Республика Молдова

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ

ПРИКАЗ Nr. 61
от 08.08.2006

об утверждении и введении в действие Национального стандарта бухгалтерского учета 19 "Вознаграждения работникам"

Опубликован : 01.09.2006 в Monitorul Oficial Nr. 138-141 статья № : 474 Дата вступления в силу : 01.01.2007

Во исполнение положений Постановления Правительства №710 от 23 сентября 1994 года "О государственной программе перехода Республики Молдова на международную систему бухгалтерского учета и статистики" и на основании Закона о бухгалтерском учете №426-XIII от 4 апреля 1995 года, ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Утвердить Национальный стандарт бухгалтерского учета 19 "Вознаграждения работникам".

2. Ввести в действие на территории Республики Молдова Национальный стандарт бухгалтерского учета 19 "Вознаграждения работникам" для финансовых отчетов, относящихся к периодам, начиная с 1 января 2007 года.

МИНИСТР ФИНАНСОВ **Михаил Поп**

№ 61. Кишинэу, 8 августа 2006 г.

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 19 "Вознаграждения работникам"

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Международного стандарта бухгалтерского учета (МСБУ) 19 "Затраты на пенсионное обеспечение", утвержденного Советом по МСБУ в пересмотренном варианте в 1993 году, с последующими изменениями и дополнениями, произведенными в 1998, 2000 и 2004 годах.

Цель

2. Цель данного стандарта состоит в учете и представлении информации относительно вознаграждений работникам.

Стандарт требует от предприятия признания:

a) обязательства в том случае, если работник оказал услуги в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем; и

b) расхода, если предприятие использует экономическую выгоду, возникающую в результате оказания работником услуг в обмен на вознаграждение.

Сфера применения

3. Настоящий стандарт распространяется на всех юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью и зарегистрированных в Республике Молдова, а также на их филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Молдовы, так и за ее пределами.

Настоящий стандарт рекомендует порядок учета и представления работодателями информации о вознаграждениях работникам.

4. Настоящий стандарт не распространяется на учет пенсионных планов работников (НСБУ 26 "Учет пенсионных планов").

5. Стандарт устанавливает следующие категории вознаграждений работникам:

a) краткосрочные вознаграждения работникам в денежной форме (заработная плата, пособия, взносы на социальное страхование, ежегодный оплачиваемый отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни, премии, участие в прибыли и др. (если выплачиваются в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором возникли эти обязательства) и вознаграждения в неденежной форме (медицинское обслуживание, жилье, безвозмездные материальные ценности или услуги и др.);

b) вознаграждения по окончании трудовой деятельности: пенсии, вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское страхование по окончании трудовой деятельности и др.;

c) другие долгосрочные вознаграждения (вознаграждения в связи с уходом со службы с сохранением или без сохранения рабочего места (приостановление трудового договора), юбилеи или другие вознаграждения, вытекающие из долгосрочного стажа работы, участие в прибыли, премии и отсроченные компенсации);

d) вознаграждения по расторжении трудового договора (пособия, предоставленные по окончании трудового договора).

6. Вознаграждения работникам включают вознаграждения, предоставляемые работникам и их иждивенцам посредством выплат или предоставления материальных ценностей и услуг, осуществляемых непосредственно работникам, их иждивенцам (муж, жена, дети и др.) или другим субъектам, таким как страховые общества.

7. Работник может оказывать услуги предприятию, работая полный рабочий день, при частичной занятости, на постоянной, временной, случайной основе или по совместительству. Категории работников также включают директоров и других членов руководящего персонала.

Определения

8. Термины, используемые в настоящем стандарте, имеют следующие значения:

Вознаграждения работникам - все формы выплат (денежные или неденежные), осуществляемые предприятием в обмен за оказанные работником услуги.

Краткосрочные вознаграждения работникам - текущие вознаграждения работникам, подлежащие выплате в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором они оказали соответствующие услуги.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности - вознаграждения работникам, выплачиваемые при прекращении трудового договора.

Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности - договор (обязательство), в соответствии с которым предприятие выплачивает вознаграждения по окончании трудовой деятельности одному или нескольким работникам.

Планы с установленными взносами - планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, на основании которых предприятие платит фиксированные взносы в фонд и в последующем не будет иметь никаких обязательств по уплате дополнительных взносов, в случае, если фонд не будет располагать достаточными средствами для выплаты всех вознаграждений работникам за услуги, оказанные ими в текущем или предшествующих периодах.

Планы с установленными выплатами - планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, на основании которых предприятие осуществляет выплаты работникам в

ранее оговоренных размерах, а риск последующего изменения обязательств возлагается на предприятие.

Планы группы работодателей - планы с установленными взносами или планы с установленными выплатами, которые:

a) объединяют активы, внесенные различными предприятиями, не находящимися под общим контролем;

b) используют активы для обеспечения вознаграждениями работников нескольких предприятий, основываясь на условии, что как взносы, так и размер вознаграждения определяются без установления предприятия, принявшего на работу данный персонал.

Вознаграждения при прекращении трудового договора - вознаграждения работникам, выплачиваемые в результате:

a) решения предприятия о прекращении действия трудового договора с работником до достижения им пенсионного возраста; или

b) решения работника о добровольном прекращении трудового договора в обмен на некоторые вознаграждения.

Актуарные допущения - прогноз, предположение относительно определенных финансово-экономических условий, которые будут существовать на момент осуществления финансовых расчетов.

Актуарные прибыль и убытки представляют собой:

a) результат различий между первоначальными актуарными допущениями и действующими показателями (значениями);

b) результат изменений в актуарных допущениях.

Планы компенсационных выплат в виде долевого участия в собственном капитале - договоры, на основании которых предприятие предоставляет компенсационные выплаты одному или нескольким работникам в виде долевого участия в собственном капитале.

Активы долгосрочного пенсионного фонда вознаграждения работников - активы, которые:

a) принадлежат фонду (юридически отделенному от отчитывающегося предприятия), единственной целью которого является выплата или финансирование вознаграждений работникам; и

b) могут быть использованы только для выплаты или финансирования вознаграждений работникам, но не доступны кредиторам отчитывающегося предприятия и не могут быть возвращены предприятию.

Страховой полис, удовлетворяющий определенные требования, - страховой полис, выпущенный страховщиком, не являющимся связанной стороной отчитывающегося предприятия, если полученные денежные средства, относящиеся к полису:

a) могут быть использованы только для выплаты или финансирования вознаграждений работникам на основании плана с установленными выплатами;

b) не доступны кредиторам отчитывающегося предприятия.

Справедливая стоимость - сумма, за которую можно приобрести актив или рассчитаться по обязательству при совершении сделки, цена которой определена объективно.

Дисконтированная стоимость - стоимость активов или обязательств, возникших в предшествующие периоды, но относящихся к текущему или к будущим периодам, пересчитанная в соответствии с показателями, характеризующими финансово-экономические условия.

Стоимость прошлых услуг - увеличение стоимости обязательств по установленным вознаграждениям за предоставленные работниками в предшествующие периоды услуги, возникшие в текущем периоде в результате изменения пенсионных планов. Стоимость предыдущих услуг может быть положительной (в случае введения новых планов или их усовершенствования) или отрицательной (в случае снижения существующих вознаграждений).

Рентабельность активов плана - проценты, дивиденды или любые другие компенсации, полученные в результате использования активов пенсионных планов.

Стоимость текущих услуг - увеличение дисконтированной стоимости обязательства по установленным вознаграждениям от оказания услуг работником в текущем периоде.

Краткосрочные вознаграждения работникам

9. Краткосрочные вознаграждения работникам включают:

a) заработную плату, пособия и взносы социального страхования;

b) оплату за период кратковременного отсутствия (ежегодный оплачиваемый отпуск и оплачиваемый отпуск по болезни) в случае, когда предполагается отсутствие в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работник оказал услугу (заработная плата включает основную заработную плату (тарифная ставка, должностной оклад), дополнительную заработную плату (доплаты и надбавки к основной заработной плате) и другие аналогичные стимулирующие выплаты и компенсации);

c) участие в прибыли (вознаграждения по итогам годовой деятельности) и премии, подлежащие выплате в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работник оказал услугу;

d) неденежные вознаграждения (медицинское обслуживание, обеспечение жильем, автотранспортом, другими услугами, безвозмездными или дотируемыми ценностями) для занятых в настоящее время работников.

Стандарт требует от предприятия признания краткосрочных вознаграждений работников в том случае, когда они оказали услуги взамен данных вознаграждений.

Признание и оценка

10. Если работник в течение отчетного периода оказал услугу предприятию, то оно должно признать величину краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащую выплате в обмен на эти услуги:

a) в качестве обязательства, за вычетом любой уже выплаченной суммы (если уже выплаченная сумма превышает величину вознаграждений, предприятие должно признать это превышение в качестве актива (краткосрочная дебиторская задолженность, расходы будущих периодов) в той мере, в какой предоплата приведет к сокращению будущих платежей или к возврату денежных средств); и

b) в качестве расхода (за исключением случаев, когда другие Национальные стандарты бухгалтерского учета рекомендуют или разрешают включать эти вознаграждения в стоимость активов, как, например, НСБУ 2 "Товарно-материальные запасы", НСБУ 3 "Состав затрат и расходов предприятия", НСБУ 13 "Учет нематериальных активов", НСБУ 16 "Учет долгосрочных материальных активов").

Заработная плата

11. Заработная плата представляет собой любое вознаграждение или заработок в денежном выражении, выплачиваемые работнику работодателем на основании трудового договора за оказанные или подлежащие оказанию услуги.

Заработная плата включает основную заработную плату (тарифную ставку, должностной оклад), дополнительную заработную плату (доплаты и надбавки к основной заработной плате) и другие стимулирующие и компенсационные выплаты согласно действующему законодательству.

Взносы социального страхования

12. Взносы социального страхования представляют собой сумму задолженности работодателя согласно договорным условиям, причитающуюся фондам социального страхования (государственным или частным).

Договор страхования представляет собой обременительный, взаимообязывающий договор, который заключается между работодателем, с одной стороны, и страховым фондом (обществом), с другой стороны, устанавливающий права и обязанности сторон в области социального страхования.

Страховой риск представляет собой событие или феномен, в связи с наступлением которого страховые фонды (общества) обязаны осуществлять соответствующие выплаты социального страхования (например, пенсионный возраст).

Краткосрочное оплачиваемое отсутствие

13. Предприятие должно признать ожидаемую величину краткосрочного вознаграждения работникам в виде оплаты за период отсутствия в случае:

a) накапливаемой оплаты за период отсутствия, когда в результате оказанных услуг увеличиваются права работников в отношении будущей оплаты за период отсутствия (например, ежегодный отпуск);

b) ненакапливаемой оплаты за период отсутствия, когда оно имеет место (например, отпуск по болезни).

Краткосрочное оплачиваемое отсутствие включает: отпуск, дополнительный отпуск (например, за ненормированный рабочий день, тяжелые и вредные условия труда), отпуск по болезни, выполнение присяжного обязательства и военной службы и др.

Планы участия в прибыли и премии

14. Предприятие должно признать ожидаемую величину участия в прибыли и причитающейся премии в случае, когда:

a) оно обязуется производить такого рода выплаты как результат предшествующих событий (оказанных в предшествующих периодах услуг); и

b) обязательство может быть оценено с высокой степенью достоверности.

Обязательство по планам участия в прибыли и премиям возникает в результате оказанных работником услуг, а не в результате сделок с собственниками предприятия. Таким образом, предприятие признает величину планов участия в прибыли и премии не как распределение чистой прибыли, а в качестве расходов.

Если суммы, подлежащие выплате по планам участия в прибыли и премиях, не выплачиваются в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работник оказал услуги, данные выплаты относят к прочим долгосрочным вознаграждениям работникам.

Как правило, работники получают долю из прибыли в том случае, когда они остаются работать на данном предприятии в течение установленного периода времени.

Пример 1. *Согласно условиям плана участия в прибыли предприятие "Vectra" S.A. обязуется выплачивать в пользу работников годовые выплаты, которые в общем составляют 4% от его чистой прибыли, при условии, что в течение года ни один работник не уволится (не расторгнет трудовой договор с работодателем по собственной инициативе). На основании прогнозов предприятия, в результате текучести кадров, выплаты снизятся до 3% от чистой прибыли. Таким образом, предприятие "Vectra" S.A. признает обязательства и расходы в размере 3% от чистой прибыли.*

Пример 2. *Предприятие "Neva" S.A. владеет официальным планом участия в прибыли, который предоставляет работникам право на получение 3% от величины чистой прибыли. За предыдущий отчетный период предприятие получило убытки. Таким образом, предприятие "Neva" S.A. не отразит расходы и обязательства по причине отсутствия обязательств.*

15. Акционеры, учредители являются собственниками хозяйственных товариществ и обществ, следовательно, обладают правом распределения полученной прибыли. Основной характеристикой плана участия в прибыли является то, что ее распределение между работниками представляет собой расходы предприятия так же, как и заработная плата. Различие между этими двумя формами оплаты труда состоит в применении руководством предприятия определенной стратегии, политики заинтересованности, стимулирования работников, которые в конце года получают дополнительную сумму исходя из финансового результата предприятия, которому оказали содействие эти работники.

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

16. Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности представляют собой планы с установленными взносами или планы с установленными выплатами.

Пенсионные планы включают:

a) пенсионные планы группы работодателей;

b) государственные пенсионные планы;

c) пенсионные планы с застрахованными выплатами.

17. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают:

a) вознаграждения в связи с выходом на пенсию, такие как пенсии; и

b) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как: страхование жизни по окончании трудовой деятельности и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности.

Данные вознаграждения устанавливаются пенсионным планом, представляющим собой договор между предприятием и его работниками, в котором оно гарантирует работникам вознаграждения после выхода на пенсию.

18. В случае планов с установленными взносами работодатель выплачивает фиксированные взносы в фонд и в последующем не будет иметь обязательств по выплате дополнительных взносов, если фонд не располагает достаточными активами для выплаты всех вознаграждений работникам, относящихся к оказанным в текущем или предшествующих периодах услугам.

Стандарт требует от предприятий признания взносов по планам с установленными взносами в том случае, когда работник оказал услуги в обмен на эти взносы.

19. В случае планов с установленными взносами:

a) обязательство предприятия ограничивается величиной его взносов в фонд. Таким образом, величина вознаграждений по окончании трудовой деятельности, полученная работником, определяется величиной взносов, уплаченных предприятием и работником согласно плану вознаграждений по окончании трудовой деятельности в этот фонд или страховое общество, в совокупности с доходами от инвестиций, возникших по этим взносам; и

b) актуарный риск (выплаты будут меньше ожидаемых) и инвестиционный риск (инвестированных активов будет недостаточно для выплаты ожидаемых вознаграждений) возлагаются на работника.

По плану с установленными взносами работодатель обязан вносить свою долю в фонд в зависимости от полученной работником заработной платы. Взносы считаются фиксированными (хотя зависят от уровня заработной платы), так как не порождают будущего обязательства работодателя по увеличению пенсии, которую должен будет получать работник. Таким образом, все риски несет работник. Если пенсионный план не имеет запланированной рентабельности или уровень инфляции постоянно растет, убыток принадлежит работнику, а работодатель не обязан пересматривать его вознаграждения по окончании трудовой деятельности.

20. В соответствии с планами с установленными выплатами:

a) предприятие обязано осуществлять в пользу работников выплаты в ранее оговоренном размере; и

b) риск возможного последующего изменения обязательств принадлежит предприятию.

Таким образом, актуарный и инвестиционный риски несет работодатель. Если актуарная и инвестиционная практика не соответствуют предшествующим прогнозам, обязательство работодателя может быть увеличено.

Пример 3. *Предприятие имеет обязательство по обеспечению своих работников при выходе на пенсию суммой, равной 3% от последней заработной платы за каждый год работы. Для работника, последняя заработная плата которого составляет 1 000 леев (прогнозируемая заработная плата) и который выйдет на пенсию с трудовым стажем на данном предприятии в 20 лет, годовая пенсия будет рассчитана по формуле: (3% x 20 x 1 000 леев) / 100% = 600 леев.*

Как правило, для того чтобы пенсия не зависела от показателя, который может существенно изменяться (последняя заработная плата может быть очень высокой или очень низкой), может использоваться средняя заработная плата.

Для расчета расходов, относящихся к выплатам, причитающимся работнику после выхода на пенсию, работодатель примет во внимание примерные расчеты (прогнозы)

относительно трудового стажа на предприятии, число лет, в течение которых будет выплачиваться пенсия (продолжительностью до смерти работника), последнюю заработную плату и др.

По планам с установленными выплатами, работодатель обязуется обеспечить своих бывших работников фиксированной пенсией, которая зависит от некоторых факторов, неизвестных на момент оказания работниками услуг работодателю и приобретают право на вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Эти факторы могут быть оценены приблизительно, а все риски переносятся на работодателя. Если пенсионный план не обладает достаточной рентабельностью, а оцененные факторы отличаются от реальных (инфляция, пенсионный возраст, продолжительность жизни после выхода на пенсию и т.д.), работодатель обязан осуществлять дополнительные выплаты пенсионному фонду для обеспечения бывших работников обещанной пенсией.

Планы группы работодателей

21. Планы группы работодателей могут представлять собой либо планы с установленными взносами, либо планы с установленными выплатами (в зависимости от условий плана).

План с установленными выплатами группы работодателей представляет собой:

a) план, в котором взносы установлены на прогнозируемом уровне, достаточно для выплаты вознаграждений, причитающихся в этом же периоде, а будущие вознаграждения, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться из будущих взносов; и

b) вознаграждения работникам, которые определяются исходя из продолжительности их службы (трудового стажа).

22. Планы группы работодателей отличаются от совместно управляемых планов предприятий. Совместно управляемый план представляет собой совокупность многочисленных планов с единственным работодателем, объединенных для предоставления работодателям участникам возможности вложения активов в целях инвестирования и снижения общих и административных расходов инвестиций, а требования различных работодателей разделены в зависимости от вознаграждения собственных работников.

Настоящий стандарт требует от предприятия квалифицировать совместно управляемый план в качестве плана с установленными взносами или с установленными выплатами в соответствии с условиями плана.

Планы с установленными выплатами, объединяющие активы, внесенные различными предприятиями под общим контролем (например, головное (материнское) предприятие и его филиалы - дочерние предприятия), не являются планами группы работодателей.

Государственные планы

23. Предприятие должно квалифицировать государственный план аналогично плану группы работодателей.

Государственные планы учреждаются в законодательном порядке, охватывая все предприятия, и применяются Правительством, органами местного управления или другими организациями (например, автономным агентством, созданным с этой целью), которые не контролируются или не подвержены влиянию со стороны отчитывающегося предприятия.

24. Государственными планами могут быть планы с установленными выплатами или планы с установленными взносами. Принципом функционирования государственного плана является: взносы установлены на уровне, предположительно достаточном для выплаты вознаграждений, причитающихся к выплате в этом же периоде, а будущие вознаграждения, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться из будущих взносов.

В большинстве случаев по государственному пенсионному плану предприятие не имеет обязательств по осуществлению будущих выплат своим работникам. Его единственным обязательством является обязательство по уплате взносов в соответствии с условиями плана. Если предприятие прекращает наем участников государственного плана, у него не

возникает обязательств по выплате вознаграждений, заработанных работниками в предшествующие годы.

Застрахованные вознаграждения

25. Предприятие может уплачивать страховые взносы для финансирования плана выплат по окончании трудовой деятельности. Такой план рассматривается как план с установленными взносами в случае, если предприятие обязуется:

a) выплачивать вознаграждения работникам напрямую при наступлении срока их выплаты; либо

b) выплачивать дополнительные суммы, если страховщик не платит все причитающиеся будущие вознаграждения работникам, относящиеся к оказанным ими услугам, в текущем или предшествующих периодах.

Вознаграждения, обеспеченные посредством договора страхования, не связаны напрямую с обязательствами предприятия относительно вознаграждений работникам.

Когда предприятие финансирует обязательства по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности посредством уплаты взносов по страховому полису, по которому оно имеет обязательство, уплата взносов представляет собой договор с установленными взносами. В этом случае предприятие:

a) учитывает страховой полис в качестве актива плана;

b) признает любые другие страховые полисы в качестве прав на получение возмещения.

Когда страховой полис выписан на имя определенного участника плана или на группу участников плана, предприятие не имеет обязательств по покрытию убытков, относящихся к полису, обязательств по выплате работникам вознаграждений, а страховщик является единственным ответчиком за выплату этих вознаграждений. Уплата фиксированных взносов по таким договорам рассматривается как исполнение обязательств по выплатам работникам. Таким образом, предприятие не имеет ни актива, ни обязательства. Поэтому оно учитывает такие платежи как взносы в план с установленными взносами.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности:
планы с установленными взносами

26. Для учета планов с установленными взносами обязательства отчитывающегося предприятия за каждый период определяются суммами взносов за этот период. В этом случае обязательства оцениваются на неактуализированной основе, за исключением случаев, когда они не подлежат исполнению в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

В случае плана с установленными взносами риски возлагаются на работников. Сумма, которая подлежит признанию и выплате, зависит от понесенных расходов на заработную плату, а в последующем предприятие не имеет никакого обязательства, независимо от развития пенсионного плана.

27. В случае, когда работник в течение периода деятельности на предприятии оказал услуги, предприятие признает взносы, подлежащие уплате в план с установленными взносами в обмен на эти услуги:

a) как обязательство, после вычета всех ранее уплаченных взносов. Если уже уплаченные взносы превышают величину взноса, причитающегося за оказанные услуги, предприятие признает это превышение в качестве актива (расходов будущих периодов) в той мере, в какой авансовый платеж приведет к сокращению будущих платежей или к возврату денежных средств; и

b) как расход за исключением случаев, когда другие Национальные стандарты бухгалтерского учета рекомендуют или разрешают включение взносов в стоимость актива, как например: НСБУ 2 "Товарно-материальные запасы", НСБУ 3 "Состав затрат и расходов предприятия", НСБУ 13 "Учет нематериальных активов", НСБУ 16 "Учет долгосрочных материальных активов").

Пример 4. *Предприятие "Nistru" S.A. заключило с частным планом с установленными взносами договор, согласно которому оно обязуется ежегодно выплачивать 100 000 леев.*

Также согласно действующему законодательству, предприятие обязано вносить в государственный план взносы, составляющие 28% от суммы начисленной заработной платы, включенной в состав расходов (затрат). Начисленная заработная плата в течение отчетного периода составила 2 000 000 леев. Предприятие "Nistru" S.A. признает расходы в сумме 100 000 леев по планам с установленными взносами и 560 000 леев по государственным планам.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности: планы с установленными выплатами

28. Для учета планов с установленными выплатами требуются актуарные допущения для оценки обязательств и расходов, существование возможности получения актуарных прибылей или убытков. В данном случае обязательства оцениваются на неактуализированной основе, поскольку они могут быть исполнены по прошествии нескольких лет с момента оказания работником соответствующих услуг.

29. Планы с установленными выплатами могут быть нефинансируемыми, либо полностью или частично финансируемыми, финансируемыми из взносов предприятия или его работников в фонд (юридически независимый от отчитывающегося предприятия), и из которого выплачиваются вознаграждения работникам. Выплата финансируемых вознаграждений при наступлении их срока платежа зависит не только от финансового положения и инвестиционного плана фонда, но и от способности предприятия компенсировать недостаток активов фонда. Таким образом, предприятие гарантирует актуарный и инвестиционный риски, связанные с планом. Как следствие, величина расходов, признанных в отношении плана с установленными выплатами, не обязательно представляет собой величину взносов за этот период.

30. Для учета планов с установленными выплатами предприятие берет на себя следующие обязательства:

a) использование актуарных расчетов для проведения правильной оценки величины дохода, который работник получил в обмен на оказанные услуги в текущем и предшествующих периодах. Для этого предприятие должно определить величину выплат, относящихся к текущему и предшествующему периодам, и произвести оценку показателей, которые оказывают влияние на величину затрат (демографические или финансовые переменные);

b) дисконтирование выплат с целью определения дисконтированной стоимости обязательств по планам с установленными выплатам и стоимости (цены) услуг, оказанных в текущем периоде;

c) определение дисконтированной стоимости активов плана;

d) определение величины актуарных прибылей и убытков;

e) определение стоимости (цены) услуг, оказанных в предшествующем периоде, в случае изменения или введения в действие нового плана;

f) определение итоговой прибыли или убытков в случае сокращения или ликвидации плана.

Учет вмененных обязательств

31. Предприятие должно учитывать не только свои юридические обязательства (учрежденные с юридической точки зрения) в соответствии с условиями плана с установленными выплатами, но и любые вмененные обязательства, вытекающие из его практической деятельности или политики. Существующая практика приводит к возникновению вмененных обязательств, если предприятие не имеет другой реальной альтернативы по осуществлению выплат работникам. Примером вмененного обязательства может служить ситуация, когда изменение существующей практики ведет к ухудшению отношений между работодателем и работником.

Пример 5. *Предприятие "Nicon" S.A. принимает участие в пенсионном плане, согласно условиям которого работники получат пенсию, равную 5% от средней величины определенного числа полученных ими максимальных заработных плат, умноженной на число отработанных лет. Если предприятие прерывает выплату взносов в этот план,*

каждый работник получит сумму в размере 10 000 леев. Если у предприятия нет намерения аннулировать план, он будет учитываться как любой другой план с установленными пенсиями. Если же будет принято решение об его аннулировании, предприятие признает обязательства в сумме 10 000 леев для каждого работника.

Бухгалтерский баланс

32. Величина, признаваемая как обязательство по плану с установленными выплатами, должна включать следующие составляющие:

a) актуализированную величину обязательств по плану с установленными выплатами, определенную на дату составления финансовой отчетности;

b) плюс любая актуарная прибыль (за вычетом актуарных убытков), которая не была признана по причине использования метода "коридора" при лимитированном признании актуарных прибыли и убытков;

c) минус непризнанная стоимость (цена) оказанных в предшествующих периодах услуг;

d) минус стоимость активов плана с установленными выплатами на дату составления финансовой отчетности, которые непосредственно предназначены для исполнения обязательств.

33. Критериями признания обязательства являются:

a) обоснованная уверенность, что предприятие получит экономическую выгоду (прибыль) по этому обязательству;

b) величина этого обязательства может быть оценена с высокой степенью достоверности.

Согласно положениям настоящего стандарта:

a) предприятие имеет обязательство (задолженность) по плану с установленными выплатами, когда работник оказал услуги в обмен на вознаграждение, обещанное планом;

b) предприятие должно использовать актуарные допущения для определения обязательства по выплате вознаграждений работникам в будущих периодах;

c) статистические методы позволяют предприятию оценить обязательство с высокой степенью достоверности для признания его в качестве задолженности.

Предприятие может нанять на постоянную работу или периодически запрашивать услуги квалифицированного актуария для оценки обязательств по планам с установленными выплатами.

34. Величина, признанная в качестве обязательства (задолженности) по плану с установленными выплатами, может быть отрицательной (актив). Предприятие должно оценить возникший актив по наименьшей из стоимостей:

a) величины, определенной согласно параграфу 32; и

b) итоговой величины:

- любых непризнанных актуарных убытков и стоимости (цены) услуг, оказанных в предшествующих периодах; и

- дисконтированной стоимости любых экономических выгод, полученных в форме возврата средств из плана, или сокращения будущих взносов в план. Дисконтированная стоимость этих экономических выгод должна определяться с использованием дисконтной ставки, установленной для определения обязательств по плану с установленными выплатами.

Отчет о финансовых результатах

35. В отчете о финансовых результатах предприятие должно признать итоговую сумму (величину) следующих показателей (величин) в качестве расходов или доходов, за исключением суммы, которая в соответствии с другими Национальными стандартами бухгалтерского учета может быть включена в стоимость актива:

a) стоимости (цены) услуг, оказанных в текущем периоде;

b) затрат на проценты;

c) предполагаемого дохода, относящегося к активам плана;

d) актуарных прибыли или убытков в том размере, в котором они признаются по методу "коридора";

e) стоимости (цены) услуг, оказанных в предшествующие периоды в том размере, в котором предприятие должно их признать; и

f) влияния любого сокращения или окончательных расчетов по плану.

Некоторые Национальные стандарты бухгалтерского учета разрешают включение заработной платы и следовательно взносов по планам с установленными выплатами в стоимость активов (НСБУ 2 "Товарно-материальные запасы", НСБУ 3 "Состав затрат и расходов предприятия", НСБУ 13 "Учет нематериальных активов", НСБУ 16 "Учет долгосрочных материальных активов").

Пример 6. *Предприятие "Micron" S.A. начислило итоговую заработную плату в размере 1 000 000 леев. Обязательство по плану с установленными выплатами по начисленной заработной плате составляет 400 000 леев (согласно условиям плана 40% от начисленной заработной платы). Предприятие включило в стоимость незавершенной продукции расходы на заработную плату в сумме 300 000 леев. Таким образом, величина затрат по плану с установленными выплатами, которая будет включена в стоимость незавершенной продукции, составит 120 000 леев [(300 000/1 000 000) x 400 000].*

Признание и оценка: дисконтированная величина обязательств по планам с установленными выплатами и стоимость услуг, оказанных в текущем периоде

36. Для оценки дисконтированной величины обязательств (задолженности) по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности и стоимости, соответствующей цене услуг, оказанных в текущем периоде, необходимо:

a) применять метод актуарной оценки;

b) распределять вознаграждения по соответствующим периодам трудовой деятельности;

c) производить актуарные допущения.

Метод актуарной оценки

37. Предприятие должно использовать метод прогнозируемой условной единицы (фактор кредита) для определения дисконтированной величины своих обязательств (задолженности) по плану с установленными выплатами и соответствующей стоимости (цены) услуг, оказанных в текущем периоде, и в некоторых случаях стоимости (цены) услуг, оказанных в предшествующих периодах.

38. Метод прогнозируемой условной единицы (иногда называемый методом накопленного вознаграждения, пропорционально распределенного по периодам деятельности работников, или методом вознаграждения/продолжительности (лет) службы) признает каждый период трудовой деятельности работника в качестве основания для предоставления дополнительных прав на вознаграждение (пенсию) и оценивает каждую условную единицу вознаграждения (пенсии) отдельно с целью формирования (установления) обязательства (задолженности) на конец периода.

39. Предприятие дисконтирует обязательства по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности в полном объеме и в случае, когда часть обязательств (кредиторской задолженности) будет погашена в течение 12 месяцев после составления финансовой отчетности.

Распределение вознаграждений по периодам трудовой деятельности

40. С целью определения дисконтированной величины обязательств (задолженности) по плану с установленными выплатами и стоимости (цены) услуг, оказанных в текущем периоде, а где это применимо, цены услуг, оказанных в предшествующих периодах, предприятие должно распределять вознаграждения по периодам деятельности работников по расчетной формуле, установленной условиями плана. Если услуги, оказанные работником в последние годы (периоды трудовой деятельности), приведут к более высокому уровню вознаграждений, чем в первые годы, предприятие должно распределить вознаграждения согласно прямолинейному методу:

a) с момента, когда трудовая деятельность работника порождает начисление вознаграждений согласно плану;

b) до момента, когда право работника на получение вознаграждений, начисленных

согласно плану, более не зависит от трудовой деятельности в будущем, за исключением случаев дополнительного роста заработной платы.

Пример 7. *Согласно плану с установленными выплатами предприятие имеет обязательство по осуществлению пенсионных выплат в размере 100 леев за каждый год службы. Вознаграждение в размере 100 леев причитается за каждый год. Стоимость услуг, оказанных в текущем периоде, составляет 100 леев. Дисконтированная величина обязательства по плану с установленными выплатами составляет 100, умноженное на количество лет службы работника до выхода на пенсию. Если согласно условиям плана выплата осуществляется в момент выхода на пенсию, стоимость услуг, оказанных в текущем периоде, и дисконтированная величина по плану с установленными выплатами отражают момент ожидаемого выхода работника на пенсию. Они исходя из эффекта актуализации, будут меньше сумм, установленных работодателем на дату составления баланса (в текущем периоде).*

Пример 8. *План с установленными выплатами обеспечивает ежемесячную пенсию в размере 0,2% от уровня последней заработной платы за каждый год его службы. Выплата пенсии начнется по достижении работником 65 лет в соответствии с условиями плана. Вознаграждение, равное дисконтированной стоимости месячной пенсии на момент выхода работника на пенсию, в размере 0,2% от величины последней заработной платы, подлежащей выплате на момент выхода на пенсию вплоть до ожидаемого момента его смерти, распределяется на каждый год службы. Дисконтированная величина обязательства по планам с установленными выплатами равняется дисконтированной величине выплат ежемесячных пенсий в размере 0,2% от величины итоговой заработной платы, умноженной на количество отработанных лет, на дату составления баланса. Стоимость услуг, оказанных в текущем периоде, и дисконтированная величина обязательства по установленным выплатам дисконтируются, так как выплата пенсий начнется с 65-летнего возраста.*

Пример 9. *Согласно условиям плана предприятие выплачивает работникам вознаграждение в размере 100 леев за каждый год службы, за исключением периода деятельности до достижения 25 лет. Вознаграждения сразу же становятся законными. Таким образом, вознаграждения не начисляются в период службы до достижения 25 лет, так как служба до достижения этого возраста не порождает вознаграждений. Вознаграждение, равное 100 леям, распределяется на каждый последующий год.*

Пример 10. *Согласно условиям плана с установленными выплатами предприятие обязуется выплачивать работникам вознаграждение в размере 1 000 леев после 10 лет службы. Условия плана не предусматривают выплату дополнительных вознаграждений за службу в последующие периоды. Следовательно, вознаграждение, равное 100 леям (1 000 / 10), распределяется на каждый год из 10 лет. Стоимость услуг, оказанных в текущем периоде за каждый год из 10 лет, отражает вероятность того, что работник не сможет проработать 10 лет на данном предприятии. На последующие годы вознаграждение не распределяется.*

Пример 11. *Согласно условиям плана работники предприятия "Inter" S.R.L. имеют право на вознаграждение в размере 3% от величины последней заработной платы за каждый год службы до достижения возраста 55 лет. Вознаграждение в размере 3% прогнозируемой величины последней заработной платы относится на каждый год до достижения 55-летнего возраста. Это и будет датой, когда дополнительные услуги, оказанные работником, не приведут к дальнейшему приросту вознаграждения. По достижении работником указанного возраста вознаграждения не распределяются на годы последующей службы.*

Актуарные допущения

41. Актуарные допущения должны быть беспристрастными и взаимосовместимыми. Финансовые допущения должны основываться на рыночных прогнозах, характеризующих период, в течение которого обязательства (задолженности) должны быть выплачены (погашены).

42. Все изменения, ожидаемые в будущем, должны быть приняты в расчет, если они могут быть оценены с высокой степенью достоверности. Актуарные допущения характеризуются такими факторами, как: инфляция, рост заработной платы, рентабельность активов плана и ставка дисконта.

43. Актуарные допущения включают:

a) демографические допущения (смертность, текучесть кадров, инвалидность, досрочный выход на пенсию и др.);

b) финансовые допущения (ставка дисконта, уровень будущей заработной платы, уровень вознаграждений, стоимость (цена) медицинских услуг и др.).

Актуарные допущения: ставка дисконта

44. Ставка, используемая для дисконтирования обязательств (задолженности) по предоставлению вознаграждений по окончании трудовой деятельности (как финансируемых, так и не финансируемых), может быть установлена на основе доходности облигаций предприятий со стабильной и процветающей финансово-экономической ситуацией на рынке ценных бумаг. В случае отсутствия такого рынка может быть использована доходность правительственных облигаций (выпущенных Правительством Республики Молдова) на дату составления финансовой отчетности. Валюта и срок облигаций, выпущенных предприятиями или Правительством, должны соответствовать валюте и периоду, за которые устанавливаются (начисляются) обязательства (задолженность) по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности.

Актуарные допущения: заработная плата, пенсионные вознаграждения (пенсии) и затраты на медицинское страхование

45. Основой для оценки обязательств по предоставлению вознаграждений по окончании трудовой деятельности должны служить данные:

a) о прогнозируемых повышениях заработной платы в последующие периоды;

b) о вознаграждениях, установленных по условиям плана (или являющихся результатом любых вмененных обязательств, кроме условий плана); и

c) об ожидаемых изменениях уровня государственных вознаграждений (пенсий), которые влияют на вознаграждения, предоставляемые согласно условиям плана с установленными выплатами только в случае, если:

- эти изменения были произведены до даты составления финансовой отчетности; или
- предшествующий опыт или иное надежное свидетельство указывают на то, что государственные пенсии изменятся в предсказуемом направлении, например, в соответствии с будущими изменениями общего уровня цен или заработной платы.

46. Расчет обязательств по пенсионному плану может быть осуществлен в зависимости от текущей заработной платы в связи с тем, что:

a) актуарная дисконтированная стоимость причитающихся пенсий, которая представляет собой сумму начисленных заработных плат каждому участнику плана, может быть рассчитана с более высокой степенью достоверности, чем в случае использования ожидаемых уровней заработной платы, так как не требуется использования большого количества допущений;

b) рост вознаграждений благодаря росту заработной платы становится обязательством с момента ее увеличения;

c) актуарная дисконтированная стоимость причитающихся пенсий, рассчитанная на основе уровня текущей заработной платы, ближе к величине, которая должна быть выплачена в случае прекращения или приостановления деятельности плана.

Пример 12. *Предприятие "Neptun" S.A. обязуется выплачивать работникам после выхода на пенсию годовую сумму в размере 2% от последней заработной платы за каждый год службы. Для работника, который в настоящий момент получает заработную плату в размере 700 леев и который выйдет на пенсию после 30 лет трудовой деятельности, годовая пенсия будет рассчитываться по формуле: 2% x 30 x 700 = 420 леев. После трех лет заработная плата увеличится до 900 леев, значит, годовая задолженность предприятия перед работниками будет равна 540 леям [2% x 30*

x 900]. Разница в 80 леев (рост вознаграждений по окончании трудовой деятельности благодаря росту заработной платы) для последующих лет признается как расходы (затраты) (стоимость последующей трудовой деятельности).

47. Для расчета обязательств по пенсионному плану может быть использована величина прогнозируемой заработной платы, так как:

a) в основу финансовой информации должен быть заложен принцип непрерывности деятельности, независимо от допущений и оценок, которые необходимо произвести;

b) в случае планов с окончательными выплатами вознаграждения определяются исходя из величины заработной платы на момент выхода на пенсию, поэтому заработную плату, уровень взносов и рентабельность необходимо прогнозировать;

c) в случае использования прогнозируемых заработных плат может быть получен финансовый излишек.

Пример 13. *Предприятие "Invest" S.A. обязуется обеспечить своих работников при выходе на пенсию годовой суммой, равной 2% от последней заработной платы за каждый год трудовой деятельности. Для работника, окончательная прогнозируемая заработная плата которого составляет 1 000 леев и который выйдет на пенсию после 30 лет трудовой деятельности, пенсия будет рассчитана по следующей формуле: 2% x 30 x 1 000 = 600 леев.*

48. На оценки (прогнозы) относительно будущего повышения заработных плат влияют уровень инфляции, трудовой стаж, спрос и предложение на рынке труда и др.

49. Если условия плана (или обязательств, превышающих лимиты плана) требуют от предприятия изменения выплат в будущих периодах, тогда данные изменения отражают оценку обязательств (задолженностей). В качестве примера можно привести случай, когда у предприятия в прошлом есть опыт увеличения вознаграждений с целью снижения воздействия инфляции и нет причин сомневаться в том, что эта практика изменится в будущем.

50. Допущения в отношении затрат на медицинское страхование основываются на ожидаемых изменениях цен (тарифов) медицинских услуг, обусловленных инфляцией и специфическими изменениями цен (например, спроса и предложения на медицинские услуги в зависимости от области медицины).

51. Оценка медицинских вознаграждений по окончании трудовой деятельности осуществляется на основе информации относительно уровня и частоты обращения за такими услугами и их цены. Предприятие оценивает будущие затраты по медицинскому страхованию на основе данных (информации) о предшествующей практике предприятия или из опыта других предприятий, страховых обществ, медицинских учреждений или из других источников. Оценка будущих затрат по медицинскому страхованию осуществляется на основе научно-технического прогресса в области медицины, изменений видов медицинского страхования или способов их предоставления, а также с учетом изменения состояния здоровья участников плана (в случае медицинских вознаграждений по окончании трудовой деятельности бывшим работникам).

Актуарные прибыли или убытки -
метод "коридора"

52. При оценке обязательств по планам с установленными выплатами предприятие должно признавать долю своей актуарной прибыли и убытков в качестве доходов или расходов в случае, когда накопленная непризнанная актуарная прибыль и убытки на конец отчетного периода превышают большее из следующих значений:

a) 10% дисконтированной величины обязательства по планам с установленными выплатами на эту дату (до вычета активов плана); и

b) 10% справедливой стоимости любых активов плана на эту дату.

Указанные ограничения должны рассчитываться и применяться отдельно для каждого плана с установленными выплатами.

53. Доля актуарных прибылей и убытков, подлежащая признанию для каждого плана с установленными выплатами, представляет собой превышение, установленное в параграфе

52, деленное на ожидаемую среднюю продолжительность деятельности работников, участвующих в соответствующем плане с установленными выплатами до их выхода на пенсию.

Кроме того, предприятие может использовать любой другой метод, который приводит к более быстрому признанию прибыли и убытков, при условии, что для прибылей и убытков будет применена одна и та же база, последовательно от периода к периоду. Предприятие может применять указанные методы в отношении актуарных прибыли и убытков даже в том случае, когда они находятся между ограничениями, указанными ранее.

Стоимость (цена) услуг, оказанных работниками в предшествующих периодах

54. При оценке обязательств по планам с установленными выплатами предприятие должно признавать стоимость (цену) услуг, оказанных работниками в предшествующих периодах, в качестве расхода согласно прямолинейному методу на протяжении среднего оставшегося периода, до тех пор, пока вознаграждения станут законными (гарантированными). Если вознаграждения гарантируются сразу же после введения или изменения плана с установленными выплатами, предприятие должно немедленно признать стоимость услуг, оказанных работниками в предшествующих периодах.

55. Стоимость услуг, оказанных работниками в предшествующих периодах возникает, когда предприятие вводит в действие план с установленными выплатами или изменяет размеры вознаграждений, подлежащих выплате на основании плана с установленными выплатами. Данные изменения производятся в обмен на услугу, оказанную работником в течение периода, пока указанные вознаграждения становятся законными (гарантированными). Следовательно, стоимость услуг, оказанных работниками в предшествующих периодах, признается в течение этого периода, несмотря на то, что она относится к услугам, оказанным работниками в предшествующих периодах. Стоимость услуг, оказанных работниками в предшествующих периодах, оценивается в качестве изменения обязательств в результате изменения плана.

56. Если предприятие уменьшает размер вознаграждений, которые необходимо выплатить на основании существующего плана с установленными выплатами, возникшее уменьшение обязательства по установленным вознаграждениям признается в качестве стоимости услуг, оказанных работниками в предшествующих периодах (отрицательная) на протяжении среднего периода, до тех пор, пока уменьшенный процент (ставка) вознаграждений становится законным (гарантированным).

57. Если предприятие снижает размер вознаграждений, которые необходимо выплатить на основании существующего плана с установленными выплатами, и одновременно увеличивает размер других вознаграждений, которые необходимо выплатить согласно плану тем же самым работникам, предприятие трактует данное изменение как единое суммарное изменение.

Пример 14. *Предприятие имеет пенсионный план, условиями которого являются: предоставление пенсии в размере 2% от последней заработной платы за каждый год службы. Вознаграждения становятся законными (работник имеет право на их получение) после 5 лет службы. На 1 января 20X6 года предприятие повышает пенсию до 2,5% от последней заработной платы за каждый год службы, начиная с 1 января 20X2 года. На дату изменения условий плана дисконтированная величина вознаграждений за оказанные услуги с 1 января 20X2 года до 1 января 20X6 года равна:*

150 леям для работников, имеющих на 1 января 20X6 года трудовой стаж свыше 5 лет;

120 леям для работников, имеющих на 1 января 20X6 года трудовой стаж менее 5 лет (средний период, по истечении которого выплата пенсий гарантируется: 3 года (средний период рассчитывается на основе трудового стажа и числа работников).

Предприятие признает затраты (расходы) в размере 150 леев в отчетном периоде, когда было зарегистрировано изменение плана, а в размере 120 леев признаются в

качестве затрат (расходов) на прямолинейной основе в течение 3 лет, начиная с 1 января 20X6 года.

Признание и оценка: активы плана

58. Активы плана содержатся предприятием (фондом) и совмещают следующие условия:

a) предприятие является юридически независимым от предприятия, представляющего финансовую отчетность;

b) активы фонда предназначены для погашения обязательств по выплате вознаграждений работникам, не являясь доступными кредиторам предприятия, и не могут быть возвращены предприятию, за исключением случаев, когда оставшихся активов достаточно для погашения обязательств плана.

Справедливая стоимость активов плана

59. Справедливая стоимость любых активов плана вычитается при определении величины обязательств (задолженностей) по установленным вознаграждениям, отраженным в балансе. Если рыночная стоимость не может быть установлена, справедливая стоимость активов плана определяется оценкой, например, дисконтированием прогнозируемых будущих денежных потоков с использованием ставки дисконта, отражающей как риск, относящийся к активам плана, так и предполагаемую дату выхода или погашения активов (если активы не погасились, предполагаемый период и является периодом, когда соответствующие обязательства будут погашены).

60. Активы плана не включают не уплаченные фонду взносы, причитающиеся к выплате отчитывающимся предприятием, как и любые непередаваемые финансовые инструменты, выпущенные предприятием, но принадлежащие фонду.

61. Если активы плана включают страховые полисы, соответствующие по величине и срокам всем или некоторым вознаграждениям, которые должны быть выплачены согласно плану, права плана на данные страховые полисы оцениваются на ту же сумму, что и соответствующие обязательства.

Рентабельность активов плана

62. Прогнозируемая рентабельность активов плана является одной из статей расходов, признанных в отчете о финансовых результатах. Разница между прогнозируемой рентабельностью активов плана и фактической рентабельностью его активов представляет собой актуарные прибыль или убытки. Она включается вместе с другими актуарными прибылями и убытками в обязательства по плану с установленными выплатами при расчете чистой (суммарной) величины, которая сопоставляется с 10-процентными ограничениями "коридора".

63. Прогнозируемая рентабельность активов плана основывается на рыночных прогнозах на начало периода по рентабельности на протяжении всего срока действия конкретного плана, соответствующего этим активам. Прогнозируемая рентабельность активов плана отражает изменения справедливой стоимости активов плана определенного периода в результате выплаты в пенсионный фонд взносов и вознаграждений, фактически выплаченных фондом.

Пример 15.

Рыночная стоимость активов плана на начало периода	*150 000 леев*
Рыночная стоимость активов плана на конец периода	*200 000 леев*
	50 000 леев
Уплаченные взносы	*(40 000 леев)*
Вознаграждения, выплаченные фондом	*30 000 леев*
Прибыль, относящаяся к активам плана	*40 000 леев.*

Пример 16.

Рыночная стоимость активов плана

на начало периода	*180 000 леев*
Рыночная стоимость активов плана на конец периода	*200 000 леев*
	20 000 леев
Уплаченные взносы	*(70 000 леев)*
Вознаграждения, выплаченные фондом	*20 000 леев*
Убыток, относящийся к активам плана	*(30 000 леев).*

64. При определении прогнозируемой и фактической рентабельности активов плана предприятие вычитает ожидаемые общие и административные расходы, за исключением включенных в актуарные допущения, используемые для оценки обязательства.

Сокращение и окончательные расчеты по плану с установленными выплатами

65. Предприятие должно признать прибыль и убытки, возникающие в результате сокращения или окончательного расчета по плану с установленными выплатами, в момент осуществления сокращения или расчета. Прибыль или убытки, возникающие в результате сокращения или расчета плана, включают изменения дисконтированной величины обязательств по установленным выплатам, справедливой стоимости активов плана и любых дисконтированных прибыли или убытков, к ним относящимся, стоимости (цены) услуг, ранее оказанных, которые не были признаны ранее.

66. Перед тем как установить, влияние сокращения или расчета от плана с установленными выплатами, предприятие должно осуществить оценку соответствующих обязательств и активов плана, используя текущие актуарные допущения (включая текущие процентные ставки и прочие рыночные цены).

67. Так как намерения руководства предприятия о сокращении или расчете от плана с установленными выплатами не является достаточным условием для признания убытка, прибыль и убытки, возникающие в результате сокращения или расчета плана, должны быть признаны в момент, когда сокращения или расчет от плана с установленными выплатами, фактически имеет место.

68. Сокращение имеет место, когда предприятие:

a) проводит существенное сокращение количества работников, охваченных планом;

b) изменяет сроки участия в плане с установленными выплатами таким образом, что работники, которые не будут оказывать услуги в пользу работодателей, не будут иметь право на вознаграждения или будут иметь право на сниженные вознаграждения.

69. Сокращение может иметь место в результате закрытия (ликвидации) предприятия, прекращения проекта, окончания или приостановления действия плана с установленными выплатами. Событие является значимым и приводит к сокращению, если признание сокращения прибыли или убытков имеет существенное влияние на финансовую ситуацию предприятия. Часто сокращения вызываются реструктуризацией. Таким образом, предприятие учитывает изменения собственно одновременно с реструктуризацией.

70. Закрытие (ликвидация) плана с установленными выплатами имеет место, если обязательство было выплачено целиком и план прекращает свое существование.

Зачет

71. Предприятие должно осуществлять зачет актива, относящегося к одному плану, посредством обязательств, относящегося к другому плану только в случае, когда:

a) имеет законное право на использование излишков активов одного плана для покрытия обязательств (задолженностей), относящихся к другому плану; и

b) намеревается покрыть свои обязательства методом компенсации (зачета) или путем получения дохода от роста активов одного плана и исполнения обязательств, относящихся к другому плану, одновременно.

Представление информации

72. Предприятие должно представлять следующую информацию относительно плана с установленными выплатами:

a) учетную политику предприятия относительно признания актуарных прибыли и убытков;

b) общее описание вида плана;

c) описание (подтверждение расчетов) активов и обязательств, представленных в бухгалтерском балансе;

d) соответствующие величины, включенные в справедливую стоимость активов плана, для:

- каждой категории собственных финансовых инструментов отчитывающегося предприятия,
- любых объектов недвижимости из собственности отчитывающегося предприятия;

e) расчеты, показывающие изменения активов или обязательств, отраженных в бухгалтерском балансе;

f) расходы, признанные в отчете о финансовых результатах, относящиеся к статьям:

- стоимость текущих услуг,
- затраты на проценты,
- ожидаемая прибыль, относящаяся к активам плана,
- актуарные прибыли или убытки,
- стоимость (цена) услуг, оказанных в предшествующие периоды,
- влияние любого сокращения или ликвидации плана;

g) актуарную прибыль (рентабельность) активов плана;

h) актуарные допущения, используемые на дату составления финансовой отчетности, которые могут включать:

- ставки дисконта,
- ожидаемые нормы рентабельности на любые активы плана за отчетный период,
- темпы роста заработной платы,
- тенденции изменения затрат на медицинское страхование,
- любые другие применяемые актуарные допущения.

73. Предприятие должно раскрывать каждое используемое актуарное допущение в абсолютном выражении (например, в %).

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам

74. Прочие долгосрочные вознаграждения включают:

a) оплату за период долгосрочного отсутствия, в связи с уходом после длительного стажа работы или за период долгосрочного отсутствия с сохранением или без сохранения места работы;

b) юбилейные или прочие долгосрочные вознаграждения;

c) долгосрочные пособия по нетрудоспособности;

d) участие в прибыли или суммах, подлежащих выплате по окончании периода, в котором работник оказывает услуги;

e) отсроченные вознаграждения, относящиеся к услугам, оказанным работником в предшествующих периодах.

Пример 17. *Предприятие "Veco" S.A. предусмотрело условия для прекращения трудовых договоров с работниками отдела маркетинга. За расторжение трудового договора по собственной инициативе менеджер получит 10 000 леев, а работники отдела - по 1 500 леев. В отделе работают 25 работников. Предприятие "Veco" S.A. должно признать как возможное обязательство 47 500 леев [10 000 + 25 x 1 500]. Если на момент прекращения трудовых договоров с работниками отдела маркетинга соблюдаются указанные условия, суммы признаются в качестве расходов (затрат) предприятия.*

75. Настоящий стандарт требует применения упрощенного метода учета для прочих долгосрочных вознаграждений. Отличие между учетом прочих долгосрочных вознаграждений и вознаграждений по окончании трудовой деятельности состоит в следующем:

a) актуарные прибыль и убытки признаются в периоде, в котором они имели место, без

применения метода "коридора";

b) стоимость (цена) оказанных ранее услуг признается в полном объеме в периоде, в котором они имели место.

Признание и оценка

76. Сумма, признанная в качестве обязательства по прочим долгосрочным вознаграждениям, должна быть равна:

a) дисконтированной стоимости обязательства по установленным вознаграждениям на дату составления финансовой отчетности;

b) минус справедливая стоимость активов плана на дату составления финансовой отчетности, которые непосредственно предназначены для погашения задолженности (исполнения обязательств).

77. В случае изменения обязательств предприятие применяет основные принципы к планам с установленными выплатами, за исключением определения стоимости, включенной в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах.

78. Для прочих долгосрочных вознаграждений предприятие должно признать общую стоимость, определенную на основе показателей, в качестве дохода или расхода, за исключением статей (стоимостей), которые согласно другим Национальным стандартам бухгалтерского учета могут быть включены в стоимость (цену) активов:

a) стоимость (цена) текущей услуги;

b) затраты на проценты;

c) ожидаемая прибыль активов плана;

d) актуарные прибыль или убытки, которые должны быть признаны в том же отчетном периоде;

e) стоимость (цена) прошлых услуг;

f) последствия любых сокращений или расчетов плана.

79. Одной из форм прочих долгосрочных вознаграждений является вознаграждение по длительной нетрудоспособности. Если размер вознаграждения зависит от продолжительности трудовой деятельности (стажа), обязательство возникает, когда работник оказывает услуги. Оценка данного обязательства зависит от вероятности возникновения случая (длительной нетрудоспособности) и срока трудовой деятельности. Если уровень вознаграждения одинаков для всех работников, независимо от их трудового стажа, величина ожидаемых вознаграждений признается, когда имеет место событие, вызывающее длительную нетрудоспособность.

Вознаграждения по прекращении трудового договора

80. Настоящий стандарт рассматривает вознаграждения по прекращении трудового договора отдельно от других вознаграждений, так как причиной возникновения обязательства является прекращение трудового договора.

Признание

81. Предприятие признает вознаграждения по прекращении трудового договора в качестве задолженности и расхода, если оно вовлечено:

a) в прекращение трудового договора с работником или группой работников до момента достижения им (ими) пенсионного возраста; или

b) в предоставление указанных вознаграждений в связи с предложеним работнику уволиться по собственному желанию (добровольное прекращение работником трудового договора).

Пример 18. Предприятие "Nocturn" S.A. насчитывает 25 работников, для которых в трудовом договоре установлены условия, предусматривающие, что при выходе на пенсию по возрасту они получат следующие суммы:

- *работники с трудовым стажем до 10 лет - 3 500 леев;*
- *работники с трудовым стажем от 10 до 20 лет - 6 500 леев;*
- *работники с трудовым стажем свыше 20 лет - 9 000 леев.*

Предположим, что при выходе на пенсию 20 работников будут иметь трудовой стаж

свыше 20 лет, а 5 - от 10 до 20 лет. Предприятие "Nocturn" S.A. должно признать в качестве расхода и обязательства сумму в 212 500 леев (20 x 9 000 + 5 x 6 500).

82. Предприятие вовлечено в действие по прекращению трудового договора, если оно имеет официальный и точный план по прекращению и у него нет возможности отзыва плана.

Официальный план должен включать информацию относительно:

a) функций и числа работников, трудовые договоры которых будут расторгнуты;

b) вознаграждений по расторжению трудового договора для каждой категории работников;

c) даты реализации плана. Таким образом, реализация плана должна начинаться непосредственно в следующем периоде, а интервал времени между датой начала и окончания плана должен быть минимальным для исключения возможности его существенного изменения.

83. Предприятию вменяется обязанность законодательством, договором или иными соглашениями с работниками или их представителями или же согласно добровольным обязательствам, основанным на практике, произвести выплаты работникам при окончании трудового договора.

84. Вознаграждения, которые являются результатом прекращения трудового договора, во многих случаях представляют собой выплаты, а в некоторых случаях также включают:

a) увеличение пенсий или прочих выплат по окончании трудовой деятельности;

b) выплату заработной платы вплоть до окончания установленного в договоре периода, если работник не оказывает дополнительных услуг, которые бы приносили предприятию дополнительную экономическую выгоду.

85. Некоторые вознаграждения выплачиваются без учета причин увольнения работника. Вознаграждения в результате добровольного расторжения трудового договора (по инициативе работника) квалифицируются как вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Вознаграждения, вытекающие из вынужденного расторжения трудового договора (по инициативе работодателя) являются вознаграждениями по расторжению трудового договора. Как правило, вознаграждения по добровольному расторжению (по инициативе работника) меньше, чем вознаграждения по вынужденному расторжению трудового договора (по инициативе работодателя).

86. Вознаграждения по расторжении трудовых договоров не приносят предприятию будущих экономических выгод и на момент их расчета признаются как расходы.

87. Если предприятие признает вознаграждения по расторжении трудового договора, оно может также учитывать и снижение пенсий или прочих вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

88. В случае предложения предприятием увольнения по собственному желанию оценка вознаграждений по расторжении трудового договора, причитающихся работникам, должна быть основана на прогнозируемом количестве работников, которые бы согласились с таким предложением.

Пример 19. *Предприятие "Sity" S.A. насчитывает 250 работников. Данное предприятие было передано предприятию "Nou" S.A., которое планирует изменение производственного процесса. Согласно условиям передачи предприятие "Nou" S.A. принимает коллективный трудовой договор, заключенный между работниками и предприятием "Sity" S.A. Согласно данному договору каждый работник при увольнении получит 3 000 леев. Новый собственник (предприятие "Nou" S.A.) планирует снижение числа работников на 20% по причине технологических изменений. Для увольнения работников по собственному желанию предприятие "Nou" S.A, кроме соблюдения условий указанного договора, дополнительно предоставляет по 2 000 леев каждому работнику, который согласен с увольнением в последующие 6 месяцев. Следовательно, предприятие "Nou" S.A признает в качестве обязательства сумму в 250 000 леев (50 работников x 5 000 леев).*

Представление информации

89. В случае наличия неопределенности относительно числа работников, которые согласятся на вознаграждения по расторжении трудового договора, имеет место условное обязательство. В этом случае предприятие представляет информацию об условном обязательстве, если его вероятность является существенной.

90. Предприятие представляет информацию относительно таких расходов, если их размер, влияние и значение являются существенными для его деятельности в течение периода.

91. Связанные предприятия представляют информацию относительно вознаграждений по расторжении трудового договора управленческому персоналу.

Дата вступления в силу

92. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2007 года.