

Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 19 (редакция 2000 года)

ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ

Настоящий пересмотренный Международный стандарт финансовой отчетности заменяет МСФО 19 Затраты на пенсионное обеспечение, утвержденный Правлением в пересмотренном варианте в 1993 году. Пересмотренный Международный стандарт финансовой отчетности вступает в силу для финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся с 1 января 1999 года или после этой даты.

В мае 1999 года МСФО 10 (в редакции 1999 года), События после отчетной даты, внесены изменения в параграфы 20 (b), 35, 125 и 141. Изменения вступают в силу для годовой финансовой отчетности, охватывающую периоды, начинающиеся с 1 января 2001 года или после этой даты.

Настоящий Стандарт был пересмотрен в 2000 году с целью внесения изменений в определения активов плана, а также внесения требований по признанию, оценке и раскрытию информации о компенсационных выплатах. **Настоящие** изменения вступают в силу для учетных периодов, начинающихся с 1 января 2001 года или после этой даты.

Для целей настоящего издания добавленный текст дан с затенением, а удаленный из МСФО 19 (в редакции 1998 года) текст выделен затенением и зачеркнут.

Введение

1. Стандарт предписывает правила учета и раскрытия предпринимателями информации о вознаграждениях работникам. Он заменяет МСФО 19, Затраты на пенсионное обеспечение, утвержденный в 1993 г. Основные отличия от МСФО 19 изложены в Приложении С (Основа для выводов), параграф 3. Стандарт не рассматривает отчетность пенсионных планов (см. МСФО 26, Учет и отчетность по пенсионным планам).
2. Стандарт определяет пять категорий вознаграждений работникам:
 - (a) краткосрочные вознаграждения, такие как заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск и пособие по болезни, участие в прибыли и премии (если они выплачиваются в течение двенадцати месяцев после окончания периода), а также вознаграждения в неденежной форме (такие как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом и бесплатные или дотируемые товары или услуги) для занятых в настоящее время работников;
 - (b) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как пенсии, иные вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;
 - (c) другие долгосрочные вознаграждения работникам, включая оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, или оплачиваемый творческий отпуск, юбилеи или другие долгосрочные вознаграждения, долгосрочные пособия по нетрудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отсроченная компенсация в случае, если указанные выплаты осуществляются в срок более двенадцати месяцев после окончания периода;
 - (d) выходные пособия; и
 - (e) компенсационные выплаты долевыми инструментами.
3. Стандарт требует признания компаниями краткосрочных вознаграждений работникам при предоставлении работником своих услуг в обмен на эти вознаграждения.
4. Пенсионные планы классифицируются как пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами. Стандарт дает конкретное руководство классификации пенсионных планов группы работодателей, государственных пенсионных планов и планов с застрахованными выплатами.
5. В рамках пенсионного плана с установленными взносами компания уплачивает взносы в фиксированном размере в отдельную организацию (фонд) и не несет юридических или вытекающих из практики обязательств по уплате дополнительных взносов в том случае, когда у фонда не будет в наличии достаточных активов для выплаты пенсий, заработанных в текущем и предшествующих периодах. Стандарт требует признания компанией взносов в план вознаграждений по окончании трудовой деятельности на момент предоставления работником услуг в обмен на данные взносы.

6. Все иные пенсионные планы являются пенсионными планами с установленными выплатами. Они могут быть нефондируемыми либо полностью или частично фондируемыми. Стандарт требует от компании:
- (a) учитывать не только юридические обязательства, но и любые вытекающие из практики обязательства, вытекающие из практики компании;
 - (b) определять дисконтированную стоимость обязательств по пенсионному плану и справедливую стоимость любых активов плана с достаточной регулярностью для того, чтобы стоимостные показатели, признанные в финансовой отчетности, существенно не отличались от тех величин, которые были бы определены на отчетную дату;
 - (c) использовать метод прогнозируемой условной единицы для оценки обязательств и затрат;
 - (d) распределять выплаты по конкретным периодам службы работников согласно установленной в плане формуле исчисления выплат, кроме случаев, когда служба работников в более поздние годы влечет за собой существенно более высокие выплаты, чем служба в более ранние годы;
 - (e) применять непредвзятые и взаимно совместимые актуарные допущения в отношении демографических переменных (таких как текучесть кадров и смертность) и финансовых переменных (таких как повышение оплаты труда в будущем, изменения затрат на медицинское обслуживание и определенные случаи изменения государственных пенсий). Финансовые допущения должны основываться на рыночных ожиданиях на отчетную дату для периода, в течение которого обязательства должны быть исполнены;
 - (f) определять ставку дисконтирования на основе рыночной доходности высококачественных корпоративных облигаций (или в странах, где отсутствует достаточной глубины рынок таких облигаций, на основе доходности государственных облигаций), по валюте и срокам соответствующих обязательствам перед работниками по окончании их трудовой деятельности;
 - (g) вычитать справедливую стоимость любых активов плана из балансовой стоимости обязательств. К определенным компенсационным правам, которые не могут быть квалифицированы как активы плана, применяется тот же самый учетный подход, что и к активам плана, за исключением того, что они представляются как отдельные активы, а не как вычеты из обязательств.
 - (h) ограничивать величину балансовой стоимости актива таким образом, чтобы она не превышала чистую суммарную величину:
 - (i) любой непризнанной стоимости прошлых услуг работников и актуарных убытков; плюс
 - (ii) дисконтированная стоимость любых экономических выгод, полученных в форме возврата средств из плана или сокращения будущих взносов в план;
 - (i) признавать стоимость прошлых услуг работников на равномерной основе на протяжении среднего периода времени, по истечении которого гарантируется выплата пенсий в измененном размере;

- (j) признавать прибыли или убытки при секвестре пенсионного плана или при окончательном расчете по плану. Прибыли или убытки должны включать любые итоговые изменения дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану, справедливой стоимости активов плана, непризнанной части любых относящихся к ним актуарных прибылей и убытков и стоимости прошлых услуг работников, и
- (k) признавать отдельные статьи чистых совокупных актуарных прибылей и убытков, превышающие наибольшую из следующих величин
 - (i) 10% дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану (до вычета суммы активов плана), и
 - (ii) 10% справедливой стоимости любых активов плана

Часть актуарных прибылей и убытков, которая должна признаваться для каждого пенсионного плана с установленными выплатами, представляет собой превышение 10%-ного "коридора" на предыдущую отчетную дату, поделенное на ожидаемую среднюю продолжительность службы работников, участвующих в плане, оставшейся до выхода их на пенсию

Стандарт также разрешает применять методы более быстрого признания при условии, что в отношении прибылей и убытков применяется одна и та же база, которая последовательно используется от периода к периоду. Такого рода методы включают немедленное признание всех актуарных прибылей и убытков

- 7 Настоящий Стандарт определяет более простой метод для учета других долгосрочных вознаграждений, отличных от пенсий: актуарные прибыли и убытки и стоимость прошлых услуг работников в отношении данных вознаграждений признаются немедленно
- 8 Выходные пособия - это вознаграждения работникам, выплачиваемые в результате либо решения компании уволить работника до достижения им пенсионного возраста, либо решения работника добровольно уволиться в обмен на такие вознаграждения. Событием, приводящим к возникновению такого обязательства, является прекращение, а не продолжение службы работника. Таким образом, компания должна признавать выходные пособия тогда и только тогда, когда она формально обязана
 - (a) уволить работника или группу работников ранее момента достижения ими пенсионного возраста, или
 - (b) выплатить выходное пособие в связи с тем, что работнику было сделано предложение уволиться по собственному желанию
- 9 Компания формально обязана выплатить выходное пособие тогда и только тогда, когда она имеет подробный формализованный план (с типовым минимальным содержанием) по выплате выходного пособия и отсутствует реальная возможность отказа от исполнения обязательств по данному плану
- 10 Когда выходные пособия подлежат выплате в срок, превышающий 12 месяцев после отчетной даты, они должны дисконтироваться. В случае, когда делается предложение

о добровольном увольнении в обмен на вознаграждение, оценка выходных пособий должна основываться на количестве работников, которые, как ожидается, примут данное предложение.

11. Компенсационные выплаты долевыми инструментами - это вознаграждения работникам в соответствии с которыми: работники приобретают право на получение долевых финансовых инструментов, выпущенных компанией (или ее материнской компанией); или сумма обязательств компании перед работниками зависит от будущей цены долевых финансовых инструментов, выпущенных компанией. Стандарт устанавливает определенные требования к раскрытию информации в отношении таких вознаграждений, но не устанавливает требования по их признанию и оценке.
12. Стандарт вступает в силу для учетных периодов, начинающихся с 1 января 1999 г. или позже этой даты. Приветствуется его досрочное применение. При первоначальном принятии Стандарта компании разрешается признать любое влияющее на финансовые результаты увеличение обязательств по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности работников не более чем за пять лет. Если при принятии Стандарта происходит уменьшение обязательств, то компания должна немедленно признать это уменьшение.
13. Настоящий Стандарт был пересмотрен в 2000 году с целью **внесения** изменений в определения активов плана, а также внесения требований по признанию, оценке и раскрытию информации о компенсационных выплатах. Указанные изменения вступают в силу для учетных периодов, начинающихся 1 января 200 г.

Содержание

Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 19
(редакция 1998 г.)

Вознаграждения работникам

ЦЕЛЬ

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

Параграфы **1 - 6**

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

7

КРАТКОСРОЧНЫЕ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ

8 - 23

Признание и оценка

10 - 22

Все краткосрочные вознаграждения работникам

10

Краткосрочные оплачиваемые отпуска

11 - 16

Программы участия в прибыли и премиях

17-22

Требования к раскрытию информации

23

ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ПО ОКОНЧАНИИ ТРУДОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: РАЗЛИЧИЕ МЕЖДУ ПЕНСИОННЫМИ ПЛАНАМИ С УСТАНОВЛЕННЫМИ ВЗНОСАМИ И ПЕНСИОННЫМИ ПЛАНАМИ С УСТАНОВЛЕННЫМИ ВЫПЛАТАМИ

24 - 42

Пенсионные планы группы работодателей

29 - 35

Государственные пенсионные планы

36 - 38

Страхование пенсионных выплат

39 - 42

ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ПО ОКОНЧАНИИ ТРУДОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ПЕНСИОННЫЕ ПЛАНЫ С УСТАНОВЛЕННЫМИ ВЗНОСАМИ

43 - 47

Признание и оценка

44-45

Требования к раскрытию информации

46-47

ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ПО ОКОНЧАНИИ ТРУДОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ПЕНСИОННЫЕ ПЛАНЫ С УСТАНОВЛЕННЫМИ ВЫПЛАТАМИ

48 - 125

Признание и оценка

49-62

Учет вытекающих из практики обязательств

52-53

Бухгалтерский баланс	54 - 60
Отчет о прибылях и убытках	61 - 62
Признание и оценка: дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и стоимость текущих услуг работников	63 - 101
Метод актуарной оценки	64 - 66
Распределение вознаграждения по периодам службы	67 - 71
Актуарные допущения	72 - 77
Актуарные допущения: ставка дисконта	78 - 82
Актуарные допущения: заработная плата, пенсионные выплаты и затраты на медицинское обеспечение	83 - 91
Актуарные прибыли и убытки	92 - 95
Стоимость прошлых услуг работников	96 - 101
Признание и оценка: активы плана	102 - 107
Справедливая стоимость активов плана	102 - 104
Возмещения	104A-104 D
Доход на активы плана	105 - 107
Объединение бизнеса	108
Секвестры и окончательный расчет по плану	109 - 115
Представление информации	116 - 119
Зачет	116 - 117
Различие краткосрочные/долгосрочные	118
Финансовые элементы затрат на предоставление вознаграждений по окончании трудовой деятельности	119
Требования к раскрытию информации	120 - 12S
ПРОЧИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ	126 - 131
Признание и оценка	128 - 130
Требования к раскрытию информации	131
ВЫХОДНОЕ ПОСОБИЕ	132 - 143
Признание	133 - 138

Оценка	139 - 140
Требования к раскрытию информации	141 - 143
КОМПЕНСАЦИОННЫЕ ВЫПЛАТЫ ДОЛЕВЫМИ ИНСТРУМЕНТАМИ	144 - 152
Признание и оценка	145
Требования к раскрытию информации	146 - 152
ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ	153 - 156
ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ	157 - 158
ПРИЛОЖЕНИЯ	
А. Демонстрационный пример	
В. Демонстрационный вариант раскрытия информации	
С. Основа для выводов	

Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 19 (редакция 2000 г.)

Вознаграждение работникам

Основные параграфы стандарта, которые набраны жирным курсивом, должны читаться в контексте вспомогательных материалов и инструкций по применению, содержащихся в данном Стандарте, и в контексте Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности. Международные стандарты финансовой отчетности не предназначены для применения к несущественным статьям (смотри параграф 12 Предисловия)

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в том, чтобы установить правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Стандарт требует от компании признавать:

- (a) обязательство - в случае, когда работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем; и
- (b) расход - в случае, когда компания использует экономическую выгоду, возникающую в результате оказания работником услуги в обмен на вознаграждение.

Сфера применения

***/.* Настоящий Стандарт должен применяться работодателем для учета вознаграждения работников.**

- 2. Настоящий Стандарт не касается отчетности по пенсионным планам (смотри МСФО 26, Учет и отчетность по пенсионным планам).
- 3. Настоящий Стандарт применяется ко всем вознаграждениям работникам, в том числе тем, которые обеспечиваются:
 - (a) согласно формализованным планам или другим формализованным соглашениям между компанией и ее работниками или их представителями;
 - (b) согласно требованиям законодательства или в связи с внутриотраслевыми договорами, в соответствии с которыми компания должна осуществлять взносы в национальные, государственные, отраслевые или другие пенсионные планы группы работодателей; или
 - (c) согласно сложившейся практике компании, которая ведет к возникновению вытекающего из практики обязательства. Сложившаяся практика приводит к возникновению неформализованного обязательства, когда компания не имеет реальной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером вытекающего из практики обязательства может служить ситуация, в которой

изменение сложившейся практики компании приведет к неприемлемому ущербу для ее отношений с работниками.

4. Вознаграждения работникам включают:

- (а) краткосрочные вознаграждения работникам, такие как заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни, участие в прибыли и премии (если они выплачиваются в течение двенадцати месяцев после окончания периода), а также вознаграждения в неденежной форме (такие как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом и бесплатные или дотируемые товары или услуги) для занятых в настоящее время работников;
- (б) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как пенсии, иные вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;
- (с) другие долгосрочные вознаграждения работникам, включая оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, или оплачиваемый творческий отпуск, юбилеи или другие долгосрочные вознаграждения, долгосрочные пособия по нетрудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отсроченная компенсация в случае, если указанные выплаты осуществляются в срок более чем двенадцать месяцев после окончания периода;
- (d) выходные пособия; и
- (е) компенсационные выплаты долевыми инструментами.

В силу того, что каждая из категорий, указанных в (а) - (е) выше имеет разные характеристики, настоящий Стандарт для каждой категории устанавливает отдельные требования.

- 5. 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.
- 6. Работник может оказывать услуги компании на основе полного рабочего дня, частичной занятости, на постоянной, разовой или временной основе. Для целей настоящего Стандарта в число работников входят директора и другой управленческий персонал.

Определения

- 7. *Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:*

Вознаграждения работникам - все формы вознаграждений и выплат, предоставляемых компанией работникам в обмен на оказанные ими услуги.

Краткосрочные вознаграждения работникам - вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и компенсационных выплат долевыми инструментами), подлежащие выплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности - **Вознаграждения работникам** (кроме выходных пособий и компенсационных выплат долевыми инструментами), выплачиваемые по окончании трудовой деятельности..

Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности - формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми компания выплачивает вознаграждения одному или нескольким работникам по окончании ими трудовой деятельности.

Пенсионные планы с установленными взносами - планы пенсионного обеспечения, предполагающие, что компания осуществляет фиксированные взносы в **отдельный** фонд и не будет иметь каких-либо юридических или вытекающих из практики обязательств по уплате дополнительных взносов, если фонд не будет иметь достаточных средств для выплаты всех вознаграждений работникам, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и предшествующих периодах.

Пенсионные планы с установленными выплатами - планы пенсионного обеспечения, отличающиеся от пенсионных планов с установленными взносами.

Пенсионные планы группы работодателей - это пенсионные планы с установленными взносами (кроме государственных пенсионных планов) или пенсионные планы с установленными выплатами (кроме государственных пенсионных планов), которые:

- (а) объединяют активы, внесенные различными компаниями, не находящиеся под общим контролем; и
- (б) используют эти активы для пенсионного обеспечения работников нескольких компаний при условии, что взносы и размер пенсий определяются вне зависимости от того, в какой компании заняты получающие их работники.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам - Вознаграждения работникам (кроме выплат по окончании трудовой деятельности, выходных пособий и компенсационных выплат долевыми инструментами), **задолженность** по выплате которых не может быть погашена полностью в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказывали соответствующие услуги.

Выходные пособия - вознаграждения работникам, являющиеся результатом:

- (а) решения компании уволить работника до достижения им **пенсионного** возраста, либо

(Б) решения работника об увольнении по собственному желанию при сокращении штатов в обмен на такого рода выплаты.

Компенсационные выплаты долевыми инструментами - это выплаты работникам, при которых:

- (а) работники имеют право на получение долевого финансового инструмента, выпущенного компанией (или ее материнской компанией); или*
- (б) сумма обязательств компании перед работниками зависит от будущей цены долевого финансового инструмента, выпущенного компанией.*

Планы компенсационных выплат долевыми инструментами - формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми компания осуществляет компенсационные выплаты долевыми инструментами одному или нескольким работникам.

Гарантированные пенсии - пенсии, право на получение которых не зависит от дальнейшей работы сотрудников.

Дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами - дисконтированная стоимость (до вычета активов плана) ожидаемых будущих выплат, необходимых для исполнения обязательств, возникающих в связи с услугами работников, оказанными в текущем и прошлых периодах.

Стоимость текущих услуг - увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в связи с услугами, оказанными работниками в прошлых периодах, возникающее в текущем периоде в результате введения новых или изменения существующих выплат по окончании трудовой деятельности или прочих долгосрочных выплат. Стоимость прошлых услуг может быть положительной (при введении новых или увеличении суммы существующих выплат) или отрицательной (при уменьшении существующих выплат).

Затраты на проценты - увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в течение периода, возникающее в связи с приближением на один период момента выплаты пенсий.

Активы плана включают:

- (а) активы фондов долгосрочного вознаграждения работников; и*
- (б) страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям;*

Активы фонда долгосрочного вознаграждения работников (кроме не подлежащих передаче финансовых инструментов, выпущенных отчитывающейся компанией) - это активы, которые:

- (а) принадлежат лицу (фонду), юридически отделенному от отчитывающейся компании и **существующему** исключительно с целью осуществления финансирования и выплат вознаграждений работникам; и
- (б) могут быть использованы для финансирования и выплат вознаграждений работникам, не могут быть **использованы** для удовлетворения требований кредиторов компании (даже в случае банкротства), и не могут быть возвращены отчитывающейся компании, за исключением случаев когда:
- (i) активы, остающиеся в фонде, достаточны для удовлетворения всех связанных с планом обязательств по вознаграждению работников или обязательств отчитывающейся компании; или
 - (ii) активы возвращаются отчитывающейся компании в качестве возмещения **за** уже выплаченное вознаграждение работникам.

Страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям - это страховые полисы, выпущенные страховщиком, не являющимся связанной стороной (в соответствии с МСФО 24, Раскрытие информации о связанных сторонах) отчитывающейся компании, в случае, если доходы от полиса :

- (а) могут быть использованы исключительно для финансирования и выплат вознаграждений работникам ' по пенсионному плану с установленными выплатами;
- (с) не могут быть использованы для удовлетворения требований кредиторов компании (даже в случае банкротства) и не могут быть возвращены отчитывающейся компании за исключением случаев, когда:
- (i) поступления представляют собой **дополнительные активы**, которые не являются необходимыми для удовлетворения всех соответствующих обязательств по вознаграждению работников; или
 - (ii) поступления возвращаются отчитывающейся компании в качестве возмещения за уже выплаченное вознаграждение работникам.

Справедливая стоимость - сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Доход на активы плана - проценты, дивиденды и другие доходы, получаемые от активов пенсионного плана, вместе с реализованными и нереализованными прибылями и убытками, минус любые затраты на управление **этими** активами и налоги, подлежащие уплате в отношении данного плана.

Актuarные прибыли и убытки - актуарные прибыли и убытки включают:

- (а) корректировки на основе опыта (результат различий между первоначальными актуарными допущениями в отношении будущих событий и тем, что в действительности произошло) и

(b) результаты изменений в актуарных допущениях.

Стоимость прошлых услуг - увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в связи с услугами, оказанными работниками в прошлых периодах, возникающее в текущем периоде в результате введения новых или изменения существующих выплат по окончании трудовой деятельности или прочих долгосрочных выплат. Стоимость прошлых услуг может быть положительной (при введении новых или увеличении суммы существующих выплат) или отрицательной (при уменьшении существующих выплат).

Краткосрочные вознаграждения работникам

8. Краткосрочные вознаграждения включают в себя такие статьи как:

- (a) заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение;
- (b) краткосрочные оплачиваемые отпуска (такие как ежегодный оплачиваемый отпуск и отпуск по болезни) в случаях, когда отпуск предполагается в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники предоставляли соответствующие услуги;
- (c) участие в прибыли и премии, подлежащие выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги;
- (d) вознаграждения в неденежной форме (такие, как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом бесплатные или дотируемые товары или услуги) для занятых в настоящее время работников.

9. Учет краткосрочных вознаграждений работникам обычно прост, поскольку для оценки обязательств или расходов не требуется применение актуарных допущений, и у компании не может возникнуть актуарная прибыль или убыток. Более того, обязательства по краткосрочным вознаграждениям работникам оцениваются на недисконтируемой основе.

Признание и оценка

Все краткосрочные вознаграждения работникам

10. Когда работник оказывает услуги компании в течение отчетного периода, компания должна 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, компания должна 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; и*

- (b) в качестве расхода, за исключением тех сумм вознаграждений, которые другой Международный стандарт финансовой отчетности требует или разрешает включать в себестоимость актива (смотри, например, МСФО 2, Запасы и МСФО 16 Основные средства).*

Параграфы 11, 14 и 17 объясняют, как компания должна применять это требование к краткосрочным вознаграждениям работникам в форме оплачиваемых отпусков.

Краткосрочные оплачиваемые отпуска

- 11. Компания должна признавать ожидаемые затраты на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемых отпусков в соответствии с параграфом 10 следующим образом:**

- (a) при накапливаемых оплачиваемых отпусках - на момент оказания работниками услуг, которые увеличивают их права в отношении использования будущих оплачиваемых отпусков; и*
- (b) при ненакапливаемых оплачиваемых отпусках - непосредственно при наступлении отпуска.*

12. Компания может оплачивать отсутствие работников по самым разным причинам, в том числе по случаю ежегодного отпуска, болезни и краткосрочной нетрудоспособности, по уходу за ребенком, для работы в качестве присяжного заседателя или на период военной службы. Оплачиваемые отпуска подразделяются на две категории:

- (a) накапливаемые; и
- (b) ненакапливаемые

13. Накапливаемые оплачиваемые отпуска могут быть перенесены на будущее и использоваться в последующих периодах в случае, если они не были использованы полностью в текущем периоде. Накапливаемые оплачиваемые отпуска могут быть либо компенсируемыми (другими словами, работники имеют право на денежные выплаты за неиспользованные отпуска), либо некомпенсируемыми (когда работники не имеют права на получение денежных выплат за неиспользованные отпуска). Обязательство возникает по мере того, как работники оказывают услугу, в результате чего увеличивается продолжительность оплачиваемых отпусков, которые могут будут использованы ими в будущем. Обязательство существует и признается даже в том случае, когда оплачиваемый отпуск не является компенсируемым, хотя на оценку этого обязательства влияет возможность увольнения работников до того, как они используют право на накапливаемый некомпенсируемый отпуск.

- 14. Компания должна оценивать ожидаемые затраты на оплату накапливаемых оплачиваемых отпусков как дополнительную сумму, которую она предполагает выплатить работнику за неиспользованные отпуска, накопленные по состоянию на отчетную дату.**

- 15 В соответствии с методом, определенным в предыдущем параграфе, обязательство оценивается по величине дополнительных платежей, которые возникают исключительно в связи с накоплением выплат. Во многих случаях у компании отсутствует необходимость производить подробные вычисления для того, чтобы прийти к выводу о том, что у нее не имеется существенных обязательств по отношению к неиспользованным оплачиваемым отпускам. 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 параграфы 14 и 15

В компании занято 100 работников. Каждый имеет право на ежегодный оплачиваемый отпуск по болезни продолжительностью пять рабочих дней. Неиспользованный отпуск по болезни может переноситься на один 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 (на основании 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, компания 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.

Компания предполагает, что она оплатит дополнительно 12 дней отпуска по болезни в результате неиспользования отпусков, накопленных по состоянию на 31 декабря 20X1 года (по два дня для каждого из 8 работников). Таким образом, компания признает обязательство в размере оплаты 12 дней отпуска по болезни.

- 16 Ненакапливаемые оплачиваемые отпуска не переносятся на будущие периоды: они пропадают в случае их неиспользования или неполного использования в текущем периоде, и не дают права работникам на получение денежных выплат за неиспользованный отпуск. Обычно это относится к отпуску по болезни (в той степени, в какой неиспользованные в прошлых периодах отпуска не увеличивают отпуска в будущих периодах), отпуску по уходу за ребенком и отпуску в связи с исполнением обязанностей присяжного заседателя или на период военной службы. Компания не признает обязательство или расход до наступления отпускного периода, поскольку оказание работником услуг не ведет к увеличению суммы вознаграждения.

Планы участия в прибыли и премии

17. Компания должна признавать ожидаемые затраты на участие в прибыли и выплатах премий в соответствии с параграфом 10 только в случае, если:
- (a) компания имеет текущее, возникающее в силу договора или законодательства, либо вытекающее из практики, обязательство производить такие выплаты в связи с прошлыми событиями; и
 - (b) обязательство может быть наделено оценено.

18. По некоторым планам участия в прибыли работники получают долю в прибыли только при условии, что они остаются работать в компании в течение установленного периода времени. Такие планы приводят к образованию вытекающего из практики обязательства, так как работники предоставляют услуги, которые увеличивают сумму, подлежащую выплате, если они продолжают работать в компании до окончания установленного периода. Оценка такого рода вытекающих из практики обязательств учитывает возможность ухода из компании некоторых работников без получения соответствующей доли прибыли.

Пример, иллюстрирующий параграф 18

В соответствии с планом участия в прибыли компания должна выплачивать работникам, занятым в течение года, определенную долю ее чистой 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% чистой прибыли. Компания рассчитывает, что текучесть кадров сократит выплаты до 2,5% чистой прибыли.

Компания признает обязательство и расход в размере 2,5% чистой прибыли

- 19 Компания может не иметь юридического обязательства выплачивать премии. Тем не менее, в некоторых случаях в компании может существовать практика выплаты премий. В таких случаях компания имеет вытекающее из практики обязательство, поскольку она не имеет реальной возможности не выплачивать премии. Оценка вытекающего из практики обязательства, в данном случае учитывает возможность ухода из компании некоторых ее работников без получения премий.
- 20 Компания может надежно оценить свои юридические или вытекающие из практики обязательства только в случае, если:
- (a) формализованные условия плана включают формулу определения величины вознаграждения;
 - (b) компания определяет величину вознаграждения, подлежащего выплате, до утверждения финансовой отчетности к выпуску; или
 - (c) практика прошлых лет позволяет однозначно определить величину вытекающего из практики обязательства компании.
21. Обязательства по планам участия в прибыли и премиям возникают в связи с услугами, оказанными работником, а не в результате сделок с владельцами компании. Поэтому компания признает затраты по планам участия в прибыли и выплатам премий как расход, а не как распределение чистой прибыли.
22. Если суммы, подлежащие выплате по планам участия в прибыли и премиях, не выплачиваются полностью в течении двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали услуги, они относятся к иным долгосрочным вознаграждениям работникам (смотри параграфы 126 - 131). Если вознаграждения, предоставляемые по планам участия в прибыли и премиях, отвечают определению

компенсационных выплат долевыми инструментами, компания учитывает их в соответствии с параграфами 144 - 152.

Требования к раскрытию информации

23. Несмотря на то, что настоящий Стандарт не требует специального раскрытия информации в отношении краткосрочных вознаграждений работникам, этого могут требовать другие Международные стандарты финансовой отчетности. Например, как требует МСФО 24, Раскрытие информации о связанных сторонах, компания должна представлять данные о выплатах ключевым управляющим. МСФО 1, Представление финансовой отчетности, требует раскрытия компанией затрат на содержание персонала.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: Различие между пенсионными планами с установленными взносами и пенсионными планами с установленными выплатами

24. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают, например:

- (a) вознаграждения по выходу на пенсию, такие как пенсии; и
- (b) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании периода занятости.

Соглашения, в соответствии с которыми компания обеспечивает вознаграждения по окончании трудовой деятельности, называются планами вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Компания использует настоящий Стандарт применительно ко всем подобным соглашениям независимо от того, предполагают ли они учреждение отдельного юридического лица для получения взносов и осуществления пенсионных выплат.

25. Пенсионные планы делятся на пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами в зависимости от экономического содержания плана, вытекающего из его основных условий. По планам с установленными взносами:
- (a) юридическое или вытекающее из практики обязательство компании ограничивается суммой, которую она согласна внести в фонд. Таким образом, полученная работником сумма выплат по окончании трудовой деятельности определяется суммой взносов, выплаченных компанией (и, возможно, также работником) пенсионному плану или страховой компании, в совокупности с доходом на инвестиции средств, полученных в качестве взносов; и
 - (b) актуарный риск (что вознаграждения будут меньше ожидаемых) и инвестиционный риск (что инвестированные активы окажутся недостаточными для обеспечения предполагаемых вознаграждений) возлагаются на работника.

- 26 Обязательство компании не ограничивается суммой, которую она соглашается внести в фонд, в случае, когда у компании имеется юридическое или вытекающее из практики обязательство, возникшее в связи с
- (a) формулой выплат по пенсионному плану, которая привязана не только ко взносам,
 - (b) гарантиями, либо косвенными, через пенсионный план, либо прямыми, конкретной величины дохода на взносы, или
 - (c) той сложившейся практики, которая ведет к образованию вытекающего из практики обязательства. Например, вытекающее из практики обязательство может возникнуть в случае, когда в компании сложилась традиция повышения пенсий бывшим работникам с целью устранения влияния инфляции, даже если не существует соответствующего юридического обязательства
- 27 По условиям пенсионных планов с установленными выплатами
- (a) обязательство компании заключается в обеспечении вознаграждений оговоренного размера действующим и бывшим работникам, и
 - (b) актуарный риск (того, что затраты на вознаграждения будут больше ожидаемых) и инвестиционный риск по существу ложатся на компанию. Если данные актуарного или инвестиционного опыта хуже ожидаемых, обязательства компании могут увеличиваться
- 28 Параграфы 29-42 ниже объясняют различия между пенсионными планами с установленными взносами и пенсионными планами с установленными выплатами в контексте пенсионных планов группы работодателей, государственных пенсионных планов и застрахованных пенсионных выплат

Пенсионные планы группы работодателей

29. *Компания должна классифицировать пенсионный план группы работодателей как пенсионный план с установленными взносами или пенсионный план с установленными выплатами согласно условиям плана (включая любые вытекающие из практики обязательства, которые выходят за рамки формальных условий). В случае, когда пенсионный план группы работодателей является пенсионным планом с установленными выплатами, компания должна:*
- (a) *учитывать свою пропорциональную долю обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами, активы плана и затраты, относящиеся к плану, точно также, как и по любому другому пенсионному плану с установленными выплатами; и*
 - (b) *раскрывать информацию в соответствии с параграфом 120.*
30. *Когда имеющейся информации недостаточно для использования метода учета, применяемого для плана с установленными выплатами, по отношению к аналогичному плану группы работодателей, компания должна:*

- (a) учитывать план в соответствии с параграфами 44 - 46, как если бы он являлся планом с установленными взносами; и*
- (b) раскрывать:*
 - (i) информацию о том, что план является планом с установленными выплатами;*
 - (ii) причину недостаточности информации для того, чтобы вести учет плана по методу плана с установленными выплатами;*
- (c) в той степени, в какой превышение или дефицит в пенсионном плане может повлиять на сумму будущих взносов, дополнительно раскрывать:*
 - (i) любую имеющуюся информацию об указанном превышении или дефиците;*
 - (ii) базу, использованную при определении превышения или дефицита; и*
 - (iii) последствия для компании, при наличии таковых.*

31. Ниже приведен один из примеров пенсионного плана группы работодателей с установленными выплатами:

- (a) план финансируется распределительным методом, что означает следующее: взносы устанавливаются на уровне, который считается достаточным для выплаты пенсий, причитающихся в этом же периоде; будущие пенсии, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться из будущих взносов; и
- (b) пенсии работников определяются длительностью их трудового стажа, а компании, участвующие в плане, не имеют реальных способов выхода из плана без уплаты взносов для обеспечения пенсий, заработанных работниками до момента выхода компании из плана. Такой план создает актуарный риск для компании: если совокупный размер пенсий, уже заработанных на отчетную дату, выше ожидаемого, компании придется либо увеличить ее взносы, либо убеждать работников согласиться со снижением пенсий. Таким образом, этот план представляет собой пенсионный план с установленными выплатами.

32. Когда у компании достаточно информации относительно плана группы работодателей, являющегося планом с установленными выплатами, она осуществляет учет своей пропорциональной доли в обязательствах плана, активах плана и затратах на осуществление выплат по окончании трудовой деятельности, связанных с планом,)аким же образом, как и по любому другому пенсионному плану с установленными выплатами. Однако в некоторых случаях компания может быть неспособна оценить свою долю в финансовом положении и финансовых показателях плана с достаточной надежностью для целей учета. Это может произойти в случае, если:

- (a) компания не имеет доступа к информации о плане, которая удовлетворяла бы требованиям настоящего Стандарта; или
- (b) план подвергает компании-участники актуарным рискам, связанным с занятыми в настоящее время и бывшими работниками других компаний, в

связи с отсутствием последовательной и надежной базы для распределения обязательств, активов и затрат между отдельными компаниями, участвующими в плане.

В таких случаях компания ведет учет для плана так, как если бы это был пенсионный план с установленными взносами и раскрывает дополнительную информацию, требуемую в соответствии с параграфом 30.

33. Планы группы работодателей отличаются от совместно управляемых пенсионных планов. Совместно управляемый пенсионный план – это совокупность пенсионных планов различных работодателей, объединенных для создания пула активов для целей инвестирования и снижения административных расходов и расходов на управление инвестициями, но при этом права требования различных работодателей разделены в целях пенсионного обеспечения собственных работников. Совместно управляемые пенсионные планы не представляют конкретных 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 компании актуарным рискам, связанным с действующими и бывшими работниками других компаний. Определения в настоящем Стандарте требуют от компании классифицировать совместно управляемые пенсионные планы в качестве планов с установленными взносами или с установленными выплатами в зависимости от условий плана (включая любые вытекающие из практики обязательства, которые выходят за рамки формальных условий).
34. Планы с установленными выплатами, объединяющие активы, внесенные различными компаниями под общим контролем, например, материнской и ее дочерними компаниями, не являются планами группы работодателей. Поэтому компания использует порядок учета таких планов аналогично планам с установленными выплатами.
35. МСФО 37, Резервы, условные обязательства и условные активы требует, чтобы компания признавала или раскрывала информацию об определенных условных обязательствах. В контексте плана группы работодателей условное обязательство может возникнуть в результате, например:
 - (a) актуарных убытков, связанных с другими участвующими компаниями, потому что любая компания, участвующая в плане группы работодателей, разделяет актуарные риски каждой участвующей компании; или
 - (b) предусмотренной планом обязанности по финансированию его дефицита в случае выхода из него других компаний.

Государственные пенсионные планы

36. Компания должна учитывать государственный пенсионный план аналогично плану группы работодателей (смотри параграфы 29 и 30).
37. Государственные планы учреждаются в законодательном порядке с целью охвата всех компаний (или всех компаний определенной категории, например, конкретной

отрасли) и осуществляемые национальным или местным правительством или другим органом (например, автономным агентством, созданным специально для этой цели), которые неподконтрольны отчитывающейся компании и не находится под ее влиянием. Некоторые планы, учрежденные компанией, обеспечивают как обязательные пенсии, которые в противном случае покрывались бы государственным пенсионным планом, так и дополнительное пенсионное обеспечение. Такие планы не являются государственными.

- 38 Государственные планы подразделяются на планы с установленными выплатами и планы с установленными взносами по характеру обязательств компании в соответствии с планом. Многие государственные планы не являются фондируемыми. Взносы устанавливаются на уровне, который предполагается достаточным для выплаты пенсий, причитающихся в том же самом периоде, будущие пенсии, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться из будущих взносов. Тем не менее, согласно большинству государственных планов, компания не имеет ни юридических, ни вытекающих из практики обязательств осуществлять будущие пенсионные выплаты ее единственным обязательством является обязательство уплачивать взносы по мере наступления срока платежа, и, если компания прекращает найм участников государственного пенсионного плана, у нее не возникает обязательство выплатить пенсии, заработанные ее собственными работниками в предыдущие годы. По этой причине государственные пенсионные планы обычно рассматриваются как планы с установленными взносами. Однако в редких случаях, когда государственный пенсионный план является планом с установленными выплатами, компания применяет метод учета, предписанный в параграфах 29 и 30.

Страхование пенсионных выплат

39. *Компания может уплачивать страховые взносы для финансирования плана выплат по окончании трудовой деятельности. Компания должна рассматривать такой план как план с установленными взносами, кроме случаев, когда у компании возникают (прямо или опосредованно, через план) юридические или вытекающие из практики обязательства:*

- (а) выплачивать пенсии работникам напрямую при наступлении срока их выплаты; или*
- (б) уплачивать дополнительные взносы в случае, если страховщик не платит все причитающиеся будущие пенсии работникам, относящиеся к службе работника в текущем и предшествующих периодах.*

Если компания сохраняет такого рода юридические или вытекающие из практики обязательства, она должна вести учет плана аналогично плану с установленными выплатами.

- 40 Пенсии, застрахованные посредством заключения договора страхования, необязательно связаны напрямую или автоматически с пенсионными обязательствами компании. В отношении планов выплат по окончании трудовой деятельности, предусматривающих договоры страхования, действуют те же различия между системами фондирования и учета, как и в отношении иных нефондированных пенсионных планов.

41. Когда компания финансирует обязательства по пенсионным выплатам по окончании трудовой деятельности посредством уплаты взносов по страховому полису, по которому она (либо прямо, либо опосредованно через план или механизм установления будущих страховых премий или через отношения со страховщиком как со связанной стороной) сохраняет юридические или вытекающие из практики обязательства, платежи страховых взносов не эквивалентны платежам по пенсионному плану с установленными взносами. Отсюда следует, что компания:
- (а) признает страховой **полис, удовлетворяющий** определенным требованиям, в качестве **актива** плана (см. параграф 7); и
 - (б) признает прочие **страховые** полисы в **качестве** прав на получение **возмещения** (в **случае**, если они удовлетворяют критериям, изложенным в параграфе 104 А).
42. Когда страховой полис выписан на имя определенного участника плана или на группу участников плана, и компания не имеет каких-либо юридических или вытекающих из практики обязательств покрывать какие-либо убытки по полису, она не несет обязательств по выплате пенсий работникам, и страховщик в одиночку несет ответственность за выплату пенсий. Уплата фиксированных страховых взносов по таким договорам по существу должна рассматриваться как исполнение обязательств по пенсионным выплатам работникам, а не как вложение капитала в целях исполнения этого обязательства. В результате у компании не имеется больше ни актива, ни обязательства. Таким образом, компания учитывает такие платежи как взносы в пенсионный **план** с установленными взносами.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: пенсионные планы с установленными взносами

43. Учет планов с установленными взносами прост, поскольку обязательства отчитывающейся компании за каждый период определяются в размере взносов за этот период. Следовательно, для оценки обязательства или расходов актуарные допущения не требуются, и компания не имеет возможности получения никакой актуарной прибыли или убытка. Более того, обязательства оцениваются на недисконтированной основе, за исключением случаев, когда они не подлежат исполнению в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Признание и оценка

44. *Если работник оказал услуги компании в течение периода, компания должна признать взносы, подлежащие уплате в пенсионный план с установленными взносами в обмен на эти услуги:*

- (а) *в качестве обязательства (начисленный расход) за вычетом всех ранее уплаченных взносов. Если сумма ранее уплаченных взносов превышает величину взноса, причитающегося за услуги, оказанные до отчетной даты, компания должна признать 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; или*

(Б) в качестве расхода, кроме случаев, когда другой Международный стандарт финансовой отчетности требует или разрешает включить сумму взноса в себестоимость актива (смотри, например, МСФО 2, Запасы, и МСФО 16, Основные средства).

45. *Когда взносы в план с установленными взносами не подлежат уплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работник оказал соответствующие услуги, они должны дисконтироваться с применением ставки дисконта, указанной в параграфе 78.*

Требования к раскрытию информации

46. *Компания должна раскрывать информацию о суммах, признанных в качестве расходов в отношении пенсионных планов с установленными взносами.*
- 47 Компания раскрывает информацию о взносах в пенсионные планы с установленными взносами в пользу ключевого управленческого персонала, когда это требуется МСФО 24, Раскрытия информации о связанных сторонах.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: пенсионные планы с установленными выплатами

- 48 Учет планов с установленными выплатами достаточно сложен, потому что для оценки обязательства и расходов требуются актуарные допущения, и существует возможность получения актуарных прибылей или убытков. Более того, обязательства оцениваются на дисконтированной основе, поскольку они могут быть исполнены через много лет по окончании периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Признание и оценка

- 49 Пенсионные планы с установленными выплатами могут быть нефондированными либо полностью или частично фондированными, при этом взносы могут уплачиваться как компанией, так и ее работниками, как в полном объеме, так и частично, в организацию или фонд, юридически независимый от компании, из которого выплачиваются пенсии работникам. Осуществление фондированных пенсионных выплат при наступлении их срока зависит не только от финансового положения и результатов инвестиционной деятельности фонда, но также от способности (желания) компании компенсировать любой дефицит в активах фонда. Таким образом, компания фактически принимает на себя актуарный и инвестиционный риски, связанные с планом. Как следствие, величина расходов, признанных в отношении пенсионного плана с установленными выплатами, может быть неэквивалентна сумме взносов за этот период.
50. Учет компаний пенсионных планов с установленными выплатами осуществляется в следующей последовательности:
- (а) используя методы актуарных расчетов, следует произвести надежную оценку суммы выплат, причитающихся работникам за оказанные ими услуги в

текущем и предшествующем периодах. Для этого компания должна определить размеры выплат, причитающихся за текущий и предшествующий периоды, и произвести оценку (сделать актуарные допущения) в отношении демографических переменных (таких как текучесть и смертность персонала) и финансовых переменных (таких как будущее увеличение заработной платы и затраты на медицинское обслуживание), которые будут оказывать влияние на величину затрат на выплату пенсий,

- (b) дисконтируя эти выплаты с помощью метода прогнозируемой условной единицы, определить дисконтированную стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и стоимость текущих услуг (см параграфы 64 - 66),
- (c) определить справедливую стоимость активов плана (см параграфы 102 - 104),
- (d) определить общую сумму актуарных прибылей и убытков и сумму тех актуарных прибылей и убытков, которые должны быть признаны (см параграфы 92 - 95),
- (e) при введении в действие или изменении плана определить итоговую стоимость прошлых услуг (см параграфы 96 - 101), и
- (f) при секвестре или исполнении обязательств по тану определить итоговую прибыль или убыток (см параграфы 109 - 115)

При наличии у компании нескольких пенсионных планов с установленными выплатами она применяет эти процедуры отдельно для каждого существенного плана

- 51 В некоторых случаях оценки, средние показатели и сокращенные расчеты обеспечивают достаточно надежные данные, приближенные к результатам подробных расчетов, приведенных в настоящем Стандарте

Учет вытекающих из практики обязательств

52. *Компания должна учитывать не только свои юридические обязательства в соответствии с формализованными условиями ее пенсионного плана с установленными выплатами, но и любые вытекающие из практики обязательства, вытекающие из ее сложившейся практики. Сложившаяся практика приводит к возникновению вытекающего из практики обязательства, если компания не имеет реальной альтернативы осуществлению выплат работникам. Примером вытекающего из практики обязательства может служить ситуация, когда изменение сложившейся практики компании приведет к неприемлемому ущербу в ее отношениях с работниками.*

- 53 Формализованные условия пенсионного плана с установленными выплатами могут допускать прекращение обязательств компании по данному плану. Тем не менее, в большинстве случаев для компании весьма непросто прекратить эти обязательства, если она стремится сохранить своих работников. Поэтому, при отсутствии свидетельств о прекращении компанией своих обязательств по пенсионному плану в целях учета выплат по окончании трудовой деятельности предполагается, что компания, в настоящее время обещающая такие выплаты своим работникам, будет

поступать аналогичным образом на протяжении всего оставшегося периода трудовой деятельности работников.

Бухгалтерский баланс

- 54. Величина, признаваемая в качестве обязательства по плану с установленными выплатами, должна представлять собой чистый итог следующих действий:**
- (a) дисконтированная стоимость обязательств по плану с установленными выплатами на отчетную дату (см. параграф 64);**
 - (b) плюс любые актуарные прибыли (за вычетом любых актуарных убытков), еще не признанные в соответствии с учетной политикой, определенной в параграфах 92 - 93;**
 - (c) минус не признанная на текущий момент стоимость прошлых услуг, (смотри параграф 96);**
 - (d) минус справедливая стоимость активов пенсионного плана на отчетную дату (если таковые имеются), которые непосредственно предназначены для исполнения обязательств (смотри параграфы 102 - 104).**
- 55.** Дисконтированная стоимость обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами - это совокупные обязательства до вычета справедливой стоимости любых активов плана.
- 56. Компания должна определять дисконтированную стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и справедливую стоимость активов плана с достаточной регулярностью для того, чтобы величины, признанные в финансовой отчетности, существенно не отличались от величин, которые будут определены на отчетную дату.**
- 57.** В соответствии с настоящим Стандартом приветствуется, но не требуется, чтобы компания привлекала профессионального актуария к оценке всех существенных обязательств по выплатам по окончании трудовой деятельности. По практическим соображениям компания может запросить профессионального актуария сделать подробную оценку обязательства до отчетной даты. Тем не менее, результаты такой оценки обновляются с учетом любых существенных сделок и иных существенных изменений в обстоятельствах (включая изменения рыночных цен и процентных ставок), имевших место до отчетной даты.
- 58. Величина, определенная в соответствии с параграфом 54, может быть отрицательной (актив). Компания должна оценивать возникающий актив по наименьшей из следующих величин:**
- (a) величины, определенной в соответствии с параграфом 54; и**
 - (b) чистой суммы:**
 - (i) любых непризнанных актуарных убытков и стоимости прошлых услуг (см. параграфы 92, 93 и 96); и**

(и) дисконтированной стоимости любых экономических выгод, поступающих в форме возврата средств из плана или сокращений будущих взносов в план. Дисконтированная стоимость этих экономических выгод должна определяться с использованием ставки дисконта, определенной в соответствии с параграфом 78.

59. Актив может возникнуть в случае излишнего финансирования плана с установленными выплатами или в случае признания актуарных прибылей. В таких условиях компания признает актив, поскольку:
 - (а) она осуществляет контроль над ресурсом, представляющим собой возможность использования указанного превышения в финансировании плана для создания будущих выгод;
 - (б) этот контроль является результатом прошлых событий (взносов, уплаченных компанией, и услуг, оказанных работником); и
 - (с) будущие экономические выгоды будут поступать в форме сокращения размеров будущих взносов или в форме возврата денежных средств, либо напрямую компании, либо опосредованно, в покрытие дефицита по другому плану.
60. Ограничение, установленное в параграфе 58(б), не отменяет отсроченное признание определенных актуарных убытков (см. параграфы 92 и 93) и, в определенных случаях, стоимости прошлых услуг (см. параграф 96). Однако это ограничение превалирует над переходными положениями в параграфе 155(б). Параграф 120(с)(vi) требует от компании раскрывать величины, не признанные в качестве актива на основании ограничения, установленного параграфом 58(б).

Пример, иллюстрирующий Параграф 60

Пенсионный план с установленными выплатами

имеет следующие характеристики

Дисконтированная стоимость обязательств 1 100

Справедливая стоимость активов плана (1 190)

Непризнанные актуарные убытки (110)

Непризнанная стоимость прошлых услуг (70)

Непризнанное увеличение обязательств при первоначальном принятии

Стандарта в соответствии с параграфом 155(b) (50)

Отрицательная величина, рассчитанная в соответствии с параграфом 54 (320)

Дисконтированная стоимость доступного в будущем возврата

денежных средств и сокращения будущих взносов 100

Ограничение, установленное в параграфе 58(b), рассматривается
с следующим образом

Непризнанные актуарные убытки 110

Непризнанная стоимость прошлых услуг 70

Дисконтированная стоимость возврата денежных средств и

сокращения будущих взносов которые будут иметь место в будущем 100

Ограничение 280

280 меньше 320 Поэтому компания признает в качестве актива 280 и

раскрывает информацию о том, что действие данного ограничения

сократило балансовую стоимость актива на 40 (см параграф 120(c)(vi))

Отчет о прибылях и убытках

61. Компания должна признавать чистую суммарную величину приведенных ниже статей в качестве расхода или (с учетом ограничения, установленного в параграфе 58 (b)) дохода, за исключением той ее части, которую другой Международный стандарт финансовой отчетности требует или разрешает включать в себестоимость актива:

(a) стоимость текущих услуг (смотри параграфы 63 - 91);

(b) затраты на проценты (смотри параграф 82);

(c) предполагаемый доход на любые активы плана (смотри параграфы 105 - 107) и от любых прав на получение возмещения (параграф 104A);

(d) актуарные прибыли и убытки в той мере, в какой они признаются в соответствии с параграфами 92 и 93;

- (е) стоимость прошлых услуг, в той части, в какой параграф 96 требует от компании их признания; и*
- (ф) результат любых секвестров или окончательных расчетов по плану (смотри параграфы 109 - ПО).*

62 Прочие Международные стандарты финансовой отчетности требуют включения некоторых затрат на выплату вознаграждений работникам в себестоимость активов, таких как запасы или основные средства (смотри МСФО 2, Запасы, и МСФО 16, Основные средства) Любые затраты на выплату вознаграждений по окончании трудовой деятельности, включенные в себестоимость таких активов, содержат в соответствующей пропорции статьи, перечисленные в параграфе 61

Признание и оценка: дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и стоимость текущих услуг работников

- 63 Окончательные затраты по пенсионному плану с установленными выплатами могут зависеть от многих переменных, таких как величина заработной платы на момент выхода на пенсию, текучесть и смертность кадров, тенденции в медицинском обеспечении и, для фондируемого плана, инвестиционный доход на активы плана Окончательные затраты плана неопределенны, и эта неопределенность обычно сохраняется на протяжении длительного периода времени Для того, чтобы оценить дисконтированную стоимость обязательств по выплатам по окончании трудовой деятельности и соответствующую стоимость текущих услуг, необходимо
- (а) применить метод актуарной оценки (см параграфы 64 - 66),
 - (b) распределить вознаграждение по периодам службы (см параграфы 67 - 71), и
 - (с) сделать актуарные допущения (см параграфы 72 — 91)

Метод актуарной оценки

64. *Компания должна использовать метод прогнозируемой условной единицы для определения дисконтированной стоимости своих обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и соответствующей стоимости текущих услуг и, где это применимо, стоимости прошлых услуг.*
- 65 Метод прогнозируемой условной единицы (иногда называемый методом накопленного вознаграждения, пропорционально распределенного на период службы, или методом вознаграждения/продолжительности службы) рассматривает каждый период службы как основание для дополнительного права на пенсию (смотри параграфы 67 - 71) и оценивает каждую условную единицу пенсии отдельно с целью формирования обязательств на конец периода (смотри параграфы 72 - 91)
- 66 Компания дисконтирует обязательства по выплатам по окончании трудовой деятельности в полном объеме, даже если часть обязательства подлежит погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты

Пример, иллюстрирующий параграф 65

Единовременное вознаграждение подлежит выплате по окончании службы и равняется 1 % от величины заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год службы. Величина заработной платы в 1 году равняется 10,000, предполагается, что она увеличивается на 7% (сложный процент) каждый год. Используемая ставка дисконта равняется 10% в год. Приведенная ниже таблица показывает, как формируется обязательство по выплате вознаграждения работнику, чей уход ожидается в конце пятого года, предполагая, что изменений в актуарных допущениях не происходит. Для простоты в этом примере игнорируются дополнительные корректировки, необходимые для отражения вероятности ухода работника из компании раньше или позже указанной даты.

	Год	1	2	3	4	5
Вознаграждение за предыдущие годы		0	131	262	393	524
Вознаграждение за текущий год (1 % от последней заработной платы)		131	131	131	131	131
Вознаграждение за текущий и предшествующие годы		131	262	393	524	655
Обязательства на начало периода		-	89	196	324	476
Проценты по ставке 10%		-	9	20	33	48
Стоимость текущих услуг		89	98	108	119	131
Обязательства на конец периода		89	196	324	476	655

Примечание

1. Обязательства на начало периода представляют собой дисконтированную стоимость выплат, относящихся к прошлым годам.
2. Стоимость текущих услуг - это дисконтированная стоимость выплат, относящихся к текущему году.
3. Обязательства на конец периода - это дисконтированная стоимость выплат, относящихся к текущему и прошлым годам.

Распределение вознаграждения по периодам службы

67. При определении дисконтированной стоимости обязательств и стоимости текущих услуг, и, где это применимо, стоимости прошлых услуг, компания должна распределять вознаграждение по периодам службы по формуле, установленной планом. Однако, если служба работника в более поздние годы приведет к

существенно более высокому вознаграждению, чем в более ранние годы, компания должна распределять вознаграждения на равномерной основе с:

- (a) момента, когда работник впервые получил право на вознаграждение (независимо от того, влияет на их размер будущая служба или нет); до*
 - (b) момента, когда право работника на получение всех существенных вознаграждений, причитающихся в соответствии с планом, больше не зависит от будущей службы, кроме случаев дополнительного роста заработной платы.*
68. Метод прогнозируемой условной единицы требует, чтобы компания относила вознаграждение к текущему периоду (для того, чтобы определить стоимость услуг текущего периода), а также распределяла его на текущий и предшествующие периоды (для того, чтобы определить дисконтированную стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами). Компания распределяет вознаграждение по периодам, в которых возникло это обязательство по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Это обязательство возникает по мере оказания услуг работниками в обмен на вознаграждения по окончании трудовой деятельности, которые компания предполагает выплачивать в будущих учетных периодах. Актуарные приемы позволяют компании оценивать это обязательство с достаточной степенью надежности для того, чтобы обосновать признание долгового обязательства.

Примеры, иллюстрирующие параграф 68

- 1 Пенсионный план с установленными выплатами обеспечивает получение пенсии в размере 100 за каждый год службы

Пенсия в размере 100 причитается за каждый год. Стоимость текущих услуг равняется дисконтированной стоимости 100. Дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами равняется дисконтированной стоимости 100, умноженной на количество лет службы работника до отчетной даты.

Есть пенсия, которая начинается немедленно после ухода работника из компании. Стоимость текущих услуг и дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами отражают момент ожидаемого ухода работника из компании. Таким образом, в связи с дисконтированием они будут меньше, чем если бы работник уволился на отчетную дату.

- 2 План обеспечивает ежемесячную пенсию в размере 0,2 % величины заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год службы. Выплата пенсии начинается по достижении работником 65 лет.

Вознаграждения равны дисконтированной стоимости на дату предполагаемого увольнения месячной пенсии в размере 0,2 % ожидаемой величины заработной платы на момент выхода на пенсию, подлежащей выплате с ожидаемого момента ухода работника из компании вплоть до ожидаемого момента его смерти, распределяются на каждый год службы. Стоимость текущих услуг равняется дисконтированной стоимости указанных выплат. Дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами равняется дисконтированной стоимости ежемесячной пенсии в размере 0,2 % величины заработной платы на момент выхода на пенсию, умноженной на количество лет проработанных до отчетной даты. Стоимость текущих услуг и дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами подлежат дисконтированию в связи с тем, что выплата пенсий начинается с возраста 65 лет.

- 69 Служба работников ведет к возникновению обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами даже в том случае, если вознаграждение обусловлено будущей службой (другими словами, в случае негарантированных пенсий). Служба работника до момента возникновения права на получение гарантированных пенсионных выплат создает вытекающее из практики обязательство в связи с тем, что на каждую последующую отчетную дату размер услуг, которые должен будет оказать работник перед тем, как он получит право на пенсию, уменьшается. При оценке обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами компания учитывает вероятность того, что некоторые работники могут не удовлетворять условиям получения гарантированных пенсий. Аналогично, несмотря на то, что некоторые виды вознаграждения по окончании трудовой деятельности, например, медицинское обеспечение, должны быть предоставлены только при наступлении определенных событий, когда работник уже не работает в компании, обязательство формируется при оказании работником услуг, что обеспечивает его право на получение вознаграждения при наступлении определенных событий. Вероятность

возникновения определенных событий влияет на оценку обязательства, но не влияет на сам факт его существования

Примеры, иллюстрирующие параграф 69

- 1 По пенсионному плану выплачивается вознаграждение в размере 100 за каждый год службы. Вознаграждение становится гарантированным после десяти лет службы.

Вознаграждение в размере 100 относится ни каждый год службы. В течение каждого из первых десяти лет стоимость текущих услуг и дисконтированная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может и не проработать все десять лет.

- 2 По пенсионному плану вознаграждение равняется 100 за каждый год службы, за исключением службы до достижения 25 лет. Вознаграждения гарантируются сразу.

Вознаграждения не начисляются в период службы до достижения 25 лет, потому что работники не имеют права ни на какие вознаграждения (устовные или безустовные) до достижения этого возраста. На каждый последующий год распределяется вознаграждение в размере 100.

- 70 Обязательство возрастает до того момента, с которого дальнейшая служба работника более не является основанием для существенного прироста причитающегося вознаграждения. Поэтому все вознаграждения относятся на периоды, заканчивающиеся на этот момент или до него. Вознаграждения распределяются между отдельными отчетными периодами согласно установленной в плане формуле. Однако, если служба работника в последующие годы приведет к существенно более высоким вознаграждениям, чем в ранние годы, компания распределяет вознаграждения на равномерной основе до момента, с которого дальнейшая служба работника более не является основанием для существенного прироста причитающегося вознаграждения. Это связано с тем, что служба работника на протяжении всего периода в конечном счете является основанием для выплаты вознаграждения в этом наиболее высоком размере.

Примеры, иллюстрирующие параграф 70

- 1 План предусматривает единовременное вознаграждение в размере 1,000, которое становится гарантированным после десяти лет службы. План не обеспечивает дополнительное вознаграждение за службу в последующие годы.

Вознаграждение в размере 100 (1,000 разделить на десять) распределяется на каждый из первых десяти лет. Стоимость текущих услуг 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 единовременное вознаграждение в размере 2,000 для всех работающих по достижении возраста 55 лет при наличии трудового стажа не менее 20 лет или для всех работающих по достижении возраста 65 лет, независимо от их трудового стажа.

Услуги работников, принятых на работу в возрасте моложе 35 лет, начинают подпадать под действие плана с возраста 35 лет (работник может уволиться в 30 лет и вернуться в возрасте 33 года, что не окажет никакого влияния на величину или время выплаты вознаграждения). Эти вознаграждения обусловлены дальнейшей службой. Кроме того, служба по достижении возраста 55 лет не является основанием для сколько-нибудь существенного прироста вознаграждения. Указанным работникам компания распределяет вознаграждение в размере 100 (2,000, 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 будет служить основанием для сколько-нибудь существенного прироста суммы вознаграждения. Указанным работникам компания распределяет вознаграждение в размере 100 (2,000, деленные на 20) на каждый год из первых двадцати лет.

Для работника, принятого на работу в возрасте 55 лет, служба сверх десяти лет не будет служить основанием для сколько-нибудь существенного прироста суммы вознаграждения. Указанным работникам компания распределяет вознаграждение в размере 200 (2,000, деленные на 10) на каждый год из первых десяти лет.

Для всех работников стоимость текущих услуг и дисконтированная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может не проработать полностью необходимый срок.

3. План медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности предусматривает компенсацию 40% затрат работника на медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности, если он уволился после более чем десяти, но менее чем двадцати лет службы, и 50% этих затрат, если он ушел из компании после двадцати и более лет службы.

По формуле, установленной в плане, компания распределяет 4% дисконтированной стоимости ожидаемых затрат на медицинское обслуживание (40%, деленные на десять) на каждый год из десяти лет службы и 1% (10% деленные на десять) на каждый год из последующих десяти лет. Стоимость текущих услуг в каждом году отражает вероятность того, что работник может не выслужить полностью срок, необходимый для того, чтобы заработать часть или все вознаграждение. На работников, чей уход из компании ожидается ранее чем через десять лет, вознаграждение не распределяется.

4. План медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности предусматривает возмещение работнику, проработавшему в компании не менее десяти и не более двадцати лет, 10% их медицинских расходов после ухода из компании, а проработавшим двадцать и более лет - 50% этих расходов.

Служба в более поздние годы приводит к существенно более высокому уровню вознаграждения, чем в первые годы. Поэтому компания, в соответствии с параграфом 68, распределяет вознаграждение для работников, уход которых из компании ожидается после двадцати и более лет службы, на равномерной основе. Служба свыше двадцати лет не является основанием для существенного прироста будущего вознаграждения. Таким образом, вознаграждение распределяется на каждый год из первых двадцати лет в размере 2,5% дисконтированной стоимости расчетных затрат на медицинское обслуживание (50%, деленные на двадцать).

На работников, чей уход из компании ожидается в срок между десятью и двадцатью годами службы, вознаграждение распределяется в размере 1% дисконтированной стоимости расчетных затрат на медицинское обслуживание на каждый год из первых десяти лет. На указанных работников на период от конца десятого года их службы до расчетной даты ухода из компании вознаграждение не распределяется.

На работников, чей уход из компании ожидается в срок менее десяти лет, вознаграждения не распределяются.

71. В случаях, когда сумма вознаграждения устанавливается в форме постоянной доли от величины заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год службы, будущее повышение заработной платы на момент выхода на пенсию будет влиять на величину средств, необходимых для исполнения обязательств, существующих за период службы до отчетной даты, но не создает дополнительных обязательств. Поэтому:

- (a) для целей параграфа 67(b) повышение заработной платы не приводит к дополнительному вознаграждению даже в том случае, когда сумма вознаграждения зависит от заработной платы на момент выхода на пенсию; и
- (b) размер вознаграждения, распределенного на каждый период, равняется постоянной доле заработной платы, от которой зависит данное вознаграждение.

Пример, иллюстрирующий параграф 71

Работники имеют право на получение вознаграждения в размере 3% величины заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год службы до достижения возраста 55 лет.

Вознаграждение в размере 3% расчетной величины заработной платы на момент выхода на пенсию относится на каждый год до 55 летнего возраста. После этой даты служба работника не приводит к существенному приросту вознаграждения по плану. По достижении работником указанного возраста вознаграждение не распределяется на годы последующей службы.

Актuarные допущения

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

73. Актuarные допущения - это произведенная компанией наилучшая оценка переменных, которые будут определять окончательные затраты на обеспечение вознаграждения 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 во время периода занятости работников и по окончании трудовой деятельности;
 - (ii) уровень текучести кадров, инвалидности и досрочного увольнения;
 - (iii) доля участников плана с иждивенцами, имеющими права на вознаграждения; и
 - (iv) нормы использования планов медицинского обеспечения; и
- (b) финансовые допущения, касающиеся таких статей как:
- (i) ставки дисконта (см. параграфы 78 - 82);
 - (ii) уровни будущей заработной платы и вознаграждения (см. параграфы 83 - 87);
 - (iii) в отношении пособий на медицинское обслуживание - будущие затраты на медицинское обеспечение, включая, при условии их существенности, затраты на обработку заявок и выплату пособий (см. параграфы 88 - 91); и
 - (iv) ожидаемая ставка дохода на активы плана (см. параграфы 105 -107);
74. Актуарные допущения являются беспристрастными в случае, если они делаются с достаточной осмотрительностью, но в то же время не являются чрезмерно консервативными.
75. Актуарные допущения являются взаимно совместимыми, если они отражают экономические отношения между такими факторами, как инфляция, темпы роста заработной платы, доход на активы плана и ставки дисконта. Например, все допущения, которые зависят от уровня инфляции (например, допущения относительно ставок процента и увеличения заработной платы и вознаграждений), на любой будущий период времени предполагают одинаковый уровень инфляции.
76. Компания определяет ставку дисконта и другие финансовые допущения в номинальном (установленном) выражении, если только оценки в реальном (скорректированном на инфляцию) выражении не оказываются более надежными, например в условиях гиперинфляции (смотри МСФО 29, Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции) или когда вознаграждение индексируется и существует достаточной глубины рынок индексированных облигаций в той же валюте и с теми же условиями.
- 77. *Финансовые допущения должны основываться на рыночных прогнозах на отчетную дату для периода, в котором обязательства должны быть исполнены.***

Актуарные допущения: ставка дисконта

78. ***Ставка, используемая для дисконтирования обязательств по предоставлению вознаграждений по окончании трудовой деятельности (как фондируемым, так и нефондируемым), должна определяться на основе рыночной доходности, по состоянию на отчетную дату, высококачественных***

корпоративных облигаций. В странах, где отсутствует достаточной глубины рынок такого рода облигаций, должна использоваться рыночная доходность (на отчетную дату) государственных облигаций. Валюта и условия корпоративных или государственных облигаций должны соответствовать валюте и расчетным условиям обязательств по обеспечению вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

79. Одним из актуарных допущений, имеющих существенное значение, является ставка дисконта. Она отражает временную стоимость денег, но не актуарный или инвестиционный риск. Более того, ставка дисконта не отражает риск неплатежа по ссуде, присущий компании, который ложится на кредиторов этой компании, эта ставка также не отражает риск того, что будущий опыт может отличаться от актуарных допущений.
80. Ставка дисконта отражает расчетное распределение во времени выплат вознаграждения. На практике компания часто достигает этого путем применения одной средневзвешенной ставки дисконта, которая отражает расчетное распределение во времени выплат вознаграждения, их размер и валюту, в которой должно выплачиваться вознаграждение.
81. В некоторых случаях может отсутствовать достаточной глубины рынок облигаций с длительным периодом погашения, соответствующий расчетному сроку, в который должны быть выплачены все предполагаемые вознаграждения. В таких случаях компания использует текущие рыночные ставки, применяемые для дисконтирования соответствующих краткосрочных платежей и рассчитывает ставку дисконта для долгосрочных обязательств путем экстраполяции текущих рыночных ставок. Общая дисконтированная стоимость вряд ли будет чувствительна к ставке дисконта, применяемой к части вознаграждений, выплата которых выходит за пределы периода окончательного погашения обращающихся на настоящий момент корпоративных или государственных облигаций.
82. Затраты на проценты рассчитывается путем умножения ставки дисконта, определенной в начале периода, на дисконтированную стоимость обязательств по плану с установленными выплатами в течение этого периода, с учетом любых существенных изменений указанных обязательств. Дисконтированная стоимость обязательств может отличаться от величины долгового обязательства, признанного в балансе, поскольку это долговое обязательство признается после вычитания справедливой стоимости активов плана, а также в связи с тем, что некоторые актуарные прибыли и убытки, а также, в определенных случаях, стоимость прошлых услуг, не признаются немедленно. [Приложение А, среди прочего, иллюстрирует расчет затрат на проценты]

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

83. **База для оценки обязательств по предоставлению вознаграждений по окончании трудовой деятельности должна отражать:**
 - (а) **оценочные будущие повышения заработной платы;**

- (b) вознаграждения, установленные по условиям плана (или являющиеся результатом любых вытекающих из практики обязательств, выходящих за рамки условий плана) на отчетную дату; и*
 - (c) оценочные будущие изменения уровня любых государственных пенсий, которые влияют на вознаграждения, предоставляемые по пенсионному плану с установленными выплатами, если:*
 - (i) эти изменения были введены до отчетной даты; или*
 - (ii) прошлый опыт либо иное надежное свидетельство указывает на то, что эти государственные пенсии изменятся в каком-либо предсказуемом направлении, например, параллельно с будущими изменениями общего уровня цен, или общего уровня заработной платы.*
84. При оценке будущего повышения заработной платы учитывается инфляция, должность, продвижение по службе и другие соответствующие факторы, такие как спрос и предложение на рынке рабочей силы.
85. Если формализованные условия плана (или вытекающие из практики обязательства, выходящие за границы этих условий) требуют от компании изменения выплат в будущих периодах, оценка обязательств отражает эти изменения. Это происходит, например, когда:
- (a) у компании имеется предшествующий опыт повышения вознаграждений, например при компенсации воздействия инфляции, и нет никаких свидетельств того, что эта практика изменится в будущем; или
 - (b) актуарные прибыли уже признаны в финансовых отчетах и компания уже обязана либо по формализованным условиям плана (или вытекающего из практики обязательства за рамками этих условий), либо в соответствии с требованиями законодательства использовать любой прирост активов плана в интересах участников плана (смотри параграф 98(c)).
86. Актуарные допущения не отражают будущих изменений вознаграждения, которые не установлены формализованными условиями плана (или вытекающими из практики обязательствами) на отчетную дату. Такие изменения выражаются в:
- (a) стоимости прошлых услуг, в той мере, в какой они изменяют размер вознаграждения за услуги, оказанные до момента изменения; и
 - (b) стоимости текущих услуг за периоды после изменения в той мере, в какой она изменяет размер вознаграждения за услуги, оказанные после изменения.
87. Некоторые вознаграждения по окончании трудовой деятельности связаны с такими переменными, как уровень государственных пенсий или государственного медицинского обеспечения. Оценка таких вознаграждений отражает ожидаемые изменения этих переменных на основе предшествующего опыта и других надежных данных.
88. *Допущения в отношении затрат на медицинское обеспечение должны учитывать ожидаемые будущие изменения стоимости медицинского*

обслуживания, обусловленные инфляцией и специфическими изменениями в затратах на медицинское обеспечение.

- 89 Оценка льгот по медицинскому обеспечению по окончании трудовой деятельности требует учета допущении относительно уровня и частоты будущих обращений за медицинской помощью и затрат для их удовлетворения. Компания оценивает будущие затраты на медицинское обеспечение на основе информации о ее собственном опыте, дополненной при необходимости информацией, полученной от других компаний, страховщиков, медицинских учреждений или других источников. Расчет будущих затрат на медицинское обеспечение учитывает влияние технического прогресса, изменение в схемах потребления или предоставления медицинских услуг и изменений состояния здоровья участников плана.
- 90 Уровень и частота обращений за медицинской помощью особенно чувствительны к возрасту, состоянию здоровья, а также зависят и от пола работников (и их иждивенцев), и могут быть чувствительны к другим факторам, таким как географическое положение. Поэтому данные прошлого опыта корректируются в той мере, в какой демографический состав населения изменился по сравнению с тем, который использовался в данных прошлого опыта. Они также корректируются при наличии надежных свидетельств того, что исторические тенденции не будут продолжаться.
- 91 Некоторые планы медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности требуют, чтобы работники делали взносы для покрытия затрат на медицинское обеспечение, предусмотренных планом. Оценка будущих затрат на медицинское обеспечение учитывают любые взносы такого рода, произведенные по условиям плана по состоянию на отчетную дату (или в связи с какими-либо вытекающими из практики обязательствами, выходящими за рамки этих условий). Изменения указанных взносов работников имеют своим результатом стоимость прошлых услуг или, где это применимо, секвестры. Затраты на обслуживание обратившихся за медицинской помощью могут быть уменьшены благодаря льготам, предоставленным государством либо иными медицинскими учреждениями (см. параграфы 83(с) и 87).

Актuarные прибыли и убытки

92. *При оценке обязательств по плану с установленными выплатами в соответствии с параграфом 54, компания должна признавать соответствующую долю (как указано в параграфе 93) своих актуарных прибылей и убытков в качестве доходов или расходов в случае, если чистые накопленные непризнанные актуарные прибыли и убытки на конец отчетного периода превышают большее из значений:*
- (a) 10 % от дисконтированной стоимости обязательств по плану с установленными выплатами на эту дату (до вычета активов плана); и*
 - (b) 10 % справедливой стоимости любых активов плана на эту дату.*
- Указанные границы должны рассчитываться и применяться отдельно для каждого плана с установленными выплатами.*
93. *Доля актуарных прибылей и убытков, подлежащая признанию для каждого плана с установленными выплатами, - это превышение, определенное в соответствии с*

параграфом 92, деленное на ожидаемую среднюю продолжительность службы работников, участвующих в плане, оставшуюся до их выхода на пенсию. Однако компания может применять любой системный метод, который приводит к более быстрому признанию актуарных прибылей и убытков, при условии, что в отношении прибылей и убытков применяется одна и та же база, которая используется последовательно из периода в период. Компания может применять указанные методы в отношении прибыли и убытков далее в том случае, если их величина находится в пределах, установленных в параграфе 92.

94. Актуарные прибыли или убытки могут возникать в результате увеличения или уменьшения дисконтированной стоимости обязательств по плану с установленными выплатами или справедливой стоимости соответствующих активов. Причинами актуарных прибылей и убытков являются, например:
- (a) непредвиденно высокий или низкий уровень текучести кадров, досрочных увольнений, смертности или повышения заработной платы, вознаграждений (если формализованные или вытекающие из практики условия плана обеспечивают увеличение выплат с учетом инфляции) или затрат на медицинское обеспечение;
 - (b) влияние изменений в оценках будущего уровня текучести кадров, досрочных увольнений или смертности, или повышения заработной платы, вознаграждений (если формализованные или вытекающие из практики условия плана обеспечивают увеличение выплат с учетом инфляции) или затрат на медицинское обеспечение;
 - (c) изменения ставки дисконта, и
 - (d) различия между фактическим и предполагаемым доходом на активы плана (см. параграфы 105 - 107).
95. В долгосрочной перспективе может происходить взаимозачет актуарных прибылей и убытков. Поэтому оценки величины вознаграждений по окончании трудовой деятельности лучше всего рассматривать как диапазон ("коридор") отклонений от наилучшей оценки. Компания может, но не обязана, признавать актуарные прибыли и убытки, находящиеся внутри этого диапазона. Настоящий Стандарт требует от компании, как минимум, признавать конкретные статьи актуарных прибылей и убытков, которые выходят за границы "коридора", определенного в размере "плюс или минус 10%". [Приложение А среди прочего иллюстрирует порядок учета актуарных прибылей и убытков] Настоящий стандарт также разрешает применение системных методов более быстрого признания статей, при условии соблюдения положений, установленных в параграфе 93. Такого рода методы включают, например, немедленное признание актуарных прибылей и убытков как внутри "коридора", так и вне его. Параграф 155(b)(iii) объясняет необходимость принимать во внимание любую непризнанную составляющую переходного обязательства при учете последующей актуарной прибыли.

Стоимость прошлых услуг

96. При оценке своих обязательств по плану с установленными выплатами в соответствии с параграфом 54, компания должна признавать стоимость

прошлых услуг в качестве расхода равными долями на протяжении среднего периода времени, по истечении которого выплата пенсий гарантируется. В той степени, в какой выплата пенсий гарантируется сразу после введения в действие плана с установленными выплатами или изменений указанного плана, компания должна признавать стоимость прошлых услуг немедленно.

97. Стоимость прошлых услуг возникает тогда, когда компания вводит в действие пенсионный план с установленными выплатами или изменяет размеры пенсий, подлежащих выплате в соответствии с существующим планом. Такие изменения производятся в ответ на предоставление работниками услуг в течение периода времени, по истечении которого выплата пенсий гарантируется. Таким образом, стоимость прошлых услуг признается в течение указанного периода, независимо от того, что она относится к услугам работника в предшествующих периодах. Стоимость прошлых услуг оценивается как изменение обязательств в результате их корректировки (смотри параграф 64)
98. Стоимость прошлых услуг не включает в себя:
- (a) влияние различий, возникших между фактической величиной и ранее сделанными допущениями относительно повышения заработной платы, на обязательства по выплате вознаграждений за услуги, оказанные в прошлых периодах (стоимости прошлых услуг в данном случае просто не существует, поскольку в актуарных допущениях предусмотрена прогнозная величина заработной платы);
 - (b) недооценка и переоценка размеров увеличения пенсий по усмотрению компании в случае наличия у нее соответствующих вытекающих из практики обязательств (стоимости прошлых услуг просто не существует, потому что в актуарных допущениях предусматриваются такого рода увеличения пенсионных выплат);
 - (c) оценка повышения размера пенсий, возникающих в связи с актуарной прибылью, признанной в финансовых отчетах, в случае, если компания обязана либо по формализованным условиям плана (или вытекающего из практики обязательства, выходящего за рамки этих условий), либо в соответствии с требованиями законодательства использовать любой прирост активов плана в интересах участников плана, даже при условии, что увеличенные пенсии еще не были официально назначены (возникающее таким образом увеличение обязательств - это актуарный убыток, а не стоимость прошлых услуг, см. параграф 82 (b));
 - (d) прирост гарантированных пенсионных выплат в случае, когда, при отсутствии новых или увеличенных пенсионных выплат, работники выполняют требования, необходимые для гарантирования пенсий (стоимость прошлых услуг отсутствует, поскольку оценочная величина затрат на пенсионные выплаты признается как стоимость текущих услуг, т.е. по мере их оказания); и
 - (e) влияние поправок к плану, которые уменьшают величину вознаграждений за будущую службу (секвестр).

- 99 При установлении новых или изменении существующих пенсионных выплат компания устанавливает временной порядок амортизации стоимости прошлых услуг. Вести в рамках данного временного порядка амортизации подробные записи с целью определения и введения в действие всех последующих изменений представляется практически невозможным. Более того, скорее всего влияние этих изменений может быть существенным только тогда, когда проводится секвестр или окончательный расчет по плану. Таким образом, компания вносит поправки во временной порядок амортизации стоимости прошлых услуг только тогда, когда имеют место секвестр или окончательный расчет по плану.
- 100 Когда компания уменьшает размер вознаграждения по существующему плану с установленными выплатами, возникшее уменьшение обязательств признается как (отрицательная) стоимость прошлых услуг на протяжении среднего периода времени, по истечении которого выплата уменьшенных пенсий гарантируется.
- 101 Когда компания уменьшает размер некоторых вознаграждений по существующему плану с установленными выплатами и, одновременно, увеличивает размер других выплат по этому же плану тем же самым работникам, компания осуществляет учет этого изменения на основе сальдирования.

Признание и оценка: активы плана

Справедливая стоимость активов плана

- 102 Справедливая стоимость активов плана вычитается при определении величины, признанной в бухгалтерском балансе в соответствии с параграфом 54. При отсутствии рыночной цены, справедливая стоимость активов плана рассчитывается, например, методом дисконтирования предполагаемых будущих денежных потоков по ставке дисконта, отражающей как риск, относящийся к активам плана, так и предполагаемый период до наступления срока погашения или ожидаемой даты выбытия этих активов (или при отсутствии срока погашения, ожидаемый период до исполнения соответствующего обязательства).
- 103 Активы плана не включают неуплаченные взносы, причитающиеся от отчитывающейся компании фонду, как и любые не подлежащие передаче финансовые инструменты, выпущенные компанией, и принадлежащие фонду. **Активы** плана уменьшаются на **сумму** любых обязательств фонда, не связанных с вознаграждением работников, например торговой и иной кредиторской задолженности и обязательств, возникающих в связи с производными финансовыми инструментами.
- 104 В случае, если активы плана включают страховые полисы, удовлетворяющие определенным условиям, которые точно соответствуют по величине и временным параметрам некоторым или всем причитающимся по плану вознаграждениям, в качестве справедливой стоимости указанных страховых полисов принимается дисконтированная стоимость соответствующих обязательств, как описано в параграфе 54 (которая должна быть уменьшена в случае, если суммы к получению по страховому полису не возмещаются полностью).

Возмещения

- 104А.** Тогда, и только тогда, когда существует фактическая **возможность**, что другая сторона будет возмещать часть или все **расходы, требуемые** для **осуществления** расчетов по **обязательствам** по пенсионному плану с установленными выплатами, компания должна признавать эти права на получение возмещения в качестве отдельного актива. Компания должна оценивать данный актив по **справедливой** стоимости. Во всех прочих случаях компания должна применять для этого актива тот же порядок учета, что и для активов плана. В отчете о прибылях и убытках **расходы**, связанные с пенсионным планом с **установленными** выплатами, могут быть отражены как чистая величина, признаваемая к возмещению.
- 104В.** Иногда предприятие может рассматривать возможность уплаты другой стороной (например, страховщиком) части или всех издержек, необходимых для урегулирования обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами. Страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям, **определенные в** параграфе 7, относятся к **активам** плана. Компания применяет в отношении таких страховых полисов порядок **учета**, аналогичный тому, который используется для других активов **плана**, и параграф **104А** не применяется (см. параграфы **39-42** и **104**).
- 104С.** Когда **страховой** полис не **является** страховым **полисом**, **удовлетворяющим** определенным требованиям, такой полис не является активом **плана**. В параграфе **104А** рассматриваются такие случаи: компания признает **свое** право на **получение** возмещения по страховому полису как отдельный актив вместо того, чтобы уменьшать на эту сумму **величину** обязательства по плану с установленными выплатами, признаваемого в соответствии с параграфом **54**; во всех остальных аспектах компания применяет к этому активу подходы, используемые для активов плана. **В частности**, обязательство по плану с установленными выплатами, признанное в соответствии с параграфом **54**, увеличивается (**уменьшается**) в той мере, в какой чистые накопленные актуарные прибыли (убытки), относящиеся к обязательству по плану с установленными выплатами и **соответствующему** праву на получение возмещения, остаются **т признанными**, согласно параграфам **92** и **93**. Параграф **120(с)(vii)** требует от **компании** раскрывать краткую информацию о связи между правом на получение возмещения и соответствующим обязательством.

Пример, иллюстрирующий параграф 104А-С

Дисконтированная стоимость обязательств	1,241
Неотраженная актуарная прибыль	17
Обязательства , отражаемые в балансе	1,258
Права по страховым полисам, полностью совпадающие по срокам и размеру возмещения с суммами, подлежащими выплате в соответствии с планом . Данные выплаты имеют дисконтированную стоимость 1,092	1,092
Непризнанная актуарная прибыль в размере 17 являются чистой кумулятивной актуарной прибылью по обязательству и возмещаемым правам.	

104D Если право на получение возмещения возникает по страховому полису, который точно соответствует сумме и срокам выплаты некоторых или всех вознаграждений, выплачиваемых по плану с установленными выплатами, справедливой стоимостью права на **получение** возмещения считается дисконтированная стоимость соответствующего обязательства, как описано в параграфе 54 (которая уменьшается в случае, если возмещение выплачивается не полностью).

Доход на активы плана

- 105 Ожидаемый доход на активы плана является одной из статей расходов, признанных в отчете о прибылях и убытках. Разница между предполагаемым и фактическим доходом на активы плана составляет актуарную прибыль или убыток, она включается вместе с актуарными прибылями и убытками в обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами при расчете чистой суммарной величины, которая затем сопоставляется с границами десятипроцентного "коридора", определенного в параграфе 92.
- 106 Ожидаемый доход на активы плана основывается на прогнозах рынка на начало периода по прибыли на протяжении всего срока действия соответствующего обязательства и не очень существенно зависит от фактической прибыли в предшествующем периоде. Ожидаемая прибыль на активы плана отражает изменения справедливой стоимости активов плана, принадлежащих фонду в течение периода, в результате получения фондом взносов и осуществления выплат из средств фонда.
- 107 При определении ожидаемого и фактического дохода на активы плана компания вычитает ожидаемые административные расходы, не включенные в актуарные допущения, использовавшиеся для оценки обязательства.

Объединение бизнеса

- 108 При объединении бизнеса в форме приобретения компания признает активы и обязательства, возникающие в связи с вознаграждениями по окончании трудовой деятельности, в размере дисконтированной стоимости обязательств за вычетом справедливой стоимости активов плана (смотри МСФО 22, Объединение бизнеса). Дисконтированная стоимость указанных обязательств включает все перечисленные ниже статьи, даже в случае, если приобретаемая компания еще не признала их на момент приобретения.
- (a) актуарные прибыли и убытки, которые возникли до момента приобретения (независимо от того, попадают они или нет в границы десятипроцентного "коридора"),
 - (b) стоимость прошлых услуг, возникающая в результате введения в действие нового плана или изменения существующих выплат, имевших место до момента приобретения, и
 - (c) величины, которые, согласно переходным положениям параграфа 155(b), приобретаемая компания не признала.

Пример, иллюстрирующий параграф 106

По состоянию на 1 января 20X1 года справедливая стоимость активов плана была равна 10,000, а чистая накопленная непризнанная актуарная прибыль равнялась 760. 30 июня 20X1 года планом были осуществлены выплаты в размере 1,900 и получены взносы в размере 4,900. Справедливая стоимость активов плана по состоянию на 31 декабря 20X1 года была равна 15,000, а дисконтированная стоимость обязательств по плану с установленными выплатами составляла 14 792. Актуарные убытки по обязательствам за 20X1 год составили 60.

По состоянию на 1 января 20X1 года отчитывающаяся компания сделала следующие оценочные расчеты, основанные на рыночных ценах по состоянию на эту дату:

	%
Доход в виде процентов и дивидендов, после вычета налогов, подлежащих уплате фондом	9.25
Реализованные и нереализованные прибыли на активы плана (за вычетом налога)	2.00
Административные расходы	<u>(1.00)</u>
Ожидаемая ставка дохода	<u><u>10.25</u></u>
<i>В 20X1 году ожидаемый и фактический доход на активы плана были следующими:</i>	
Доход на инвестиции в сумме 10,000 за 12 месяцев по ставке 10.25%	1 025
Доход на инвестиции в сумме 3,000 за 6 месяцев по ставке 5% (что равняется 10.25% годовых, по с точному проценту начисляемому каждые шесть месяцев)	<u>150</u>
Ожидаемый доход на активы плана за 20X1 год	<u><u>1 175</u></u>
Справедливая стоимость активов плана на 31 декабря 20X1 года	15 000
Минус справедливая стоимость активов плана на 1 января 20X1 года	(10 000)
Минус полученные взносы	(4 900)
Плюс выплаченные вознаграждения	1 900
Фактическая прибыль на активы плана	2 000

Разница между ожидаемым доходом на активы плана (1,175) и фактическим доходом на них (2,000) составляет актуарную прибыль 825. Таким образом, накопленная чистая непризнанная прибыль равна 1 525 (760 плюс 825 минус 60). В соответствии с параграфом 92, границы "коридора" установлены на базе 1 500 (наибольшее из (i) 10% от 15 000 и (ii) 10% от 14 792). В

следующем году (20X2) компания признает в отчете о прибылях и убытках актуарную прибыль 25 (1 525 минус 1 500) деленную на ожидаемую среднюю продолжительность службы работников оставшуюся до их выхода на пенсию

Ожидаемый доход на активы плана за 20X2 год будет основываться на рыночных ожиданиях на 1 января 20X2 года в отношении доходов на протяжении всего срока действия обязательства

Секвестры и окончательные расчеты по плану

109. Компания должна признавать прибыли и убытки, возникающие в результате секвестра или окончательного расчета по пенсионному плану с установленными выплатами, в момент осуществления секвестра или расчета. Прибыль или убыток, возникающий в результате секвестра или окончательного расчета по плану, должны включать:

- (a) возникшие изменения дисконтированной стоимости обязательства по плану с установленными выплатами;**
- (b) возникшие изменения справедливой стоимости активов плана; и**
- (c) соответствующие актуарные прибыли и убытки, а также стоимость прошлых услуг, которые, в соответствии с параграфами 92 и 96, не были признаны раньше.**

ПО. Перед тем, как оценить влияние секвестра или окончательного расчета по плану, компания должна осуществить переоценку обязательств (и соответствующих активов плана) с использованием текущих актуарных допущений (включая текущие рыночные процентные ставки и рыночные цены).

111 Секвестр производится, когда компания

- (a) формально обязана произвести существенное сокращение количества работников, охваченных пенсионным планом, или**
- (b) изменяет условия плана с установленными выплатами таким образом, что существенная часть будущих услуг имеющихся работников более не будет рассматриваться как основание для начисления пенсий или будет основанием для начисления уменьшенных пенсий** Секвестр может иметь место в результате какого-либо обособленного события, например, закрытия компании или прекращения конкретного вида деятельности, ликвидации или приостановления действия плана Событие достаточно существенно, чтобы квалифицироваться как секвестр, если признание возникшей в результате прибыли или убытка оказало бы существенное влияние на финансовую отчетность Секвестры часто связаны с реструктуризацией Поэтому компания учитывает секвестр одновременно с реструктуризацией

112 Окончательный расчет по плану происходит в результате сделки, одной из сторон которой является данная компания и которая прекращает все дальнейшие юридические или вытекающие из практики обязательства в отношении какой-либо части либо всей суммы пенсионного обеспечения, предоставляемого по условиям

пенсионного плана с установленными выплатами, например, когда участникам плана или в их пользу производятся единовременные выплаты в обмен на прекращение их прав на получение определенных вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

113. В некоторых случаях компания может приобретать страховой полис для финансирования части или всех вознаграждений работникам в зависимости от срока службы работника в текущем или предыдущем периодах. Приобретение прав по страховому полису не является формой окончательного расчета по плану в случае, когда компания сохраняет юридические или вытекающие из практики обязательства (смотри параграф 39) выплачивать дополнительные вознаграждения при неисполнении страховщиком обязательств по выплате вознаграждений работникам, оговоренных в страховом полисе. Параграфы 104A-D относятся к признанию и оценке прав по возмещению по страховым полисам, не являющимся активами плана.
114. Окончательный расчет по плану производится одновременно с секвестром в случае ликвидации плана путем исполнения обязательства, в результате чего план перестает существовать. Однако ликвидация плана не является формой секвестра или окончательного расчета в том случае, когда данный план заменяется новым планом, предлагающим аналогичные вознаграждения.
115. Когда секвестр распространяется только на часть работников, охваченных планом, или, когда обязательства по плану исполняются частично, прибыль или убыток включает пропорциональную часть ранее непризнанной стоимости прошлых услуг и актуарных прибылей и убытков (а также переходных статей, остающихся непризнанными в соответствии с параграфом 155(b)). Указанная пропорциональная часть определяется на основе дисконтированной стоимости обязательств до и после осуществления секвестра или окончательного расчета, кроме случаев применения более адекватной в существующих обстоятельствах базы для ее определения. Например, может быть целесообразным использование любой прибыли, возникающей при секвестре или окончательном расчете по тому же плану, для того, чтобы в первую очередь компенсировать любую непризнанную стоимость прошлых услуг, относящуюся к данному плану.

Пример, иллюстрирующий параграф 115

Компания прекращает деятельность производственного сегмента и работники этого сегмента в дальнейшем не будут зарабатывать какое-либо вознаграждение. Такая ситуация представляет собой секвестр без окончательного расчета по плану. Используя текущие актуарные допущения (включая текущие рыночные процентные ставки и рыночные цены), непосредственно перед тем, как произвести секвестр, компания определила, что дисконтированная стоимость ее обязательств по плану с установленными выплатами равна 1,000, активы плана по реальной стоимости составляют 820, а чистая накопленная непризнанная актуарная прибыль - 50. Компания перешла на настоящий Стандарт год назад. При этом чистое обязательство возросло на 100 единиц, которые компания (смотри параграф 155(b)) предпочла признавать в течение пяти лет. Секвестр снижает чистую дисконтированную стоимость обязательства на 100, до 900.

Из ранее непризнанных актуарных прибылей и переходных стоимостных величин доля в 10% (100/1,000) относится к части обязательств, которые были прекращены путем секвестра. Таким образом, влияние секвестра будет следующим:

	<i>До секвестра</i>	<i>Прибыль от секвестра</i>	<i>После секвестра</i>
<i>Чистая дисконтированная стоимость обязательства</i>	\ 000	(100)	900
<i>Реальная стоимость активов плана</i>	(820)	-	(820)
	180	(100)	80
<i>Непризнанная актуарная прибыль</i>	50	(5)	45
<i>Непризнанная переходная величина (100x4/5)</i>	(80)	8	(72)
<i>Чистые обязательства, признанные в бухгалтерском балансе</i>	150	(97)	53

Представление информации

Зачет

116. Компания должна зачитывать актив, относящийся к одному плану, против обязательства, относящегося к другому плану, тогда и только тогда, когда она:

- (a) имеет юридически закрепленное право использовать прирост активов одного плана для исполнения обязательств по другому плану; и*
- (b) намеревается либо исполнить обязательства на основе сальдирования, либо реализовать выгоду, полученную в связи с приростом активов одного плана и исполнить свое обязательство по другому плану одновременно.*

117. Критерии зачета аналогичны тем, что установлены для финансовых инструментов в МСФО 32, Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации.

Различие краткосрочные / долгосрочные

118. Некоторые компании делят активы и обязательства на краткосрочные и долгосрочные. Настоящий Стандарт не устанавливает требований в отношении того, следует ли компании различать краткосрочную и долгосрочную части активов и обязательств, возникающих в связи с предоставлением вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

Финансовые элементы затрат на предоставление вознаграждений по окончании трудовой деятельности

119. Настоящий стандарт не определяет, должна ли компания представлять стоимость текущих услуг, затраты на проценты и доход на активы плана в качестве элементов единой статьи доходов или расходов в отчете о прибылях и убытках.

Требования к раскрытию информации

120. Компания должна раскрывать следующую информацию в отношении пенсионного плана с установленными выплатами:

- (a) учетную политику компании по признанию актуарных прибылей и убытков;*
- (b) общее описание типа плана;*
- (c) сверку активов и обязательств, признанных в балансе, раскрывающую по крайней мере следующие данные:*
 - (i) дисконтированную стоимость обязательств по плану с установленными выплатами, которые полностью не фондированы;*
 - (ii) дисконтированную стоимость (до вычета справедливой стоимости активов плана) обязательств по плану с установленными выплатами, полностью или частично фондированными на отчетную дату;*

- (iii) справедливую стоимость всех активов плана на отчетную дату;
 - (iv) чистые актуарные прибыли или убытки, не признанные в балансе (смотри параграф 92);
 - (v) стоимость прошлых услуг, еще не признанную в балансе (смотри параграф 92);
 - (vi) любую величину, не признанную в качестве актива **из-за** ограничений, **установленных** в параграфе **58(b)**; справедливая **стоимость** на отчетную дату **любого** права на возмещение, признанного в качестве актива в **соответствии** с параграфом **104A** (с кратким описанием связи между обязательством и связанным с ним правом на **возмещение**); и
 - (vii) прочие суммы, отражаемые в бухгалтерском балансе;
- (d) соответствующие величины, включенные в справедливую стоимость активов плана, для:
- (i) каждой категории собственных финансовых инструментов отчитывающейся компании; и
 - (ii) любых объектов недвижимости, занимаемых или используемых отчитывающейся компанией;
- (e) сверку, раскрывающую изменения чистых обязательств (или активов) в течение периода, признанных в балансе;
- (f) суммарные расходы, признанные в отчете о прибылях и убытках, по каждой из нижеследующих статей и соответствующую строку (строки) отчета, в которые они включены:
- (i) стоимость текущих услуг;
 - (ii) затраты на проценты;
 - (iii) ожидаемый доход на активы плана;
 - (iv) **ожидаемый** доход от **любого права** на **возмещение**, признанного в качестве актива в соответствии с параграфом **104A**;
 - (v) актуарные прибыли и убытки;
 - (vi) стоимость прошлых услуг; и
 - (vii) влияние **любого** секвестра или окончательного расчета по плану;
- (g) фактический доход на активы плана а также фактический доход от **любого права** на возмещение, признанного в качестве актива в соответствии с параграфом **104A**; и
- (h) основные актуарные допущения, использованные на отчетную дату, включая, где это применимо:

ft) ставки дисконта;

- (ii) ожидаемые нормы дохода на любые активы плана по периодам, представленным в финансовой отчетности;*
- (iii) ожидаемая ставка дохода для периодов, представленных в финансовой отчетности, по каждому праву на возмещение, признанному в качестве актива в соответствии с параграфом 104А;*
- (iv) ожидаемые темпы роста заработной платы (и изменения индексов или других переменных, определенных формализованными или вытекающими из практики условиями плана в качестве базы для увеличения вознаграждения в будущем);*
- (v) тенденция изменения затрат на медицинское обслуживание; и*
- (vi) любые примененные существенные актуарные допущения.*

Компания должна раскрывать информацию о каждом актуарном допущении в абсолютном выражении (например как абсолютный процент), а не просто в виде отношения между различными процентами либо иными переменными.

121. Параграф 120(b) требует общего описания типа плана. Такое описание должно позволить отличить, например, пенсионный план на основе усредненной ставки заработной платы от пенсионного плана на основе ставки заработной платы на момент выхода на пенсию и от плана медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности. В более подробном раскрытии информации нет необходимости.
122. В случае, когда в компании имеется более одного плана с установленными выплатами, раскрытие информации может производиться агрегированно, отдельно для каждого плана или по группам, сформированным по принципу наибольшей полезности представляемой информации. Может быть полезно группировать информацию по таким критериям, как:
- (a) географическое место расположения планов, например, разделение планов, реализуемых в своей стране и за рубежом; и
 - (b) подверженность планов различным существенным рискам, например, пенсионные планы и планы медицинского обслуживания по окончании трудовой деятельности.

Когда компания раскрывает информацию агрегированно для группы планов, она должна использовать средневзвешенные показатели либо показатели в относительно узких диапазонах значений.

123. Параграф 30 требует дополнительное раскрытие информации в отношении пенсионных планов группы работодателей с установленными выплатами, по отношению к которым применяется порядок учета, аналогичный учету пенсионных планов с установленными взносами.

124. В тех случаях, когда это требуется МСФО 24, Раскрытие информации о связанных сторонах, компания раскрывает информацию в отношении:

- (а) операций со связанными сторонами по планам вознаграждений по окончании трудовой деятельности; и
- (б) вознаграждений по окончании трудовой деятельности, предоставляемых управляющим, занимающим ключевые позиции в компании.

125. В тех случаях, когда это требуется МСФО 37, Резервы, условные обязательства и условные активы, компания раскрывает информацию в отношении условных обязательств, возникающих в связи с обязанностью предоставлять вознаграждения по окончании трудовой деятельности.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам

126. К прочим долгосрочным вознаграждениям работникам относятся, например:

- (а) долгосрочные оплачиваемые отпуска, такие как оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, или творческий отпуск;
- (б) юбилейные или прочие вознаграждения за выслугу лет;
- (с) долгосрочные пособия по нетрудоспособности;
- (д) участие в прибыли и премии, подлежащие выплате через двенадцать месяцев или более по окончании периода, в котором работник предоставил соответствующие услуги; и
- (е) отсроченное вознаграждение, выплачиваемое через двенадцать месяцев или более после окончания периода, в котором оно было заработано.

127. Оценка прочих долгосрочных вознаграждений работника обычно не подвержена той же степени неопределенности, что и оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Более того, введение в действие или изменение прочих долгосрочных вознаграждений работникам редко ведет к возникновению существенной по величине стоимости прошлых услуг. По этим причинам настоящий Стандарт требует применять упрощенный метод учета для прочих долгосрочных вознаграждений. Отличие данного метода от того, который применяется для учета вознаграждений по окончании трудовой деятельности, заключается в следующем:

- (а) актуарные прибыли и убытки признаются немедленно и "коридор" не применяется; и
- (б) вся стоимость прошлых услуг признается немедленно.

Признание и оценка

128. Сумма, признанная в качестве обязательства по предоставлению прочих долгосрочных вознаграждений работникам, должна быть равна чистой величине:

- (a) *дисконтированной стоимости обязательств по плану с установленными выплатами на отчетную дату (смотри параграф 64);*
- (b) *минус справедливая стоимость активов плана на отчетную дату (если таковые имеются), которые непосредственно предназначены для исполнения вышеуказанных обязательств (смотри параграфы 102 - 104).*

При оценке обязательств компания должна применять положения параграфов 49 - 91, за исключением параграфов 54 и 61. Компания должна применять параграф 104А при признании и оценке любого права на возмещение.

129. *В отношении прочих долгосрочных вознаграждений компания должна признавать чистую суммарную величину указанных ниже статей в качестве расхода или (согласно параграфа 58) дохода, за исключением тех статей, которые другой Международный стандарт финансовой отчетности требует или разрешает включать в себестоимость актива:*

- (a) *стоимость текущих услуг (смотри параграфы 63 - 91);*
- (b) *затраты на проценты (смотри параграф 82);*
- (c) *ожидаемый доход на любые активы плана (смотри параграфы 98 - 100) и любое право на возмещение, признанное в качестве актива (см. параграф 104А);*
- (d) *актуарные прибыли и убытки, которые должны признаваться немедленно;*
- (e) *стоимость прошлых услуг, которая должна признаваться немедленно; и*
- (f) *влияние любых секвестров или окончательных расчетов по плану (смотри параграфы 109 - ПО).*

130. Одной из форм прочих долгосрочных вознаграждений работникам является поюбие по долгосрочной нетрудоспособности. Если размер пособия зависит от продолжительности трудового стажа, то обязательство возникает на момент предоставления услуг. Оценка этого обязательства отражает вероятность того, что потребуется осуществить платеж, и период времени, в течение которого платеж будет произведен. Если уровень вознаграждения одинаков для любого нетрудоспособного лица, независимо от трудового стажа, ожидаемые затраты на выплату этих вознаграждений признаются тогда, когда происходит событие, вызывающее долгосрочную нетрудоспособность.

Требования к раскрытию информации

131. Несмотря на то, что настоящий Стандарт не устанавливает конкретных требований к раскрытию информации относительно прочих долгосрочных вознаграждений работников, другие Международные стандарты финансовой отчетности могут требовать раскрытия информации, например, в случае, когда расходы, имеющие место в результате выплаты такого рода вознаграждений, имеют такие размеры, характер или происхождение, что их раскрытие уместно для объяснения результатов деятельности компании за этот период (смотри МСФО 8, Чистая прибыль или убыток

за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике), или когда такие вознаграждения выплачиваются управленческому персоналу, занимающему ключевые позиции в компании (смотри МСФО 24, Раскрытие информации о связанных сторонах)

Выходное пособие

132 Настоящий Стандарт рассматривает выходное пособие отдельно от других вознаграждений работникам, потому что причиной возникновения обязательств в данном случае является прекращение, а не продолжение службы работника

Признание

133 Компания должна признавать выходное пособие в качестве обязательства и расходов в случае, когда она имеет формальные обязательства в отношении:

- (a) увольнения работника или группы работников до достижения ими пенсионного возраста; или*
- (b) выплаты выходного пособия в связи с тем, что работнику было сделано предложение уволиться по собственному желанию.*

134. Компания формально обязана выплатить выходное пособие тогда и только тогда, когда она имеет детальный формализованный план по выплате выходных пособий и не имеет реальной возможности отозвать его по собственному усмотрению. Детальный план должен включать, как минимум, следующую информацию:

- (a) местонахождение, функции и примерное число работников, подлежащих увольнению;*
- (b) размер выходного пособия по каждой специальности или занимаемой должности; и*
- (c) сроки реализации плана. Реализация плана должна быть начата как можно скорее, а период его реализации должен быть как можно более коротким, с тем, чтобы не возникла вероятность внесения в него существенных изменений.*

135 Компания может быть обязана в соответствии с законодательством, по договору или по иным соглашениям между компанией и работниками или их представителями или в связи с имеющимися у нее обязательствами, вытекающими из сложившейся хозяйственной практики, обычаев или желания действовать справедливо, произвести выплаты (или предоставить какие-либо иные вознаграждения) работникам при их увольнении. Такие выплаты называются выходным пособием. Выходное пособие является типичным примером единовременных выплат, но иногда также может включать

- (a) увеличение пенсий или других выплат по окончании трудовой деятельности, либо опосредованно через пенсионный план, либо напрямую, и

- (b) выплату заработной платы вплоть до окончания специально установленного периода, если работник не оказывает более услуг, которые бы обеспечивали компании получение экономических выгод.

136. Некоторые вознаграждения работникам подлежат выплате независимо от причин их увольнения. Выплата такого рода вознаграждений является определенной (и зависит от выполнения условий получения гарантированной пенсии, а также минимальной продолжительности службы), но момент их выплат остается неопределенным. Хотя такие вознаграждения в некоторых странах называются гарантиями возмещения убытков при прекращении действия контракта или компенсациями, они относятся к вознаграждениям по окончании трудовой деятельности, а не выходным пособием, поэтому компания должна учитывать их как вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Некоторые компании обеспечивают более низкий уровень вознаграждения при увольнении работника по собственному желанию (по существу, это вознаграждения по окончании трудовой деятельности), чем при вынужденном увольнении по требованию компании. Дополнительное вознаграждение, подлежащее выплате при вынужденном увольнении, как раз и представляет собой выходное пособие.
137. Выходные пособия не обеспечивают компании каких-либо будущих экономических выгод и немедленно признаются в качестве расходов.
138. В случае признания компанией выходных пособий, может возникнуть необходимость осуществить учет секвестра пенсионного плана или каких-либо иных вознаграждений работникам (смотри параграф 109).

Оценка

- 139. В случае, когда выходное пособие подлежит выплате по истечении более чем 12 месяцев после отчетной даты, они должны быть дисконтированы с применением ставки дисконта, определенной в параграфе 78.*
- 140. В случае, когда работникам сделано предложение уволиться по собственному желанию, базой для оценки величины выходного пособия должно быть количество работников, которые, как ожидается, согласятся с предложением.*

Требования к раскрытию информации

141. В том случае, когда существует неопределенность в отношении числа работников, которые согласятся принять предложение об увольнении по собственному желанию в обмен на получение выходного пособия, имеет место условное обязательство. Как требует МСФО 37, Резервы, условные обязательства и условные активы, компания раскрывает информацию об условном обязательстве во всех случаях, кроме тех, когда вероятность выбытия ресурсов в счет исполнения обязательств невелика.
142. В соответствии с требованиями МСФО 8, Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике, компания раскрывает характер и сумму расходов, если их размер, характер и распространенность таковы, что их раскрытие уместно для объяснения результатов деятельности компании за

данный период Выходное пособие может привести к расходам, которые необходимо раскрывать для выполнения вышеуказанного требования

- 143 Когда это требуется МСФО 24, Раскрытие информации о связанных сторонах, компания раскрывает информацию о выходном пособии, предоставленном управленческому персоналу, занимающему ключевые позиции

Компенсационные выплаты долевыми инструментами

- 144 Компенсационные выплаты долевыми инструментами включают такие вознаграждения, как

- (а) акции, опционы на акции и прочие долевыми инструментами, выпущенные для работников по цене ниже справедливой стоимости, по которой эти инструменты были бы выпущены для приобретения их третьими лицами, и
- (б) денежные выплаты, размеры которых будут зависеть от будущей рыночной цены акций отчитывающейся компании

Признание и оценка

- 145 Настоящий Стандарт не устанавливает требования по признанию и оценке для планов компенсационных выплат долевыми инструментами

Требования к раскрытию информации

- 146 Приведенный ниже перечень информации, которую необходимо раскрывать, предназначен для того, чтобы позволить пользователям финансовой отчетности оценить влияние компенсационных выплат долевыми инструментами на финансовое положение, показатели и движение денежных средств компании. Планы компенсационных выплат долевыми инструментами могут влиять.

- (а) на финансовое положение компании, требуя от нее осуществлять выпуск долевыми финансовыми инструментами или производить конвертацию финансовых инструментов, например, когда работники или планы компенсационных выплат работникам являются владельцами опционов на акции либо частично удовлетворяют условиям для получения гарантий, что позволит им в дальнейшем приобрести опционы акций, и
- (б) на финансовые показатели и движение денежных средств компании за счет сокращения суммы денежных средств или других вознаграждений работникам, которые компания предоставляет работникам в обмен на их услуги.

147. Компания должна раскрывать:

- (а) *характер и условия (включая условия предоставления гарантий) планов компенсационных выплат долевыми инструментами;*
- (б) *учетную политику в отношении планов компенсационных выплат долевыми инструментами;*

- (c) величины, признанные в финансовых отчетах в отношении планов компенсационных выплат долевыми инструментами;
- (d) количество и условия (в том числе, где это применимо, дивиденды и права голоса, права на конвертацию, сроки исполнения, цены исполнения и даты **окончания** сроков действия) собственных долевого финансовых инструментов компании, владельцами которых являются планы компенсационных выплат долевыми инструментами (и, в случае с опционами на акции, у работников) на начало и на конец периода. Необходимо также указать, в какой мере права работников в отношении этих инструментов гарантированы на начало и на конец периода;
- (e) количество и условия (в том числе, где это применимо, дивиденды и права голоса, права на конвертацию, сроки исполнения, цены исполнения и даты окончания сроков действия) долевого финансовых инструментов, выпущенных компанией для планов компенсационных выплат долевыми инструментами или для работников (или собственных долевого финансовых инструментов компании, распределенных между работниками планами компенсационных выплат долевыми инструментами) в течение периода и справедливую стоимость любого возмещения, уплаченного планами компенсационных выплат долевыми инструментами или работниками;
- (f) количество, дату и цену исполнения опционов на акции, исполняемых в соответствии с планами компенсационных выплат долевыми инструментами в течение периода;
- (g) количество опционов на акции, владельцами которых являются планы компенсационных выплат долевыми инструментами, или работники, в соответствии с такими планами, срок действия которых истекает в течение периода; и
- (h) размеры и основные условия любых ссуд или гарантий, предоставленных отчитывающейся компанией непосредственно планам компенсационных выплат долевыми инструментами либо в их пользу.

148. Компания также должна раскрывать следующее:

- (a) справедливую стоимость, на **начало** и **конец** периода, собственных долевого финансовых инструментов компании (кроме опционов на акции), принадлежащих плану компенсационных выплат долевыми инструментами; и
- (b) справедливую стоимость, на дату выпуска, собственных долевого финансовых инструментов компании (кроме опционов на акции), выпущенных в течение периода компанией для планов компенсационных выплат долевыми инструментами или для работников, либо выпущенных в течение периода для работников планами компенсационных выплат долевыми инструментами.

Если определить справедливую стоимость долевого финансового инструмента (кроме опционов на акции) практически невозможно, то этот факт должен раскрываться.

- 149 Когда компания имеет более одного плана компенсационных выплат долевыми инструментами, информация может раскрываться агрегированно по совокупности планов, отдельно для каждого плана, или по группам, сформированным по принципу наибольшей полезности с точки зрения оценки обязательств компании по выпуску долевого финансового инструмента в соответствии с такими планами и изменений указанных обязательств в течение текущего периода. Такие группы могут быть сформированы, исходя, например, из расположения и подчиненности рассматриваемых групп работников. Когда компания раскрывает информацию агрегированно для группы планов, она представляется в форме средневзвешенных показателей или в относительно узких диапазонах значений.
- 150 В случае, если компания выпустила опционы акций для работников или для планов компенсационных выплат долевыми инструментами, информация может раскрываться агрегированно для группы планов, а также по группам, сформированным по принципу наибольшей полезности с точки зрения оценки количества и распределения во времени акций, которые могут быть выпущены, и денежных средств, которые могут быть получены в результате этого выпуска. Например, может быть полезно отличать опционы, являющиеся опционами "без денег" (когда цена исполнения превышает текущую рыночную цену) от опционов "с деньгами" (когда текущая рыночная цена превышает цену исполнения). Более того, может быть полезно осуществлять группировку раскрываемой информации таким образом, чтобы не объединять единой строкой опционы с широким диапазоном цен либо сроков исполнения.
- 151 Требования к раскрытию информации, установленные в параграфах 147 и 148, предназначены для достижения целей настоящего Стандарта. Дополнительное раскрытие информации может потребоваться для выполнения требований МСФО 24, Раскрытие информации о связанных сторонах, если компания
- (а) предоставляет компенсационные выплаты долевыми инструментами ключевому управленческому персоналу,
 - (б) предоставляет компенсационные выплаты в форме финансовых инструментов, выпущенных ее материнской компанией, или
 - (с) участвует в сделках со связанной стороной в отношении планов компенсационных выплат долевыми инструментами
- 152 При отсутствии специфических требований по признанию и оценке для планов компенсационных выплат долевыми инструментами, информация о справедливой стоимости финансовых инструментов отчитывающейся компании, используемых в таких планах, полезна для пользователей финансовых отчетов. Однако, в силу отсутствия согласованного мнения относительно наиболее подходящего способа определения справедливой стоимости опционов на акции, настоящий Стандарт не требует от компании раскрытия их справедливой стоимости

Переходные положения

153. В настоящем разделе определен переходный порядок учета пенсионных планов с установленными выплатами. Когда компания впервые принимает настоящий Стандарт для учета прочих вознаграждений работникам, она использует МСФО 8, Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике.
154. *Впервые приняв настоящий Стандарт, компания должна определить свои переходные обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами на эту дату следующим образом:*
- (a) *дисконтированная стоимость обязательств с момента принятия МСФО 19 (пересмотренного);*
 - (b) *минус справедливая стоимость, на дату принятия, активов плана (при наличии), которые непосредственно предназначены для исполнения обязательств*
 - (c) *минус любая стоимость прошлых услуг, которая, должна признаваться в более поздних периодах.*
155. *Если величина переходных обязательств больше величины обязательств, которые были бы признаны в соответствии с прежней учетной политикой, компания должна осуществить окончательное признание этого увеличения в качестве части ее обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в соответствии с параграфом 54:*
- (a) *немедленно, согласно МСФО 8, Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике; или*
 - (b) *в качестве расхода на равномерной основе в течение пяти лет после даты принятия. Если компания выбирает (b), она должна:*
 - (i) *применять границы, описанные в параграфе 58(Б) при оценке любого актива, признанного в балансе;*
 - (ii) *на каждую отчетную дату раскрывать: (1) сумму увеличения, остающуюся непризнанной; и (2) сумму, признанную в текущем периоде;*
 - (iii) *ограничить признание последующих актуарных прибылей (но не отрицательной стоимости прошлых услуг) следующим образом: если актуарная прибыль должна признаваться согласно параграфам 92 и 93, то компания должна признавать эту актуарную прибыль только в той мере, чтобы чистая накопленная непризнанная актуарная прибыль (до признания этой актуарной прибыли) превышала непризнанную часть переходных обязательств; и*
 - (iv) *включить соответствующую часть непризнанных переходных обязательств при расчете любых последующих прибылей или убытков при секвестре или окончательном расчете по плану.*

Если величина переходных обязательств меньше, чем величина обязательств, которые были бы признаны на ту же дату согласно прежней политике компании, она должна немедленно признать это уменьшение согласно МСФО 8.

156. При первоначальном принятии настоящего Стандарта влияние изменений в учетной политике включает все актуарные прибыли и убытки, возникшие в предшествующие периоды, даже если они попадают внутрь 10% "коридора", установленного в параграфе 92.

Пример, иллюстрирующий параграфы 154-156

На 31 декабря 1998 года в бухгалтерский баланс компании включены пенсионные обязательства в размере 100. Компания переходит на настоящий Стандарт с 1 января 1999 года, когда дисконтированная стоимость обязательств по настоящему Стандарту составляет 1300, а справедливая стоимость активов плана равна 1,000. На 1 января 1993 года компания повысила пенсии (себестоимость негарантированных пенсий: 160; а ожидаемое среднее время службы работников, оставшаяся до их выхода на пенсию, на эту дату до момента гарантирования пенсий: 10 лет).

Переходный эффект будет следующим:

<i>Дисконтированная стоимость обязательства</i>	<i>1 300</i>
<i>Справедливая стоимость активов плана</i>	<i>(1 000)</i>
<i>Минус. стоимость прошлых услуг, подлежащая признанию в более поздних периодах (160 x 4/10)</i>	<i><u>(64)</u></i>
<i>Переходные обязательства</i>	<i>236</i>
<i>Уже признанные обязательства</i>	<i>100</i>
<i>Увеличение обязательств</i>	<i><u>136</u></i>

Компания может на выбор либо признать увеличение обязательств на 136 немедленно, либо в течение пяти лет. Выбор является окончательным.

По состоянию на 31 декабря 1999 года дисконтированная стоимость обязательств по настоящему Стандарту составляет 1,400, а справедливая стоимость активов плана равна 1,050. Чистая накопленная непризнанная актуарная прибыль с момента принятия Стандарта составляет 120. Ожидаемая средняя продолжительность службы работников, участвующих в плане, оставшаяся до их выхода на пенсию, составляла восемь лет. Компания приняла политику незамедлительного признания всех актуарных прибылей и убытков согласно порядку учета, разрешенному в параграфе 93.

Ниже показаны размеры влияния границ, установленных в параграфе 155 (b)(ii)

<i>Чистая накопленная непризнанная актуарная прибыль</i>	<i>120</i>
<i>Непризнанная часть переходных обязательств (136 x 4/5)</i>	<i>(109)</i>
<i>Максимальная прибыль, подлежащая признанию (параграф 155(b)(ii))</i>	<i>11</i>

Дата вступления в силу

- 157. Настоящий Международный стандарт финансовой отчетности вступает в силу для финансовых отчетов, охватывающих периоды, начинающиеся с 1 января 1999 года или после этой даты, за исключением случаев, указанных в параграфе 159. Досрочное применение приветствуется. Если компания применяет настоящий Стандарт к учету затрат на выплату пенсий для финансовых отчетов, охватывающих периоды, начинающие до 1 января 1999 года, она должна раскрывать факт того, что настоящий Стандарт применяется вместо МСФО 19, Пенсионные выплаты, утвержденного в 1993 году.*
158. Настоящий Стандарт заменяет МСФО 19, Пенсионные выплаты, утвержденный в 1993 году.
- 159. Следующие положения вступают в силу для годовой финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 2001 или после этой даты:*
- (a) пересмотренное определение актива плана, данное в параграфе 7, и соответствующие определения активов фонда долгосрочного вознаграждения работников и страхового полиса, удовлетворяющего определенным требованиям; и*
 - (b) требования к признанию и оценке возмещений в параграфах 104А, 128, 129 и связанные с этим требования по раскрытию информации в параграфах 120(с)(vii), 120(f)(iv), 120(g) 120(h)(iii).*

Досрочное принятие приветствуется. В случае, если досрочное принятие указанного стандарта оказывает влияние на финансовую отчетность, компания должна раскрыть данный факт.

160. МСФО 8. Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике, вступает в силу в момент внесения компанией изменений в свою учетную политику с целью отражения изменений, указанных в параграфе 159. При внесении указанных изменений в отношении предыдущих периодов (как требуется в соответствии с основным и допустимым альтернативным порядком учета в МСФО 8) компания использует такой же порядок учета, как если бы указанные изменения принимались одновременно с остальными разделами данного Стандарта.

Приложение А.

Демонстрационный пример

Это приложение носит исключительно иллюстративный характер и не является частью стандартов. Его цель - показать применение стандартов с тем, чтобы прояснить их значение. Извлечения из отчета о прибылях и убытках и баланса представляются для того, чтобы показать влияние операций, описанных ниже. Эти извлечения необязательно будут соответствовать всем требованиям по раскрытию и представлению других Международных стандартов финансовой отчетности.

Вспомогательная информация

Приведенная ниже информация представлена в отношении фондируемого пенсионного плана с установленными выплатами. Для обеспечения простоты расчета процентов допускается, что все сделки осуществляются в конце года. И дисконтированная стоимость обязательств, и справедливая стоимость активов плана по состоянию на 1 января 20X1 года были равны 1,000. Чистая накопленная непризнанная актуарная прибыль на эту дату составляла 140.

	20X1	20X2	20X3
Ставка дисконта в начале года	10,0%	9,0%	8,0%
Ожидаемая ставка дохода на активы плана в начале года	12,0%	11,1%	10,3%
Стоимость текущих услуг	130	140	150
Выплаченные вознаграждения	150	180	190
Уплаченные взносы	90	100	ПО
Дисконтированная стоимость обязательств на 31 декабря	1 141	1 197	1 295
Справедливая стоимость активов плана на 31 декабря	1 090	1 109	1 093
Ожидаемая средняя продолжительность службы работников, оставшаяся до их выхода на пенсию	10	10	10

В 20X2 году в план была внесена поправка, предусматривающая дополнительные вознаграждения, начиная с 1 января 20X2 года. Дисконтированная стоимость этих дополнительных вознаграждений по состоянию на 1 января 20X2 года равнялась 50 для гарантированных пенсий и 30 для негарантированных пенсий за услуги, предоставленные до 1 января 20X2 года. На 1 января 20X2 года, по оценке компании, средний период времени до момента, когда негарантированные пенсии станут гарантированными, составляет три года, поэтому стоимость прошлых услуг, возникающая из дополнительных негарантированных пенсий, признается на равномерной основе в течении трех лет. Стоимость прошлых услуг, возникающая из дополнительных гарантированных пенсий признается немедленно (параграф

96 Стандарта). Компания приняла политику в отношении признания актуарных прибылей и убытков в соответствии с минимальными требованиями, установленными в параграфе 93.

Изменения в дисконтированной стоимости обязательств и в справедливой стоимости активов плана

Первый этап заключается в обобщении изменений дисконтированной стоимости обязательств и справедливой стоимости активов плана и использовании полученных данных для определения совокупной величины актуарных прибылей или убытков за период. Это выглядит следующим образом:

	20X1	20X2	20X3
Дисконтированная стоимость обязательств, 1 января	1 000	1 141	1 197
Затраты на проценты	100	103	96
Стоимость текущих услуг	130	140	150
Стоимость прошлых услуг - негарантированные пенсии	-	100	-
Стоимость прошлых услуг - гарантированные пенсии		50	-
Выплаченные вознаграждения	(150)	(180)	(190)
Актуарная (прибыль) убыток по обязательствам (сальдированная величина)	61	(87)	42
Дисконтированная стоимость обязательств, 31 декабря	<u>1 141</u>	<u>1 197</u>	<u>1 295</u>
Справедливая стоимость активов плана, 1 января	1 000	1 092	1 109
Ожидаемый доход на активы плана	120	121	114
Взносы	90	100	ПО
Выплаченные вознаграждения	(150)	(180)	(190)
Актуарная прибыль (убыток) на активы плана (сальдированная величина)	<u>32</u>	<u>(24)</u>	<u>(50)</u>
Справедливая стоимость активов плана, 31 декабря	<u>1 092</u>	<u>109</u>	<u>1 093</u>

Границы "коридора"

Следующий этап заключается в определении границ "коридора", а затем сравнении их с накопленными непризнанными актуарными прибылями и убытками с целью определения чистой актуарной прибыли или убытка, подлежащих признанию в последующем периоде. В соответствии с параграфом 92 Стандарта, границы "коридора" устанавливаются по наибольшему из значений:

- (a) 10 % дисконтированной стоимости обязательства до вычета активов плана;
- (b) 10 % справедливой стоимости активов плана.

Данные границы, а также признанные и непризнанные актуарные прибыли и убытки выглядят следующим образом:

	20X1	20X2	20X3
Чистая накопленная непризнанная актуарная прибыль (убыток) на 1 января	140	107	170
Границы "коридора" на 1 января	100	114	120
Превышения [A]	40	-	50
Ожидаемая средняя продолжительность службы работников, оставшаяся до их выхода на пенсию (лет) [Б]	10	10	10
Актуарная прибыль (убыток), подлежащая признанию [А/Б]	4	-	5
Непризнанная актуарная прибыль (убыток) на 1 января	140	107	170
Актуарная прибыль (убыток) за год - обязательства	(61)	87	(42)
Актуарная прибыль (убыток) за год - активы плана	32	(24)	(50)
Промежуточный итог	111	170	78
Признанная актуарная прибыль (убыток)	(4)	-	(5)
Непризнанная актуарная прибыль (убыток) на 31 декабря	107	170	73

Величины, признанные в балансе и отчете о прибылях и убытках, и соответствующий анализ

Заключительный этап состоит в определении величин, подлежащих признанию в балансе и отчете о прибылях и убытках, и соответствующий анализ, который должен раскрываться в соответствии с параграфами 120(с), (е), (f) и (g) Стандарта. Это выглядит следующим образом:

	20X1	20X2	20X3
Дисконтированная стоимость обязательств	1 141	1 197	1 295
Справедливая стоимость активов плана	(1 092)	(1 109)	(1 093)
	49	88	202
Непризнанные актуарные прибыли (убытки)	107	170	73
Непризнанная стоимость, прошлых услуг - негарантированные пенсии		(20)	(10)
Обязательства, признанные в балансе	156	238	265
Стоимость текущих услуг	130	140	150
Затраты на проценты	100	103	96
Ожидаемый доход на активы плана	(120)	(121)	(114)
Чистая актуарная (прибыль) убыток, признанные за год	(4)	-	(5)
Стоимость прошлых услуг - негарантированные пенсии	-	10	10
Стоимость прошлых услуг - гарантированные пенсии	-	50	-
Расходы, признанные в отчете о прибылях и убытках	106	182	137
Изменения в чистых обязательствах, признанных в балансе, должны раскрываться в соответствии с параграфом 120(е)			
Чистые обязательства на начало периода	140	156	248
Расходы (как выше)	106	182	137
Уплаченные взносы	(90)	(100)	(110)
Чистые обязательства на конец периода	156	238	265
Фактический доход на активы плана раскрывается в соответствии с параграфом 120 (g)			
Ожидаемый доход на активы плана	120	121	114
Актуарная прибыль (убыток) на активы плана	32	(24)	(50)
Фактический доход на активы плана	152	97	64

Приложение В.

Демонстрационный вариант раскрытия информации

Это приложение носит исключительно иллюстративный характер и не является частью стандартов. Его цель - показать применение стандартов с тем, чтобы прояснить их значение. Извлечения из примечаний к финансовым отчетам показывают как требуемые раскрытия могут быть объединены в случае большой мультинациональной группы, которая предоставляет разнообразные формы вознаграждений работникам. Эти извлечения необязательно будут соответствовать всем требованиям по раскрытию и представлению информации, установленным другими Международными стандартами финансовой отчетности. В особенности они не являются иллюстрацией к раскрытию

- (a) учетной политики, применяемой для учета вознаграждений работникам (смотри МСФО 1, Представление финансовой отчетности) Согласно параграфа 120(a) настоящего Стандарта, раскрытие учетной политики должно включать раскрытие учетной политики компании в отношении признания актуарных прибылей и убытков, или
- (b) информации о вознаграждениях, предоставленных директорам и ключевому управленческому персоналу (смотри МСФО 24 Раскрытие информации о связанных сторонах)

Обязательства по вознаграждениям работникам

Величины, признанные в балансе, приводятся ниже

	Пенсионные планы с установленными выплатами		Медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности	
	20X2	20X1	20X2	20X1
Дисконтированная стоимость фондированных обязательств	12310	11772	2819	2 721
Справедливая стоимость активов плана	(11 982)	(11 188)	(2480)	(2 415)
	328	584	339	306
Дисконтированная стоимость нефондированных обязательств	6459	6 123	5 160	5094
Непризнанная актуарная прибыль (убыток)	(97)	(17)	31	72

Непризнанная стоимость прошлых услуг

	(450)	(650)	-	-
Чистое обязательство в балансе	6240	6040	5 530	5 472
Суммы в балансе:				
обязательства	6451	6278	5 530	5427
активы	(211)	(238)		-
Чистые обязательства в балансе	6240	6040	5 530	5 472

Активы пенсионного плана включают обыкновенные акции, выпущенные [название отчитывающейся компании], по справедливой стоимости 317 (20X1: 281). Активы плана также включают объекты недвижимости, занимаемые [название отчитывающейся компании], по справедливой стоимости 200 (20X1: 185)

Величины, признанные в балансе, приводятся ниже:

	Пенсионные планы с установленными выплатами		Медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности	
	20X2	20X1	20X2	20X1
Стоимость текущих услуг	1 697	1 554	471	411
Процент по обязательствам	1 890	1 650	819	705
Ожидаемый доход на активы плана	(1 392)	(1 188)	(291)	(266)
Чистые актуарные убытки (прибыли), признанные за год	90	(187)	-	-
Стоимость прошлых услуг	200	200	-	-
Убытки (прибыль) при секвестрах и окончательных расчетах по плану	221	(47)	-	-
Итого включено в "затраты на персонал"	2 688	1 982	999	850
Фактический доход на активы плана	1 232	1 205	275	254

Изменения чистых обязательств, признанных в балансе, следующие.

	Пенсионные планы с установленными выплатами		Медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности	
	20X2	20X1	20X2	20X1
Чистые обязательства на начало года	6 040	5 505	5 472	5 439
Чистые расходы, признанные в отчете о прибылях и убытках	2 688	1 982	999	850
Взносы	(2261)	(1988)	(941)	(817)
Курсовые разницы по плану, реализуемому за границей	(227)	221	-	-
Обязательства, полученные при объединении компаний	-	320	-	-
Чистые обязательства на конец года	6 240	6 040	5 530	5 472

Основные актуарные допущения в балансе (выраженные в виде средневзвешенных величин):

	20X2	20X1
Ставка дисконта на 31 декабря	10,0%	9,1%
Ожидаемый доход на активы плана на 31 декабря	12,0%	10,9%
Будущее повышение заработной платы	5%	4%
Будущее повышение пенсий	3%	2%
Доля работников, предпочитающих досрочный выход на пенсию	30%	30%
Годовой прирост затрат на медицинское обслуживание	8%	8%
Будущие изменения максимального размера государственного медицинского обеспечения	3%	2%

Группа также участвует в общеотраслевом нефондированном пенсионном плане с установленными выплатами, предоставляющем пенсии, основанные на величине заработной платы на момент выхода на пенсию. Не имеет практического смысла определять дисконтированную стоимость обязательств группы или соответствующей стоимости текущих услуг, так как план рассчитывает свои обязательства на основе, которая существенно отличается от основы, применяемой [названием отчитывающейся

компании] в своих финансовых отчетах [описание основы] На этой основе финансовые отчеты тана до 30 июня 20X0 года показывают нефондируемые обязательства в размере 27 525 Данные нефондируемые обязательства будут иметь своим результатом осуществление в будущем платежей участвующими работодателями План охватывает примерно 75 тысяч участников, из которых 5 тысяч заняты в настоящее время или являются бывшими работниками [название компании] или их иждивенцами Расходы, признанные в отчете о прибылях и убытках, которые равны взносам, подлежащим внесению за год, и не включенные в указанные выше суммы составляют 230 (20X1 215) Будущие взносы группы могут существенно возрасти в случае выхода из плана других участников

Компенсационные выплаты долевыми инструментами

План опционов на акции

Группа предлагает гарантированные опционы на акции, без их оплаты директорам и трюмому старшему управленческому персоналу, при наличии более трех лет трудового стажа Изменения в количестве опционов на акции, принадлежащих работникам, приводятся ниже

	20X2	20X1
Находятся в обращении на 1 января	10 634	10 149
Выпущены	2 001	1 819
Исполнены	(957)	(891)
Истекли	(481)	(443)
Находятся в обращении на 31 декабря	11 197	10 634

Характеристики опционов на акции выданных в течение периода

Дата истечения срока	01/01/X7	01/01 X6
Цена исполнения в расчете на акцию	12 17 12 27	10 05 – 10 22
Суммарная выручка при выпуске акций (в тыс)	24	20

Суммы признанные в балансе и отчете о прибылях и убытках (и учетная политика)

Не показаны в примере так как Стандарт не предписывает конкретного учетного подхода

Характеристики опционов акции, исполненных в течение периода

Дата истечения срока	01/01/X2	01/01/X1
Цена исполнения в расчете на акцию	7 45 – 7 49	7 37 – 7 48
Суммарная выручка о т эмиссии(в тыс)	7	7

Условия опционов, находящихся в обращении на 31 декабря:

<i>Дата истечения срока</i>	<i>Цена исполнения</i>	<i>Кол-во</i>	<i>Кол-во</i>
1 января 20X2	7.43 – 7.51	-	1 438
1 января 20X3	7.57 – 7.65	1 952	1 952
1 января 20X4	7.89 – 8.01	2 118	2 118
1 января 20X5	9.09 – 9.12	3 307	3 307
1 января 20X6	10.05 – 10.22	1 819	1 819
1 января 20X7	12.17 – 12.27	2001	-
		<u>11 197</u>	<u>10 634</u>

План участия работников в акциях

Компания осуществляет план участия работников в акциях для старшего управленческого персонала при наличии трудового стажа более трех лет. Компания предоставляет Плану незастрахованные беспроцентные облигации без фиксированного срока погашения для приобретения обыкновенных акций Компании. Акции обладают полными правами на дивиденд и правом голоса. В дальнейшем План распределяет акции тем работникам, которые соответствуют определенным критериям эффективности деятельности. От работников не требуется делать взносы в возмещение стоимости акций. Изменения в акциях, принадлежащих Плану, приведены ниже:

В обращении на 1 января	125	100
Выпущено для Плана в возмещение 60 единиц (20X1: 52)	42	37
Распределено работникам	(18)	(12)
В обращении на 31 декабря	<u>149</u>	<u>125</u>
Справедливая стоимость акций, принадлежащих работникам на 31 декабря	<u>781</u>	<u>607</u>
Облигации, не погашенные на 31 декабря	<u>590</u>	<u>530</u>
Справедливая стоимость акций, выпущенных за год, на дату выпуска	<u>166</u>	<u>137</u>
Реальная стоимость акций, распределенных работникам за год	<u>57</u>	<u>41</u>
Суммы, признанные в балансе и отчете о прибылях и убытках (и учетная политика)	<i>Не показаны в примере, так как Стандарт не предписывает конкретного учетного подхода.</i>	

Приложение С.

Основа для выводов

Содержание

ВСПОМОГАТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ	Параграфы 1 -2
РЕЗЮМЕ ИЗМЕНЕНИЙ К МСФО 19	3
РЕЗЮМЕ ИЗМЕНЕНИЙ К ПРЕДВАРИТЕЛЬНОМУ ВАРИАНТУ СТАНДАРТА Е 54	4
ПЕНСИОННЫЕ ПЛАНЫ С УСТАНОВЛЕННЫМИ ВЗНОСАМИ	5 - 6
ПЕНСИОННЫЕ ПЛАНЫ ГРУППЫ РАБОТОДАТЕЛЕЙ И ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ПЕНСИОННЫЕ ПЛАНЫ	7 - 10
ПЕНСИОННЫЕ ПЛАНЫ С УСТАНОВЛЕННЫМИ ВЫПЛАТАМИ	11 - 85
Признание и оценка: Бухгалтерский баланс	11 — 14
Дата проведения оценки	15 — 16
Методы актуарной оценки	17 — 22
Распределение вознаграждений по периодам службы	23 — 25
Актуарные допущения: Ставка дисконта	26 — 34
Актуарные допущения: Заработная плата, пенсии и медицинское обслуживание	35 - 37
Актуарные прибыли и убытки	38 -- 48
Стоимость прошлых услуг	49 - 62
Признание и оценка: Дополнительное минимальное обязательство	63 - 65
Активы плана	66-75
Активы плана - пересмотренное в 2000 году определение	68A-68L
Активы плана - оценка	69 - 75
Возмещения	75A-75E
Ограничение на признание активов	76 — 78
Секвестры и окончательные расчеты по плану	79 — 80
Представление и раскрытие информации	81 - 85
ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ОТЛИЧНЫЕ ОТ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ ПО ОКОНЧАНИИ ТРУДОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	86 - 94
Оплачиваемые отпуска	86-88

Выплаты по случаю смерти при исполнении служебных обязанностей	88
Прочие долгосрочные вознаграждения работникам	90
Выходные пособия	91 – 93
Планы компенсационных выплат долевыми инструментами	94
ДАТА ПЕРЕХОДА И ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ	95, 96

Приложение С

Основа для выводов

В данном приложении приводится обоснование Правлением причин отклонения определенных альтернативных решений. Отдельные члены Правления придадут большее значение одним факторам по сравнению с другими

Вспомогательная информация

- 1 Правление КМСФО ("Правление") утвердило МСФО 19, Учет пенсий в финансовой отчетности работодателей, в 1983 году. После проведения весьма ограниченных ревизий Правление утвердило пересмотренный стандарт МСФО 19, Затраты на пенсии ("старый МСФО 19"), в 1993 году. Правление начало более полную ревизию МСФО 19 в ноябре 1994 года. В августе 1995 года исполнительный орган КМСФО опубликовал дискуссионный документ по вопросам затрат на пенсии и прочие вознаграждения работникам. В октябре 1996 г. Правление утвердило Предварительный вариант стандарта Е 54, Вознаграждения работникам, определив дату окончания его обсуждения 31 января 1997 г. Правление получило более 130 писем с комментариями по проекту из более чем 20 стран. Правление утвердило МСФО 19, Вознаграждения работникам, ("новый МСФО 19"), в январе 1998 года.
- 2 Правление уверено, что новый МСФО 19 значительно лучше старого. Тем не менее, Правление полагает, что с течением времени может возникнуть потребность в дальнейших усовершенствованиях. В частности, несколько членов Правления считают, что предпочтительнее было бы признавать все актуарные прибыли и убытки немедленно, в отчете о финансовых результатах. Однако Правление считает, что такое решение непригодно для актуарных прибылей и убытков до тех пор, пока Правление не достигнет продвижения по другим вопросам, относящимся к финансовым результатам деятельности. После того, как Правление добьется прогресса в других вопросах, он может принять решение о повторном пересмотре подхода к актуарным прибылям и убыткам.

Резюме изменений к МСФО 19

- 3 Наиболее значительной отличительной чертой нового МСФО 19 является рыночный подход к оценке. Основным следствием такого подхода является то, что ставка дисконта основывается на рыночной доходности на отчетную дату, а все активы плана оцениваются по справедливой стоимости. Коротко представляем основные изменения по сравнению со старым МСФО
 - (а) пересмотренное определение пенсионных планов с установленными взносами и соответствующие указания (смотри параграфы 5 - 6 ниже), в том числе более подробные, чем в старом МСФО 19, указания относительно пенсионных планов группы работодателей и государственных пенсионных планов (смотри параграфы 7 - 10 ниже), так же как и относительно планов с застрахованными пенсиями,

- (b) более совершенные указания относительно порядка отражения в бухгалтерском балансе обязательств и активов, относящихся к планам с установленными выплатами (смотри параграфы 11 - 14 ниже).
- (c) обязательства по планам с установленными выплатами должны оцениваться достаточно регулярно с тем, чтобы суммы, признаваемые в финансовой отчетности, не отличались от тех сумм, которые были бы определены на отчетную дату (см параграфы 15 - 16 ниже)
- (d) методы оценки прогнозируемых затрат по пенсионному плану более не используются, вместо этого введено требование по использованию метода оценки начисленных вознаграждений, известного как Метод прогнозируемой условной единицы (смотри параграфы 17 - 22 ниже). При использовании метода оценки начисленных вознаграждений становится важным предоставление подробных указаний по распределению вознаграждения на отдельные периоды службы. (смотри параграфы 23 - 25 ниже).
- (e) ставка, используемая для дисконтирования обязательств по выплатам по окончании трудовой деятельности и обязательств по прочим долгосрочным вознаграждениям сотрудников (как фондируемым, так и нефондируемым) должна определяться по текущей рыночной доходности высококачественных корпоративных на отчетную дату. В тех странах, где отсутствует достаточной глубины рынок таких ценных бумаг, должен использоваться показатель доходности государственных облигаций. Валюта и условия корпоративных или государственных облигаций должны соответствовать валюте и расчетным срокам обязательств по выплатам по окончании трудовой деятельности (см. параграфы 26 - 34 ниже);
- (f) обязательства по плану с установленными выплатами должны учитывать все увеличения вознаграждений по условиям плана (или вытекающие из любых вытекающих из практики обязательств, выходящих за границы этих условий) на отчетную дату (смотри параграфы 35 - 37 ниже);
- (g) компания должна признавать, как минимум, определенную долю тех актуарных прибылей и убытков (возникающих как в связи с обязательствами по плану с установленными выплатами, так и в связи с соответствующими активами плана), которые выходят за границы "коридора" Компания может, но не должна использовать системные методы более быстрого признания статей. Такие методы, в частности, включают немедленное признание всех актуарных прибылей и убытков (смотри параграфы 38 - 48 ниже).
- (h) компания должна признавать стоимость прошлых услуг на равномерной основе на протяжении среднего периода до момента, когда пенсии становятся гарантированными. В той мере, в какой пенсии гарантируются немедленно, компания должна признавать стоимость прошлых услуг немедленно (смотри параграфы 49-62 ниже);
- (o) активы плана должны оцениваться по справедливой стоимости. Справедливая стоимость оценивается путем дисконтирования ожидаемых будущих потоков денежных средств только в том случае, если имеется рыночная цена (смотри параграфы 49-62 ниже);

- (j) суммы, признанные отчитывающейся компанией в качестве актива, не должны превышать чистую суммарную величину:
 - (i) любых непризнанных актуарных убытков и стоимости прошлых услуг; и
 - (ii) дисконтированной стоимости любых экономических благ, доступных в форме возврата денежных средств из плана или сокращений взносов в план (смотри параграфы 76-78 ниже);
- (k) убыток при секвестрах и сокращениях должен признаваться не тогда, когда существует возможность проведения секвестра или окончательного расчета по плану, а тогда, когда они происходят (смотри параграфы 79-80 ниже);
- (l) внесены изменения в требования по раскрытию информации (смотри параграфы 81-85 ниже);
- (t) новый МСФО 19 рассматривает все вознаграждения работникам, в то время как старый МСФО 19 рассматривал только пенсии и аналогичные им выплаты (смотри параграфы 86-94 ниже); и
- (n) переходные положения для планов с установленными выплатами были изменены (смотри параграфы 95-96 ниже).

Правление отклонило предложение о требовании "дополнительного минимального обязательства" в определенных случаях (смотри параграфы 63-65 ниже).

Резюме изменений к Предварительному варианту стандарта Е 54

4. В новом МСФО 19 сделаны следующие принципиальные изменения к следующим положениям, предложенным в Предварительном варианте стандарта Е 54:

- (a) компания должна распределять вознаграждения по периодам службы работников согласно формуле, содержащейся в плане, однако в случае, когда служба работника в более поздние годы ведет к существенно более высокому уровню вознаграждений, чем в более ранние годы, должен применяться порядок начисления на равномерной основе (смотри параграфы 23-25 ниже);
- (b) актуарные допущения должны включать оценку будущего увеличения вознаграждений не в том случае, когда имеются надежные доказательства того, что они произойдут, а лишь в том случае, когда повышения предусмотрены условиями плана (или являются результатом любых вытекающих из практики обязательств, которые выходят за рамки этих условий) на отчетную дату (смотри параграфы 35-37 ниже);
- (c) актуарные прибыли и убытки, которые выпадают за границы 10% "коридора", не должны признаваться немедленно, как это предлагалось в Предварительном варианте стандарта Е 54. Минимальная величина, которую компания должна признавать по каждому плану с установленными выплатами, - это та часть, которая выпадает за границы "коридора" на конец предыдущего отчетного периода, деленная на ожидаемую среднюю продолжительность службы работников, оставшаяся до их выхода на пенсию, участвующих в плане. Новый МСФО 19 также разрешает определенные системные методы более быстрого признания статей.

Такие методы среди прочего включают немедленное признание всех актуарных прибылей и убытков (смотри параграфы 38-48 ниже);

- (d) Предварительный вариант стандарта 54 определил два альтернативных подхода к стоимости прошлых услуг и установил, что Правление устранил один из подходов после рассмотрения комментариев к проекту. Один из подходов заключался в немедленном признании стоимости прошлых услуг. Другой подход предусматривал ее немедленное признание для бывших работников и амортизацию для имеющихся работников на протяжении срока, оставшегося до их выхода на пенсию. Новый МСФО 19 требует, чтобы компания признавала стоимость прошлых услуг на равномерной основе на протяжении среднего периода до момента, когда пенсии становятся гарантированными. В той мере, в какой пенсии гарантируется немедленно, компания должна признавать стоимость прошлых услуг немедленно (смотри параграфы 49-59 ниже);
- (e) влияние "отрицательных поправок к плану" не должно признаваться немедленно (как предлагалось в Предварительном варианте стандарта Е 54), а должно рассматриваться аналогично стоимости прошлых услуг (смотри параграфы 60-62 ниже);
- (f) не подлежащие передаче ценные бумаги, выпущенные отчитывающейся компанией, исключены из определения активов плана (смотри параграфы 67-68 ниже);
- (g) активы плана должны оцениваться по справедливой стоимости, а не по рыночной стоимости, как это было установлено в Предварительном варианте стандарта Е 54 (смотри параграфы 69-70 ниже);
- (h) расходы по управлению планом (а не только расходы по управлению инвестициями, как предлагалось в Предварительном варианте стандарта Е 54) должны вычитаться при определении дохода на активы плана (смотри параграф 75 ниже);
- (i) изменение границ признания активов плана по сравнению с предложениями в Предварительном варианте стандарта Е 54 имело место в следующих двух аспектах. Указанные границы не отменяют "коридор" для актуарных убытков или отсроченное признание стоимости прошлых услуг. При этом также делается ссылка на **имеющиеся** возмещения или снижение будущих взносов. В Предварительном варианте стандарта Е 54 делалась ссылка на **ожидаемые** возмещения средств или сокращения будущих взносов (смотри параграфы 76-78 ниже);
- (j) в отличие от Предварительного варианта стандарта Е 54 новый МСФО 19 не указывает, должны ли стоимость процентов и ожидаемый доход на активы плана быть представлены в отчете о прибылях и убытках в той же строке, что и стоимость текущих услуг. Новый МСФО 19 требует раскрывать строки, в которые они включены;
- (k) внесены изменения в требования по раскрытию информации (смотри параграфы 81-85 ниже);

- (1) указания в определенных сферах (в частности выходное пособие, секвестры и окончательные расчеты по плану, планы участия в прибыли и премиях, а также различные ссылки, относящиеся к вытекающим из практики обязательствам) приведены в соответствие с предлагаемым Предварительным вариантом стандарта Е 59, Резервы, условные обязательства и условные активы Кроме того, Правление добавил ясные указания по оценке выходного пособия, установив требования по дисконтированию величины выходного пособия, которое не подлежит выплате в течение одного года (смотри параграфы 91-93 ниже), и
- (т) при первоначальном принятии нового МСФО 19 предоставляется переходный вариант для признания увеличения обязательств по плану с установленными выплатами на протяжении не более пяти лет Новый МСФО 19 вступает в силу для финансовых отчетов, охватывающих периоды, начинающиеся с 1 января 1999 года или после этой даты, а не 2001 года, как предлагалось в Предварительном варианте стандарта Е 54 (смотри параграфы 95-96 ниже)

Пенсионные планы с установленными взносами (параграфы 24 - 47 Стандарта)

5 В предыдущей редакции МСФО 19 были даны следующие определения

- (а) **Пенсионные планы с установленными взносами** - это планы пенсионного обеспечения, в соответствии с которыми размеры пенсий определяются, исходя из размеров взносов в пенсионный фонд и дохода на эти вложения, и
- (б) **Пенсионные планы с установленными выплатами** - это планы пенсионного обеспечения, по которым размеры пенсий определяются по формуле, в основе которой обычно лежит размер вознаграждения, получаемого работником и/или выслуга лет

Правление считает эти определения неудовлетворительными, потому что они акцентируют внимание на выплатах работникам, а не на затратах компании Определения в параграфе 7 нового МСФО 19 сфокусированы на негативном для компании риске увеличения ее затрат Определение планов с установленными взносами не исключает позитивной возможности того, что затраты компании могут быть меньше ожидаемых

- 6 Новый МСФО 19 не вносит изменения в учет планов с установленными взносами, который осуществляется линейным методом, потому что отсутствует необходимость в актуарных допущениях, и у компании нет возможности получить какую-либо актуарную прибыль или убыток Новый МСФО 19 не дает никаких указаний, равнозначных параграфам 20 (стоимость прошлых услуг в пенсионных планах с установленными взносами) и 21 (секвестр пенсионных планов с установленными взносами) старого МСФО 19 Правление считает эти вопросы неуместными по отношению к пенсионным планам с установленными взносами

Планы группы работодателей и государственные пенсионные планы (параграфы 29 - 38 Стандарта)

7. Компания не всегда может получить достаточную информацию о пенсионных планах группы работодателей для того, чтобы использовать порядок учета, применяемый для планов с установленными выплатами. Правление рассмотрело три подхода к этой проблеме:
- (a) использовать порядок учета, применяемый для планов с установленными взносами, в одних случаях и учет, применяемый для планов с установленными выплатами, - в других;
 - (b) использовать порядок учета, применяемый для планов с установленными взносами, для всех планов групп **работодателей**, с дополнительным раскрытием информации в том случае, когда план группы работодателей является планом с установленными выплатами;
 - (c) использовать порядок учета, применяемый для планов с установленными выплатами, для планов группы работодателей, которые являются планами с установленными выплатами. Однако в тех случаях, когда информации недостаточно для использования порядка учета, применяемого для планов с установленными выплатами, компания должна раскрывать соответствующую информацию и использовать порядок учета, применяемый для планов с установленными взносами.
8. Правление считает, что не существует какого-то концептуально ясного, применимого и объективного способа для проведения разграничения в использовании компанией порядка учета, применяемого для планов с установленными выплатами, для одних планов группы работодателей и порядка учета, применяемого для планов с установленными взносами - для других. Кроме того, Правление считает, что использование порядка учета, применяемого для планов с установленными взносами, к планам группы работодателей, представляющих собой планы с установленными выплатами, вводит в заблуждение. Иллюстрацией к вышесказанному является случай с французскими банками, которые использовали порядок учета, применяемый для планов с установленными взносами, к планам с установленными выплатами, реализуемым в соответствии с общеотраслевым коллективным соглашением на базе финансирования по распределительной системе. Демографические тенденции сделали эти планы неосуществимыми, и в ходе крупной реформы в 1993 году они были заменены на планы с установленными взносами относительно будущих услуг. При этом банкам были вынуждены количественно выразить свои обязательства. Данные обязательства существовали и раньше, но не были признаны в качестве долговых обязательств.
9. Правление сделал вывод о том, что компания должна использовать порядок учета, применяемый для планов с установленными выплатами, к тем планам группы работодателей, которые являются планами с установленными выплатами. Однако в случае, когда для использования указанного порядка учета информации недостаточно, компания должна раскрывать соответствующую информацию и использовать порядок, применяемый для планов с установленными взносами. Правление

согласилось с использованием этого принципа в отношении государственных пенсионных планов. Новый МСФО 19 отмечает, что большинство государственных пенсионных планов представляет собой планы с установленными взносами.

- 10 В ответ на комментарии к Предварительному варианту стандарта Е 54 Правление рассмотрело предложение об освобождении дочерних компаний, находящихся в полной собственности материнских компаний (и самих материнских компаний), участвующих в пенсионных планах с установленными выплатами группы работодателей, от соблюдения требований по признанию и оценке статей при представлении их индивидуальной неконсолидированной финансовой отчетности на основании соотношения между выгодой и затратами. Правление пришло к выводу о том, что такое освобождение неуместно.

Пенсионные планы с установленными выплатами

Признание и оценка: Бухгалтерский баланс (параграфы 49 - 60 Стандарта)

- 11 Параграф 54 нового МСФО 19 обобщает вопросы признания и оценки обязательств, возникающих в отношении планов с установленными выплатами, а параграфы 55 - 107 описывают различные аспекты признания и оценки более подробно. Хотя старый МСФО 19 не рассматривал определенно признание обязательств по пенсионным выплатам в качестве долговых обязательств, вероятно, такого рода долговые обязательства по пенсионным выплатам были бы признаны большинством компаний на один и тот же момент в соответствии как со старой, так и с новой редакцией Стандарта. Однако указанные две редакции Стандарта различаются в части, касающейся оценки итогового обязательства.
- 12 Параграф 54 нового МСФО 19 основывается на определении и критериях признания обязательства, данных в Концепции КМСФО. Этот документ определяет долговое обязательство как *существующее на настоящий момент обязательство компании, возникшее из прошлых событий, исполнение которого, как ожидается, приведет к уменьшению ресурсов компании, содержащих экономические выгоды*. Документ определяет, что статья, отвечающая определению долгового обязательства, должна признаваться в случае, если
- (а) существует вероятность выбытия из компании любых будущих экономических выгод, связанных с данной статьей, и
 - (б) статья имеет себестоимость или стоимость, которые могут быть надежно оценены.
- 13 Правление считает, что
- (а) компания имеет обязательство по плану с установленными выплатами в случае, когда работник предоставляет свои услуги в обмен на вознаграждения, подлежащие выплате в соответствии с планом. Параграфы 67 - 71 нового МСФО 19 касаются распределения вознаграждения по отдельным периодам службы для того, чтобы установить факт наличия обязательства;

- (b) компания должна использовать актуарные допущения для того, чтобы определить, будет ли она выплачивать эти вознаграждения в будущих отчетных периодах (смотри параграф 72 - 91 Стандарта), и
 - (c) актуарные приемы позволяют компании оценивать обязательство с достаточной степенью надежности, что позволяет обосновать признание долгового обязательства
- 14 Правление уверено, что обязательство существует даже в том случае, когда вознаграждение не гарантировано, другими словами, если право работника на получение вознаграждения обусловлено будущей службой. Например, компания обеспечивает своим работникам, проработавшим два года, вознаграждение, равное 100 В конце первого года работник и компания занимают позиции, отличные от тех, на которых они находились в начале первого года, поскольку работнику нужно проработать только один год вместо двух до момента приобретения им права на получение вознаграждения. Хотя существует вероятность того, что вознаграждение так и не станет гарантированным, указанная разница между позициями на начало и на конец первого года составляет обязательство, и, с точки зрения Правления, она должна признаваться как долговое обязательство в конце первого года. Оценка величины данного обязательства по его дисконтированной стоимости отражает наилучшую оценку компанией вероятности того, что вознаграждение так и не будет гарантировано

Дата проведения оценки (параграфы 56 - 57 Стандарта)

- 15 Некоторые национальные стандарты разрешают компаниям производить оценку дисконтированной стоимости обязательств по планам с установленными выплатами по состоянию на любую дату в течение до трех месяцев до отчетной даты. Однако Правлением было решено, что компании должны оценивать дисконтированную стоимость обязательств по планам с установленными выплатами и справедливую стоимость любых активов плана по состоянию на отчетную дату. Таким образом, если компания осуществляет подробную оценку обязательства по состоянию на более раннюю дату, результаты такой оценки должны быть обновлены с целью учета любых значительных сделок и иных существенных изменений в обстоятельствах, произошедших до отчетной даты
- 16 В ответ на комментарии к Предварительному варианту стандарта Е 54 Правление разъяснило, что полная актуарная оценка на отчетную дату не требуется при условии, если компания определяет дисконтированную стоимость обязательств по плану с установленными выплатами и справедливую стоимость активов плана с достаточной регулярностью так, чтобы величины, признанные в финансовой отчетности, не отличались существенно от величин, которые были бы определены на отчетную дату

Методы актуарной оценки (параграфы 64 - 66 Стандарта)

- 17 Старый МСФО 19 разрешает применять как методы оценки начисленной пенсии (основной порядок учета), так и методы оценки прогнозируемых пенсионных выплат (допустимый альтернативный порядок учета). Две группы методов основываются на фундаментально отличных и несовместимых точках зрения относительно целей учета вознаграждений работникам

- (а) методы **начисленной пенсии** (иногда называемые "пенсионными" методами, методами "условной единицы" или "единой премии") определяют дисконтированную стоимость вознаграждений работника, распределяемую на период службы до отчетной даты, а
- (б) методы **прогнозируемых пенсионных выплат** (иногда называемые методами "себестоимости", "уровня взноса" или "уровня премии") прогнозируют оценочную величину суммарного обязательства при выходе на пенсию, а затем рассчитывают уровень затрат на финансирование, с учетом инвестиционной прибыли, которые обеспечат суммарное вознаграждение при выходе на пенсию

Различия между двумя группами методов более подробно обсуждаются в документе по проблемам учета, опубликованном в августе 1995 года

- 18 Эти два метода могут иметь одинаковый эффект с точки зрения отчета о прибылях и убытках, но это может произойти лишь чисто случайно или в случае, когда количественный и возрастной состав участвующих в пенсионном плане сотрудников остается с течением времени относительно стабильным. Указанные группы методов могут существенно различаться в оценке долговых обязательств. В связи с этим Правление выражает уверенность, что требование использования какой-либо одной из указанных групп методов существенно улучшило бы сопоставимость представляемой информации.
- 19 Правление рассмотрело вопрос о целесообразности продления действия разрешения на использование методов прогнозируемых пенсионных выплат в качестве альтернативного допустимого порядка учета в период введения в действие нового требования по раскрытию информации, эквивалентного использованию метода оценки начисленной пенсии. Однако Правление считает, что раскрытие информации не может полностью устранить недостатки неадекватного представления данных в бухгалтерском балансе и в отчете о прибылях и убытках. Правление сделало вывод о том, что методы прогнозируемых пенсионных выплат не подходят и не должны применяться, поскольку
 - (а) при их использовании принимаются во внимание будущие события (будущей службе), также как к прошедшие события, тогда как при использовании методов оценки начисленной пенсии принимаются во внимание исключительно прошедшие события,
 - (б) в результате их использования возникает обязательство, не представляющее собой оценку какой-либо реальной величины и которое можно охарактеризовать лишь как результат распределения затрат, и
 - (с) указанные методы не предполагают даже попыток произвести оценку справедливой стоимости и не могут, таким образом, быть использованы при объединении бизнеса, как этого требует МСФО 22, Объединение бизнеса. Если компания использует метод оценки начисленной пенсии при объединении бизнеса, она не сможет использовать метод прогнозируемых пенсионных выплат для учета того же самого обязательства в последующих периодах.
- 20 Старый МСФО 19 не уточняет, какие формы метода оценки начисленной пенсии должны быть разрешены в соответствии с основным порядком учета. Новый МСФО

19 требует использовать один метод оценки начисленной пенсии наиболее широко распространенный метод, известный как Метод прогнозируемой условной единицы (иногда называемый методом пропорционального распределения начисленных вознаграждений на срок службы или методом вознаграждение/срок службы)

- 21 Правление признает, что прекращение использования методов прогнозируемых пенсионных выплат и методов оценки начисленной пенсии, за исключением Метода прогнозируемой условной единицы, связано с материальными затратами. Однако современная компьютерная техника позволяет производить оценку с использованием двух различных баз с весьма незначительными дополнительными затратами, которые окупятся за счет преимуществ возросшей сопоставимости данных.
- 22 В некоторых случаях, например, в случае закрытого фонда, актуарий может рекомендовать метод, отличный от Метода прогнозируемой условной единицы. Тем не менее, Правление согласилось внести требование относительно использования Метода прогнозируемой условной единицы во всех случаях, поскольку указанный метод в наибольшей мере отвечает учетным целям, определенным в новом МСФО 19.

Распределение вознаграждений по периодам службы (параграфы 67 - 71 Стандарта)

- 23 Как говорилось выше в параграфе 13, Правление считает, что компания имеет обязательство по плану с установленными выплатами в случае, когда работник оказал услуги в обмен на вознаграждение, обещанное в соответствии с планом. Правление рассмотрел три альтернативных метода учета для пенсионного плана с установленными выплатами, в соответствии с которыми осуществляется распределение различных сумм вознаграждения на различные периоды:
- (a) все вознаграждения распределяются на равномерной основе на протяжении всего периода до момента, когда дальнейшая служба работника не будет служить основанием для какого-либо существенного прироста вознаграждений, предусмотренных планом, кроме случаев, связанных с дальнейшим ростом заработной платы,
 - (b) вознаграждения распределяются в соответствии с установленной в плане формулой. Однако в том случае, когда, в соответствии с указанной формулой на более поздние годы службы относится существенно более высокое вознаграждение, следует применять линейный метод, или
 - (c) вознаграждение, которое гарантируется по состоянию на каждую промежуточную дату, распределяется линейным методом на протяжении периода времени между указанной датой и предыдущей промежуточной датой гарантирования пенсий.

Эти три метода иллюстрируются двумя следующими примерами

Пример 1

Пенсионный план предусматривает вознаграждение в размере 400 в случае, если работник проработал в компании более десяти, но менее двадцати лет, и дополнительные 100 (всего 500), если работник выходит на пенсию после двадцати или более лет работы в компании

Следующие суммы распределяются на каждый год

	<i>Годы 1 – 10</i>	<i>Годы 11 – 20</i>
<i>Метод (a)</i>	25	25
<i>Метод (b)</i>	40	10
<i>Метод (c)</i>	40	10

Пример 2

Пенсионный план предусматривает вознаграждение в размере 100 в случае, если работник проработал в компании более десяти, но менее двадцати лет, и дополнительные 400 (всего 500), если работник выходит на пенсию после двадцати или более лет работы в компании

Следующие суммы распределяются на каждый год

	<i>Годы 1 – 10</i>	<i>Годы 11 – 20</i>
<i>Метод (a)</i>	25	25
<i>Метод (b)</i>	25	25
<i>Метод (c)</i>	10	40

Примечание: этот план распределяет более высокое вознаграждение на более поздние годы, в то время как план в Примере 1 более высокое вознаграждение распределяет на более ранние годы с трудом

- 24 При утверждении Предварительного варианта стандарта Е 54 Правление приняло метод (a) на том основании, что этот метод является наиболее простым линейным методом, и при этом отсутствует необходимость распределения на различные годы различных сумм вознаграждения так, как это имело бы место в случае применения других методов
- 25 Значительное меньшинство из тех, кто прислал свои комментарии к Предварительному варианту стандарта Е 54, высказывалось в пользу применения формулы, установленной в плане (либо, в качестве альтернативы в случае, если окончательный Стандарт сохранит распределение линейным методом, в пользу признания минимального обязательства на основе формулы, установленной в плане) Правление согласилось с этими комментариями и приняло решение требовать применения метода (b)

Актuarные допущения: Ставка дисконта (параграфы 78 - 82 Предварительного варианта стандарта Е 54).

26. Один из самых важных вопросов в оценке обязательств по планам с установленными выплатами состоит в выборе критериев, используемых для определения ставки дисконта. В соответствии со старой редакцией МСФО 19, ставка дисконта, принятая при определении актуарной дисконтированной стоимости пенсионных вознаграждений, отражает ставки по долгосрочным кредитам либо приблизительные величины, которые предполагается применить при исполнении такого рода обязательств. Правление отказалось от использования такой ставки, посчитав, что она не уместна для применения компаниями в случае, если они не рассматривают возможность исполнения обязательств, и является по сути искусственным образованием, поскольку для погашения таких обязательств может отсутствовать рынок.
27. Некоторые специалисты уверены в том, что для фондированных пенсий ставка дисконта должна равняться ожидаемой норме дохода на активы плана, находящихся в его распоряжении, на том основании, что доход на активы плана достоверно отражает ожидаемый окончательный размер выбытия денежных средств (т.е. будущих взносов). Правление отказалось от применения этого подхода, поскольку решение фонда об инвестировании средств в определенные виды активов не влияет на характер или величину обязательств. В частности, активы с более высоким ожидаемым доходом содержат больший риск, и компания не должна признавать меньшее обязательство просто потому, что план предпочел инвестировать средства в более рискованные активы, с более высоким ожидаемым доходом. Таким образом, оценка обязательства не должна зависеть от оценки любых активов плана, находящихся в его распоряжении.
28. Самое важное решение необходимо принять относительно того, должна ли ставка дисконта корректироваться с учетом риска (то есть учитывать риски, связанные с обязательствами). Некоторые специалисты считают, что ставка, скорректированная в зависимости от риска, может быть получена с помощью величины ожидаемой прибыли на портфель активов плана, сформированный таким образом, чтобы обеспечивать в долгосрочном плане эффективное хеджирование такого рода обязательств. Соответствующий портфель мог бы включать:
- (a) ценные бумаги с фиксированным процентом - для обязательств перед бывшими работниками в той мере, в какой эти обязательства не привязаны по форме или содержанию к инфляции;
 - (b) индексируемые ценные бумаги - для индексируемых обязательств перед бывшими работниками; и
 - (c) долевые ценные бумаги - для обязательств по вознаграждениям действующим работникам, величина которых зависит от заработной платы на момент выхода на пенсию (последней заработной платы). В основе данного предложения лежит представление о том, что движение долевых ценных бумаг в долгосрочной перспективе коррелируется с общими тенденциями в изменении заработной платы в экономике в целом, и, таким образом, с той частью обязательств по вознаграждениям, которая зависит от последней заработной платы.

Важно отметить, что фактически имеющийся портфель не должен обязательно соответствовать указанным выше параметрам. В некоторых странах регулирующие органы могут устанавливать ограничения для планов на владение портфелем соответствующей структуры. Например, в ряде стран требуется, чтобы планы держали определенную часть своих активов в форме ценных бумаг с фиксированным процентом. Более того, если портфель соответствующей структуры действительно является некоторым ориентиром, то это в равной степени распространяется как на фондированные планы, так и на нефондированные.

29. Те, кто выступает за использование ставки дохода на соответствующий портфель активов в качестве ставки дисконта, корректируемой с учетом риска, утверждают, что:
- (a) теория портфеля предполагает, что ожидаемый доход на актив (или процентная ставка, содержащаяся в долговом обязательстве) связан с недиверсифицируемым риском, относящимся к данному активу (или обязательству). Недиверсифицируемый риск отражает не изменчивость доходов (платежей) в абсолютном выражении, а корреляцию доходов (платежей) с доходами на прочие активы рынка. Если поступления денежных средств от портфеля активов реагируют на изменения экономических условий в долгосрочном плане точно так же, как и выбытие денежных средств в связи с исполнением обязательств по планам с установленными выплатами, то недиверсифицируемый риск обязательства (и, следовательно, соответствующая ставка дисконта) должен быть таким же, как и риск портфеля активов;
 - (b) Важным аспектом экономической реальности, лежащей в основе планов с выплатами в зависимости от последней заработной платы, является корреляция между последней заработной платой и доходом на капитал, которая возникает в связи с тем, что оба эти показателя отражают действие одних и тех же долгосрочных экономических сил. Хотя корреляция и несовершенна, с достаточной уверенностью можно сказать, что игнорирование ее приведет к систематическому завышению обязательства. Кроме того, результатом игнорирования указанной корреляции будет вводящая в заблуждение нестабильность, вызванная краткосрочными колебаниями между ставкой, применяемой для дисконтирования обязательства, и ставкой дисконта, заложенной в справедливой стоимости активов плана. Эти факторы будут удерживать компанию от применения планов с установленными выплатами и приведут к переводу средств из вложений в долевыми ценными бумагами в инвестиции с фиксированным процентом. Поскольку планы с установленными выплатами финансируются в основном долевыми ценными бумагами, это может оказать серьезное воздействие на цены акций. В результате такого рода переводов средств также возрастут затраты на пенсии. Компании будут стремиться к устранению очевидного (и в то же время несуществующего) дефицита;
 - (c) если компания исполняет свое обязательство путем покупки аннуитета, страховая компания будет определять ставки аннуитета, исходя из портфеля активов, обеспечивающих поступления денежных средств, которые компенсируют практически все денежные потоки, возникающие в связи с обязательствами по выплате вознаграждения, по мере наступления сроков

платежа. Таким образом, ожидаемый доход на соответствующий портфель оценивает обязательство в величине, близкой к его справедливой стоимости. На практике невозможно исполнение обязательства, величина которого зависит от последней заработной платы, путем покупки аннуитетов, поскольку ни одна страховая компания не стала бы страховать решение по установлению размера заработной платы на момент выхода на пенсию, которое страхуемое лицо принимает по своему усмотрению. Однако некоторые свидетельства можно получить в процессе купли/продажи компаний, имеющих планы выплат в зависимости от величины последней заработной платы. В этой ситуации продавец и покупатель будут обсуждать цену обязательства по пенсиям путем обращения к его стоимости, дисконтированной по норме дохода на соответствующий портфель;

- (d) хотя инвестиционный риск присущ даже хорошо диверсифицированному портфелю долевых ценных бумаг, любое общее падение цен на ценные бумаги в долгосрочном плане будет отражаться в уменьшении заработной платы. В связи с тем, что работники приняли на себя этот риск, согласившись участвовать в плане с выплатами в зависимости от последней заработной платы, игнорирование этого риска в процессе оценки обязательства привело бы к систематическому отклонению в оценке; и
 - (e) исторически сложившаяся практика финансирования в некоторых странах использует ожидаемый доход на соответствующий портфель в качестве ставки дисконта. Хотя соображения финансирования отличаются от вопросов бухгалтерского учета, длительная история применения этого метода требует, в свою очередь, тщательной проверки любого другого предлагаемого подхода.
30. Те, кто возражает против корректировки ставки с учетом риска, утверждают, что:
- (a) некорректно принимать во внимание доход на активы при определении ставки дисконта на обязательства;
 - (b) если достаточно сильная корреляция между доходом на активы и величиной последней заработной платы существовала бы на практике, то был бы развит рынок обязательств, определяемых по последней заработной плате, однако этого не произошло. Более того, в случаях, когда такого рода корреляция существует, неясно, возникла ли она в результате наличия общих характеристик портфеля и обязательств либо вследствие изменений в обещанных по договору пенсиях;
 - (c) доход по долевым ценным бумагам не коррелирует с другими рисками, относящимся к планам с установленными выплатами, такими как изменчивость уровня смертности, времени выхода на пенсию, наступления трудоспособности, а также набора несчастных случаев;
 - (d) для того, чтобы оценить обязательство с неопределенным потоком денежных средств, компания обычно применяет ставку дисконта, которая ниже безрисковой ставки, однако ожидаемый уровень дохода на соответствующий портфель выше безрисковой ставки;

- (е) утверждение о том, что существует корреляция между последней заработной платой и доходом на активы, подразумевает, что последняя заработная плата имеет тенденцию к снижению в случае падения цен на активы, однако опыт показывает, что заработная плата не имеет тенденции к снижению,
- (f) представление о том, что долевые ценные бумаги не являются рисковыми в долгосрочном плане и связанное с этим представление о долгосрочной ценности, основываются на ошибочном мнении, что рынок всегда вновь поднимается после краха. Акционеры не испытывают доверия к рынку в отношении какой-то дополнительной долгосрочной ценности, если они продают свои акции сейчас. Даже если в долгосрочном плане и существует некоторая корреляция, пенсии должны выплачиваться по наступлении срока платежа. Компания, которая финансирует свои обязательства долевыми ценными бумагами, принимает на себя риск того, что цена долевых инструментов упадет в момент, когда наступит срок платежа по пенсиям. Кроме того, гипотетическое утверждение о том, что реальный доход по ценным бумагам не коррелирует с инфляцией, не означает, что долевые ценные бумаги предлагают безрисковый доход, даже в долгосрочном плане, и
- (g) ожидаемая долгосрочная норма дохода на соответствующий портфель на практике не может быть определена достаточно объективно для обеспечения адекватной основы для стандарта финансовой отчетности. К практическим трудностям относятся такие моменты, как определение характеристик соответствующего портфеля, выбор временной перспективы для оценки дохода на портфель и оценка этого дохода.

31. Правление не нашло ясных свидетельств тому, что ожидаемая норма дохода на соответствующий портфель активов предоставляет уместный и надежный индикатор рисков, связанных с обязательствами по планам с установленными выплатами, или тому, что такая норма может быть надежно определена с достаточной объективностью. Правление приняло решение, что ставка дисконта должна отражать временную стоимость денег, но не должна стремиться к охвату этих рисков. Более того, ставка дисконта не должна отражать собственный кредитный рейтинг компании, поскольку в противном случае компания с более низким кредитным рейтингом признавало бы меньшее обязательство. Ставка, которая лучше других достигает этих целей, является процентной ставкой на высококачественные корпоративные облигации. В странах, где отсутствует достаточной глубины рынок такого рода облигаций, должна использоваться процентная ставка по государственным облигациям.
32. Другой вопрос состоит в том, должна ли ставка дисконта быть долгосрочной средней ставкой, основанной на опыте нескольких прошедших лет, или текущей рыночной нормой доходности на отчетную дату для обязательства с соответствующим сроком. Сторонники долгосрочной средней ставки утверждают, что
- (a) долгосрочный подход последовательно согласуется с системой учета по фактической стоимости по сделкам, что требуется или разрешается другими Международными стандартами финансовой отчетности,

- (b) оценки на конкретный момент времени преследуют уровень точности, недостижимый на практике, и ведут к изменчивости в отчетной прибыли, которая может и не являться достоверным представлением изменений обязательств, а может просто отражать неизбежную неспособность точно прогнозировать будущие события, которые ожидаются в процессе проведения оценок из периода в период;
 - (c) для обязательства, основанного на последней заработной плате, ни рыночные цены аннуитета, ни их расчет с помощью дисконтирования предполагаемых будущих потоков денежных средств не могут определить более-менее однозначно цену аннуитета; и
 - (d) на протяжении длительного периода времени соответствующий портфель активов плана может обеспечить обоснованно эффективное хеджирование обязательств по выплате вознаграждения работникам, которые увеличиваются параллельно с ростом заработной платы. Однако в значительно меньшей степени можно быть уверенным в том, что на некоторую определенную дату оценки рыночные процентные ставки совпадут с ростом заработной платы, заложенным в обязательство.
33. Правление решило, что ставка дисконта должна определяться в зависимости от нормы доходности на отчетную дату, поскольку:
- (a) отсутствует рациональная основа для того, чтобы ожидать сдвига эффективных рыночных цен в сторону принятых в расчет долгосрочных средних показателей, поскольку цены на рынках с достаточной ликвидностью и глубиной базируются на всем объеме публично доступной информации, и более уместны и надежны, чем оценка долгосрочных тенденций отдельным участником рынка;
 - (b) затраты на вознаграждения, отнесенные к текущему периоду службы, должны отражать цены этого периода;
 - (c) если предполагаемые будущие вознаграждения определяются в виде прогнозируемой величины будущей заработной платы, которая отражает текущие оценки будущих темпов инфляции, используемая ставка дисконта должна основываться на текущих рыночных процентных ставках (в номинальном выражении), поскольку они также отражают текущие рыночные прогнозы относительно темпов инфляции; и
 - (d) если активы плана оцениваются по текущей стоимости (т.е. справедливой стоимости), соответствующее обязательство должно дисконтироваться по текущей ставке дисконта, с тем чтобы избежать неуместной изменчивости из-за разницы в базах оценки.
34. Ссылка на рыночные ставки доходности на отчетную дату не означает, что для дисконтирования долгосрочных обязательств должны применяться краткосрочные ставки дисконта. Новый МСФО 19 требует, чтобы ставка дисконта отражала рыночную доходность (на отчетную дату) по облигациям с расчетными сроками, соответствующими расчетным срокам обязательств.

Актuarные допущения: Заработная плата, пенсии и медицинское обслуживание (параграфы 83 - 91 Стандарта)

- 35 Некоторые утверждают, что оценка будущих увеличений заработной платы, вознаграждений и затрат на медицинское обеспечение НС должна влиять на оценку активов и обязательств до тех пор, пока соответствующие вознаграждения не предоставлены, на том основании, что
- (а) будущие увеличения - это будущие события, и
 - (б) такие оценки слишком субъективны
- 36 Правление уверено, что допущения используются не для того, чтобы определить факт существования обязательства, а для оценки существующего обязательства на основе которая обеспечивает наиболее адекватную оценку ожидаемого выбытия ресурсов. Если не допускается никакого увеличения, то такого рода допущение означает, что не произойдет никакого изменения, и было бы неправильно допускать отсутствие изменений в случае, когда компания ожидает, что они произойдут. Новый МСФО 19 сохраняет требования относительно того, что оценка должна учитывать будущие оценочные увеличения заработной платы. Правление также уверено, что размеры увеличения будущих затрат на медицинское обеспечение могут быть оценены с достаточной надежностью для того, чтобы оправдать включение этих оценочных увеличений в оценку обязательства.
- 37 В Предварительном варианте стандарта Е 54 предлагалось, чтобы оценка также содержала допущения в отношении будущего увеличения вознаграждений в случае, если имеется надежное свидетельство тому, что эти вознаграждения возрастут. В ответ на комментарии Правление сделало вывод о том, что будущее увеличение вознаграждений не вызывает увеличения текущего обязательства и что не существует надежного или объективного метода определения того, какие будущие увеличения вознаграждений можно считать достаточно надежными, чтобы включить их в актуарные допущения. Поэтому новый МСФО 19 требует, чтобы будущие увеличения вознаграждений допускались только в том случае, когда они заложены в условия плана (или являются результатом любых вытекающих из практики обязательств, выходящих за рамки формальных условий) на отчетную дату.

Актuarные прибыли и убытки (параграфы 92 - 95 Стандарта)

- 38 Правление рассмотрело пять методов учета для актуарных прибылей и убытков
- (а) отсроченное признание как в балансе, так и в отчете о прибылях и убытках на протяжении ожидаемого среднего срока службы работников до их выхода на пенсию,
 - (б) немедленное признание как в балансе, так и, вместо отчета о прибылях и убытках, в отчете об изменениях в капитале (МСФО 1 Представление финансовой отчетности, устанавливает требования по представлению или раскрытию таких изменений в капитале) (смотри параграф 42 ниже)

- (с) метод "коридора", с немедленным признанием как в балансе, так и в отчете о прибылях и убытках величин, выпадающих за границы "коридора".
 - (d) модифицированный метод "коридора" с отсроченным признанием статей внутри "коридора" и немедленным признанием величин, выпадающих за границы "коридора" (смотри параграф 43 ниже); и
 - (е) отсроченное признание величин, выпадающих за границы "коридора" (смотри параграфы 44-46 ниже).
39. Старый МСФО 19 требовал применения метода отсроченного признания: актуарные прибыли и убытки признаются в качестве расходов или доходов систематически на протяжении ожидаемого срока службы работников. В поддержку этого метода говорят следующие аргументы:
- (а) немедленное признание (даже в размере, сниженном с помощью "коридора") может вызвать произвольные колебания в обязательствах и расходах, и предполагает такую степень точности, которая редко когда может быть применена на практике. Эта изменчивость может не являться достоверным представлением изменений обязательств, а просто отражать неизбежную неспособность точно предвидеть будущие события, которые ожидаются в процессе проведения оценок из периода в период; и
 - (b) в долгосрочном плане актуарные прибыли и убытки могут взаимно зачитываться. Актуарные допущения проектируются на много лет, например, вплоть до предполагаемой даты смерти последнего пенсионера, и, **соответственно**, являются по своему характеру долгосрочными. Отклонения от допущений обычно не означают каких-либо определенных изменений в лежащих в их основе активах или обязательствах, но являются индикаторами, которые, не будучи компенсированными, могут накапливаться, чтобы показывать такие изменения в будущем. Они не являются прибылью или убытком за период, а представляют собой долгосрочную тенденцию в изменениях состава затрат; и
 - (с) немедленное признание актуарных прибылей и убытков в отчете о прибылях и убытках приведет к неприемлемой изменчивости результатов.
40. В пользу немедленного признания говорят следующие аргументы:
- (а) методы отсроченного признания и "коридора" сложны, искусственны и трудны для понимания. Они ведут к дополнительным затратам, требуя от компаний ведения сложных записей. Они также предполагают наличие сложных инструкций по обслуживанию секвестров, окончательных расчетов по плану и решению переходных проблем. Кроме того, поскольку такие методы не применяются к другим неопределенным активам и обязательствам, неясно, почему именно они должны применяться для учета вознаграждений по окончании трудовой деятельности;
 - (b) немедленное признание требует меньшего раскрытия информации, поскольку все актуарные прибыли и убытки признаются сразу;

- (с) оно достоверно отражает финансовое положение компании. Компания будет представлять актив в отчетности только в случае излишнего финансирования плана, а обязательство - в случае дефицита. Параграф 95 Концепции МСФО отмечает, что применение концепции соотношения не позволяет признавать в балансе статьи, которые не отвечают определениям активов или обязательств. Отсроченные актуарные убытки не представляют собой будущие выгоды и, таким образом, не отвечают данному в Концепции МСФО определению актива, даже если они зачитываются против соответствующего обязательства. Аналогичным образом, отсроченные актуарные прибыли не отвечают данному в Концепции МСФО определению обязательства;
- (d) порядок учета по бухгалтерскому балансу соответствует предложениям в дискуссионном документе Учет финансовых активов и обязательств, изданном в марте 1997 года Подготовительным комитетом по финансовым инструментам;
- (е) немедленное признание создает статьи доходов и расходов, которые не являются спорными и имеют информационное содержание;
- (f) необоснованно допускать, что все актуарные прибыли или убытки будут взаимно зачтены в будущие годы; напротив, если первоначальные актуарные допущения по-прежнему действительны, будущие отклонения будут, в среднем, зачитываться друг против друга и, таким образом, не будут зачитываться против прошлых отклонений;
- (g) отсроченное признание пытается избежать изменчивости результатов. Однако финансовая оценка должна быть изменчивой, если она претендует на правдивое представление операций и прочих событий, которые сами по себе являются изменчивыми. Более того, вопросы изменчивости могут быть адекватно разрешены при помощи использования отчета об изменениях в капитале или второго отчета о финансовых результатах;
- (h) немедленное признание согласуется с МСФО 8, Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике. По МСФО 8 влияние изменений в учетных оценках должно включаться в чистую прибыль или убыток за период, если изменение затрагивает только текущий период, а не будущие периоды. Актуарные прибыли и убытки не являются оценкой будущих событий, а возникают в результате либо событий до отчетной даты, которые подтвердили прошлую оценку (корректировки на основе опыта), либо изменений в оценочных затратах в отношении услуг работников, предоставленных до отчетной даты (изменения в актуарных допущениях); и
- (i) любой амортизационный период или ширина "коридора" произвольна. Кроме того, сумма вознаграждения, остающаяся на последующую дату, не может быть определена объективно, что затрудняет расчет величины обесценивания любых отложенных расходов; и
- (j) в некоторых случаях даже сторонники амортизации или "коридора" могут предпочесть немедленное признание. Одним из возможных примеров является кража активов плана. Другим аналогичным примером может быть значительное изменение в налогообложении пенсионных планов (например, отмена налогового

кредита для дивидендов, получаемых пенсионными планами, в Великобритании в 1997 году). Однако, хотя в отношении такого рода экстремальных случаев может быть достигнута договоренность, очень трудно разработать объективные и бесспорные критерии для идентификации таких экстремальных случаев.

41. Правление сочло метод немедленного признания привлекательным. Однако Правление уверено в том, что такой метод нельзя использовать для актуарных прибылей и убытков до тех пор, пока Правление не решит существенные вопросы в отношении отчетности по финансовым результатам. Эти вопросы включают:

- (a) включают ли финансовые результаты те статьи, которые признаются непосредственно в капитале;
- (b) концептуальную основу для определения того, признавать ли статьи в отчете о прибылях и убытках или непосредственно в капитале;
- (c) должны ли чистые накопленные актуарные убытки признаваться в отчете о прибылях и **убытках** или непосредственно в капитале; и
- (d) должны ли определенные статьи, приведенные первоначально в капитале, впоследствии представляться в отчете о прибылях и убытках ("вторичное представление").

Когда Правление добьется прогресса в этих вопросах, он может решить вновь вернуться к подходу в отношении актуарных прибылей и убытков.

42. Предварительный вариант стандарта E54 предложил "метод коридора". По этому методу компания не признает актуарные прибыли и убытки в той мере, в какой накопленные непризнанные суммы не превышают 10% дисконтированной стоимости обязательства (или, если она больше, 10% справедливой стоимости активов плана). Аргументами в пользу таких подходов является то, что они:

- (a) признают, что оценки обязательств по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности лучше рассматривать как диапазон вокруг наилучшей оценки. Пока новая лучшая оценка обязательства находится внутри границ этого диапазона, трудно сделать вывод о том, что обязательство реально изменилось. Однако в случае, когда новая наилучшая оценка выходит за границы этого диапазона, необоснованно делать допущение о том, что актуарные прибыли и убытки будут взаимно зачтены в будущие годы. Если первоначальные актуарные допущения все еще действительны, будущие отклонения будут, в среднем, зачитываться друг против друга и, таким образом, не будут зачитываться против прошлых отклонений;
- (b) легки для понимания, не требуют от компании ведения сложных записей и не требуют сложных инструкций по проведению секвестров, окончательных расчетов по плану и решению переходных проблем;
- (c) приводят к признанию актуарных убытков только в случае, когда обязательство (за вычетом активов плана) увеличилось в текущем периоде, а актуарной прибыли - только когда (чистое) обязательство уменьшилось. Напротив, методы амортизации иногда приводят к признанию актуарного

убытка даже в случае, если (чистое) обязательство в текущем периоде осталось неизменным или уменьшилось, или актуарной прибыли - в случае, когда (чистое) обязательство осталось неизменным или увеличилось;

- (d) правдиво представляют сделки и иные события, которые сами являются изменчивыми. Параграф 34 Концепции МСФО отмечает, что может быть уместным признание статьи и раскрытие риска ошибки, связанный с ее признанием и оценкой, несмотря на присущие трудности как при идентификации сделок и иных событий, подлежащих оценке, либо в разработке и применении методов оценки и представления, которые бы могли обеспечить информацию, соответствующую этим сделкам и событиям; и
- (e) соответствуют МСФО 8, Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике. По МСФО 8 влияние изменений в учетных оценках включается в чистую прибыль или убыток за период только в случае, если изменение влияет на текущий период, а не на будущие периоды. Актуарные прибыли и убытки не являются оценкой будущих событий, а возникают в результате либо событий до отчетной даты, которые подтверждают прошлую оценку (корректировки на основе опыта), либо изменений в оценочных затратах в отношении услуг работников, предоставленных до отчетной даты (изменения в актуарных допущениях).

43. Некоторые лица, приславшие свои комментарии по Предварительному варианту стандарта Е 54, утверждают, что компания должна в течение некоторого периода признавать актуарные прибыли и убытки внутри "коридора". В противном случае определенные прибыли и убытки будут отложены постоянно, даже тогда, когда более адекватным подходом было бы их признание (например, признание прибыли и убытков, которые существуют в течение ряда лет без восстановления, или избежать кумулятивного воздействия на отчет о прибылях и убытках в случае, когда чистое обязательство в конечном счете возвращается на свой первоначальный уровень). Однако Правление пришло к выводу о том, что такое требование добавит сложности при незначительной выгоде.
44. Подход "коридора" поддержало меньше четверти приславших комментарии по Предварительному варианту стандарта Е 54. В частности, значительное большинство утверждало, что полученная в результате изменчивость не будет реалистичным отражением долгосрочного характера обязательств по выплатам по окончании трудовой деятельности. Правление пришло к заключению, что достаточной поддержки для такого значительного изменения текущей практики со стороны входящих в него стран и организаций нет.
45. Примерно одна треть приславших комментарии поддержала метод отсроченного признания. Примерно одна треть респондентов предложила вариант метода "коридора", который применяет отсроченное признание к суммам, выпадающим за пределы коридора. Это приводит к меньшей изменчивости, чем применение исключительно "метода коридора" или исключительно метода отсроченного признания. В отсутствие убедительных концептуальных доводов для выбора между двумя подходами, Правление заключило, что последний подход был бы прагматичным способом избежать уровня изменчивости, который многие организации-участники считают нереалистичным.

46. При утверждении окончательного варианта Стандарта Правление решил определить минимальную сумму актуарных прибылей и убытков, подлежащих признанию, но разрешить применение любого систематического метода более быстрого признания, при условии что одна и та же база применяется и к прибылям, и к убыткам, и эта база применяется последовательно из периода в период. Правление признало убедительными следующие аргументы:
- (a) как степень снижения изменчивости, так и механизм, принятый для его реализации, по существу являются практическими проблемами. С концептуальной точки зрения Правление сочло привлекательным метод немедленного признания. Поэтому Правление не видит причин для запрета компаниям применять методы более быстрого признания актуарных прибылей и убытков. В частности, Правление не запрещает компаниям принимать последовательную политику немедленного признания всех актуарных прибылей и убытков. Аналогичным образом, Правление не имеет намерения запрещать разработчикам национальных стандартов устанавливать требования по немедленному признанию; и
 - (b) когда механизмы снижения изменчивости установлены, сумма актуарных прибылей и убытков, признанная в течение периода, является спорной и несет низкое информационное содержание. Новый МСФО 19 требует от компании раскрывать как признанные, так и не признанные суммы. Таким образом, хотя и имеется некоторая потеря в сопоставимости между компаниями, применяющими различные механизмы, потребностям пользователей ущерба от применения методов более быстрого (и систематического) признания не наносится.
47. Правление отметило, что изменения в справедливой стоимости любых активов гшана фактически являются результатами изменений оценок, сделанных участниками рынка, и, таким образом, неразрывно связаны с изменениями дисконтированной стоимости обязательства. Вследствие этого Правление решило, что изменения справедливой стоимости активов плана относятся к актуарным прибылям и убыткам и должны рассматриваться точно так же, как и изменения соответствующего обязательства.
48. Ширина "коридора" (т.е. точка, в которой возникает необходимость признания прибылей и убытков) произвольна. Для улучшения сопоставимости Правление решило, что ширина "коридора" должна согласовываться с действующими требованиями в тех странах, которые уже приняли "подход коридора", в частности США. Правление отметило, что слишком зауженному "коридору" будут в большей мере присущи недостатки "коридора" как такового, поскольку для того, чтобы обеспечивать преимущества, нужна определенная ширина. С другой стороны, к слишком широкому "коридору" не будет достаточно доверия.

Стоимость прошлых услуг (параграфы 96 - 101 Стандарта)

49. Предварительный вариант стандарта Е 54 включал два альтернативных порядка учета стоимости прошлых услуг. Первый порядок учета был аналогичен используемому в МСФО 19 (амортизация для действующих работников и немедленное признание для бывших работников). Другим подходом было немедленное признание стоимости прошлых услуг.

50. Те, кто поддерживают первый подход, утверждают, что:

- (a) компания вводит новые или увеличивает существующие вознаграждения имеющимся работникам с целью создания будущих экономических выгод в форме сокращения текучести кадров, повышения производительности труда, сокращения требований по повышению размера денежной компенсации и улучшения перспектив для привлечения дополнительных квалифицированных работников;
- (b) несмотря на то, что увеличение вознаграждения для имеющихся работников без одновременного их повышения для бывших работников может оказаться неосуществимым, было бы практически невозможно оценивать получаемые в результате компаний экономические выгоды и период, в течение которого эти выгоды будут поступать в компанию; и
- (s) немедленное признание представляется слишком революционным. Это также будет иметь нежелательные социальные последствия, так как будет отпугивать компании от повышения вознаграждений.

51. Те, кто поддерживает немедленное признание всей стоимости прошлых услуг, утверждают, что:

- (a) амортизация стоимости прошлых услуг не соответствует точке зрения на вознаграждения работникам как на обмен между компанией и ее работниками за предоставленные услуги: стоимость прошлых услуг относится к прошлым событиям и воздействует на текущие обязательства работодателя, возникшие в результате прошлой службы работника. Хотя компания может повысить вознаграждения в ожидании будущих выгод, обязательство существует и должно быть признано;
- (b) отсроченное признание обязательства снижает сопоставимость информации; компания, которая ретроспективно повышает вознаграждения, относящиеся к прошлым услугам, будет представлять в отчетности более низкое обязательство, чем компания, которая предоставила идентичное вознаграждение на более раннюю дату, хотя обе они несут одинаковые обязательства по вознаграждениям. Кроме того, отсроченное признание поощряет компанию к увеличению пенсий вместо заработной платы;
- (г) стоимость прошлых услуг не дает компании контроля над ресурсами и, таким образом, не отвечает определению актива, в соответствии с Концепцией МСФО. Поэтому отсрочка признания не годится; и
- (d) здесь маловероятна тесная связь между стоимостью - единственной доступной мерой воздействия изменений - и любыми соответствующими вознаграждениями в форме повышения лояльности.

Аналогично, при первом подходе, установленном в Предварительном варианте стандарта Е 54, стоимость прошлых услуг должна была амортизироваться на протяжении ожидаемого среднего срока службы работников до их выхода на пенсию. Однако в Предварительном варианте стандарта Е 54 также содержалось предложение в отношении того, чтобы период распределения стоимости текущих услуг заканчивался бы тогда, когда право работника на получение любых значительных

вознаграждений по плану уже не обуславливается его дальнейшей службой в компании. Некоторые респонденты, приславшие свои комментарии по Проекту, считают, что эти два положения **непоследовательны**.

52. Согласно старому МСФО 19, стоимость прошлых услуг в отношении действующих работников должна систематически признаваться в качестве расходов на протяжении ожидаемого остающегося срока службы данных **работников**.
53. В свете полученных комментариев Правление сделало вывод о том, что стоимость прошлых услуг должна амортизироваться на протяжении среднего периода до момента, когда измененные вознаграждения станут гарантированными, поскольку:
- (a) как только вознаграждения стали гарантированными, возникает очевидное обязательство, которое должно быть признано; и
 - (b) хотя негарантированные вознаграждения вызывают появление обязательства, любой метод распределения негарантированных вознаграждений на отдельные периоды по существу является произвольным. Для определения того, каким образом обязательство наращивается, не существует единого метода, который бы очевидно превосходил другие.
54. Некоторые утверждают, что метод "коридора" должен применяться для стоимости прошлых услуг, так как применение к стоимости другого отчетного подхода, отличного от применяемого к актуарным прибылям и убыткам, может создать возможность учетного арбитража. Однако цель "коридора" состоит в том, чтобы справляться с неизбежной неточностью в оценке обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами. Стоимость прошлых услуг скорее является результатом управленческого решения, нежели внутренне присущей оценке неопределенностью. Поэтому Правление отклонило применение метода "коридора" для стоимости прошлых услуг.
55. Правление отклонило также следующие предложения в:
- (a) стоимость прошлых услуг должна (как было в старом МСФО 19) признаваться в течение более короткого периода в случае, когда поправки к плану предоставляют компании экономические выгоды на протяжении соответствующего более короткого периода: например, когда поправки к плану делались регулярно, старый МСФО 19 указывал, что дополнительные затраты могут признаваться в качестве расхода или дохода в течение периода до следующей ожидаемой поправки к плану. Правление считает, что актуарные допущения должны учитывать такие регулярные поправки к плану, и последующие разницы между допускаемым увеличением и фактическим увеличением относятся к актуарным прибылям или убыткам, а не к стоимости прошлых услуг;
 - (b) стоимость прошлых услуг должна признаваться на протяжении остающейся средней продолжительности жизни участников плана, если они все или большинство участников не работает. Правление считает, что нет ясности в том, что стоимость прошлых услуг приведет к экономическим выгодам для компании на протяжении этого периода; и

(г) даже если стоимость прошлых услуг в основном признается по методу отсрочки, она не должна признаваться немедленно в случае ее возникновения в результате изменений в законодательстве (таких, например, как новое требование уравнивать пенсионный возраст для мужчин и женщин), или в результате решений доверенных лиц, которые не находятся под контролем или под влиянием органов управления компании. Однако Правление решило, что такое отличие было бы нецелесообразным с практической точки зрения.

56. Старый МСФО 19 не уточняет базу для амортизации непризнанного остатка стоимости прошлых услуг. Правление согласилось с тем, что любой метод амортизации произволен и решил потребовать применения равномерной амортизации как самого простого в применении и понимании метода. Для улучшения сопоставимости Правление решило потребовать применения одного метода и не разрешить применение альтернативных методов, которые распределяют:

- (а) одинаковую сумму стоимости прошлых услуг на каждый год предполагаемой службы работника; или
- (б) стоимость прошлых услуг на каждый период пропорционально оценочному суммарному жалованью в этом периоде.

Параграф 99 подтверждает, что временной порядок амортизации не меняется в связи с последующими изменениями в течение среднего оставшегося срока службы, если только не производится секвестр или окончательный расчет по плану.

57. В отличие от старого МСФО 19, новый МСФО 19 рассматривает стоимость прошлых услуг для действующих работников отлично от актуарной прибыли. Это означает, что некоторые повышения вознаграждений могут финансироваться за счет актуарных прибылей, которые еще не были признаны в финансовых отчетах. Некоторые утверждают, что возникающая в результате стоимость прошлых услуг не должна признаваться, поскольку:

- (а) затраты на увеличение вознаграждений не отвечают определению расходов, данному в Концепции МСФО, поскольку отсутствует выбытие средств /или уменьшение какого-либо актива, который был ранее признан в балансе; и
- (б) в некоторых случаях увеличение вознаграждения может быть предоставлено только за счет актуарной прибыли.

Правление решило потребовать применение одинакового метода учета для всех случаев возникновения стоимости прошлых услуг (т.е. признание на протяжении среднего периода до момента, когда измененные вознаграждения становятся гарантированными), независимо от того, финансируются они или нет из актуарной прибыли, которая уже признана в балансе компании.

58. Некоторые респонденты, приславшие комментарии по Предварительному варианту стандарта Е 54, утверждали, что признание актуарных прибылей должно быть ограничено, если имеется неамортизированная стоимость прошлых услуг. Правление отклонило это предложение из-за того, что оно вносит дополнительную сложность при ограниченной выгоде. Другие респонденты выразили желание запретить

признание актуарной прибыли, которая предназначена для увеличения вознаграждений в будущем. Однако Правление считает, что, если такое распределение установлено формализованными (вытекающим из практики) условиями плана, то повышение вознаграждений должно быть включено в актуарные допущения. В других случаях связь между актуарной прибылью и повышением вознаграждений недостаточна для того, чтобы обосновать какой-либо исключительный подход.

59. Старый МСФО 19 не определяет именно балансовый порядок учета для стоимости прошлых услуг. Некоторые утверждают что компания должна признавать стоимость прошлых услуг немедленно, как в качестве дополнения к обязательству, так и в качестве актива (авансового расхода), на том основании, что при отсроченном признании обязательства производится его зачет против актива (неамортизированная стоимость прошлых услуг), что не может быть использовано для исполнения обязательства. Однако Правление решил, что компания должна признавать стоимость прошлых услуг для имеющихся работников в качестве дополнения к обязательству постепенно на протяжении периода, потому что:

- (a) стоимость прошлых услуг не обеспечивает компании контроля над ресурсом, и, таким образом, не отвечает определению актива, данному в Концепции МСФОо; и
- (b) раздельное представление обязательства и авансового расхода может ввести пользователей в заблуждение.
- (c) хотя негарантированные вознаграждения вызывают появление обязательства, любой метод распределения необеспеченных вознаграждений на отдельные периоды по существу произволен. Для определения того, каким образом обязательство наращивается, не существует единого метода, который бы очевидно превосходил другие.

60. Старый МСФО 19 учитывает поправки к плану, которые уменьшают вознаграждения, как отрицательную стоимость прошлых услуг (т.е. амортизация для действующих работников и немедленное признание для бывших работников). Однако некоторые утверждают, что это ведет к признанию отложенного дохода, что Концепции МСФО. Они также утверждают, что существует весьма спорная разница между поправками к плану, которые должны трактоваться таким образом, и секвестром или окончательным расчетом по плану. Поэтому в Предварительном варианте стандарта Е 54 было предложено следующее:

- (a) поправки к плану - это:
 - (i) секвестр, если поправка уменьшает вознаграждения за будущую службу; и
 - (ii) окончательный расчет по плану, если поправка уменьшает вознаграждения за прошлую службу.
- (b) Любая прибыль или убыток, возникшие в результате секвестра или окончательного расчета по плану, признаются немедленно, в момент

осуществления секвестра или окончательного расчета (смотри параграф 102 Предварительного варианта стандарта E54).

61. Некоторые респонденты, приславшие комментарии по Предварительному варианту стандарта E 54, утверждали, что такие "отрицательные поправки к плану" должны рассматриваться как отрицательная стоимость прошлых услуг путем признания в качестве отложенного дохода, с отражением соответствующих амортизированных частей в отчете о прибылях и убытках на протяжении оставшегося срока службы соответствующих работников. Основой для этого служит точка зрения, что "отрицательные" поправки снижают моральный уровень работников точно так же, как "положительные" поправки повышают его. Кроме того, последовательный подход устраняет злоупотребления, которые могли иметь место в случае, когда компания повышает вознаграждения в одном периоде (и признает образующиеся расходы на протяжении длительного периода), а затем сокращает вознаграждения (и признает образующийся доход немедленно). Правление согласилось с этой точкой зрения. Таким образом, новый МСФО 19 одинаково рассматривает "положительные" и "отрицательные" поправки к плану.
62. Различие между отрицательной стоимостью прошлых услуг и секвестром может оказаться достаточно важным в случае, когда:
- (a) существенная величина отрицательной стоимости прошлых услуг амортизировалась в течение длительного периода (это маловероятно, так как новый МСФО 19 требует, чтобы отрицательная стоимость прошлых услуг амортизировалась до того момента, когда эти (сниженные) вознаграждения, относящиеся к прошлым услугам, станут гарантированными); или
 - (b) существует непризнанная стоимость прошлых услуг или актуарная прибыль. При секвестре они будут признаваться немедленно, поскольку на них не будет непосредственно влиять отрицательная стоимость прошлых услуг.

Правление считает, что различие между отрицательной стоимостью прошлых услуг и секвестрами вряд ли окажет какое-то значительное влияние на практике, а попытка рассмотрения исключительных случаев приведет к излишней сложности.

Признание и оценка: дополнительное минимальное обязательство

63. Правление рассмотрело вопрос о необходимости введения требования к компаниям по признанию ими дополнительного минимального долгового обязательства в случае, когда:
- (a) обязательство компании, возникающее немедленно в случае ликвидации ею плана на отчетную дату будет больше, чем дисконтированная стоимость обязательства, которое в противном случае признавалось бы в балансе;
 - (b) гарантированные вознаграждения по окончании трудовой деятельности подлежат выплате в момент увольнения работника. Следовательно, в силу влияния дисконтирования, дисконтированная стоимость обеспеченного вознаграждения была бы больше, если бы работник уволился сразу после отчетной даты, чем, если бы работник завершил ожидаемый период службы; или

- (с) дисконтированная стоимость гарантированных вознаграждений превышает величину обязательства, которое в противном случае было бы признано в балансе. Это могло бы произойти в случае, когда большая часть вознаграждений полностью гарантирована и компания еще не признала актуарные убытки либо стоимость прошлых услуг; или
- 64. Одним из примеров такого рода требования к компании признавать дополнительное минимальное долговое обязательство является Стандарт США СФПУ 87, Учет пенсий работодателями: минимальное долговое обязательство основывается на текущей величине заработной платы и не учитывает воздействие отсрочки некоторой стоимости прошлых услуг, и актуарных прибылей и убытков. Если минимальное долговое обязательство превышает обязательство, базой оценки которого является нормальная прогнозная величина заработной платы (с отсроченным признанием определенного дохода и расходов), величина превышения признается в качестве нематериального актива (не превышающего величину любой неамортизированной стоимости прошлых услуг, с последующим вычетом любого последующего превышения непосредственно из капитала) и как дополнительное минимальное долговое обязательство.
- 65. Правление считает, что такие дополнительные оценки долгового обязательства являются потенциально обманчивыми и не обеспечивают получение уместной информации. Они также будут противоречить допущению о непрерывности деятельности компании, содержащимся в Концепции МСФО, и с данным там же определением обязательства. Новый МСФО 19 не требует признания дополнительного минимального долгового обязательства. Определенные обстоятельства, обсуждавшиеся в двух предшествующих параграфах, могут вызвать возникновение условных обязательств, требующих раскрытия в соответствии с МСФО 10, События после отчетной даты.

Активы плана (параграфы 102 -107 Стандарта)

- 66. Новый МСФО 19 содержит четкое требование, чтобы обязательства по плану с установленными выплатами признавались в качестве долгового обязательства после вычитания активов плана (если таковые имеются), которые непосредственно используются для исполнения обязательств (смотри параграф 54 Стандарта). Это уже стало широко распространенной и, вероятно, универсальной практикой. Правление считает, что активы плана уменьшают (но не гасят полностью) собственное обязательство компании и выражаются в одной чистой величине долгового обязательства. Хотя представление этого чистого долгового обязательства в качестве единой величины в балансе концептуально отличается от взаимозачета отдельных активов и обязательств, **Правление решило** в 1998 году при **выпуске** МСФО 19, что определение активов плана должно быть **согласовано** с критериями зачета, приведенными в МСФО 32, Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации. МСФО 32 утверждает, что финансовый актив и финансовое обязательство подлежат взаимозачету, а в балансе отражается **нетто-величина** в случае, когда компания:
 - (а) имеет закрепленное юридически право зачета признанных сумм;

- (b) намеревается либо осуществить погашение на нетто-основе, либо продать актив с одновременным погашением обязательства.

67. МСФО 19 (в редакции 1998 года) определяет активы плана как активы (кроме не подлежащих передаче финансовых инструментов, выпущенных отчитывающейся компанией), находящиеся у отдельного юридического лица (фонда) в случае, когда удовлетворяются все следующие условия:

- (a) фонд юридически отделен от отчитывающейся компании;
- (b) активы фонда должны использоваться только для исполнения обязательств по выплате вознаграждений работникам, не могут использоваться компанией для исполнения обязательств перед собственными кредиторами, и не могут быть возвращены компании (или могут быть возвращены компании только в том случае, когда остающихся активов фонда достаточно для исполнения существующих обязательств плана); и
- (c) в тех размерах, в каких фонд располагает достаточными активами, компания не имеет юридических или вытекающих из практики обязательств по выплате соответствующих вознаграждений работникам напрямую.

Правление рассмотрело вопрос о том, должно ли определение активов плана включать четвертое условие: что компания не контролирует фонд. Правление пришел к выводу, что контроль неуместен при определении того, уменьшают ли активы фонда собственные обязательства компании.

68. В ответ на комментарии по Предварительному варианту стандарта Е 54 Правление решило изменить определение активов плана, исключив не подлежащие передаче финансовые инструменты, выпущенные отчитывающейся компанией. В противной случае компания могла бы сокращать свои обязательства и увеличивать капитал за счет выпуска для пенсионного плана с установленными выплатами не подлежащих передаче финансовых инструментов.

Активы плана - пересмотренное определение, принятое в 2000 году

68А. В 1999 году правление начало ограниченный по масштабу проект с целью рассмотрения вопросов учета активов фонда, которые удовлетворяют требованиям (a) и (b) определения, данного в параграфе 67 выше, но не удовлетворяют требованию (c), поскольку компания сохраняет юридическое или вытекающее из практики обязательство по выплате вознаграждений работникам напрямую. МСФО 19 (в редакции 1998 года) не рассматривал вопросы учета активов таких фондов.

68В. Правлением были рассмотрены два основных подхода к таким фондам:

- (a) представление **нетто** - компания признает обязательство целиком в бухгалтерском балансе, за вычетом справедливой стоимости активов фонда;
- (b) представление **в полной сумме** - компания признает обязательство целиком в бухгалтерском балансе при одновременном признании права на возмещение из фонда в качестве отдельного актива.

68С. Сторонники представления нетто приводили один или более из следующих аргументов:

(а) представление в полной сумме введет пользователей в заблуждение, поскольку:

- (i) в случае, когда удовлетворяются требования (а) и (б) определения в параграфе 67, компания не **контролирует** активы **фонда**;
- (ii) даже если компания сохраняет юридическое обязательство по выплате суммы вознаграждений работникам напрямую и в полном объеме, это юридическое обязательство **связано** в большей мере с формой, а не с содержанием вопроса.

(б) представление в полной сумме потребует изменений в **существующей** практике, разрешающей представление нетто, что не является необходимым. Это принесет излишнюю сложность в Стандарт при одновременной **незначительных** выгодах для пользователей, с учетом того, что параграф 120 (с) уже содержит требования по раскрытию данных о полных суммах;

(с) представление в полной сумме может вызвать трудности при оценке активов по справедливой стоимости из-за противоречий с методом **10-процентного** коридора, применяемого для обязательств.

(О Один вариант состоит в том, чтобы оценивать все активы по справедливой стоимости, с признанием всех изменений справедливой стоимости немедленно. Представляется, что такой подход не согласуется с порядком учета активов плана, поскольку изменения справедливой стоимости активов плана являются составной частью актуарных прибылей и убытков, к которым применяется коридор, согласно МСФО 19. Другими словами, этот подход лишит компании возможности проводить зачет прибыли и убытков по активам с прибылью и убытками по обязательству.

(б) Второй вариант состоит в **том**, чтобы отложить признание изменений справедливой стоимости **активов** в той мере, в какой они представляют собой не признанные актуарные прибыли и убытки по обязательствам. Тем не **менее**, в этом случае балансовая стоимость активов не будет являться достаточно понятной и легко объяснимой величиной. Такой подход, вероятно, потребует сложных и неоднозначных правил для соотнесения прибыли и убытков по активам с прибылью и убытками по обязательству.

(с) Третий вариант **состоит** в том, чтобы **оценивать** активы по справедливой стоимости, но **при** этом объединять изменения в справедливой стоимости с актуарными прибылью и убытками по обязательству», Иными словами, к активам будет применен тот же подход, что и к **активам плана**, за исключением того, что представление их в бухгалтерском балансе будет скорее в полной сумме, нежели нетто. Однако, в этом случае изменения справедливой стоимости **активов** может повлиять на оценку обязательства; и

(д) Представление нетто может рассматриваться аналогично порядку учета обязательств, по которым компания несет солидарную ответственность согласно параграфу 29

МСФО 37. Компания признает резерв для той части обязательства, для которой вероятно выбытие ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды. Та часть обязательства, которая, как ожидается, будет исполнена другими сторонами, признается условным обязательством.

68D. Сторонники представления в полной сумме приводят следующие основания поддержки такого подхода:

- (a) параграф 6 выше содержит объяснение того, как следует представлять обязательства по установленным выплатам за вычетом активов плана. Данное объяснение сфокусировано на том, является ли зачет в данном случае обоснованным. Требование (с) определения 1998 года сфокусировано на зачете. В нем предлагается, чтобы активы, которые удовлетворяют требованиям (a) и (b), но не удовлетворяют требованию (с) определения рассматривались аналогично активам плана для целей признания и оценки, но представлялись в полной сумме в самом бухгалтерском балансе, без зачета;
- (b) ситуация, при которой зачет допускается тогда, когда требование (с) не удовлетворяется, представляется равнозначной разрешению представлять по **нетто-величине** «доверительные фонды зачета обязательств» и иные аналогичные объекты, для которых МСФО 32 однозначно определяет необоснованность зачета. Правление отвергло концепцию «доверительных фондов зачета обязательств» для финансовых инструментов (см. МСФО 39, параграф 59) и не существует никакой очевидной причины для того, чтобы разрешить такой подход для учета пенсионных планов с установленными выплатами. В этих случаях **компания** сохраняет обязательство, которое следует признавать в бухгалтерском балансе, и свое право на получение возмещения за счет пенсионного плана в качестве источника экономических выгод, которое следует признавать в качестве актива. Зачет будет разрешен тогда, когда выполняются условия, определенные в параграфе 33 МСФО 32;
- (c) в МСФО 37 Правлением установлено требование представлять в полной сумме те **возмещения**, которые относятся к резервам, хотя до этого такой подход не был принят на практике. Нет никаких концептуальных оснований для того, чтобы требовать применение другого порядка учета для вознаграждений работникам;
- (d) хотя существует мнение, что представление в полной сумме требует от компании признавать активы, которые она не контролирует, **многие** признают эту позицию неверной. Представление в полной сумме требует от компании признавать актив, представляющий ее право на получение возмещения от фонда, у которого находятся эти активы. Такой подход не требует от компании признавать соответствующие активы фонда;
- (e) когда активы плана удовлетворяют определению, принятому в 1998 году, работники в первую очередь обращаются с требованиями о выплате вознаграждений к фонду, а не к **компании**, если у фонда достаточно активов. **Существует** мнение, что тот факт, что работники должны сначала обратиться в фонд, является не просто формальным различием, но изменяет сущность **обязательства; и**

(f) пенсионные планы с установленными выплатами могут **быть рассмотрены**, согласно ПКИ-12, Сведение — специализированные организации, как специализированные организации, которые контролируются компанией и их отчетность подлежит сведению. Поскольку критерии зачета в МСФО 19 соответствуют критериям зачета в других международных стандартах финансовой отчетности, в определенной **степени** неважно, **производится** или нет сведение отчетности пенсионного плана в случаях, когда обязательство и активы плана **удовлетворяют** критериям зачета. Если активы представляются как вычет из соответствующего обязательства по выплате вознаграждений в случаях, когда требование (с) не удовлетворяется, вопрос о том, надо осуществлять сведение или нет, может приобрести **важность**.

68E. Некоторые специалисты выступают за то, чтобы разрешить **представление** нетто в случае, когда компания сохраняет **обязательство напрямую** выплатить полную сумму вознаграждений, но при этом непохоже, чтобы обязательство имело какой-либо существенный эффект на практике. Правление **сделало** вывод о том, что **практически** невозможно **определиться соответствующий** порядок таким образом, чтобы он последовательно применялся на практике.

68F, Правление также рассмотрело возможность принятия так называемого « связанного представления », который требуется Стандартом финансовой отчетности Соединенного Королевства **FRS 5**, Отчетность о сущности сделок, для отражения финансирования, осуществляемого не в благотворительных целях. По **FRS 5** в самом бухгалтерском балансе представляются как полная сумма **актива**, так и, в качестве прямого **вычета**, соответствующая сумма **долга**, полученного в качестве **финансирования**. Сторонники такого подхода утверждают, что он наглядно показывает **тесную** связь между соответствующими активами и обязательствами, без применения компромиссных правил проведения зачета. Противники связанного представления доказывают, что он создает такую форму бухгалтерского баланса, которая до сих пор не использовалась **КМСФО**, что может вызвать путаницу. Правление пришло к выводу не принимать положение о связанном представлении.

68G. Правление **пришло** к выводу, что представление нетто оправданно в тех случаях, когда существуют ограничения (включая ограничения, применяемые при банкротстве компании) на использование активов, так что активы могут быть **использованы** исключительно для целей выплаты или финансирования выплат **вознаграждений** работникам. Соответственно, Правление решило изменить определение активов плана, данного в параграфе 67 **выше**:

(a) подчеркнув тот факт, что кредиторы компании не должны иметь доступ к активам, находящимся в фонде, даже в случаях банкротства отчитывающейся компании; и

(b) **исключив** требование (с), так что существование юридического или вытекающего из практики обязательства выплатить вознаграждения работникам напрямую не мешает представлению **нетто**, и изменив требование (b) с тем, чтобы **однозначно** разрешить фонду **выплачивать** компании возмещение **сумм** в счет выплаты долгосрочных вознаграждений работникам.

68H. Когда компания **сохраняет** обязательство перед работниками **напрямую**, Правление считает, что представление нетто не согласуется с критериями прекращения

признания финансовых инструментов в МСФО 39 и с критериями зачета в МСФО 32. Тем не менее, по мнению Правления, ограничения на использование активов создает очень сильную взаимосвязь с обязательствами по выплате вознаграждений работникам, так что представление нетто становится более уместным, чем представление в полной сумме, даже если компания сохраняет обязательство перед работниками напрямую.

68H. Когда компания сохраняет обязательство перед работниками напрямую, Правление считает, что представление нетто не согласуется с критериями прекращения признания финансовых инструментов в МСФО 39 и с критериями зачета в МСФО 32. Тем не менее, по мнению Правления, ограничения на использование активов создает очень сильную взаимосвязь с обязательствами по выплате вознаграждений работникам, так что представление нетто становится более уместным, чем представление в полной сумме, даже если компания сохраняет обязательство перед работниками напрямую.

68J. В некоторых планах, существующих в других странах, компании дано право получать возмещение на выплату вознаграждения работникам из отдельного фонда, но при этом она, на свое усмотрение, может отложить получение возмещения либо потребовать к выплате не полную его сумму. Некоторые утверждают, что этот элемент осторожности ослабляет связь между вознаграждениями и возмещениями настолько, что представление нетто в этом случае неоправданно. Они считают, что определение активов плана должно исключать активы, находящиеся у таких фондов, и что в этих случаях должно применяться представление в полной сумме. Правление пришло к выводу, что связь между вознаграждениями и возмещениями достаточно сильна для того, чтобы представление нетто было обоснованным.

68L. Некоторые из респондентов, приславших комментарии на Е67, предложили еще больше расширить определение с тем, чтобы включить в это понятие некоторые виды страховых полисов, которые оказывают аналогичный экономический эффект на фонды, чьи активы соответствуют критериям активов плана по пересмотренному определению, содержащемуся в Е67. Соответственно, Правление решило расширить определение активов плана, чтобы включить определенные виды страховых полисов (в настоящее время описанных в МСФО 19 как страховые полисы, соответствующие определенным требованиям), которые удовлетворяют тем же условиям, что и другие активы плана. Эти решения нашли практическое воплощение в МСФО 19, одобренном Правлением в октябре 2000 года.

Активы плана - оценка

69. Старый МСФО 19 утверждал, что активы плана оцениваются по справедливой стоимости, но не давал определения этой справедливой стоимости. Другие Международные стандарты финансовой отчетности определяют справедливую стоимость как "сумму, на которую можно обменять актив или исполнить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами". Из такого определения можно понять, что затраты, необходимые при продаже активы, не вычитаются (другими словами, это средняя рыночная стоимость без корректировки на операционные расходы). Однако некоторые утверждали, что в конечном сче

план должен будет продать свои активы для того, чтобы выплатить вознаграждения. Таким образом, Правление в Предварительном варианте стандарта Е54 сделало вывод о том, что активы плана должны оцениваться по справедливой стоимости. В МСФО 40, Инвестиции в недвижимость, справедливая стоимость определяется как сумма, которая может быть получена от продажи на активном рынке.

70. Некоторые респонденты, приславшие комментарии по Предварительному варианту стандарта Е 54, считают, что предложение об оценке активов плана по рыночной стоимости не соответствует МСФО 22, Объединения бизнеса, и предложениям по оценке финансовых активов, содержащимся в Дискуссионном документе, Учет финансовых активов и финансовых обязательств, изданном КМСФО в марте 1997 года. Поэтому Правление решило, что активы плана должны оцениваться по справедливой стоимости.
71. Некоторые утверждают, что опасения в отношении изменчивости отчетной прибыли должны разрешаться с помощью установления требования к компании либо разрешения оценивать активы плана по рыночной стоимости, которая отражает изменения в справедливой стоимости на протяжении произвольного периода, например, равного пяти годам. Правление уверено, что использование рыночной стоимости добавило бы чрезмерную и ненужную сложность, и что сочетание подхода "коридора" к актуарным прибылям и убыткам в сочетании с отсроченным признанием за границами "коридора" вполне достаточно для устранения опасений в отношении изменчивости.
72. Старый МСФО 19 утверждает, что, когда значения справедливой стоимости рассчитываются путем дисконтирования будущих потоков денежных средств, долгосрочная норма дохода отражает среднюю норму общего дохода (проценты, дивиденды и повышение стоимости), получение которого ожидается на активы плана в течение периода времени до выплаты вознаграждений. Не было ясности в том, разрешал ли старый МСФО 12 свободный выбор между рыночными стоимостями и дисконтированными потоками денежных средств, или должны ли последние применяться лишь при отсутствии рыночной стоимости. Правление приняло решение о том, что активы плана должны оцениваться с помощью такого рода приемов, как, например, дисконтирование будущих потоков денежных средств, исключительно в случаях, когда отсутствует рыночная стоимость.
73. Некоторые полагают, что активы плана должны оцениваться на следующей базе, применение которой требуется МСФО 40, Инвестиции в недвижимость:
 - (a) долгосрочные инвестиции учитываются в балансе по себестоимости, или по стоимости с учетом переоценки, или, в случае рыночных долевых ценных бумаг, по меньшему из значений себестоимости и рыночной стоимости, определенной по методу портфеля. Балансовая стоимость долгосрочного вложения уменьшается для того, чтобы признать снижение его стоимости, если это снижение не носит временного характера; и
 - (b) краткосрочные инвестиции отражаются в балансе либо по их рыночной стоимости, либо по меньшему из значений их себестоимости и рыночной стоимости.

Правление отвергло эту базу, поскольку она не согласуется с базой оценки соответствующих обязательств.

74. Правление приняло решение, о невозможности существования нескольких баз для оценки инвестиций, которые имеют фиксированную цену погашения, и которые соотносятся с обязательствами плана, или их определенными частями. МСФО 26, Учет и отчетность по пенсионным планам, разрешает оценку такого рода инвестиций на основе амортизируемой стоимости.
75. При ответе на комментарии по Предварительному варианту стандарта Е 54 Правление приняло решение, что все затраты по управлению планом (а не только затраты на управление инвестициями, как предлагалось в Проекте) должны вычитаться при расчете дохода на активы плана.

Возмещения (параграфы 104А-104D Стандарта)

- 75А. Параграф 41 МСФО 19 определяет, что компания признает свои права по страховому **полису** в качестве актива, если полис находится у самой компании. МСФО 19 (редакция 1998 года) не рассматривал вопросы оценки таких страховых полисов. Права компании по страховому полису могли быть учтены как финансовый актив. Тем не менее, страховые полисы исключены из сферы действия МСФО 39, Финансовые инструменты: признание и оценка. Аналогично, МСФО 39 не применяется к активам и обязательствам компании-наемателя по пенсионным планам, к которым применяется МСФО 19, Вознаграждения работникам. В параграфах 39-42 МСФО 19 обсуждаются застрахованные вознаграждения при проведении различия между пенсионными планами с установленными взносами и пенсионными планами с установленными выплатами, но данное обсуждение не затрагивает вопросы оценки.
- 75В. При пересмотре определения активов плана (см. параграфы 68А-L выше) Правление приняло решение пересмотреть порядок учета страховых **полисов**, которые имеются у компании для целей финансирования выплат вознаграждений работникам. Даже в рамках нового определения, принятого в 2000 году, права компании по страховым полисам, не являющимся страховыми полисами, удовлетворяющими определенным требованиям (согласно определению, данному в изменениях 2000 года к МСФО 19), не являются активами плана.
- 75С. В 2000 году Правлением **было** принято решение ввести требования к признанию и оценке возмещений, получаемых **по** таким страховым полисам (см. параграфы 104А-D). В качестве основы для этих требований Правление использовало порядок учета возмещений согласно параграфам 53-58 МСФО 37, Резервы, условные обязательства и условные активы. В Стандарте особенно подчеркивается требование признавать право на возмещение выплат вознаграждений по окончании трудовой деятельности в качестве отдельного **актива**, а не вычета из суммы соответствующих обязательств. Во всех остальных **аспектах** (например, в части использования «коридора») Стандарт требует от компании учитывать такие права на возмещение аналогично активам **плана**. Это требование отражает тесную связь между правом на возмещение и соответствующим обязательством.

75D. Параграф 104 определяет, что в случаях, когда **активы пада включают** в себя страховые полисы, которые точно соответствуют по сумме и срокам **некоторым или** всем вознаграждениям, **подлежащим** выплате по плану, права плана по таким **страховым** полисам **оцениваются** в такой же сумме, как я **соответствующие обязательства**. Параграф 104D расширяет сферу действия **этого положения**, включая страховые **полисы, которые являются** активами самой компании.

75E. МСФО 37 определяет, что суммы, признанные к **возмещению**, не **должны** превышать суммы резерва. Параграф 104А Стандарта не содержит **аналогичных ограничений**, поскольку существуют ограничения при оценке стоимости актива в параграфе 58, которые **применяются для** того, чтобы не допустить признания **актива** в сумме, превышающей имеющиеся экономические выгоды.

Ограничения на признание активов (параграфы 58-60 Стандарта)

76. В определенных случаях параграф 54 нового МСФО 19 требует от компании признания актива. В Предварительном варианте стандарта содержалось предложение о том, чтобы величина признанного актива не превышала общую суммарную величину дисконтированных стоимостей:

- (а) любых ожидаемых от плана возвратов средств; и
- (б) любого ожидаемого снижения будущих взносов, возникающего в связи с излишним финансированием.

При утверждении Предварительного варианта стандарта Е 54 Правление приняло точку зрения, что компания не должна признавать актив по величине, превышающей дисконтированную стоимость будущих выгод, которые компания рассчитывает получить от этого актива. Эта точка зрения соответствует предложению Правления о том, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей их возмещаемую сумму (смотри Предварительный вариант стандарта Е55, Обесценение активов). Старый МСФО 19 не содержал такого ограничения.

77. При анализе комментариев по Предварительному варианту стандарта Е 54 Правление сделало заключение о том, что ограничение на признание активов не должно превалировать над порядком учета актуарных убытков или стоимости прошлых услуг с тем, чтобы не нарушить направленности этого порядка. Соответственно, ограничение вводится только в случае, если:

- (а) компания выбрала переходный вариант для признания результатов принятия нового МСФО 19 в течение пяти лет, но финансировала обязательство в более короткий срок; или
- (б) подошел срок расчета по плану, который при этом располагает весьма крупными излишками финансирования, которых более чем достаточно, **чтобы** отменить все будущие взносы, и которые не могут быть возвращены компании.

78. Некоторые респонденты, приславшие комментарии, утверждали, что ограничения в Проекте не могут действовать на практике, так как они потребовали бы от компании

составлять весьма субъективные прогнозы **ожидаемых** возмещений средств или снижений взносов. В ответ на эти комментарии Правление согласилось с тем, что ограничения должны отражать **доступные** возмещения средств или снижения взносов.

Секвестры и окончательные расчеты по плану (параграфы 109 - 115 Стандарта)

79. Согласно старому МСФО 19, **прибыли** от секвестров и окончательных расчетов по плану признаются тогда, когда эти секвестры и расчеты **осуществляются, но убытки** признаются тогда, когда **существует вероятность** того, что секвестр или окончательный расчет по плану будет иметь место. Правление сделало вывод, что намерение органов управления провести секвестр или окончательный расчет по пенсионному плану с установленными выплатами не является достаточным основанием для признания убытка. Новый МСФО 19 требует, чтобы убытки, так же как и прибыли, возникающие в результате секвестра или окончательного расчета по плану признавались тогда, когда секвестр или окончательный расчет осуществляется. Руководство по признанию секвестров и окончательных расчетов по плану приведено в соответствии с предложениями, содержащимися в Предварительном варианте стандарта Е 59, Резервы, Условные обязательства и условные активы.
80. Согласно некоторым национальным стандартам:
- (а) прибыль или убыток в результате секвестра включает в себя всю неамортизированную стоимость прошлых услуг (на том основании, что секвестр ликвидирует ранее ожидавшееся стимулирующее воздействие от повышения вознаграждения), но исключает непризнанные актуарные прибыли или убытки (на том основании, что компания все еще подвергается актуарному риску); и
 - (б) прибыль или убыток в результате окончательного расчета по плану включает любые непризнанные актуарные прибыли или убытки (на том основании, что компания больше не подвергается актуарному риску), но исключает неамортизированную стоимость прошлых услуг (на том основании, что ранее ожидавшееся стимулирующее воздействие повышения вознаграждения еще присутствует).

Правление считает, что этот подход имеет некоторое концептуальное достоинство, но ведет к значительной сложности. Новый МСФО требует включать в прибыль или убыток, возникающий в результате секвестра или окончательного расчета по плану, соответствующие непризнанные актуарные прибыли и убытки и стоимость прошлых услуг. Это согласуется со старым МСФО 19.

Представление и раскрытие информации (параграфы 116 - 125 Стандарта)

81. Правление решило не устанавливать требования в отношении того, должна ли компания проводить разграничение на краткосрочную и долгосрочную части активов

и обязательств, возникающих в связи с вознаграждениями по окончании трудовой деятельности, поскольку такое разграничение иногда может быть спорным.

82. Информация о планах с установленными выплатами может быть особенно важна для пользователей финансовых отчетов, так как для них может быть сложным произвести оценку характера и размера обязательств по плану с установленными выплатами и оценить связанные с ними риски, опираясь исключительно на иную публикуемую компаниями информацию. Предложенные требования по раскрытию основываются на следующих принципах:
- (a) самой важной информацией о вознаграждениях работникам является информация о неопределенности, присущей оценкам обязательств по вознаграждениям работникам, и **затратах**, а также о потенциальных последствиях такой неопределенности в отношении будущих потоков денежных средств;
 - (b) соглашения о вознаграждениях работникам часто бывают сложными, и поэтому особенно важно, чтобы раскрытия были ясными, краткими и уместными;
 - (c) с учетом широкого разнообразия точек зрения на порядок учета актуарных прибылей и убытков и стоимости прошлых услуг требуемое раскрытие информации должно освещать их влияние на отчет о прибылях и убытках и влияние любых непризнанных актуарных прибылей и убытков и неамортизированной стоимости прошлых услуг на бухгалтерский баланс; и
 - (d) выгоды, **вытекающие** из получения информации, должны превышать затраты на ее **предоставление**.
83. Правление согласилось со следующими изменениями в требованиях по раскрытию информации, предложенными в Предварительном варианте стандарта E54:
- (a) описание плана с установленными выплатами должно **быть** общим описанием типа плана: например, пенсионный план на основе фиксированной заработной платы следует отличать от плана на основе последней заработной платы и от плана медицинского обслуживания по окончании трудовой деятельности. Дополнительные подробности не требуются;
 - (b) компания должна раскрывать величины, если таковые имеются, включенные в справедливую стоимость активов **плана**, не только по каждой категории собственных финансовых инструментов отчитывающейся компании, но также по занимаемым объектам недвижимости или другим активам, используемым компанией;
 - (c) компания должна раскрывать не только ожидаемый, но и фактический доход на активы плана;
 - (d) компания должна раскрывать сверку изменений в чистом обязательстве (или активах) признанном в балансе; и
 - (e) компания должна раскрывать любую величину, не признанную в качестве актива в связи с ограничением в параграфе **58(b)** настоящего Стандарта.

84. Некоторые респонденты, приславшие комментарии по Предварительному варианту стандарта E54, особенно те, кто его готовил, считали раскрытия чрезмерными. Особую озабоченность некоторых респондентов вызвало агрегирование: как компания должна агрегировать информацию о большом количестве различных планах кратко, значимо и эффективно по затратам? Два требования к раскрытию информации, вызывавшие особую озабоченность, касались анализа совокупных затрат в отчете о прибылях и убытках и актуарных допущений. В частности некоторые считали, что требования по раскрытию информации об ожидаемых темпах роста заработной платы вызовут трудности в отношениях с работниками. Однако Правление пришло к выводу, что раскрытие всей указанной информации необходимо.
85. Правление рассмотрело вопрос о том, могут ли небольшие или закрытые компании быть освобождены от каких-либо требований по раскрытию информации. Правление пришло к заключению, что любое такого рода освобождение могло бы помешать раскрытию необходимой информации либо весьма незначительно способствовало бы снижению затрат на раскрытие информации.

Вознаграждения, отличные от вознаграждений по окончании трудовой деятельности

Оплачиваемые отпуска (параграфы 11 - 16 Стандарта)

86. Некоторые утверждают, что право работников на будущие оплачиваемые отпуска не создает обязательство в том случае, если это право зависит от будущих событий, кроме будущей службы. Однако Правление уверено, что обязательство возникает по мере оказания работником услуг, что приводит к увеличению этого права (условного или безусловного) работника в отношении будущего оплачиваемого отсутствия; например, накапливающийся оплачиваемый отпуск по болезни создает обязательство, поскольку любой неиспользованный отпуск увеличивает право работника на отпуск по болезни в будущих периодах. Вероятность того, что работник заболит в этих будущих периодах, влияет на оценку этого обязательства, но не определяет сам факт его существования.
87. Правление рассмотрело три альтернативных подхода к оценке обязательства, возникающего в результате неиспользованного накапливаемого оплачиваемого отпуска:
- (a) признание всего неиспользованного отпуска в качестве обязательства на том основании, что любые будущие выплаты производятся сначала в счет из неиспользованного права на компенсацию и только потом в счет права на компенсацию, которое будет накоплено в будущих периодах (метод ФИФО);
 - (b) признание обязательства в той мере, в какой будущие выплаты для группы работников в целом предположительно превысят будущие выплаты, которые ожидалось бы при отсутствии права на накопление (групповой метод ЛИФО); или
 - (c) признание обязательства в той мере, в какой будущие выплаты отдельным работникам предположительно превысят будущие выплаты, которые

ожидались бы при отсутствии права на накопление (индивидуальный метод ЛИФО)

Эти методы иллюстрируются следующим примером.

Пример

В компании занято 100 работников. Каждый имеет право на ежегодный оплачиваемый отпуск по болезни продолжительностью пять рабочих дней. Неиспользованный отпуск по болезни может переноситься на один год вперед. Такой отпуск сначала обеспечивается в счет права на него в текущем году, а затем в счет любого остатка, перенесенного из предыдущего года (метод 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, который предположительно сохранит свою актуальность в будущем, компания ожидает, что в 20X2 году 92 работника возьмут не более четырех дней оплачиваемого отпуска по болезни, а оставшиеся 8 работников возьмут в среднем шесть с половиной дней каждый.

Метод (а) Компания признает обязательство, равное недисконтированной сумме компенсационных выплат за 200 дней отпуска по болезни (по два дня каждому для 100 работников). Допускается, что первые 200 дней оплачиваемого отпуска по болезни являются результатом неиспользованного отпуска в предыдущий период.

Метод (b) Компания не признает обязательство, поскольку оплачиваемый отпуск по болезни для группы работников в целом предположительно не превысит установленной нормы в пять дней для каждого работника в 20X2 году.

Метод (с) Компания признает обязательство, равное недисконтированной сумме компенсационных выплат за 12 дней отпуска по болезни (полтора дня для каждого из 8 работников).

88. Правление остановило свой выбор на методе (с), индивидуальный метод ЛИФО, в связи с тем, что в соответствии с этим методом обязательство оценивается по дисконтированной стоимости дополнительных будущих выплат, которые предположительно возникнут исключительно в результате наличия права на накопление. Новый МСФО 19 отмечает, что во многих случаях итоговое обязательство не будет существенным.

Выплаты по случаю смерти при исполнении служебных обязанностей

89. Предварительный вариант стандарта Е54 давал указания в отношении случаев, когда компенсация по поводу смерти при исполнении служебных обязанностей не застрахована во внешней организации и не обеспечивается посредством плана вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Правление пришло к заключению, что такие случаи будут редкими. Соответственно, Правление решило исключить из нового МСФО соответствующие указания по выплатам по случаю смерти при исполнении служебных обязанностей.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам (параграфы 126 - 131 Стандарта)

90. Правление приняло решение, в интересах упрощения, не разрешать и не требовать применения "коридорного" метода для других долгосрочных вознаграждений работникам, поскольку такие вознаграждения не представляют особых трудностей при оценке аналогично оценке вознаграждений по окончании трудовой деятельности. По этой же причине Правление решило потребовать немедленного признания всей стоимости прошлых услуг и не разрешать никаких переходных вариантов для этих вознаграждений.

Выходное пособие (параграфы 132 - 143 Стандарта)

91. В соответствии с некоторыми национальными стандартами выходное пособие не признается вплоть до принятия работниками предложения о его получении. Однако Правление решило, что сам факт такого предложения работникам (или их представителям) создает обязательство и это обязательство должно признаваться в случае, если существует подробный формализованный план, поскольку он создает вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, а также позволяет надежно оценить обязательство.
92. Некоторые утверждают, что необходимо проводить различие между:
- (a) выходным пособием, возникающим в результате требований договора либо законодательства; и
 - (b) выходным пособием, возникающим как результат предложения об увольнении по собственному желанию.

Правление уверено, что такое различие неуместно; компания делает предложение об увольнении по собственному желанию, поскольку компания уже имеет вытекающее из практики обязательство. Такого рода предложение позволяет компании надежно оценить обязательство. Предварительный вариант стандарта E54 предлагал ограниченную гибкость, допуская, что предложение делается вскоре после отчетной даты. Однако в ответ на комментарии по Предварительному варианту стандарта E54 и в целях достижения согласованности с Предварительным вариантом стандарта E 59, Резервы, условные обязательства и условные активы, Правление отказалось от этой гибкости.

93. Выходное пособие нередко тесно связано с секвестрами и окончательными расчетами по плану, а также с реструктуризацией. Поэтому Правление решило, что здесь необходимо единство в принципах признания и оценки. Руководство по признанию выходного пособия (а также секвестров и окончательных расчетов по плану) приведено в соответствии с предложениями в Предварительном варианте стандарта E 59, Резервы, условные обязательства и условные активы. Правление решило дополнить новый МСФО 19 четкими указаниями (которого не было в Предварительном варианте стандарта E 54) по оценке выходного пособия, которые требуют дисконтировать сумму выходного пособия, не подлежащую выплате в течение одного года.

Планы компенсационных выплат долевыми инструментами (параграфы 144-152 Стандарта)

94. Правление решило, что новый МСФО 19 не должен:

- (a) включать требования по признанию и оценке компенсационных выплат долевыми финансовыми инструментами в связи с недостаточной согласованностью на международном уровне в отношении признания и оценки образующегося обязательства и затрат; или
- (b) требовать раскрытия справедливой стоимости опционов на акции для работников в связи с недостаточной согласованностью на международном уровне в отношении справедливой стоимости во многих случаях опционов на акции для работников.

Дата перехода и вступления в силу (параграфы 153-158 Стандарта)

95. Правление признает, что новый МСФО 19 приведет к значительным изменениям для некоторых компаний. В Предварительном варианте стандарта Е 54 предлагалось ослабить эту проблему за счет задержки введения МСФО 19 на три года после его утверждения. В ответ на комментарии по Предварительному варианту стандарта Е 54 Правление ввело переходный вариант с амортизацией прироста обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами на протяжении не более пяти лет. В связи с этим Правление решило, что в откладывании даты введения нет необходимости.
96. Предварительный вариант стандарта Е54 не содержал каких-либо условий переходного периода. Следовательно, компании, впервые применяющей новый МСФО 19, требовалось бы рассчитывать влияние "коридора" ретроспективно. Некоторые респонденты, приславшие свои комментарии, считали, что это было бы неуместно и не давало бы полезной информации. Правление согласилось с этими комментариями. Соответственно, новый МСФО 19 подтверждает, что при первоначальном принятии Стандарта компании не нужно рассчитывать **влияние** "коридора" ретроспективно.