

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 *Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 - Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь 2*

Ссылки

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»,
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»

Исходная информация

- 1 В пункте 58 МСФО (IAS) 19 оценка актива плана с установленными выплатами ограничивается «приведенной стоимостью экономических выгод, доступных в форме возврата средств из плана или сокращений будущих взносов в план» плюс непризнанные прибыли и убытки. Возникли вопросы о том, когда возврат средств или сокращения будущих взносов должны расцениваться как доступные, в частности в тех случаях, когда существует минимальное требование к финансированию.
- 2 Минимальные требования к финансированию существуют во многих странах с целью гарантирования выполнения обязательства по предоставлению вознаграждения по окончании трудовой деятельности перед членами плана по выплате вознаграждений работникам. Такие требования обычно предусматривают минимальную сумму или уровень взносов, которые должны быть внесены в план за определенный период. Следовательно, минимальное требование к финансированию может ограничить способность предприятия сокращать будущие вклады.
- 3 Кроме того, ограничение оценки актива плана с установленными выплатами может привести к тому, что минимальное требование к финансированию будет обременительным. Обычно требование к внесению взносов в план не затрагивает оценку актива или обязательства плана с установленными выплатами. Причина этого заключается в том, что вклады, будучи внесенными, становятся активами плана и, таким образом, дополнительное чистое обязательство является нулевым. Однако, минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства, если необходимые вклады недоступны для предприятия после их оплаты.

Сфера применения

- 4 Настоящее разъяснение применяется в отношении всех установленных вознаграждений по окончании трудовой деятельности и других долгосрочных установленных вознаграждений работникам.
- 5 В целях настоящего разъяснения минимальными требованиями к финансированию являются любые требования к финансированию плана установленных вознаграждений по окончании трудовой деятельности или других долгосрочных установленных вознаграждений.

Вопросы

- 6 Настоящее разъяснение отвечает на следующие проблемные вопросы:
 - (а) в каких случаях возникает возврат средств или сокращения будущих взносов в соответствии с пунктом 58 МСФО (IAS) 19.

- (b) как минимальное требование к финансированию может повлиять на наличие сокращений будущих взносов.
- (c) в каких случаях минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства.

Консенсус

Возникновение возврата средств или сокращения будущих взносов

- 7 Предприятие должно определять возникновение возврата средств или сокращение будущих взносов в соответствии с условиями плана и любыми требованиями, установленными законодательством юрисдикции плана.
- 8 Экономическая выгода, в форме возврата средств или сокращения будущих взносов, возникает в том случае, если предприятие может реализовать ее в какой-либо момент в течение периода действия плана или при выполнении обязательств по плану. В частности такая экономическая выгода может возникнуть, даже если она не может быть реализована незамедлительно на конец отчетного периода.
- 9 Возникающая экономическая выгода не зависит от того, как предприятие намеревается использовать излишки активов. Предприятие определяет максимальную экономическую выгоду от возврата средств, сокращения будущих взносов или их комбинации. Предприятие не признает экономические выгоды от комбинации возврата средств и сокращения будущих взносов на основании взаимоисключающих допущений.
- 10 В соответствии с МСФО (IAS) 1 предприятие должно раскрыть информацию об основных источниках неопределенности расчетных оценок на конец отчетного периода, которые заключают в себе значительный риск возникновения необходимости вносить существенные корректировки в балансовую стоимость чистого актива или обязательства, признанную в отчете о финансовом положении. Это может включать раскрытие любых ограничений на текущую реализуемость излишка активов или раскрытие основания для определения суммы доступной экономической выгоды.

Экономическая выгода, доступная в форме возврата средств

Право на возврат средств

- 11 Возврат средств возникает у предприятия в том случае, если предприятие имеет безусловное право на получение такого возврата:
 - (a) в течение периода действия плана, без допущения о том, что обязательства плана должны быть выполнены с целью получения возврата (например, в некоторых юрисдикциях предприятие может иметь право на возврат в течение периода действия плана, независимо от того, выполнены ли обязательства плана); или
 - (b) при условии постепенного выполнения обязательств плана в течение продолжительного периода времени до тех пор, пока все участники плана не уйдут с предприятия; или
 - (c) при условии выполнения обязательств плана в полном объеме в единственном случае (то есть как завершение плана).

Безусловное право на возврат средств может существовать независимо от уровня финансирования плана на конец отчетного периода.

- 12 Если право предприятия на возврат излишка активов зависит от возникновения или невозникновения одного или нескольких неопределенных будущих событий, не находящихся под его полным контролем, то предприятие не имеет безусловного права и не должно признавать актив.

Оценка экономической выгоды

- 13 Предприятие должно оценивать экономическую выгоду, доступную в форме возврата суммы излишка на конец отчетного периода (которая представляет собой справедливую стоимость активов плана за вычетом приведенной стоимости обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами), который предприятие имеет право получить в виде возврата средств за вычетом любых

соответствующих затрат. Например, если на сумму возврата начисляется какой-либо налог, кроме подоходного налога, предприятие должно измерить сумму возврата за вычетом данного налога.

- 14 При измерении суммы доступного возврата средств, когда план ликвидируется (пункт 11 (с)), предприятие должно включать затраты в план по погашению обязательств плана и возврату средств. Например, предприятие должно вычесть стоимость профессиональных услуг, если они оплачены за счет плана, а не предприятием, и затраты на выплату страховых премий, которые могут потребоваться для обеспечения обязательства при ликвидации.
- 15 Если сумма возврата определяется как полная сумма или часть излишка, а не фиксированная сумма, предприятие не должно вносить корректировку во временную стоимость денег, даже если возврат реализуется только на будущую дату.

Экономическая выгода, доступная в форме сокращения взносов

- 16 При отсутствии минимального требования к финансированию предприятие должно определить экономическую выгоду, доступную в форме сокращения будущих взносов как наименьшую из следующих величин:
- (a) профицит по плану и
 - (b) приведенная стоимость цены будущих услуг, предоставляемых предприятию, то есть исключая любую часть будущих расходов, которые понесут работники, за каждый год в течение наименьшей из величин: ожидаемого срока действия плана и ожидаемого срока действия предприятия.
- 17 Предприятие должно определить стоимость будущих услуг с использованием допущений, соответствующих допущениям, используемым для определения обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, и ситуации, которая существует на конец отчетного периода как определено в МСФО (IAS) 19. Следовательно, предприятие не принимает допущение об изменении вознаграждений, предоставляемых по плану в будущем, если в план не будут внесены поправки, и принимает допущение о том, что в будущем будет устойчивая рабочая сила, кроме случаев, когда предприятие явно намерено в конце отчетного периода сократить количество работников, включенных в план. В последнем случае допущение о будущей рабочей силе должно включать информацию о сокращении. Предприятие должно определить приведенную стоимость цены будущих услуг с использованием той же ставки дисконтирования, которая использовалась при расчете обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами в конце отчетного периода.

Влияние минимального требования к финансированию на экономическую выгоду в форме сокращения будущих взносов

- 18 Предприятие должно проанализировать любое минимальное требование к финансированию на указанную дату в отношении взносов, которые обязаны покрывать (а) любой существующий недостаток средств по прошлым услугам на основе минимального финансирования и (b) будущее начисление вознаграждений.
- 19 Взносы с целью покрытия любого существующего недостатка средств на основе минимального требования к финансированию в отношении уже полученных услуг не влияют на будущие взносы за будущие услуги. Они могут привести к возникновению обязательства в соответствии с пунктами 23-26.
- 20 Если существует минимальное требование к финансированию для взносов, касающихся будущего начисления вознаграждений, предприятие должно определить экономическую выгоду в форме сокращения будущих взносов как приведенную стоимость:
- (a) расчетной цены будущих услуг в каждом году в соответствии с пунктами 16 и 17 за вычетом
 - (b) расчетные минимальные взносы финансирования, требуемые в отношении будущего начисления вознаграждений в указанном году.
- 21 Предприятие должно рассчитать будущие минимальные взносы финансирования, требуемые в отношении будущего начисления вознаграждений, принимая во внимание влияние любого существующего профицита на основе минимального требования к финансированию. Предприятие должно использовать допущения, необходимые в соответствии с минимальным требованием к финансированию и, не предусмотренных в соответствии с минимальным требованием к финансированию в силу каких-либо факторов, допущения, соответствующие допущениям, использованным для определения обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, и ситуации, которая существует в конце отчетного периода, как определено МСФО (IAS) 19. Расчет должен включать любые изменения, ожидаемые в результате оплаты предприятием минимальных

взносов, подлежащих оплате. Однако, расчет не должен включать влияние ожидаемых изменений в условиях минимального требования к финансированию, которые по существу не предписаны или не согласованы на договорной основе в конце отчетного периода.

- 22 Если будущий минимальный взнос финансирования, требуемый в отношении будущего начисления вознаграждений, превышает стоимость будущих услуг по МСФО (IAS) 19 в любом указанном году, приведенная стоимость такого превышения уменьшает сумму актива, доступного в форме сокращения будущих взносов, в конце отчетного периода. Однако, сумма актива, доступного в форме сокращения будущих взносов, никогда не может быть меньше нуля.

Случаи, когда минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства

- 23 Если у предприятия в соответствии с минимальным требованием к финансированию возникает обязательство по оплате взносов для покрытия существующего недостатка на основе минимального требования к финансированию в отношении уже полученных услуг, предприятие должно определить, будут ли взносы, подлежащие оплате, доступны в форме возврата средств или сокращения будущих взносов после их оплаты в план.
- 24 В той мере, в какой подлежащие оплате взносы не будут доступны после их оплаты в план, предприятие должно признать обязательство при возникновении обязанности. Обязательство должно уменьшить актив плана с установленными выплатами или увеличить обязательство плана с установленными выплатами, чтобы не ожидалась никакая прибыль или убыток в результате применения пункта 58 МСФО (IAS) 19, когда оплачиваются взносы.
- 25 Предприятие должно применить пункт 58А МСФО (IAS) 19 до определения обязательства в соответствии с пунктом 24.
- 26 Обязательство в отношении минимального требования к финансированию и любое последующее повторное измерение данного обязательства должно быть немедленно признано в соответствии с принятой политикой предприятия по признанию влияния ограничений, описанных в пункте 58 МСФО (IAS) 19, на измерение актива плана с установленными выплатами. В частности:
- (a) предприятие, которое признает влияние ограничений, описанных в пункте 58, в составе прибыли или убытка в соответствии с пунктом 61 (g) МСФО (IAS) 19, должно немедленно признать корректировку в составе прибыли или убытка.
 - (b) предприятие, которое признает влияние ограничений, описанных в пункте 58, в составе прочей совокупной прибыли в соответствии с пунктом 93С МСФО (IAS) 19, должен немедленно признать корректировку в составе прочей совокупной прибыли.

Дата вступления в силу

- 27 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2008 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается.
- 27А МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того он внес поправки в пункт 26. Предприятие должно применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то поправки должны применяться для данного более раннего периода.

Переход к новому порядку учета

- 28 Предприятие должно применять настоящее разъяснение с начала первого периода, представленного в первой финансовой отчетности, к которой применяется настоящее разъяснение. Предприятие должно признать любую первоначальную корректировку, возникающую при применении настоящего разъяснения, в составе нераспределенной прибыли в начале данного периода.