

# Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14

## «МСФО (IAS) 19 – Предельная величина актива программы с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь»

### Ссылки

---

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»,
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» (с учетом поправок 2011 года),
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

### Исходная информация

---

- 1 В пункте 64 МСФО (IAS) 19 оценка чистого актива программы с установленными выплатами ограничивается наименьшей из следующих величин: профицита программы с установленными выплатами и предельной величины активов. Пункт 8 МСФО (IAS) 19 определяет предельную величину актива как «приведенную стоимость экономических выгод, доступных в виде возврата средств из программы или сокращения будущих взносов в программу». Возникли вопросы о том, когда возврат средств или сокращение будущих взносов должны расцениваться как доступные, в частности в тех случаях, когда существует минимальное требование к финансированию.
- 2 Минимальные требования к финансированию существуют во многих странах с целью повышения защищенности обязательств по предоставлению вознаграждения по окончании трудовой деятельности перед членами программы вознаграждений работникам. Такие требования обычно предусматривают минимальную сумму или уровень взносов, которые должны быть внесены в программу за определенный период. Следовательно, минимальное требование к финансированию может ограничить способность организации сокращать будущие взносы.
- 3 Кроме того, ограничение оценки актива программы с установленными выплатами может привести к тому, что минимальное требование к финансированию будет обременительным. Обычно требование к внесению взносов в программу не затрагивает оценку актива или обязательства программы с установленными выплатами. Причина этого заключается в том, что взносы, будучи сделанными, становятся активами программы, и, таким образом, дополнительное чистое обязательство является нулевым. Однако, минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства, если необходимые взносы станут недоступными для организации после их оплаты.
- 3А В ноябре 2009 года Советом по Международным стандартам финансовой отчетности были внесены изменения в Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 для устранения непреднамеренного результата применения требований к учету досрочной оплаты будущих взносов в ограниченных обстоятельствах, когда существует минимальное требование к финансированию.

### Сфера применения

---

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

## Вопросы

---

- 6 Настоящее разъяснение отвечает на следующие вопросы:
- (a) в каких случаях возврат средств или сокращение будущих взносов считаются возможными в соответствии с определением предельной величины активов, содержащимся в пункте 8 МСФО (IAS) 19.
  - (b) как минимальное требование к финансированию может повлиять на возможность сокращения будущих взносов.
  - (c) в каких случаях минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства.

## Консенсус

---

### **Возможность возврата сумм или сокращения будущих взносов**

- 7 Организация должна определять возможность возврата средств или сокращения будущих взносов на основании условий программы и требований, установленных законодательством юрисдикции программы.
- 8 Экономическая выгода, в форме возврата средств или сокращения будущих взносов, считается доступной в том случае, если организация может реализовать ее в какой-либо момент в течение периода действия программы или при погашении обязательств по программе. В частности, такая экономическая выгода может считаться доступной, даже если она не может быть реализована незамедлительно на конец отчетного периода.
- 9 Доступная экономическая выгода не зависит от того, как организация намеревается использовать профицит активов. Организация определяет максимальную экономическую выгоду от возврата средств, сокращения будущих взносов или их комбинации. Организация не должна признавать экономические выгоды от комбинации возврата средств и сокращения будущих взносов на основании взаимоисключающих допущений.
- 10 В соответствии с МСФО (IAS) 1 организация должна раскрыть информацию об основных источниках неопределенности расчетных оценок на конец отчетного периода, которые включают в себя значительный риск возникновения существенных корректировок балансовой стоимости чистого актива или обязательства, признанной в отчете о финансовом положении. Это может включать раскрытие любых ограничений возможности реализовать профицит активов в текущий момент или раскрытие основания для определения суммы доступной экономической выгоды.

### **Экономическая выгода, доступная в виде возврата средств**

#### *Право на возврат средств*

- 11 Возврат средств доступен организации в том случае, если организация имеет безусловное право на получение такого возврата:
- (a) в течение периода действия программы, без допущения о том, что обязательства программы должны быть погашены с целью получения возврата (например, в некоторых юрисдикциях организация может иметь право на возврат в течение периода действия программы, независимо от того, погашены ли обязательства программы); или
  - (b) при условии постепенного погашения обязательств программы в течение периода времени до тех пор, пока все участники не покинут программу; или
  - (c) при условии одномоментного погашения обязательств программы в полном объеме (то есть ликвидации программы).

Безусловное право на возврат сумм может существовать независимо от уровня финансирования программы на конец отчетного периода.

- 12 Если право организации на возврат профицита активов зависит от возникновения или не возникновения одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не находятся под ее полным контролем, то организация не имеет безусловного права на возврат и не должна признавать актив.

**Оценка экономической выгоды**

- 13 Организация должна оценивать экономическую выгоду, доступную в форме возврата средств, как сумму профицита на конец отчетного периода (которая представляет собой справедливую стоимость активов программы за вычетом приведенной стоимости обязанности по программе с установленными выплатами), которую организация имеет право получить в виде возврата средств, за вычетом соответствующих затрат. Например, если на сумму возврата начисляется какой-либо налог, кроме налога на прибыль, организация должна оценить сумму возврата за вычетом данного налога.
- 14 При оценке суммы доступного возврата средств при ликвидации программы (пункт 11(с)), организация должна включать затраты в план погашения обязательств программы и возврата средств. Например, организация должна вычесть стоимость профессиональных услуг, если они оплачены за счет программы, а не организацией, и затраты на выплату страховых премий, которые могут потребоваться для обеспечения обязательства в случае ликвидации программы.
- 15 Если сумма возврата определяется как полная сумма или пропорциональная часть профицита, а не фиксированная сумма, организация не должна вносить корректировку, связанную с временной стоимостью денег, даже если возврат может быть реализован только на будущую дату.

**Экономическая выгода, доступная в виде сокращения взносов**

- 16 При отсутствии минимального требования к финансированию в отношении взносов, касающихся будущих услуг, экономической выгодой, доступной в виде сокращения будущих взносов, является стоимость будущих услуг для организации за каждый период в течение наименьшего из сроков: ожидаемого срока действия программы и ожидаемого срока существования организации. Стоимость будущих услуг для организации исключает суммы расходов, которые понесут работники.
- 17 Организация должна определить стоимость будущих услуг, используя допущения, согласующиеся с допущениями, используемыми для определения обязанности по установленным выплатам, и ситуацией, которая существует на конец отчетного периода, как определено в МСФО (IAS) 19. Следовательно, организация не принимает в расчет изменения вознаграждений, предоставляемых по программе в будущем, пока в программу не внесены изменения, и принимает допущение о том, что количество работников в будущем будет постоянным, кроме случаев, когда организация сокращает количество работников, включенных в программу. В последнем случае допущение о количестве работников в будущем должно учитывать такое сокращение.

**Влияние минимального требования к финансированию на экономическую выгоду, доступную в виде сокращения будущих взносов**

- 18 Организация должна проанализировать минимальное требование к финансированию на указанную дату в отношении взносов, которые обязаны покрывать (а) существующий дефицит средств по прошлым услугам на основе минимального финансирования и (б) будущие услуги.
- 19 Взносы с целью покрытия существующего дефицита 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 будущих услуг, то экономической выгодой, доступной в виде сокращения будущих взносов, является сумма:
- (а) каких-либо величин, которые сокращают будущие взносы, относящиеся к минимальному требованию к финансированию за будущие услуги, благодаря тому, что организация досрочно оплатила взносы (т. е. оплатила сумму до того, как должна была это сделать); и
  - (б) расчетной стоимости будущих услуг в каждом периоде в соответствии с пунктами 16 и 17, за вычетом расчетной стоимости взносов по минимальному требованию к финансированию, которые бы требовались за будущие услуги в этих периодах, если бы не было досрочной оплаты, указанной в подпункте (а).
- 21 Организация должна оценить будущие взносы по минимальному требованию к финансированию будущих услуг, принимая во внимание влияние существующего профицита, определенного на основе минимального финансирования, но исключая досрочную оплату, указанную в пункте 20(а). Организация должна использовать допущения, согласующиеся с минимальным требованием к финансированию, и, для тех факторов, которые не заложены в минимальные требования к финансированию, допущения, согласующиеся с теми, которые используются для определения обязательства по установленным

выплатам, и ситуацией на конец отчетного периода, как определено в МСФО (IAS) 19. Оценка должна включать изменения, ожидаемые в результате оплаты организацией минимальных взносов, когда они подлежат оплате. Однако, оценка не должна включать влияние ожидаемых изменений в условиях минимального финансирования, которые не являются по существу принятыми или не согласованы на договорной основе на конец отчетного периода.

- 22 Когда организация определяет сумму, описанную в пункте 20(b), если будущие взносы по минимальному требованию к финансированию будущих услуг превышают стоимость будущих услуг по МСФО (IAS) 19 в любом указанном периоде, то такое превышение уменьшает сумму экономической выгоды, доступной в виде сокращения будущих взносов. Однако сумма, описанная в пункте 20(b), никогда не может быть меньше нуля.

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

- 23 Если у организации в соответствии с минимальным требованием к финансированию возникает обязанность по оплате взносов для покрытия существующего дефицита на основе минимального требования к финансированию в отношении уже полученных услуг, организация должна определить, будут ли взносы, подлежащие оплате, доступны в виде возврата средств или сокращения будущих взносов после того, как средства были внесены в программу.
- 24 В той мере, в какой подлежащие оплате взносы не будут доступны после их внесения в программу, организация должна признать обязательство при возникновении обязанности. Обязательство должно уменьшить чистый актив программы с установленными выплатами или увеличить чистое обязательство программы с установленными выплатами таким образом, чтобы не ожидалось возникновения прибыли или убытка в результате применения пункта 64 МСФО (IAS) 19, когда оплачиваются взносы.
- 25–26 [Удалены]

### **Дата вступления в силу**

---

- 27 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2008 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.
- 27A МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, внесены поправки в пункт 26. Организация должна применить данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то поправки должны применяться для данного более раннего периода.
- 27B Документом «Досрочная оплата минимальных требований к финансированию» добавлен пункт 3А и внесены изменения в пункты 16–18 и 20–22. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит поправки для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.
- 27C МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок 2011 года) внесены поправки в пункты 1, 6, 17 и 24 и удалены пункты 25 и 26. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок 2011 года).

### **Переходные положения**

---

- 28 Организация должна применять настоящее разъяснение с начала первого периода, представленного в первой финансовой отчетности, к которой применяется настоящее разъяснение. Организация должна признать первоначальную корректировку, возникающую при применении настоящего разъяснения, в составе нераспределенной прибыли в начале данного периода.
- 29 Организация должна применять поправки в пунктах 3А, 16–18 и 20–22, начиная с самого раннего сравнительного периода, представленного в первой финансовой отчетности, в которой организация использует это разъяснение. Если организация применяла это разъяснение до того, как применила поправки, она должна признать корректировку, возникающую в результате применения поправок, в составе нераспределенной прибыли в начале самого раннего представленного сравнительного периода.