выплатить работнику за неиспользованные оплачиваемые отсутствия на работе, накопленные по состоянию на конец отчетного периода .**
- 17 В соответствии с методом, описанным в предыдущем пункте, обязательство оценивается в сумме дополнительных платежей, возникающих исключительно в связи с накоплением выплат. Во многих случаях предприятию не нужно производить подробные расчеты для того, чтобы прийти к выводу об отсутствии у него существенных обязательств в связи с неиспользованными оплачиваемыми отсутствиями на работе. Например, обязательства в отношении отпуска по болезни будут существенными только в том случае, когда существуют формальные или неформальные основания предполагать, что неиспользованный отпуск по болезни может быть взят как оплачиваемый отпуск.

Пример, иллюстрирующий пункты 16 и 17

Предприятие имеет 100 работников, каждый из которых имеет право на пять рабочих дней оплачиваемого отпуска по болезни за каждый год. Неиспользованный отпуск по болезни может переноситься на один календарный год вперед. Отпуск по болезни сначала берется в счет дней, положенных в текущем году, а затем — в счет остатка неиспользованного отпуска, перенесенного с предыдущего года (по принципу ЛИФО). По состоянию на 31 декабря 20X1 года в среднем на одного работника приходилось по два дня неиспользованного оплачиваемого отпуска по болезни. На основании прошлого опыта, основные тенденции которого предположительно сохранятся в будущем, предприятие ожидает, что в 20X2 году 92 работника возьмут не более пяти дней оплачиваемого отпуска по болезни, а оставшиеся 8 работников возьмут в среднем шесть с половиной дней каждый.

Предприятие предполагает, что оно оплатит дополнительно 12 дней отпуска по болезни в результате неиспользования отпусков, накопленных по состоянию на 31 декабря 20X1 года (полтора дня для каждого из 8 работников). Таким образом, предприятие признает обязательство по оплате 12 дней отпуска по болезни.

- 18 Ненакапливаемые оплачиваемые отсутствия на работе не переносятся на будущие периоды: они теряются в случае их неполного использования в текущем периоде и не дают работникам права на получение денежных выплат за неиспользованный отпуск при уходе с предприятия. Обычно это относится к отпуску по болезни (в том смысле, что неиспользованные в прошлых периодах отпуска не увеличивают будущие компенсации), отпуску по уходу за ребенком и оплачиваемому отсутствию на работе в связи с исполнением обязанностей присяжного заседателя или на период военной службы. Предприятие не признает обязательство или расходы до наступления факта отсутствия на работе, поскольку оказание работником услуг не ведет к увеличению суммы выплат.

Участие в прибыли и премиальные системы

- 19 **Предприятие признает ожидаемые затраты на участие в прибыли и выплату премий в соответствии с пунктом 11 только в случае, если:**
- (a) у предприятия есть существующее юридическое либо обусловленное сложившейся практикой обязательство производить такие выплаты в результате прошлых событий; и
 - (b) обязательство можно надежно оценить.

Существующее обязательство возникает только в том случае, если у предприятия нет реальной альтернативы выплатам.

- 20 По некоторым планам участия в прибыли работники получают долю в прибыли только при условии, что они продолжают работать на предприятии в течение установленного периода времени. Такие планы приводят к образованию обязательства, обусловленного сложившейся практикой, так как работники предоставляют услуги, которые увеличивают сумму, подлежащую выплате, если они продолжают работать на предприятии до окончания установленного периода. Оценка такого рода обязательств, обусловленных сложившейся практикой, учитывает тот факт, что некоторые работники могут уйти с предприятия, не получив соответствующих выплат за участие в прибыли.

Пример, иллюстрирующий пункт 20

В соответствии с планом участия в прибыли предприятие должно выплачивать работникам, занятым в течение года, определенную долю своей прибыли за год. Если никто из работников в течение года не увольняется, то общая сумма выплат по плану участия в прибыли за год составит 3% прибыли. Предприятие рассчитывает, что текучесть кадров сократит выплаты до 2,5% прибыли.

Предприятие признает обязательство и расход в размере 2,5% прибыли.

- 21 Предприятие может не иметь юридического обязательства выплачивать премии. Тем не менее, в некоторых случаях на предприятии может существовать практика выплаты премий. В таких случаях предприятие имеет обязательство, обусловленное сложившейся практикой, поскольку у него нет реальной возможности не выплачивать премии. Оценка обязательства, обусловленного сложившейся практикой, отражает вероятность ухода с предприятия некоторых его работников без получения премий.
- 22 Предприятие может надежно оценить свои юридические или обусловленные сложившейся практикой обязательства по участию в прибыли или премиальной системе только в случае, если:
- (a) формализованные условия плана содержат формулу определения величины выплат;
 - (b) предприятие определяет величину вознаграждения, подлежащего выплате, до утверждения финансовой отчетности к выпуску; или
 - (c) практика прошлых лет позволяет однозначно определить величину обусловленного сложившейся практикой обязательства предприятия.
- 23 Обязательство по планам участия в прибыли и премиальной системе возникает в связи с услугами, оказанными работником, а не в результате операций с собственниками предприятия. Поэтому предприятие признает стоимость планов участия в прибыли и премиальной системы как расход, а не как распределение прибыли.
- 24 Если ожидается, что выплаты по планам участия в прибыли и премиальным вознаграждениям не будут произведены в полном объеме до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали услуги, они будут относиться к прочим долгосрочным вознаграждениям работникам (см. пункты 153–158).

Раскрытие информации

- 25 Несмотря на то, что настоящий стандарт не требует специального раскрытия информации в отношении краткосрочных вознаграждений работникам, этого могут требовать другие МСФО. Например, МСФО (IAS) 24 требует раскрывать информацию о вознаграждениях ключевому управленческому персоналу. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» требует раскрывать информацию о сумме расходов на выплату вознаграждений работникам.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: отличие пенсионных планов с установленными взносами от пенсионных планов с установленными выплатами

- 26 Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают, например:
- (a) пенсионные выплаты (например, пенсии и единовременные выплаты при выходе на пенсию); и

- (b) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании периода занятости.

Соглашения, в соответствии с которыми предприятие предоставляет вознаграждения по окончании трудовой деятельности на предприятии, называются планами вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Предприятие применяет настоящий стандарт ко всем подобным соглашениям независимо от того, предполагают ли они учреждение отдельного юридического лица для получения взносов и выплаты вознаграждений.

- 27 Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности делятся на пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами в зависимости от экономического содержания плана, вытекающего из его основных условий.
- 28 По пенсионным планам с установленными взносами юридическое или обусловленное сложившейся практикой обязательство предприятия ограничивается суммой, которую оно согласно внести в фонд. Таким образом, полученная работником сумма вознаграждений по окончании трудовой деятельности определяется суммой взносов, которые предприятие (и, возможно, также работник) внесло в план вознаграждений по окончании трудовой деятельности или уплатило страховой компании, в совокупности с доходом от инвестиции средств, полученных в качестве взносов. Следовательно, актуарный риск (риск того, что вознаграждения будут меньше ожидаемых) и инвестиционный риск (риск того, что инвестированные активы окажутся недостаточными для обеспечения предполагаемых вознаграждений) возлагаются на работника.
- 29 Обязательство предприятия не ограничивается суммой, которую оно соглашается внести в фонд, в случае если у предприятия имеется юридическое обязательство или обязательство, обусловленное сложившейся практикой, возникшее в связи:
- (a) с формулой выплат по плану, которая учитывает не только сумму взносов и требует от предприятия внесения дополнительных взносов в том случае, если активов не достаточно для выплаты вознаграждений по формуле выплат по плану;
 - (b) с гарантиями конкретной величины дохода на взносы (косвенными, через план, либо прямыми); или
 - (c) со сложившейся практикой, которая ведет к появлению обязательства, обусловленного такой практикой. Например, обусловленное сложившейся практикой обязательство может возникнуть в том случае, если на предприятии сложилась традиция повышать пенсии бывшим работникам для устранения влияния инфляции, даже если не существует соответствующего юридического обязательства.
- 30 По пенсионным планам с установленными выплатами:
- (a) обязательство предприятия заключается в обеспечении вознаграждений согласованного размера действующим и бывшим работникам; и
 - (b) актуарный риск (риск того, что затраты на вознаграждения будут больше ожидаемых) и инвестиционный риск, по существу, ложатся на предприятие. Если данные актуарного или инвестиционного опыта хуже ожидаемых, обязательство предприятия может увеличиться.
- 31 Пункты 32–49 поясняют отличия пенсионных планов с установленными взносами от пенсионных планов с установленными выплатами в контексте пенсионных планов, совместно учрежденных несколькими работодателями, пенсионных планов с установленными выплатами, которые разделяют риски между предприятиями, находящимися под совместным контролем, государственных пенсионных планов и вознаграждений, обеспеченных страховыми полисами.

Пенсионные планы, совместно учрежденные несколькими работодателями

- 32 Предприятие должно классифицировать план, совместно учрежденный несколькими работодателями, как пенсионный план с установленными взносами или пенсионный план с установленными выплатами согласно условиям плана (включая любое обусловленное сложившейся практикой обязательство, выходящее за рамки формальных условий).
- 33 В случае, если предприятие участвует в совместно учрежденном несколькими работодателями плане, который является планом с установленными выплатами, и за исключением случаев применения пункта 34, предприятие должно:
- (a) учитывать свою пропорциональную долю в обязательствах пенсионного плана с установленными выплатами, активах плана и затратах, относящихся к плану, точно так же, как и по любому другому плану с установленными выплатами; и

- (b) раскрывать информацию, подлежащую раскрытию в соответствии с требованиями пунктов 135-148 (за исключением пункта 148(d)).

34 Если имеющейся информации недостаточно для использования метода учета, применяемого для пенсионных планов с установленными выплатами, по отношению к такому плану, совместно учрежденному несколькими работодателями, предприятие должно:

- (a) учитывать план в соответствии с пунктами 51 и 52, как если бы он являлся планом с установленными взносами; и
- (b) раскрывать информацию, требуемую в соответствии с пунктом 148.

35 Ниже приведен пример пенсионного плана с установленными выплатами, совместно учрежденного несколькими работодателями:

- (a) план финансируется распределительным методом, что означает следующее: взносы устанавливаются на уровне, который считается достаточным для выплаты вознаграждений, причитающихся в этом же периоде; и будущие вознаграждения, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться за счет будущих взносов; и
- (b) вознаграждения работникам определяются продолжительностью их трудового стажа, а участвующие в плане предприятия не имеют реальных способов выхода из плана без уплаты взносов для обеспечения вознаграждений, заработанных работниками до момента выхода предприятия из плана. Такой план создает актуарный риск для предприятия: если совокупные затраты на выплату вознаграждений, уже заработанных на конец отчетного периода, выше ожидаемых, предприятию придется либо увеличить свои взносы, либо убедить работников согласиться на снижение вознаграждений. Таким образом, этот план представляет собой пенсионный план с установленными выплатами.

36 Если у предприятия достаточно информации о совместно учрежденном несколькими работодателями плане, который является пенсионным планом с установленными выплатами, оно учитывает свою пропорциональную долю в обязательствах пенсионного плана с установленными выплатами, активах плана и затратах на выплату вознаграждений по окончании трудовой деятельности, связанных с данным планом, таким же образом, как и по любому другому плану с установленными выплатами. Однако в некоторых случаях предприятие, возможно, не сможет оценить свою долю в соответствующем финансовом положении и финансовых показателях плана с достаточной надежностью для целей учета. Это может произойти в случае, если:

- (a) план подвергает участвующие в нем предприятия актуарным рискам, связанным с занятыми в настоящее время и бывшими работниками других предприятий, в результате чего отсутствует последовательная и надежная база для распределения обязательств, активов плана и затрат между отдельными предприятиями, участвующими в данном плане; или
- (b) предприятие не имеет доступа к информации о плане, которая удовлетворяла бы требованиям настоящего стандарта.

В таких случаях предприятие ведет учет плана так, как если бы это был пенсионный план с установленными взносами, и раскрывает дополнительную информацию в соответствии с требованиями пункта 148.

37 Между пенсионным планом, совместно учрежденным несколькими работодателями, и участвующими в нем предприятиями может быть заключен договор, определяющий то, каким образом профицит по плану распределяется между участниками (или финансируется его дефицит). Предприятие-участник совместно учрежденного несколькими работодателями плана, с которым заключен такой договор и который учитывает план как пенсионный план с установленными взносами в соответствии с пунктом 34, признает актив или обязательство, возникающее из такого договора, и вытекающие из него доходы или расходы в составе прибыли или убытка.

Пример, иллюстрирующий пункт 37*

Предприятие участвует в пенсионном плане с установленными выплатами, совместно учрежденном несколькими работодателями, который не подготавливает оценку плана в соответствии с МСФО (IAS) 19. Таким образом, это предприятие учитывает данный план так, как если бы это был пенсионный план с установленными взносами. Оценка финансирования плана (не в соответствии с МСФО (IAS) 19) показывает, что план имеет дефицит на сумму 100 миллионов д.е.^{*}. План заключил с участниками договор, в котором согласован график внесения взносов в пенсионный план, что позволит устранить дефицит в течение следующих пяти лет. Общая сумма взносов предприятия в план в соответствии с договором составляет 8 миллионов д.е.

Предприятие признает обязательство по взносам в пенсионный план с корректировкой на временную стоимость денег, а также равную ему сумму расхода в составе прибыли или убытка.

- 38 Планы, совместно учрежденные несколькими работодателями, отличаются от совместно управляемых планов. Совместно управляемый план — это простая совокупность отдельных планов различных работодателей, объединенных для того, чтобы позволить участвующим работодателям объединить их активы для инвестирования и уменьшить затраты на управление инвестициями и административные расходы, но при этом требования различных работодателей разделены для раздельной выплаты вознаграждений своим работникам. Совместно управляемые планы не представляют особых проблем для учета, поскольку информация о них обычно достаточна для того, чтобы применять к ним такой же порядок учета, как и к любому плану отдельного работодателя, а также в связи с тем, что указанные совместно управляемые планы не подвергают участвующие в них предприятия актуарным рискам, связанным с действующими и бывшими работниками других предприятий. Определения настоящего стандарта требуют, чтобы предприятие классифицировало совместно управляемые планы как пенсионные планы с установленными взносами или выплатами в зависимости от условий плана (включая любые обязательства, обусловленные сложившейся практикой, которые выходят за рамки формальных условий).
- 39 **При определении времени и способа оценки обязательства, касающегося ликвидации пенсионного плана с установленными выплатами, совместно учрежденного несколькими работодателями, или выхода предприятия из такого плана, данное предприятие должно применять МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».**

Пенсионные планы с установленными выплатами, разделяющие риски между предприятиями, находящимися под общим контролем

- 40 Пенсионные планы с установленными выплатами, разделяющие риски между предприятиями, находящимися под общим контролем, например, между материнским предприятием и его дочерними предприятиями, не являются пенсионными планами, совместно учрежденными несколькими работодателями.
- 41 Предприятие, участвующее в таком плане, получает информацию о плане в целом, исходя из оценок на основании настоящего стандарта и с учетом допущений, применяемых к плану в целом. При наличии договора или заявленной политики отнесения чистой стоимости установленных выплат по плану в целом (с оценкой в соответствии с настоящим стандартом) на отдельные предприятия группы предприятие признает сумму отнесенной таким образом чистой стоимости установленных выплат в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности. При отсутствии такого договора или политики чистая стоимость установленных выплат признается в отдельной или индивидуальной финансовой отчетности предприятия группы, которое официально является работодателем-спонсором плана. Остальные предприятия группы признают в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности затраты, равные их взносам, подлежащим уплате за период.
- 42 Участие в таком плане для каждого отдельного предприятия группы представляет собой операцию между связанными сторонами. Следовательно, в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности предприятие должно раскрывать информацию, требуемую в соответствии с пунктом 149.

* В настоящем стандарте денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д.е.).

Государственные пенсионные планы

- 43 **Предприятие отражает в учете государственный пенсионный план аналогично плану, совместно учрежденному несколькими работодателями (см. пункты 32 - 39).**
- 44 Государственные пенсионные планы учреждаются в законодательном порядке для охвата всех предприятий (или всех предприятий определенной категории, например, конкретной отрасли) и действуют под руководством национального или местного правительства или другого органа (например, автономного ведомства, созданного специально для этой цели), не находящегося под контролем или влиянием отчитывающегося предприятия. Некоторые учрежденные предприятием планы предусматривают как обязательные выплаты, заменяющие выплаты, которые в противном случае покрывались бы государственным пенсионным планом, так и дополнительные необязательные выплаты. Такие планы не являются государственными.
- 45 Государственные пенсионные планы подразделяются на пенсионные планы с установленными выплатами и пенсионные планы с установленными взносами по характеру обязательств предприятия в соответствии с планом. Многие государственные пенсионные планы финансируются распределительным методом: взносы устанавливаются на уровне, который, как предполагается, достаточен для выплаты пенсий, причитающихся в том же самом периоде, а будущие пенсии, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться за счет будущих взносов. Тем не менее, согласно большинству государственных планов, предприятие не имеет ни юридических, ни обусловленных сложившейся практикой обязательств осуществлять будущие пенсионные выплаты: его единственным обязательством является обязательство уплачивать взносы при наступлении срока платежа, и, если предприятие прекращает наем участников государственного пенсионного плана, у него не возникает обязательство выплачивать пенсии, заработанные его собственными работниками в предыдущие годы. По этой причине государственные пенсионные планы обычно рассматриваются как пенсионные планы с установленными взносами. Однако если государственный пенсионный план является пенсионным планом с установленными выплатами, предприятие применяет пункты 32 - 39.

Вознаграждения, обеспеченные страховыми полисами

- 46 **Предприятие может уплачивать страховые взносы для финансирования плана вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Предприятие рассматривает такой план как пенсионный план с установленными взносами, кроме случаев, когда у предприятия возникают (прямо или косвенно, через план) следующие юридические или обусловленные сложившейся практикой обязательства:**
- (a) **выплачивать вознаграждения работникам напрямую при наступлении срока их выплаты; или**
 - (b) **вносить дополнительные суммы в случае, если страховщик платит не все причитающиеся работникам будущие вознаграждения, относящиеся к услугам, оказанным работниками в текущем и предшествующих периодах.**
- Если предприятие сохраняет такого рода юридические обязательства или обязательства, обусловленные сложившейся практикой, оно должно вести учет данного плана как пенсионного плана с установленными выплатами.**
- 47 Вознаграждения, обеспеченные страховыми полисами, необязательно связаны напрямую или автоматически с обязательствами предприятия по выплате вознаграждений работникам. В отношении планов вознаграждений по окончании трудовой деятельности, предусматривающих страховые полисы, действуют те же различия между системами финансирования и учета, как и в отношении планов, финансируемых иным способом.
- 48 Если предприятие финансирует обязательство по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности путем уплаты взносов по страховому полису, при котором оно (либо прямо, либо косвенно через план или механизм установления будущих страховых премий или через отношения со страховщиком как со связанной стороной) сохраняет юридические обязательства или обязательства, обусловленные сложившейся практикой, выплаты страховых взносов не эквивалентны выплатам по пенсионному плану с установленными взносами. Отсюда следует, что предприятие:
- (a) учитывает страховой полис, удовлетворяющий определенным требованиям, как актив плана (см. пункт 8); и
 - (b) признает прочие страховые полисы как права возмещения (если такие полисы отвечают критерию, приведенному в пункте 116).
- 49 Если страховой полис выписан на имя определенного участника плана или на группу участников плана и предприятие не имеет каких-либо юридических или обусловленных сложившейся практикой

обязательств по покрытию каких-либо убытков по страховому полису, оно не несет обязательств по выплате вознаграждений работникам, и страховщик самостоятельно отвечает за выплату вознаграждений. Уплата фиксированных страховых взносов по таким договорам, по существу, должна рассматриваться как расчет по обязательствам по вознаграждениям работникам, а не как инвестирование средств для расчета по этим обязательствам. В результате предприятие больше не имеет актива или обязательства. Таким образом, предприятие учитывает такие платежи как взносы в пенсионный план с установленными взносами.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: пенсионные планы с установленными взносами

- 50 Учет пенсионных планов с установленными взносами прост, поскольку обязательства отчитывающегося предприятия за каждый период определяются в размере взносов за этот период. Следовательно, для оценки обязательства или расходов актуарные допущения не требуются, и нет возможности для возникновения какой-либо актуарной прибыли или убытка. Более того, обязательства оцениваются на недисконтированной основе, за исключением случаев, когда они не подлежат расчету в полном объеме до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Признание и оценка

- 51 Если работник оказал услуги предприятию в течение периода, предприятие признает взносы, подлежащие уплате в пенсионный план с установленными взносами в обмен на эти услуги, следующим образом:
- (a) в качестве обязательства (начисленного расхода) после вычета любого уже выплаченного взноса. Если сумма ранее уплаченных взносов превышает величину взноса, причитающегося к выплате за услуги до окончания отчетного периода, предприятие признает это превышение в качестве актива (авансовый расход) в той мере, в какой авансовый платеж приведет, например, к сокращению будущих платежей или к возврату денежных средств.
 - (b) в качестве расхода, за исключением случаев, когда какой-либо другой МСФО требует или разрешает включать данные взносы в себестоимость актива (см., например, МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 16).
- 52 Если внесение взносов в пенсионный план с установленными взносами в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работник оказал соответствующие услуги, данные взносы дисконтируются с применением ставки дисконтирования, указанной в пункте 83.

Раскрытие информации

- 53 Предприятие раскрывает информацию о суммах, признанных в качестве расходов в отношении пенсионных планов с установленными взносами.
- 54 Предприятие раскрывает информацию о взносах в пенсионные планы с установленными взносами в пользу ключевого управленческого персонала, если этого требует МСФО (IAS) 24.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: пенсионные планы с установленными выплатами

- 55 Учет пенсионных планов с установленными выплатами достаточно сложен, потому что для оценки обязательства и расходов требуются актуарные допущения и существует возможность возникновения актуарных прибылей и убытков. Более того, обязательства оцениваются на дисконтированной основе, поскольку расчет по ним может производиться через много лет по окончании периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Признание и оценка

- 56 Пенсионные планы с установленными выплатами могут быть либо нефинансируемыми, либо полностью или частично финансируемыми, при этом взносы могут уплачиваться как предприятием, так и его работниками в юридически независимую от отчитывающегося предприятия организацию или фонд, из которого выплачиваются вознаграждения работникам. Выплата финансируемых вознаграждений при наступлении срока их выплаты зависит не только от финансового положения и результатов инвестиционной деятельности фонда, но также от способности (и желания) предприятия компенсировать любой дефицит в активах фонда. Таким образом, предприятие фактически принимает на себя актуарные и инвестиционные риски, связанные с планом. Как следствие, величина расходов, признанных в отношении пенсионного плана с установленными выплатами, не всегда эквивалентна сумме взносов, причитающихся за период.
- 57 Предприятие отражает в учете пенсионные планы с установленными выплатами в следующей последовательности:
- (a) определение дефицита или профицита. Этот процесс включает следующее:
 - (i) использование метода актуарных расчетов, метода прогнозируемой условной единицы, для надежной оценки суммы выплат, причитающихся работникам за оказанные ими услуги в текущем и предшествующем периодах (см. пункты 67-69). Для этого предприятие должно определить размеры выплат, причитающихся за текущий и предшествующий периоды (см. пункты 70-74), и произвести оценку (сделать актуарные допущения) в отношении демографических переменных (таких как текучесть персонала и смертность) и финансовых переменных (таких как будущее увеличение заработной платы и затрат на медицинское обслуживание), которые будут влиять на затраты на выплату вознаграждений (см. пункты 75-98);
 - (ii) дисконтирование этих выплат с целью определения приведенной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами и стоимости услуг текущего периода (см. пункты 67-69 и 83-86);
 - (iii) вычет справедливой стоимости любых активов плана (см. пункты 113-115) из приведенной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами.
 - (b) определение суммы чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами, как суммы дефицита или профицита, как предусмотрено в подпункте (a), с учетом корректировок любого влияния ограничения суммы чистого актива плана с установленными выплатами до предельной величины актива (см. пункт 64).
 - (c) определение следующих сумм, которые должны быть признаны в составе прибыли или убытка:
 - (i) стоимость услуг, оказанных в текущем периоде (см. пункты 70-74);
 - (ii) стоимость любых услуг, оказанных в предыдущих периодах, и выручка или убыток, возникающий при их оплате (см. пункты 99-112);
 - (iii) чистая величина процентов в отношении обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами (см. пункты 123-126).
 - (d) определение сумм переоценки чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами, которые должны быть признаны в составе совокупного дохода, включая:
 - (i) актуарную прибыль и убытки (см. пункты 128 и 129);
 - (ii) доход на активы плана, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов в отношении обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами (см. пункт 130); и
 - (iii) любое изменение влияния предельной величины активов (см. пункт 64), за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов в отношении обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами.

Если у предприятия есть несколько пенсионных планов с установленными выплатами, оно применяет эти процедуры отдельно для каждого существенного плана.

- 58 **Предприятие должно определять чистую величину обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами с достаточной регулярностью, чтобы суммы, признанные в финансовой отчетности, существенно не отличались от сумм, которые были бы определены на конец отчетного периода.**

- 59 Настоящий стандарт рекомендует, но не требует, чтобы предприятие привлекало квалифицированного актуария для оценки всех существенных обязательств по плану вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Из практических соображений предприятие может попросить квалифицированного актуария выполнить детальную оценку обязательства до окончания отчетного периода. Однако результаты такой оценки обновляются с учетом любых существенных операций и других существенных изменений в обстоятельствах (включая изменения рыночных цен и процентных ставок) вплоть до окончания отчетного периода.
- 60 В некоторых случаях оценки, средние показатели и упрощенные расчеты обеспечивают достаточно надежное приближение к результатам подробных расчетов, приведенных в настоящем стандарте.

Учет обязательств, обусловленных сложившейся практикой

- 61 **Предприятие отражает в учете не только свои юридические обязательства в соответствии с формализованными условиями пенсионного плана с установленными выплатами, но и любые обязательства, обусловленные сложившейся на предприятии практикой. Сложившаяся практика приводит к возникновению обусловленного ею обязательства, если предприятие не имеет реальной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером обязательства, обусловленного сложившейся практикой, может служить ситуация, когда изменение сложившейся практики предприятия приводит к неприемлемому ущербу в его отношениях с работниками.**
- 62 Формализованные условия пенсионного плана с установленными выплатами могут допускать прекращение обязательств предприятия по данному плану. Тем не менее, в большинстве случаев для предприятия весьма непросто прекратить свои обязательства по плану (без осуществления выплаты), если оно стремится сохранить своих работников. Поэтому, при отсутствии свидетельств обратного, в целях учета вознаграждений по окончании трудовой деятельности предполагается, что предприятие, в настоящее время обещающее такие выплаты своим работникам, будет поступать таким же образом на протяжении всего оставшегося периода трудовой деятельности работников.

Отчет о финансовом положении

- 63 **Предприятие признает чистое обязательство (актив) пенсионного плана с установленными выплатами в отчете о финансовом положении.**
- 64 **Если предприятие имеет профицит пенсионного плана с установленными выплатами, оно должно оценивать чистый актив пенсионного плана с установленными выплатами по наименьшей из следующих величин:**
- (a) **профицит пенсионного плана с установленными выплатами; и**
 - (b) **предельная величина активов, установленная с использованием ставки дисконтирования, оговоренной в пункте 83.**
- 65 Актив пенсионного плана с установленными выплатами может возникнуть в случае излишнего финансирования пенсионного плана с установленными выплатами или при возникновении актуарной прибыли. В таких условиях предприятие признает чистый актив пенсионного плана с установленными выплатами, поскольку:
- (a) предприятие контролирует ресурс, представляющий собой возможность использовать указанный профицит для генерирования будущих вознаграждений;
 - (b) такой контроль является результатом прошлых событий (взносов, уплаченных предприятием, и услуг, оказанных работником); и
 - (c) будущие экономические выгоды будут возникать у предприятия в форме сокращения размеров будущих взносов или в форме возврата денежных средств либо напрямую предприятию, либо косвенно, как покрытие дефицита по другому плану. Предельная величина активов представляет собой приведенную стоимость таких будущих выгод.

Признание и оценка: приведенная стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами и стоимость услуг текущего периода

- 66 Окончательные затраты по пенсионному плану с установленными выплатами могут зависеть от многих переменных, таких как величина последней заработной платы, текучесть кадров, смертность, взносы работников и тенденции затрат на медицинское обеспечение. Окончательные затраты по плану

характеризуются неопределенностью, и эта неопределенность обычно сохраняется на протяжении длительного периода времени. Для того чтобы оценить приведенную стоимость обязательств по плану вознаграждений по окончании трудовой деятельности и соответствующую стоимость услуг текущего периода, необходимо:

- (a) применить метод актуарной оценки (см. пункты 67–69);
- (b) распределить вознаграждение по периодам службы (см. пункты 70–74); и
- (c) сделать актуарные допущения (см. пункты 75–98).

Метод актуарной оценки

67 **Предприятие использует метод прогнозируемой условной единицы для определения приведенной стоимости обязательств своего пенсионного плана с установленными выплатами и соответствующей стоимости услуг текущего периода, а также, где это применимо, стоимости услуг прошлых периодов.**

68 Метод прогнозируемой условной единицы (иногда называемый методом накопленного вознаграждения, пропорционально распределенного на период оказания работником услуг, или методом вознаграждения/продолжительности работы) рассматривает каждый период работы как основание для права на дополнительную условную единицу вознаграждения (см. пункты 70–74) и оценивает каждую условную единицу вознаграждения отдельно с целью определения обязательств на конец периода (см. пункты 75–98).

Пример, иллюстрирующий пункт 68					
Единовременное вознаграждение подлежит выплате по окончании работы на предприятии и равняется 1% от величины последней заработной платы за каждый год работы. Величина заработной платы в первом году равняется 10 000 д.е., предполагается, что она увеличивается на 7% (сложный процент) каждый год. Используемая ставка дисконтирования равняется 10% в год. Приведенная ниже таблица показывает, как формируется обязательство по выплате вознаграждения работнику, чей уход ожидается в конце пятого года, при условии, что изменений в актуарных допущениях не происходит. Для простоты в этом примере не учитываются дополнительные корректировки, необходимые для отражения вероятности того, что работник уйдет с предприятия раньше или позже указанной даты.					
<i>Год</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
	<i>д.е.</i>	<i>д.е.</i>	<i>д.е.</i>	<i>д.е.</i>	<i>д.е.</i>
<i>Вознаграждение относится:</i>					
- к предыдущим годам	0	131	262	393	524
- к текущему году (1% от величины последней заработной платы)	131	131	131	131	131
- к текущему и предшествующим годам	131	262	393	524	655
<i>Обязательство на начало периода</i>	—	89	196	324	476
<i>Проценты по ставке 10%</i>	—	9	20	33	48
<i>Стоимость услуг текущего периода</i>	89	98	108	119	131
<i>Обязательство на конец периода</i>	89	196	324	476	655

Примечание:

1. *Обязательство на начало периода представляет собой приведенную стоимость выплат, относящихся к прошлым годам.*
2. *Стоимость услуг текущего периода представляет собой приведенную стоимость выплат, относящихся к текущему году.*
3. *Обязательство на конец периода представляет собой приведенную стоимость выплат, относящихся к текущему и предыдущим годам.*

- 69 Предприятие дисконтирует обязательство по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности в полном объеме, даже если урегулирование части обязательства ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Распределение вознаграждений по периодам работы

- 70 При определении приведенной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами и стоимости услуг текущего периода, а также, если применимо, стоимости услуг прошлых периодов, предприятие распределяет вознаграждения по периодам работы по формуле, установленной планом. Однако если услуги, оказанные работником в последующие годы, приведут к существенному увеличению размера вознаграждений по сравнению с предшествующими годами, предприятие распределяет вознаграждения на равномерной основе:
- (a) с момента, когда услуги, оказанные работником, впервые являются основанием для получения вознаграждений по плану (независимо от того, влияет ли на размер вознаграждений будущая работа);
 - (b) до момента, когда право работника на получение всех существенных вознаграждений, причитающихся в соответствии с планом, больше не зависит от будущей работы, кроме тех, которые возникают в результате дальнейшего роста заработной платы.
- 71 Метод прогнозируемой условной единицы требует, чтобы предприятие относило вознаграждение к текущему периоду (для того чтобы определить стоимость услуг текущего периода), а также распределяло его на текущий и предшествующие периоды (для того, чтобы определить приведенную стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами). Предприятие распределяет вознаграждения по периодам, в которых возникло это обязательство по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Это обязательство возникает по мере того, как работники оказывают услуги в обмен на вознаграждения по окончании трудовой деятельности, которые предприятие предполагает выплачивать в будущих отчетных периодах. Актуарные методики позволяют предприятию оценивать это обязательство с достаточной степенью надежности для того, чтобы обосновать признание обязательства.

Пример, иллюстрирующий пункт 71

1. Пенсионный план с установленными выплатами обеспечивает получение при выходе на пенсию единовременной выплаты в размере 100 д.е. за каждый год работы.
Вознаграждение в размере 100 д.е. относится на каждый год работы. Стоимость услуг текущего периода равняется приведенной стоимости 100 д.е. Приведенная стоимость обязательства пенсионного плана с установленными выплатами равняется приведенной стоимости 100 д.е., умноженной на количество лет, проработанных до окончания отчетного периода.
Если пенсия подлежит выплате непосредственно после ухода работника с предприятия, стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами отражают момент ожидаемого ухода работника с предприятия. Таким образом, в связи с дисконтированием они будут меньше, чем сумма, которая была бы рассчитана, если бы работник уволился в конце отчетного периода.
2. План обеспечивает ежемесячную пенсию в размере 0,2% от величины последней заработной платы

Пример, иллюстрирующий пункт 71

за каждый год работы. Выплата пенсии начинается по достижении работником 65 лет.

Вознаграждения, равные приведенной стоимости месячной пенсии (на ожидаемую дату выхода на пенсию) в размере 0,2% от ожидаемой величины последней заработной платы и подлежащие выплате с ожидаемого момента ухода работника с предприятия до ожидаемого момента его смерти, распределяются на каждый год работы. Стоимость услуг текущего периода равняется приведенной стоимости указанных выплат. Приведенная стоимость обязательства пенсионного плана с установленными выплатами равняется приведенной стоимости ежемесячной пенсии в размере 0,2% от величины последней заработной платы, умноженной на количество лет, проработанных до окончания отчетного периода. Стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства пенсионного плана с установленными выплатами подлежат дисконтированию в связи с тем, что выплата пенсий начинается с возраста 65 лет.

72

Оказание работниками услуг ведет к возникновению обязательств пенсионного плана с установленными выплатами даже в том случае, если вознаграждение обусловлено будущей работой (другими словами, в случае вознаграждений, не являющихся безусловными). Оказание работником услуг до момента, когда вознаграждения становятся безусловными, создает обусловленное сложившейся практикой обязательство в связи с тем, что на каждую последующую дату окончания отчетного периода объем услуг, которые должен будет оказать работник прежде, чем получит право на вознаграждение, уменьшается. При оценке обязательств пенсионного плана с установленными выплатами предприятие учитывает вероятность того, что некоторые работники могут не удовлетворять условиям получения безусловного вознаграждения. Подобным образом, несмотря на то, что некоторые виды вознаграждений по окончании трудовой деятельности, например, медицинское обеспечение, должны быть предоставлены только при наступлении определенных событий, когда работник уже не работает на предприятии, обязательство формируется при оказании работником услуг, которые обеспечивают его право на вознаграждение при наступлении определенных событий. Вероятность возникновения определенных событий влияет на оценку обязательства, но не устанавливает сам факт его существования.

Пример, иллюстрирующий пункт 72

1. По условиям плана выплачивается вознаграждение в размере 100 д.е. за каждый год службы. Вознаграждения становятся безусловными после десяти лет службы.

Вознаграждение в размере 100 д.е. относится на каждый год работы. В течение каждого года из первых десяти лет стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может и не проработать все десять лет.

2. По условиям плана выплачивается вознаграждение в размере 100 д.е. за каждый год службы, за исключением периода работы до достижения возраста 25 лет. Вознаграждения сразу же становятся безусловными.

Вознаграждение не относится на период работы до достижения возраста 25 лет, потому что работа до указанной даты не приводит к возникновению права на вознаграждения (условные или безусловные). На каждый последующий год распределяется вознаграждение в размере 100 д.е.

73

Обязательство возрастает до момента, с которого дальнейшая работа не приводит к возникновению существенных сумм будущих вознаграждений. Поэтому все вознаграждения относятся на периоды, заканчивающиеся на этот момент или до него. Вознаграждения распределяются между отдельными учетными периодами согласно установленной в плане формуле. Однако если услуги, оказанные работником в последующие годы, приведут к существенному увеличению размера вознаграждений по сравнению с предшествующими годами, предприятие распределяет вознаграждения на равномерной основе до того момента, с которого дальнейшая работа не будет приводить к появлению существенных сумм будущих вознаграждений. Это связано с тем, что оказание услуг работником на протяжении всего периода в итоге станет основанием для получения вознаграждения в таком увеличенном размере.

Пример, иллюстрирующий пункт 73

1. План предусматривает выплату единовременного вознаграждения в размере 1 000 д.е., которое становится безусловным после десяти лет работы. План не обеспечивает дополнительное

Пример, иллюстрирующий пункт 73

вознаграждение за работу в последующие годы.

Вознаграждение в размере 100 д.е. (1 000 д.е., деленные на десять) распределяется на каждый год из первых десяти лет.

Стоимость услуг текущего периода в течение каждого года из первых десяти лет отражает вероятность того, что работник может не проработать все десять лет полностью. На последующие годы вознаграждение не распределяется.

2. План предусматривает выплату единовременного вознаграждения в размере 2 000 д.е. для всех работников, продолжающих работать по достижении 55-летнего возраста при наличии стажа работы на предприятии не менее 20 лет, или для всех работников, продолжающих работать по достижении 65-летнего возраста, независимо от продолжительности их работы.

Услуги работников, принятых на работу в возрасте моложе 35 лет, начинают подпадать под действие плана с тридцатипятилетнего возраста (работник может уволиться в 30 лет и вернуться в возрасте 33 лет, что не окажет влияния на величину или время выплаты вознаграждения). Эти вознаграждения обусловлены дальнейшей работой. Кроме того, работа по достижении возраста 55 лет не приведет к сколько-нибудь существенному приросту вознаграждения. Указанным работникам предприятие распределяет вознаграждение в размере 100 д.е. (2 000 д.е., деленные на 20) на каждый год работы в возрасте от 35 до 55 лет.

Для работников, принятых на работу в возрасте от 35 до 45 лет, стаж более двадцати лет не приведет к сколько-нибудь существенному приросту суммы вознаграждения. Указанным работникам предприятие распределяет вознаграждение в размере 100 д.е. (2 000 д.е., деленные на 20) на каждый год из первых двадцати лет.

Для работника, принятого на работу в возрасте 55 лет, служба сверх десяти лет не приведет к сколько-нибудь существенному приросту суммы вознаграждения. Указанным работникам предприятие распределяет вознаграждение в размере 200 д.е. (2 000 д.е., деленные на 10) на каждый год из первых десяти лет.

Для всех работников стоимость услуг текущего периода и приведенная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может не проработать полностью необходимый период.

3. План медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности предусматривает возмещение работнику, проработавшему на предприятии не менее десяти и не более двадцати лет, 40% его медицинских расходов после окончания трудовой деятельности на предприятии, а работнику, проработавшему двадцать и более двадцати лет — 50% таких расходов.

По формуле расчета вознаграждений, установленной в плане, предприятие распределяет 4% приведенной стоимости ожидаемых затрат на медицинское обслуживание (40%, деленные на десять) на каждый год из первых десяти лет работы и 1% (10%, деленные на десять) на каждый год из последующих десяти лет. Стоимость услуг текущего периода в каждом году отражает вероятность того, что работник может не проработать полностью срок, необходимый для того, чтобы заработать вознаграждение, частично или полностью. На работников, чей уход с предприятия ожидается в срок менее десяти лет, вознаграждение не распределяется.

4. План медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности предусматривает возмещение работнику, проработавшему на предприятии не менее десяти и не более двадцати лет, 10% его медицинских расходов после окончания трудовой деятельности на предприятии, а работнику, проработавшему двадцать и более двадцати лет — 50% таких расходов.

Работа в последующие годы приводит к существенно более высокому уровню вознаграждения, чем в первые годы. Поэтому, в соответствии с пунктом 71, предприятие распределяет на равномерной основе вознаграждения для работников, уход которых с предприятия ожидается после двадцати и более двадцати лет. Работа свыше двадцати лет не приведет к существенному приросту будущих вознаграждений. Таким образом, вознаграждения распределяются на каждый год из первых двадцати лет в размере 2,5% приведенной стоимости расчетных затрат на медицинское обслуживание (50%, деленные на двадцать).

На работников, чей уход с предприятия ожидается в период между десятым и двадцатым годом работы, вознаграждение распределяется в размере 1% приведенной стоимости расчетных затрат на медицинское обслуживание на каждый год из первых десяти лет.

Пример, иллюстрирующий пункт 73

На указанных работников на период с даты окончания десятого года их службы до расчетной даты ухода с предприятия вознаграждение не распределяется.

На работников, чей уход с предприятия ожидается в течение первых десяти лет их службы, вознаграждение не распределяется.

74 Если сумма вознаграждения равна постоянной доле от величины последней заработной платы за каждый год работы, будущее повышение заработной платы будет влиять на величину средств, необходимых для осуществления расчета по обязательствам, существующим за период работы до окончания отчетного периода, но не создает дополнительных обязательств. Поэтому:

- (a) в контексте пункта 70 (b) повышение заработной платы не приводит к дополнительному вознаграждению даже в случае, если сумма вознаграждения зависит от величины последней заработной платы; и
- (b) размер вознаграждения, распределенного на каждый период, равняется постоянной доле заработной платы, к которой относится данное вознаграждение.

Пример, иллюстрирующий пункт 74

Работники имеют право на вознаграждение в размере 3% от величины последней заработной платы за каждый год работы до достижения возраста 55 лет.

Вознаграждение в размере 3% от расчетной величины последней заработной платы распределяется на каждый год до достижения возраста 55 лет. С этого момента, в соответствии с планом, дальнейшая работа не приводит к возникновению существенных сумм будущего вознаграждения. По достижении работником указанного возраста вознаграждение на годы последующей службы не распределяется.

Актuarные допущения

75 **Актuarные допущения должны быть беспристрастными и взаимно совместимыми.**

76 Актuarные допущения — это наилучшая расчетная оценка предприятием параметров, которые будут определять окончательные затраты на обеспечение вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Актuarные допущения включают:

- (a) демографические допущения относительно будущих характеристик занятых в настоящее время и бывших работников (и их иждивенцев), имеющих право на вознаграждения. Демографические допущения рассматривают такие аспекты, как:
 - (i) смертность (см. пункты 81 и 82);
 - (ii) уровень текучести кадров, инвалидности и досрочного выхода на пенсию;
 - (iii) доля участников плана с иждивенцами, имеющими права на вознаграждения;
 - (iv) доля участников плана, которые выберут каждую форму оплаты, предусмотренную условиями плана; и
 - (v) уровень выплат по планам медицинского обеспечения;
- (b) финансовые допущения, касающиеся таких статей, как:
 - (i) ставка дисконтирования (см. пункты 83–86);
 - (ii) размер вознаграждений, за исключением любых затрат на выплату вознаграждений, которые должны будут понести работники, и размер будущей заработной платы (см. пункты 87–95);
 - (iii) в отношении пособий на медицинское обслуживание — будущая стоимость медицинского обеспечения, включая затраты на обработку требований (т.е. затраты, которые будут понесены на обработку и урегулирование требований, включая гонорары за юридические услуги и услуги лиц, осуществляющих рассмотрение требований) (см. пункты 96–98); и
 - (iv) налоги, уплачиваемые планом в отношении связанных с услугами взносов до отчетной даты, или в отношении вознаграждений, предоставляемых в связи с данными услугами.

- 77 Актуарные допущения являются беспристрастными в случае, если они делаются с достаточной осмотрительностью, но в то же время не являются чрезмерно консервативными.
- 78 Актуарные допущения являются взаимно совместимыми, если они отражают экономическую взаимосвязь между такими факторами, как инфляция, темпы роста заработной платы и ставки дисконтирования. Например, все допущения, зависящие от конкретного уровня инфляции (такие как допущения относительно ставок процента и увеличения заработной платы и вознаграждений), предполагают одинаковый уровень инфляции на любой будущий период.
- 79 Предприятие определяет ставку дисконтирования и другие финансовые допущения в номинальном выражении, если только оценки в реальном (скорректированном с учетом инфляции) выражении не оказываются более надежными: например, в условиях гиперинфляции (см. МСФО (IAS) 29 «*Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике*»), или если вознаграждение индексируется и существует достаточно развитый рынок индексированных облигаций в той же валюте и с теми же условиями.
- 80 **На основе рыночных прогнозов на конец отчетного периода делаются финансовые допущения в отношении периода, в течение которого должен быть произведен расчет по обязательствам.**

Актуарные допущения: смертность

- 81 **Предприятие должно принять свои допущения в отношении смертности на основании своей наилучшей оценки уровня смертности участников плана как во время периода занятости работников, так и по окончании трудовой деятельности.**
- 82 Для того чтобы определить окончательные затраты на выплату вознаграждений, предприятие учитывает ожидаемые изменения уровня смертности, например, модифицируя стандартные таблицы смертности с учетом расчетных оценок в отношении изменений уровня смертности.

Актуарные допущения: ставка дисконтирования

- 83 **Ставка, используемая для дисконтирования обязательств по плану вознаграждений по окончании трудовой деятельности (как финансируемым, так и нефинансируемым), определяется на основе рыночной доходности высококачественных корпоративных облигаций по состоянию на конец отчетного периода. В странах, где отсутствует достаточно развитый рынок такого рода облигаций, используется рыночная доходность (на конец отчетного периода) государственных облигаций. Валюта и условия корпоративных или государственных облигаций должны соответствовать валюте и расчетным условиям обязательств по плану вознаграждений по окончании трудовой деятельности.**
- 84 Ставка дисконтирования является одним из актуарных допущений, оказывающих существенное влияние. Ставка дисконтирования отражает временную стоимость денег, но не актуарный или инвестиционный риск. Более того, ставка дисконтирования не отражает присущий предприятию кредитный риск, который ложится на кредиторов этого предприятия, и риск того, что фактические результаты могут отличаться от актуарных допущений.
- 85 Ставка дисконтирования отражает расчетное распределение выплат вознаграждения во времени. На практике предприятие часто достигает этого посредством применения единой средневзвешенной ставки дисконтирования, которая отражает расчетное распределение выплат вознаграждения во времени, их размер и валюту, в которой оно должно выплачиваться.
- 86 В некоторых случаях может отсутствовать достаточно развитый рынок облигаций с достаточно длительным сроком погашения, который соответствовал бы расчетному сроку выплат всех вознаграждений. В таких случаях предприятие использует текущие рыночные ставки для дисконтирования соответствующих краткосрочных платежей и рассчитывает ставку дисконтирования для долгосрочных обязательств путем экстраполяции текущих рыночных ставок по кривой доходности. Общая приведенная стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами вряд ли будет особенно чувствительна к ставке дисконтирования, применяемой к части вознаграждений, выплата которых выходит за пределы срока окончательного погашения имеющихся корпоративных или государственных облигаций.

Актуарные допущения: заработная плата, вознаграждения и затраты на медицинское обеспечение

- 87 **Предприятие должно оценивать свои обязательства пенсионного плана с установленными выплатами на основании, отражающем:**

- (a) вознаграждения, предусмотренные условиями плана (или являющиеся результатом любых обусловленных сложившейся практикой обязательств помимо этих условий, которые выходят за рамки данных условий) на конец отчетного периода;
- (b) любые оценочные будущие повышения заработной платы, которые влияют на подлежащие выплате вознаграждения;
- (c) влияние любого ограничения на долю работодателя в затратах на выплату будущих вознаграждений;
- (d) взносы со стороны работников или третьих лиц, сокращающие окончательные затраты предприятия на выплату данных вознаграждений; и
- (e) оценочные будущие изменения величины любых государственных пенсий, которые влияют на вознаграждения, предоставляемые по пенсионному плану с установленными выплатами, только в случае, если:
 - (i) эти изменения были введены до окончания отчетного периода; или
 - (ii) прошлый опыт либо иное надежное доказательство указывает на то, что эти государственные пенсии изменятся в каком-либо предсказуемом направлении, например, в соответствии с будущими изменениями общего уровня цен или общего уровня заработной платы.

88 Актуарные допущения отражают изменения будущих выплат, которые предусмотрены формализованными условиями плана (или обусловленным сложившейся практикой обязательством, выходящим за рамки данных условий) на конец отчетного периода. Это происходит, например, когда:

- (a) у предприятия имеется предшествующий опыт повышения размера вознаграждений, например, для того, чтобы компенсировать воздействие инфляции, и нет никаких свидетельств того, что эта практика в будущем изменится;
- (b) предприятие обязано либо по формализованным условиям плана (или на основе обусловленного сложившейся практикой обязательства, выходящего за рамки данных условий), либо в соответствии с требованиями законодательства использовать любой профицит плана в пользу участников плана (см. пункт 108 (c)); или
- (c) вознаграждения меняются в зависимости от цели деятельности или других критериев. Например, условиями плана может предусматриваться выплата сниженных вознаграждений или могут требоваться дополнительные взносы со стороны работников при недостатке активов плана. Оценка обязательства отражает наилучшую оценку влияния цели деятельности или других критериев.

89 Актуарные допущения не отражают будущих изменений вознаграждений, которые не установлены формализованными условиями плана (или обязательствами, обусловленными сложившейся практикой) на конец отчетного периода. Такие изменения выражаются:

- (a) в стоимости услуг прошлых периодов в той мере, в какой они изменяют размер вознаграждений за услуги, оказанные до момента изменения; и
- (b) в стоимости услуг текущего периода для периодов после изменения в той мере, в какой они изменяют размер вознаграждений за услуги, оказанные после изменения.

90 В расчетных оценках будущего увеличения заработной платы учитываются инфляция, выслуга лет, продвижение по службе и другие соответствующие факторы, такие как спрос и предложение на рынке занятости.

91 Некоторые пенсионные планы с установленными выплатами предусматривают ограничения на взносы, которые предприятие должно уплачивать. При расчете окончательных затрат на выплату вознаграждений принимается во внимание влияние ограничения на взносы. Влияние ограничения на взносы определяется для наиболее короткого из следующих периодов:

- (a) предполагаемый срок деятельности предприятия; и
- (b) предполагаемый срок действия плана.

92 Некоторые пенсионные планы с установленными выплатами обязывают работников или третьи лица участвовать в затратах по плану. Взносы со стороны работников сокращают затраты предприятия на выплату вознаграждений. Предприятие рассматривает вопрос о том, сокращают ли взносы третьих лиц затраты предприятия на выплату вознаграждений, или они представляют собой право возмещения в соответствии с пунктом 116. Взносы со стороны работников или третьих лиц либо предусматриваются формализованными условиями плана (или являются результатом обязательства, обусловленного сложившейся практикой, которое выходит за рамки данных условий), либо являются произвольными.

Произвольные взносы со стороны работников или третьих лиц уменьшают стоимость услуг для предприятия при выплате данных взносов.

- 93 Взносы со стороны работников или третьих лиц, предусмотренные формализованными условиями плана, либо уменьшают стоимость услуг (если они связаны с услугами), либо снижают переоценку чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами (например, если взносы требуются для сокращения дефицита, возникающего в результате убытков по активам плана или актуарных убытков). Взносы со стороны работников или третьих лиц в отношении услуг относятся на периоды оказания услуг как отрицательное вознаграждение в соответствии с пунктом 70 (то есть чистое вознаграждение распределяется в соответствии с указанным пунктом).
- 94 Результатом изменений взносов со стороны работников или третьих лиц в отношении услуг являются:
- (a) стоимость услуг текущего периода и прошлых периодов (если изменения взносов со стороны работников или третьих лиц не предусмотрены формализованными условиями плана и не возникают в связи с обязательством, обусловленным сложившейся практикой); или
 - (b) актуарная прибыль и убытки (если изменения взносов со стороны работников или третьих лиц предусмотрены формализованными условиями плана или возникают в связи с обязательством, обусловленным сложившейся практикой).
- 95 Некоторые вознаграждения по окончании трудовой деятельности связаны с такими параметрами, как уровень государственных пенсий или государственного медицинского обеспечения. Оценка таких вознаграждений отражает наилучшую оценку этих параметров на основе предшествующего опыта и других надежных данных.
- 96 **Допущения в отношении затрат на медицинское обеспечение учитывают ожидаемые будущие изменения стоимости медицинского обслуживания, обусловленные инфляцией и специфическими изменениями в затратах на медицинское обеспечение.**
- 97 Оценка вознаграждений, предоставляемых в виде медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности, требует учитывать допущения относительно уровня и частоты будущих обращений за медицинской помощью и затрат для их урегулирования. Предприятие оценивает будущие затраты на медицинское обеспечение на основе накопленных данных о своем собственном опыте, дополненных при необходимости данными за прошлые годы, полученными от других компаний, страховщиков, медицинских учреждений или других источников. Расчет будущих затрат на медицинское обеспечение учитывает влияние технического прогресса, изменений в схемах потребления или предоставления медицинских услуг и изменений состояния здоровья участников плана.
- 98 На уровень и частоту обращений за медицинской помощью особенно влияют возраст, состояние здоровья и пол работников (и их иждивенцев). На них могут также влиять другие факторы, такие как географическое положение. Поэтому данные прошлого опыта корректируются с учетом изменения демографических характеристик совокупности по сравнению с совокупностью, использованной в качестве основы для данных. Они также корректируются при наличии надежных свидетельств того, что прошлые тенденции не будут продолжаться.

Стоимость услуг прошлых периодов и прибыль и убытки от расчета по обязательствам плана

- 99 **Прежде чем определить стоимость услуг прошлых периодов или прибыль или убыток от расчета по обязательствам плана, предприятие должно провести переоценку чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами, используя текущую справедливую стоимость активов плана и текущие актуарные допущения (включая текущие рыночные ставки вознаграждения и другие текущие рыночные цены), отражающие вознаграждения, предлагаемые по плану до внесения в него поправок, до его секвестра или полного расчета по обязательствам плана.**
- 100 Предприятие не должно разграничивать стоимость услуг прошлых периодов, являющуюся результатом поправок, внесенных в план, стоимость услуг прошлых периодов, являющуюся результатом секвестра плана, и прибыль или убыток от расчета по обязательствам плана, если эти операции проводятся вместе. В некоторых случаях поправки вносятся в план до расчета по обязательствам, например, когда предприятие изменяет вознаграждения по плану и производит расчет по обязательствам по выплате измененных вознаграждений позже. В таких случаях предприятие признает стоимость услуг прошлых периодов до признания любой прибыли или убытка от расчета по обязательствам плана.

- 101 Расчет по обязательствам плана происходит одновременно с внесением поправок в план и его секвестром, если действие плана прекращается и в результате этого производится расчет по обязательствам плана, а план прекращает существовать. Однако прекращение действия плана не считается окончательным расчетом по обязательствам плана, если данный план заменяется новым планом, предлагающим вознаграждения, которые, по сути, являются такими же, как и в прекратившем свое действие плане.

Стоимость услуг прошлых периодов

- 102 Стоимость услуг прошлых периодов представляет собой изменение приведенной стоимости обязательства пенсионного плана с установленными выплатами в результате внесения поправок в план или его секвестра.
- 103 **Предприятие должно признавать стоимость услуг прошлых периодов в качестве расходов на более раннюю из следующих дат:**
- (a) дата внесения поправок в план или дата секвестра плана; и
 - (b) дата, на которую предприятие признает соответствующие затраты на реструктуризацию (см. МСФО (IAS) 37) или выходные пособия (см. пункт 165).
- 104 Поправки вносятся в план в том случае, когда предприятие вводит или аннулирует пенсионный план с установленными выплатами, или изменяет размер вознаграждений, подлежащих выплате в соответствии с существующим пенсионным планом с установленными выплатами.
- 105 Секвестр пенсионного плана имеет место в том случае, когда предприятие значительно сокращает численность персонала, охватываемого планом. Секвестр пенсионного плана может произойти в результате какого-либо обособленного события, например, закрытия предприятия, прекращения конкретного вида деятельности, ликвидации или приостановления действия плана.
- 106 Стоимость услуг прошлых периодов может быть либо положительной (когда вводятся новые виды вознаграждений или изменяются существующие виды вознаграждений таким образом, что приведенная стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами увеличивается), либо отрицательной (когда существующие вознаграждения аннулируются или изменяются таким образом, что приведенная стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами уменьшается).
- 107 Если предприятие уменьшает размер вознаграждений, выплачиваемых по существующему пенсионному плану с установленными выплатами и одновременно увеличивает размер других вознаграждений по этому же плану тем же работникам, оно рассматривает это изменение как одно суммарное изменение.
- 108 Стоимость услуг прошлых периодов не включает:
- (a) влияние различий между фактической величиной и ранее сделанными допущениями относительно повышения заработной платы на обязательства по выплате вознаграждений за услуги, оказанные в прошлых периодах (стоимости услуг прошлых периодов в данном случае просто не существует, поскольку в актуарных допущениях предусмотрена прогнозная величина заработной платы);
 - (b) недооценку и переоценку размера увеличения пенсий по усмотрению предприятия, если у него есть соответствующие обязательства, обусловленные сложившейся практикой (стоимости услуг прошлых периодов просто не существует, потому что в актуарных допущениях предусматриваются такого рода увеличения пенсионных выплат);
 - (c) оценку увеличения размера вознаграждений, возникающего в связи с актуарными прибылями или доходом на активы плана, уже признанными в финансовой отчетности, в случае, если предприятие обязано либо по формализованным условиям плана (или по обусловленному сложившейся практикой обязательству, выходящему за рамки данных условий), либо в соответствии с требованиями законодательства использовать любой профицит активов плана в пользу участников плана даже при условии, что увеличенные пенсии еще не были официально назначены (стоимости услуг прошлых периодов просто не существует, потому что возникающее таким образом увеличение обязательств — это актуарный убыток, см. пункт 88); и
 - (d) прирост вознаграждений, право на получение которых безусловно (т.е. вознаграждений, которые не зависят от дальнейшей работы на предприятии, см. пункт 72), в случае, если при отсутствии новых или увеличенных вознаграждений работники выполняют требования, необходимые для того, чтобы вознаграждения стали безусловными (стоимости услуг прошлых периодов просто не существует, потому что предприятие признает расчетные затраты на выплату вознаграждений как стоимость услуг текущего периода, т. е. по мере их оказания).

Прибыль и убытки от расчета по обязательствам плана

- 109 Прибыль или убыток от расчета по обязательствам плана – это разница между:
- (a) приведенной стоимостью обязательства пенсионного плана с установленными выплатами, которое исполняется, установленной на дату расчета; и
 - (b) ценой расчета по обязательствам плана, включая любые передаваемые активы плана и любые платежи, произведенные непосредственно предприятием в связи с расчетом по данному обязательству.
- 110 **Предприятие признает прибыль или убыток от расчета по обязательствам пенсионного плана с установленными выплатами в момент совершения расчета.**
- 111 Окончательный расчет по обязательствам плана происходит в результате операции, в которой участвует предприятие и которая прекращает все дальнейшие юридические или обусловленные сложившейся практикой обязательства в отношении вознаграждений (или их части), предоставляемых по пенсионному плану с установленными выплатами (за исключением выплаты вознаграждений работникам или от их имени, в соответствии с условиями плана, которые включаются в актуарные допущения). Например, единовременная передача значительных обязательств работодателя по плану страховой компании путем покупки страхового полиса представляет собой расчет по обязательствам плана; единовременная денежная выплата, в соответствии с условиями плана, участникам плана в обмен на прекращение их прав на получение определенных вознаграждений по окончании трудовой деятельности не является расчетом по обязательствам плана.
- 112 В некоторых случаях предприятие приобретает страховой полис с целью финансирования некоторых или всех вознаграждений работникам, касающихся услуг, оказанных работниками в текущем и прошлых периодах. Приобретение такого полиса не представляет собой расчет по обязательствам плана, если за предприятием сохраняется юридическое или обусловленное сложившейся практикой обязательство (см. пункт 46) по выплате дополнительных сумм в случае, если страховщик не выплачивает вознаграждения работникам, предусмотренные в страховом полисе. В пунктах 116-119 рассматриваются признание и оценка прав возмещения согласно страховым полисам, которые не являются активами плана.

Признание и оценка: активы плана

Справедливая стоимость активов плана

- 113 Справедливая стоимость активов плана вычитается из приведенной стоимости обязательств по выплате вознаграждений по пенсионному плану с установленными выплатами при определении суммы дефицита или профицита. При отсутствии рыночной цены справедливая стоимость активов плана рассчитывается, например, путем дисконтирования предполагаемых будущих потоков денежных средств по ставке дисконтирования, отражающей как риск, относящийся к активам плана, так и предполагаемый период до срока погашения или ожидаемой даты выбытия этих активов (или, при отсутствии срока погашения, ожидаемый период до расчета по соответствующему обязательству).
- 114 Активы плана не включают неуплаченные взносы, причитающиеся от отчитывающегося предприятия фонду, а также любые не подлежащие передаче финансовые инструменты, выпущенные предприятием и принадлежащие фонду. Активы плана уменьшаются на сумму любых обязательств фонда, не касающихся выплаты вознаграждений работникам, например, на сумму торговой и прочей кредиторской задолженности или на сумму обязательств, возникающих в связи с производными финансовыми инструментами.
- 115 В случае если активы плана включают страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям и точно соответствующие по сумме и временным параметрам некоторым или всем причитающимся по плану вознаграждениям, справедливая стоимость таких страховых полисов принимается в качестве приведенной стоимости соответствующих обязательств (с учетом любых необходимых сокращений, если суммы по таким страховым полисам не могут быть получены полностью).

Возмещения

- 116 **Только в том случае, если практически несомненно, что другая сторона возместит, частично или полностью, затраты, необходимые для расчета по обязательствам пенсионного плана с установленными выплатами, предприятие:**
- (a) признает свое право на возмещение в качестве отдельного актива. **Предприятие признает такой актив по его справедливой стоимости;**

(b) детализирует и признает изменения справедливой стоимости своего права на возмещение так же, как и изменения справедливой стоимости активов плана (см. пункты 124 и 125). Компоненты затрат по пенсионному плану с установленными выплатами, признаваемые в соответствии с пунктом 120, могут признаваться за вычетом сумм, связанных с изменениями балансовой стоимости права на возмещение.

- 117 Иногда предприятие может обратиться за частичной или полной выплатой затрат на расчет по обязательствам пенсионного плана с установленными выплатами к другой стороне, например, к страховщику. Страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям, в соответствии с пунктом 8 являются активами плана. Предприятие отражает страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям, в учете таким же образом, как и все другие активы плана, при этом положения пункта 116 не применяются (см. пункты 46–49 и 115).
- 118 Если страховой полис, имеющийся у предприятия, не отвечает определенным требованиям, он не является активом плана. В таких случаях применяется пункт 116: предприятие признает свое право на возмещение в соответствии со страховым полисом как отдельный актив, а не как сумму вычета при определении дефицита или профицита по пенсионному плану с установленными выплатами. Пункт 140(b) требует, чтобы предприятие раскрывало краткую информацию о связи между правом на возмещение и соответствующим обязательством.
- 119 Если право на возмещение возникает в связи со страховым полисом, который точно соответствует по сумме и временным параметрам некоторым или всем причитающимся по пенсионному плану с установленными выплатами вознаграждениям, справедливая стоимость права на возмещение принимается в качестве приведенной стоимости соответствующего обязательства (с учетом любых необходимых сокращений, если суммы по таким страховым полисам не могут быть получены полностью).

Компоненты затрат по пенсионному плану с установленными выплатами

- 120 **Предприятие признает компоненты затрат по пенсионному плану с установленными выплатами, за исключением случаев, когда какой-либо другой МСФО требует или разрешает включать их в себестоимость актива, следующим образом:**
- (a) **как стоимость услуг (см. пункты 66–112) в составе прибыли или убытка;**
 - (b) **как чистую сумму процентов в отношении чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами (см. пункты 123–126) в составе прибыли или убытка; и**
 - (c) **как переоценку чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами (см. пункты 127–130) в составе прочего совокупного дохода.**
- 121 В соответствии с другими МСФО некоторые затраты на выплату вознаграждений работникам должны включаться в себестоимость активов, таких как запасы и основные средства (см. МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 16). Любые затраты по плану вознаграждений по окончании трудовой деятельности, включенные в себестоимость таких активов, включают соответствующую долю компонентов, перечисленных в пункте 120.
- 122 **Переоценка чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами, признанная в составе прочего совокупного дохода, не должна реклассифицироваться в состав прибыли или убытка в последующем периоде. Однако предприятие может переносить данные суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода, в пределах капитала.**

Чистая величина процентов в отношении чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами

- 123 **Чистая величина процентов в отношении чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами определяется путем умножения чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами на ставку дисконтирования, оговоренную в пункте 83, которые определяются по состоянию на начало годового отчетного периода с учетом любых изменений чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами в течение периода в результате внесения взносов и выплаты вознаграждений.**
- 124 Чистая величина процентов в отношении чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами может включать в себя доход по процентам по активам плана, расходы по процентам по обязательствам пенсионного плана с установленными выплатами и проценты на влияние предельной величины активов, как указано в пункте 64.

- 125 Доход по процентам по активам плана – это компонент дохода на активы плана, который определяется путем умножения справедливой стоимости активов плана на ставку дисконтирования, оговоренную в пункте 83, которые определяются по состоянию на начало годового отчетного периода с учетом любых изменений активов плана в течение периода в результате внесения взносов и выплаты вознаграждений. Разница между доходом по процентам по активам плана и доходом на активы плана включается в переоценку чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами.
- 126 Проценты на влияние предельной величины активов – это часть общего изменения влияния предельной величины активов, которая определяется путем умножения влияния предельной величины активов на ставку дисконтирования, оговоренную в пункте 83, которые устанавливаются по состоянию на начало годового отчетного периода. Разница между данной суммой и суммой общего изменения влияния предельной величины активов включается в переоценку чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами.

Переоценка чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами

- 127 Переоценка чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами включает в себя:
- (a) актуарную прибыль и убытки (см. пункты 128 и 129);
 - (b) доход на активы плана (см. пункт 130), за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов на чистое обязательство (актив) пенсионного плана с установленными выплатами (см. пункт 125); и
 - (c) любое изменение влияния предельной величины активов, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов на чистое обязательство (актив) пенсионного плана с установленными выплатами (см. пункт 126).
- 128 Актуарная прибыль и убытки возникают в результате увеличения или уменьшения приведенной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами из-за изменений актуарных допущений и корректировок, сделанных на основании прошлого опыта. Причины возникновения актуарной прибыли и убытков включают, например:
- (a) неожиданно высокие или низкие уровни текучести кадров, досрочного выхода на пенсию или смертности, или увеличения размеров заработной платы, вознаграждений (если формализованные или обусловленные сложившейся практикой условия плана предусматривают увеличение размера вознаграждений для компенсирования инфляции) или медицинских затрат;
 - (b) влияние изменений допущений в отношении вариантов выплаты вознаграждений;
 - (c) влияние изменений оценок в отношении будущего уровня текучести кадров, досрочного выхода на пенсию или смертности, или увеличения размеров заработной платы, вознаграждений (если формализованные или обусловленные сложившейся практикой условия плана предусматривают увеличение размера вознаграждений для компенсирования инфляции) или медицинских затрат; и
 - (d) влияние изменений ставки дисконтирования.
- 129 Актуарная прибыль и убытки не включают изменения приведенной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами, вызванные введением нового плана, внесением поправок в существующий план, секвестром пенсионного плана или окончательным расчетом по пенсионному плану с установленными выплатами, или изменения размера вознаграждений, выплачиваемых по пенсионному плану с установленными выплатами. Результатом таких изменений являются стоимость услуг прошлых периодов, или прибыль или убыток от расчета по обязательствам плана.
- 130 При определении дохода на активы плана предприятие производит вычет затрат на управление активами плана и любого налога, подлежащего уплате самим планом, кроме налога, включенного в актуарные допущения, использованные при оценке обязательств пенсионного плана с установленными выплатами (пункт 76). Прочие административные расходы не подлежат вычету из дохода на активы плана.

Представление информации

Взаимозачет

- 131 **Предприятие осуществляет взаимозачет актива, относящегося к одному плану, с обязательством, относящимся к другому плану, только в случае, если оно:**
- (a) **имеет юридически закрепленное право использовать профицит одного плана для расчета по обязательствам другого плана; и**
 - (b) **намеревается либо произвести расчет по обязательствам на нетто основе, либо одновременно реализовать профицит одного плана и произвести расчет по своему обязательству другого плана.**
- 132 Критерии взаимозачета аналогичны тем, что установлены для финансовых инструментов в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации».

Разделение по принципу краткосрочные/долгосрочные

- 133 Некоторые предприятия отличают краткосрочные активы и обязательства от долгосрочных. Настоящий стандарт не устанавливает требований в отношении того, следует ли предприятию различать краткосрочную и долгосрочную части активов и обязательств, возникающих в связи с предоставлением вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Компоненты затрат по пенсионному плану с установленными выплатами

- 134 В соответствии с пунктом 120 предприятие должно признавать стоимость услуг и чистую сумму процентов в отношении чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами в составе прибыли или убытка. В настоящем стандарте не рассматриваются требования о том, как предприятие должно представлять стоимость услуг и чистую сумму процентов в отношении чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами. Предприятие представляет указанные компоненты в соответствии с МСФО (IAS) 1.

Раскрытие информации

- 135 **Предприятие должно раскрывать информацию, которая:**
- (a) **объясняет характеристики его пенсионных планов с установленными выплатами и связанные с ними риски (см. пункт 139);**
 - (b) **идентифицирует и объясняет суммы, представленные в его финансовой отчетности, которые возникают в связи с его пенсионными планами с установленными выплатами (см. пункты 140-144); и**
 - (c) **описывает, как его пенсионные планы с установленными выплатами могут повлиять на сумму, сроки и неопределенность будущих потоков денежных средств предприятия (см. пункты 145-147).**
- 136 Для достижения целей, изложенных в пункте 135, предприятие должно рассмотреть все перечисленные ниже аспекты:
- (a) степень детализации, необходимую для выполнения требований о раскрытии информации;
 - (b) насколько большое значение следует придавать каждому из различных требований;
 - (c) необходимый уровень объединения или детализации информации; и
 - (d) нужна ли пользователям финансовой отчетности дополнительная информация для оценки раскрытой количественной информации.
- 137 Если информация, раскрытая в соответствии с требованиями настоящего стандарта и других МСФО, является недостаточной для достижения целей, изложенных в пункте 135, то предприятие должно раскрыть дополнительную информацию, необходимую для достижения данных целей. Например, предприятие может представить анализ приведенной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами, в котором разграничиваются характер, характеристики и риски, связанные с обязательствами. В такой раскрываемой информации могут разграничиваться:

- (a) суммы, причитающиеся действующим участникам, участникам с отсроченной выплатой вознаграждений и пенсионерам;
 - (b) вознаграждения, право на получение которых является безусловным, и начисленные вознаграждения, право на получение которых не является безусловным;
 - (c) условные вознаграждения, суммы, относимые на будущее увеличение заработной платы, и прочие вознаграждения.
- 138 Предприятие должно рассмотреть вопрос о необходимости детализации раскрываемой информации, полностью или частично, с целью разграничения планов или групп планов, характеризующихся существенно разными рисками. Например, предприятие может детализировать раскрываемую информацию о планах, представляя одну или несколько из следующих характеристик:
- (a) различное географическое местоположение.
 - (b) различные характеристики, такие как пенсионные планы на основе усредненной заработной платы, пенсионные планы на основе последней заработной платы и планы медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности.
 - (c) различные нормативно-правовые базы.
 - (d) различные отчетные сегменты.
 - (e) различные схемы финансирования (например, полностью нефинансированные, полностью или частично финансируемые).

Характеристики пенсионных планов с установленными выплатами и связанных с ними рисков

- 139 Предприятие раскрывает:
- (a) информацию о характеристиках своих пенсионных планов с установленными выплатами, включая:
 - (i) характер вознаграждений, предоставляемых в соответствии с планом (например, пенсионный план с установленными выплатами на основе последней заработной платы или пенсионный план на основе взносов с гарантией).
 - (ii) описание нормативно-правовой базы, в которой функционирует план, например, уровня любых минимальных требований к финансированию и любого влияния нормативно-правовой базы на план, например, предельной величины активов (см. пункт 64).
 - (iii) описание обязанностей любого другого предприятия по управлению планом, например, обязанности опекунов или членов правления плана.
 - (b) описание рисков, которым план подвергает предприятие, при этом особое внимание должно уделяться любым необычным, специфическим для предприятия или плана рискам, а также любым существенным концентрациям рисков. Например, если активы плана инвестируются, главным образом, в один класс инвестиций, например, недвижимость, план может подвергать предприятие концентрации риска, связанного с рынком недвижимости.
 - (c) описание любых поправок, внесенных в план, секвестров пенсионного плана и расчетов по обязательствам плана.

Объяснение сумм, представленных в финансовой отчетности

- 140 Предприятие должно предоставить сверку сальдо на начало периода с сальдо на конец периода по каждому из следующих пунктов в случае необходимости:
- (a) чистое обязательство (актив) пенсионного плана с установленными выплатами с отдельным раскрытием сверки:
 - (i) активов плана.
 - (ii) приведенной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами.
 - (iii) влияние предельной величины активов.
 - (b) любые права на возмещение. Предприятие должно также описать отношения между любыми правами на возмещения и соответствующими обязательствами.

- 141 В каждой сверке, перечисленной в пункте 140, должны указываться все перечисленные ниже аспекты в случае необходимости:
- (a) стоимость услуг текущего периода.
 - (b) доход или расход по процентам.
 - (c) переоценка чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами с отдельным отражением:
 - (i) дохода на активы плана, за исключением сумм, включенных в проценты в соответствии с пунктом (b).
 - (ii) актуарной прибыли и убытков, возникающих в результате изменений демографических допущений (см. пункт 76 (a)).
 - (iii) актуарной прибыли и убытков, возникающих в результате изменений финансовых допущений (см. пункт 76 (b)).
 - (iv) изменений влияния ограничения чистого актива пенсионного плана с установленными выплатами до величины предельной величины актива, за исключением сумм, включенных в проценты в соответствии с пунктом (b). Предприятие должно также раскрыть то, как оно определяет максимально доступную экономическую выгоду, то есть будет ли данная выгода представлять собой возвраты, сокращение будущих взносов или комбинацию и того и другого.
 - (d) стоимость услуг прошлых периодов и прибыль и убытки, возникающие в результате расчета по обязательствам плана. В соответствии с пунктом 100 стоимость услуг прошлых периодов и прибыль и убытки, возникающие в результате расчета по обязательствам плана, могут не разграничиваться, если они возникают вместе.
 - (e) влияние изменений курсов обмена валют.
 - (f) взносы в план с отдельным указанием взносов со стороны работодателя и участников плана.
 - (g) платежи из средств плана с отдельным указанием сумм, выплаченных по всем расчетам.
 - (h) последствия объединений и выбытия бизнеса.
- 142 Предприятие должно разделить информацию о справедливой стоимости активов плана на классы в зависимости от характера данных активов и связанных с ними рисков, подразделяя каждый класс активов плана на класс активов, имеющих рыночную цену, котируемую на активном рынке (в соответствии с определением, предложенным в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»^{*}), и класс активов, не имеющих такой цены. Например, учитывая уровень раскрытия информации, обсуждаемый в пункте 136, предприятие может разграничивать:
- (a) денежные средства и их эквиваленты;
 - (b) долевые инструменты (распределенные по отраслям, масштабам компаний, географическому местоположению и т.д.);
 - (c) долговые инструменты (распределенные по типам эмитентов, кредитному качеству, географическому местоположению и т.д.);
 - (d) недвижимое имущество (распределенное по географическому местоположению и т.д.);
 - (e) производные инструменты (распределенные по типам рисков, лежащих в основе договора, например, процентные договоры, валютные договоры, долевые договоры, кредитные договоры, свопы, компенсирующие риски того, что продолжительность жизни работников, охваченных пенсионным планом, окажется дольше ожидаемой, и т.д.);
 - (f) инвестиционные фонды (распределенные по типам фондов);
 - (g) ценные бумаги, обеспеченные активами; и
 - (h) структурированный долг.

* Если предприятие еще не применяет МСФО (IFRS) 13, оно может использовать пункт AG71 МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» или пункт B.5.4.3 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (октябрь 2010 г.) в случае необходимости.

- 143 Предприятие раскрывает справедливую стоимость собственных переводных финансовых инструментов, удерживаемых в качестве активов плана, и справедливую стоимость активов плана, которые представляют собой занятую предприятием недвижимость или другие используемые им активы.
- 144 Предприятие раскрывает существенные актуарные допущения, использованные для определения приведенной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами (см. пункт 76). Такая информация должна раскрываться в абсолютном выражении (например, как абсолютное процентное соотношение, а не как маржа между разными процентами и прочими переменными). Если предприятие раскрывает информацию по группе планов в целом, оно должно предоставлять такую информацию в виде средневзвешенных величин или значений в относительно узких диапазонах.

Сумма, сроки и неопределенность, связанная с будущими потоками денежных средств

- 145 Предприятие раскрывает:
- (a) анализ чувствительности по каждому существенному актуарному допущению (которое раскрывается в соответствии с пунктом 144) по состоянию на конец отчетного периода с раскрытием информации о том, как на обязательства пенсионного плана с установленными выплатами повлияли бы изменения соответствующего актуарного допущения, возникновение которых на указанную дату было обоснованно вероятным.
 - (b) методы и допущения, использованные при подготовке анализа чувствительности, требуемого в пункте (a), а также ограничения на данные методы.
 - (c) изменения (по сравнению с предыдущим периодом) методов и допущений, использованных при подготовке анализа чувствительности, и причины таких изменений.
- 146 Предприятие описывает все стратегии по балансированию активов и обязательств, используемые планом или предприятием для управления рисками, включая использование аннуитетов и других методик, таких как свопы, компенсирующие риски того, что продолжительность жизни работников, охваченных пенсионным планом, окажется дольше ожидаемой.
- 147 Для того чтобы описать влияние пенсионного плана с установленными выплатами на будущие потоки денежных средств предприятия, данное предприятие раскрывает следующую информацию:
- (a) описание любых схем и политики финансирования, которые влияют на будущие взносы.
 - (b) взносы в план, ожидаемые в следующем годовом отчетном периоде.
 - (c) информация о профиле сроков погашения обязательств пенсионного плана с установленными выплатами. Она должна включать средневзвешенную продолжительность обязательств пенсионного плана с установленными выплатами и может включать иную информацию о распределении сроков выплаты вознаграждений, такую как анализ сроков выплаты вознаграждений.

Пенсионные планы, совместно учрежденные несколькими работодателями

- 148 Если предприятие участвует в пенсионном плане с установленными выплатами, совместно учрежденном несколькими работодателями, оно должно раскрыть следующее:
- (a) описание схем финансирования, включая метод, использованный для определения размера взносов предприятия, и любые минимальные требования к финансированию.
 - (b) описание того, в какой степени предприятие может нести ответственность перед планом по обязательствам других предприятий в соответствии с условиями плана, совместно учрежденного несколькими работодателями.
 - (c) описание любого согласованного распределения дефицита или профицита в случае:
 - (i) ликвидации плана; или
 - (ii) выхода предприятия из плана.
 - (d) если предприятие отражает данный план как пенсионный план с установленными взносами в соответствии с пунктом 34, оно должно раскрыть следующую информацию в дополнение к информации, требуемой в соответствии с пунктами (a) - (c), и вместо информации, требуемой в соответствии с пунктами 139-147:
 - (i) тот факт, что данный план является пенсионным планом с установленными выплатами.

- (ii) причину отсутствия информации, достаточной для того, чтобы позволить предприятию рассматривать данный план как пенсионный план с установленными выплатами.
- (iii) взносы в план, ожидаемые в следующем годовом отчетном периоде.
- (iv) информацию о любом дефиците или профиците плана, который может повлиять на сумму будущих взносов, включая основу, использованную для определения такого дефицита или профицита, и последствия, при наличии таковых, для предприятия.
- (v) степень участия предприятия в плане по сравнению с другими участвующими предприятиями. Примеры показателей, в которых можно описать степень участия в плане, включают пропорциональную долю предприятия в общей сумме взносов в план или пропорциональную долю предприятия в общем количестве активных работников-членов плана, вышедших на пенсию работников-членов плана и бывших работников-членов плана, имеющих право на получение вознаграждений, если такая информация имеется в наличии.

Пенсионные планы с установленными выплатами, разделяющие риски между предприятиями, находящимися под общим контролем

- 149 Если предприятие участвует в пенсионном плане с установленными выплатами, который разделяет риски между предприятиями, находящимися под общим контролем, оно должно раскрыть следующую информацию:
- (a) договорное соглашение или заявленную политику в отношении распределения чистых затрат по пенсионному плану с установленными выплатами или факт отсутствия такой политики.
 - (b) политику определения размера взносов, которые должны вноситься предприятием.
 - (c) если предприятие отражает распределение чистых затрат по пенсионному плану с установленными выплатами в соответствии с пунктом 41, всю информацию о плане в целом в соответствии с требованиями пунктов 135-147.
 - (d) если предприятие отражает взносы, подлежащие внесению в течение периода, в соответствии с пунктом 41, информацию о плане в целом в соответствии с требованиями пунктов 135-137, 139, 142-144 и 147 (a) и (b).
- 150 Информация, требуемая в соответствии с пунктом 149 (c) и (d), может быть раскрыта посредством перекрестной ссылки на информацию, раскрытую в финансовой отчетности другого предприятия группы, если:
- (a) данная финансовая отчетность предприятия группы отдельно идентифицирует и раскрывает информацию, требуемую в отношении данного плана; и
 - (b) данная финансовая отчетность предприятия группы доступна для пользователей финансовой отчетности на тех же условиях, что и финансовая отчетность данного предприятия, и на ту же дату, что и финансовая отчетность данного предприятия, или на более раннюю дату.

Требования к раскрытию информации, предусматриваемые другими МСФО

- 151 В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 24 предприятие раскрывает информацию о:
- (a) операциях со связанными сторонами по планам вознаграждений по окончании трудовой деятельности; и
 - (b) вознаграждениях по окончании трудовой деятельности для ключевого управленческого персонала.
- 152 В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 37 предприятие раскрывает информацию об условных обязательствах, возникающих в связи с обязательствами по плану вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам

- 153 Прочие долгосрочные вознаграждения работникам включают в себя такие статьи как, например, перечисленные ниже, если их выплата в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги:

- (a) долгосрочные оплачиваемые отсутствия на работе, такие как оплачиваемый отпуск за выслугу лет или творческий отпуск;
- (b) юбилейные или прочие вознаграждения за выслугу лет;
- (c) долгосрочные пособия по нетрудоспособности;
- (d) участие в прибыли и премии; и
- (e) отсроченное вознаграждение.

154 Оценка прочих долгосрочных вознаграждений работникам обычно не подвержена такой же степени неопределенности, как оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности. По этой причине настоящий стандарт требует применять для прочих долгосрочных вознаграждений работникам упрощенный метод учета. В отличие от метода учета, требуемого в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в рамках данного метода переоценки не признаются в составе прочего совокупного дохода.

Признание и оценка

- 155 Для признания и оценки профицита или дефицита по плану прочих долгосрочных вознаграждений работникам, предприятие применяет пункты 56-98 и 113-115. Для признания и оценки любых прав на возмещение предприятие применяет пункты 116-119.
- 156 В отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам предприятие признает чистую суммарную величину указанных ниже статей в составе прибыли или убытка, за исключением тех статей, которые другой МСФО требует или разрешает включать в себестоимость актива:
- (a) стоимость услуг (см. пункты 66–112);
 - (b) чистая сумма процентов на чистое обязательство (актив) пенсионного плана с установленными выплатами (см. пункты 123-126); и
 - (c) переоценка чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами (см. пункты 127-130).
- 157 Одной из форм прочих долгосрочных вознаграждений работникам является пособие по долгосрочной нетрудоспособности. Если размер пособия зависит от продолжительности трудового стажа, то обязательство возникает в момент предоставления услуг. Оценка этого обязательства отражает вероятность того, что потребуется осуществить платеж, и период, за который такой платеж будет произведен. Если уровень пособия одинаков для любого нетрудоспособного лица независимо от трудового стажа, ожидаемые затраты на выплату этих пособий признаются тогда, когда происходит событие, которое приводит к долгосрочной нетрудоспособности.

Раскрытие информации

- 158 Несмотря на то, что настоящий стандарт не устанавливает конкретных требований к раскрытию информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работникам, другие МСФО могут требовать раскрытия информации. Например, в соответствии с МСФО (IAS) 24 требуется раскрывать информацию о вознаграждениях работникам, которые причитаются ключевому управленческому персоналу. МСФО (IAS) 1 требует раскрытия информации о расходах на выплату вознаграждений работникам.

Выходные пособия

- 159 Настоящий стандарт рассматривает выходные пособия отдельно от других видов вознаграждений работникам, потому что причиной возникновения обязательств в данном случае является прекращение, а не продолжение службы работником. Выходные пособия являются результатом либо решения предприятия расторгнуть трудовое соглашение с работником, либо решения работника принять предложение о вознаграждении, предоставляемом в обмен на расторжение трудового соглашения.
- 160 Выходные пособия не включают вознаграждения работникам, возникающие при расторжении трудового соглашения по собственному желанию работника без предложения со стороны предприятия или в результате обязательных требований о выходе на пенсию, потому что такие вознаграждения являются вознаграждениями по окончании трудовой деятельности. Некоторые предприятия при расторжении трудового соглашения с работником по его собственному желанию предоставляют ему соответствующее вознаграждение меньшего размера (по сути, вознаграждение по окончании трудовой деятельности), нежели при расторжении трудового соглашения по требованию предприятия. Разница между суммой

вознаграждения, предоставляемого при расторжении трудового соглашения по собственному желанию работника, и суммой вознаграждения большего размера, предоставляемого при расторжении трудового соглашения по требованию предприятия, представляет собой выходное пособие.

- 161 Форма вознаграждения не определяет тот факт, предоставляется ли оно в обмен на услуги или в обмен на расторжение трудового соглашения с работником. Выходные пособия обычно представляют собой единовременные выплаты, но иногда также включают:
- (a) увеличение размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности опосредованно через план вознаграждений работникам или напрямую.
 - (b) заработную плату, выплачиваемую до конца предусмотренного периода уведомления, если работник больше не оказывает свои услуги, обеспечивающие предприятию получение экономических выгод.
- 162 Ниже описываются признаки, указывающие на то, что вознаграждения работникам предоставляются в обмен на их услуги:
- (a) вознаграждения зависят от услуг, которые будут предоставляться в будущем (включая вознаграждения, размер которых увеличивается при дальнейшем оказании услуг).
 - (b) вознаграждения предоставляются в соответствии с условиями плана вознаграждений работникам.
- 163 Некоторые выходные пособия предоставляются в соответствии с условиями существующего плана вознаграждений работникам. Например, они могут предусматриваться законодательным актом, трудовым или коллективным договором, или могут подразумеваться исходя из предшествующей практики работодателя по выплате аналогичных пособий. В качестве другого примера: если предприятие делает предложение о выплате вознаграждений за длительный период, или между предложением и ожидаемой датой фактического расторжения трудового соглашения проходит длительный период времени, предприятие рассматривает вопрос о том, учредило ли оно новый план вознаграждений работникам и, следовательно, являются ли вознаграждения, предлагаемые в соответствии с данным планом, выходными пособиями или вознаграждениями по окончании трудовой деятельности. Вознаграждения работникам, предоставляемые в соответствии с условиями плана вознаграждений работникам, представляют собой выходные пособия, если они выплачиваются в результате принятия предприятием решения о расторжении трудового соглашения с работником и не зависят от оказания услуг в будущем.
- 164 Некоторые вознаграждения работникам предоставляются независимо от причины ухода работника. Выплата таких вознаграждений характеризуется определенностью (с учетом любых требований, связанных с безусловным характером вознаграждений, или минимальных требований к услугам), однако, сроки их выплаты являются неопределенными. Несмотря на то, что такие вознаграждения описываются в некоторых юрисдикциях как компенсации или возмещение за расторжение трудового соглашения, они являются скорее вознаграждениями, предоставляемыми по окончании трудовой деятельности, нежели выходными пособиями, и предприятие отражает их как вознаграждения по окончании трудовой деятельности.

Признание

- 165 **Предприятие признает обязательство и расходы по выплате выходных пособий на самую раннюю из следующих дат:**
- (a) **когда предприятие уже больше не может аннулировать предложение о выплате данных вознаграждений; и**
 - (b) **когда предприятие признает затраты на реструктуризацию, которая попадает в сферу применения МСФО (IAS) 37 и предполагает выплату выходных пособий.**
- 166 В отношении выходных пособий, подлежащих выплате в результате решения работника принять предложение о предоставлении вознаграждения в обмен на расторжение трудового соглашения, предприятие теряет свое право аннулировать предложение о выплате выходных пособий на самую раннюю из следующих дат:
- (a) дата принятия работником предложения; и
 - (b) дата вступления в силу ограничения (например, требование, предусмотренное законодательством, регулирующими органами или договором, или ограничение иного рода) в отношении возможности предприятия аннулировать предложение. Это имеет место в том случае, когда предложение сделано, при условии, что ограничение существовало на момент предложения.

- 167 В отношении выходных пособий, подлежащих выплате в результате принятия предприятием решения о расторжении трудового соглашения с работником, предприятие теряет свое право аннулировать предложение после уведомления соответствующих работников о планируемом расторжении трудового соглашения, при условии выполнения всех следующих критериев:
- (a) действия, требуемые для завершения плана, указывают на небольшую вероятность того, что в план будут внесены существенные изменения;
 - (b) план идентифицирует количество работников, трудовое соглашение с которыми будет расторгнуто, их должностные обязанности или функции и их местонахождение (но план не должен указывать на каждого отдельного работника), и ожидаемую дату завершения;
 - (c) план подробно описывает выходные пособия, которые получают работники, таким образом, чтобы работники могли определить вид и сумму пособий, которые они получают после расторжения трудового соглашения.
- 168 Если предприятие признает выходные пособия, ему, возможно, также придется отражать в учете поправки, вносимые в план, или секвестр плана других вознаграждений работникам (см. пункт 103).

Оценка

- 169 **Предприятие оценивает выходные пособия при первоначальном признании, а последующие изменения оно оценивает и признает в соответствии с характером вознаграждения при условии, что, если выходные пособия являются увеличением размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности, предприятие применяет требования, предусмотренные в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности. В противном случае:**
- (a) **если выплата выходных пособий в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором признаются выходные пособия, предприятие применяет требования, предусмотренные в отношении краткосрочных вознаграждений работникам.**
 - (b) **если выплата выходных пособий в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, предприятие применяет требования, предусмотренные в отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам.**
- 170 Поскольку выходные пособия не предоставляются в обмен на услуги, пункты 70-74, рассматривающие вопросы отнесения вознаграждений на периоды оказания услуг, не применяются.

Пример, иллюстрирующий пункты 159-170

Общая информация

В результате недавнего приобретения предприятие планирует через десять месяцев закрыть фабрику и на указанный момент прекратить деятельность всех оставшихся на фабрике работников. Поскольку предприятию необходимы профессиональные знания и опыт работников фабрики для завершения некоторых договоров, оно объявляет о следующем плане расторжения трудовых соглашений.

Каждый работник, который остается и оказывает свои услуги до закрытия фабрики, на дату прекращения трудовой деятельности получит денежный платеж в размере 30 000 д.е. Работники, уволившиеся до закрытия фабрики, получают 10 000 д.е.

На фабрике работает 120 работников. В соответствии с ожиданиями предприятия, на момент объявления о плане 20 из них уволятся до закрытия. Следовательно, общая сумма ожидаемого оттока денежных средств по плану составляет 3 200 000 д.е. (то есть $20 \times 10\,000$ д.е. + $100 \times 30\,000$ д.е.). В соответствии с пунктом 160 предприятие отражает вознаграждения, предоставляемые в обмен на расторжение трудового соглашения, как выходные пособия, а вознаграждения, предоставляемые в обмен на услуги, как краткосрочные вознаграждения работникам.

Выходные пособия

Пособие, предоставляемое в обмен на расторжение трудового соглашения, составляет 10 000 д.е. Это сумма, которую предприятие должно будет выплатить работникам за расторжение трудового соглашения независимо от того, остаются ли работники и оказывают ли они услуги до закрытия фабрики, или увольняются до ее закрытия. Даже при том, что работники могут уволиться до закрытия фабрики, расторжение трудовых соглашений со всеми работниками – это результат решения предприятия закрыть фабрику и расторгнуть трудовые соглашения с работниками (то есть все

работники будут уволены, когда фабрика закроется). Следовательно, предприятие признает обязательство на сумму 1 200 000 д.е. (то есть $120 \times 10\,000$ д.е.) по выплате выходных пособий, предоставляемых в соответствии с планом вознаграждений работникам, на самую раннюю из следующих дат: дату, на которую было объявлено о плане расторжения трудовых соглашений, и дату, на которую предприятие признает затраты на реструктуризацию в связи с закрытием фабрики.

Вознаграждения, предоставляемые в обмен на услуги

Дополнительные вознаграждения, которые работники получают, если будут оказывать услуги в течение всего десятимесячного периода, представляют собой вознаграждения в обмен на услуги, оказанные за указанный период. Предприятие отражает их как краткосрочные вознаграждения работникам, потому что в соответствии с ожиданиями предприятия они будут выплачены до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода. В этом примере дисконтирование не требуется, таким образом, расход в размере 200 000 д.е. (то есть $2\,000\,000 \text{ д.е.} \div 10$) признается в каждом месяце на протяжении периода оказания услуг в десять месяцев с соответствующим увеличением балансовой стоимости обязательства.

Раскрытие информации

- 171 Несмотря на то, что настоящий стандарт не устанавливает специфических требований к раскрытию информации о выходных пособиях, другие МСФО могут предусматривать такие требования. Например, МСФО (IAS) 24 требует раскрытия информации о вознаграждениях, предоставляемых ключевому управленческому персоналу. МСФО (IAS) 1 требует раскрытия информации о расходах на выплату вознаграждений работникам.

Условия переходного периода и дата вступления в силу

- 172 Предприятие должно применять настоящий стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Досрочное применение стандарта разрешается. Если предприятие применяет настоящий стандарт в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.
- 173 Предприятие должно применять настоящий стандарт ретроспективно, в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», за исключением того, что:
- (a) предприятие не должно корректировать балансовую стоимость активов, находящихся вне сферы применения настоящего стандарта, с учетом изменений затрат на выплату вознаграждений работникам, которые были включены в балансовую стоимость до даты первоначального применения. Датой первоначального применения является начало наиболее раннего из предыдущих периодов, представленных в первой финансовой отчетности, в которой предприятие применяет настоящий стандарт.
 - (b) в финансовой отчетности за периоды, начинающиеся до 1 января 2014 года, предприятие не должно представлять сравнительную информацию в соответствии с требованиями к раскрытию информации, устанавливаемыми в пункте 145 в отношении чувствительности обязательств пенсионного плана с установленными выплатами.

Приложение Поправки к другим МСФО

В настоящем приложении описываются поправки, внесенные в другие МСФО в результате внесения Советом поправок в МСФО (IAS) 19 в июне 2011 года. Предприятие должно применять данные поправки вместе с МСФО (IAS) 19 с учетом поправок.

МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности»

- A1 Дополнить пунктом 39L следующего содержания:
- 39L МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года) внес поправки в пункт D1, удалил пункты D10 и D11 и добавил пункт E5. Предприятие должно применять данные поправки вместе с МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года).
- A2 В приложении D (Освобождения от других МСФО (IFRS)) заголовков над пунктом D10, пункты D10 и D11 и подпункт (е) пункта D1 удалить.
- A3 Приложение E (Краткосрочные освобождения от применения МСФО (IFRS)) дополнить заголовком и пунктом E5 следующего содержания:

Вознаграждения работникам

- E5 Предприятие, впервые применяющее МСФО, может применять условия переходного периода, изложенные в пункте 173 (b) МСФО (IAS) 19.

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»

- A4 Подпункт (b) пункта 24 изложить в следующей редакции:
- 24 (b) суммы прироста долгосрочных активов, кроме финансовых инструментов, отложенных налоговых активов, чистых активов пенсионных планов с установленными выплатами (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), и права, возникающие по договорам страхования.

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»

- A5 Заголовок над пунктом D61 изложить в следующей редакции:

МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года)

- A6 Пункты D62 и D63 изложить в следующей редакции:
- D62 Пункт 113 изложить в следующей редакции:
- 113 Справедливая стоимость активов плана вычитается при определении дефицита или профицита.
- D63 Дополнить пунктом 174 следующего содержания:
- 174 МСФО (IFRS) 13, выпущенный в мае 2011 года, внес поправки в определение справедливой стоимости в пункте 8, а также поправки в пункт 113. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 13.

МСФО (IAS) 1

«Представление финансовой отчетности»

- A7 Абзац четырнадцатый пункта 7 изложить в следующей редакции:
- 7 (b) переоценка пенсионных планов с установленными выплатами (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- A8 В пункте 96 вместо слов «актуарных прибылей и убытков от» включить слова «переоценке»; слова «пунктом 93А» и последнее предложение удалить.
- Дополнить пунктом 139К следующего содержания:
- 139К МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года) внес поправки в определение «прочего совокупного дохода» в пункте 7 и пункте 96. Предприятие должно применять данные поправки вместе с МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года).

МСФО (IAS) 24

«Раскрытие информации о связанных сторонах»

- A9 Пункт 22 изложить в следующей редакции:
- 22 Участие материнского или дочернего предприятия в пенсионном плане с установленными выплатами, где риск делится между предприятиями группы, является операцией между связанными сторонами (см. пункт 42 МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок, внесенных в 2011 году)).

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 МСФО (IAS) 19

«Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь»

- A10 Под заголовком «Ссылки» абзац третий изложить в следующей редакции:
- МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (с учетом поправок, внесенных в 2011 году).
- Пункт 1 изложить в следующей редакции:
- 1 В пункте 64 МСФО (IAS) 19 оценка чистого актива пенсионного плана с установленными выплатами ограничивается наименьшей из следующих величин: сумма профицита пенсионного плана с установленными выплатами и значение предельной величины активов. Пункт 8 МСФО (IAS) 19 определяет предельную величину актива как «приведенную стоимость любых экономических выгод, доступных в форме возврата средств из плана или сокращения будущих взносов в план». Возникли вопросы о том, когда возврат средств или сокращение будущих взносов должны расцениваться как доступные, в частности в тех случаях, когда существует минимальное требование к финансированию.
- Подпункт (а) пункта 6 изложить в следующей редакции:
- 6 (a) в каких случаях возникает возврат средств или сокращение будущих взносов в соответствии с определением предельной величины активов, предложенным в пункте 8 МСФО (IAS) 19.
- В пункте 17 вместо слов «явно намерено в конце отчетного периода сократить» включить слова «сокращает».
- В пункте 24 предложение второе изложить в следующей редакции:
- Обязательство должно уменьшить чистый актив пенсионного плана с установленными выплатами или увеличить чистое обязательство пенсионного плана с установленными выплатами, чтобы не ожидалась никакая прибыль или убыток в результате применения пункта 64 МСФО (IAS) 19, когда оплачиваются взносы.

Пункты 25 и 26 удалить.

Дополнить пунктом 27С следующего содержания:

- 27С МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок, внесенных в 2011 года) внес поправки в пункты 1, 6, 17 и 24 и удалил пункты 25 и 26. Предприятие должно применять данные поправки вместе с МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года).