

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19

ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ

МЕТА

Метою цього Стандарту є визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам. Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати таке:

- а) зобов'язання, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому;
- б) витрати, якщо суб'єкт господарювання споживає економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати працівникам.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

- 1 **Цей Стандарт слід застосовувати працевдавцю при обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ 2 „Платіж на основі акцій”.**
- 2 Цей Стандарт не розглядає звітності за програмами виплат працівникам (див. МСБО 26 „Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення”).
- 3 Цей Стандарт застосовують до виплат працівникам, включаючи ті, що їх надають:
 - а) за офіційною програмою або іншими офіційними угодами між суб'єктом господарювання та окремими працівниками, групами працівників чи їхніми представниками;
 - б) згідно з законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими суб'єкти господарювання мають робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох працевдавців, або
 - в) згідно з тією неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань. Неофіційна практика веде до виникнення конструктивного зобов'язання, коли суб'єкт господарювання не має ніякої реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам. Прикладом конструктивного зобов'язання є ситуація, коли зміна неофіційної практики суб'єкта господарювання веде до розриву його стосунків з працівниками.
- 4 Виплати працівникам охоплюють:
 - а) короткострокові виплати працівникам, такі як заробітна плата працівникам та службовцям, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові пільги для теперішніх працівників

(такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг);

- б) виплати по закінченні трудової діяльності, такі як пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності;
- в) інші довгострокові виплати працівникам, включаючи додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстроченої компенсації, якщо вони не підлягають сплаті повністю протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду;
- г) виплати при звільненні.

Оскільки кожна категорія, ідентифікована у пунктах від а) до г), наведених вище, має різні характеристики, у цьому Стандарті встановлено окремі вимоги до кожної категорії.

- 5 Виплати працівникам включають виплати, які надаються або працівникам, або їх утриманцям, та можуть бути надані у формі грошових виплат (або надання товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам / чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям.
- 6 Працівник може надавати послуги суб'єктові господарювання на основі повного робочого дня, неповного робочого дня, постійної зайнятості, періодичної зайнятості та на тимчасовій основі. У цьому Стандарті директори та інший управлінський персонал розглядаються як працівники.

ВИЗНАЧЕННЯ

- 7 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками.

Короткострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Виплати по закінченні трудової діяльності – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності.

Програми виплат по закінченні трудової діяльності – це офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими суб'єкт господарювання надає виплати по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам.

Програми з визначеним внеском – це програми виплат по закінченні трудової діяльності, згідно з якими суб'єкт господарювання сплачує

фіксовані внески окремому суб'єктові господарювання (фонду) і не матиме юридичного чи конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах.

Програми з визначеною виплатою – це програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

Програми за участю кількох працедавців – це програми з визначеним внеском (окрім державних програм) або програми з визначеною виплатою (окрім державних програм), які:

- а) об'єднують внесені різними суб'єктами господарювання активи, які не перебувають під спільним контролем;
- б) використовують ці активи для надання виплат працівникам більше ніж одного суб'єкта господарювання на підставі того, що рівні внесків та виплат визначаються незалежно від типу суб'єкта господарювання, на якому працюють ці працівники.

Інші довгострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Виплати при звільненні – це виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті:

- а) рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію,
- або
- б) рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати.

Гарантовані виплати працівникам – це виплати працівникам, які не залежать від їхньої майбутньої трудової діяльності.

Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою – це теперішня вартість (без вирахування будь-яких активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному та попередніх періодах.

Вартість поточних послуг – це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді.

Витрати на відсотки – це збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, яке виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку).

Активи програми складаються з:

- а) активів, утримуваних фондом довгострокових виплат працівникам;
- б) кваліфікованих страхових полісів.

Активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам – це активи (крім фінансових інструментів без права передачі, випущених суб'єктом господарювання, що звітує), які:

- а) утримуються суб'єктом господарювання (фондом), юридично відокремленим від суб'єкта господарювання, що звітує, та існують виключно для сплати або фінансування виплат працівникам;
- б) доступні лише для сплати або фінансування виплат працівникам, недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, що звітує (навіть за банкрутства), і їх не можна повернути суб'єктові господарювання, що звітує, якщо:
 - і) активів фонду, що залишилися, недостатньо для виконання всіх відповідних зобов'язань програми або суб'єкта господарювання, що звітує, з виплат працівникам,
або
 - ii) активи не повертаються суб'єктові господарювання, що звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

Кваліфікований страховий поліс – це страховий поліс⁴, наданий страховиком, який не є зв'язаною стороною (як визначено в МСБО 24 „Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін”) суб'єкта господарювання, що звітує, якщо надходження за полісом:

- а) можуть використовуватися лише для сплати чи фінансування виплат працівникам за програмою з визначеними виплатами;
- б) недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, що звітує (навіть у випадку банкрутства), і їх не можна виплатити суб'єктові господарювання, що звітує, якщо:
 - і) надходження не являють собою надлишкові активи, які непотрібні для полісу, щоб виконати всі відповідні зобов'язання за виплатами працівникам,
або
 - ii) надходження не повертаються суб'єктові господарювання, що звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

Справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

⁴ Кваліфікований страховий поліс не обов'язково має бути страховим контрактом, як зазначено в МСФЗ 4 „Страхові контракти”.

Прибуток від активів програми – це відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими й нереалізованими іншими прибутками та збитками від активів програми мінус будь-які витрати на управління програмою (відмінні від тих, що включені до актуарних припущень, що застосовуються для визначення зобов'язань за програмою з визначеними виплатами) та мінус будь-який податок, сплачуваний безпосередньо програмою.

Актуарні прибутки та збитки складаються з таких елементів:

- а) коригування на основі набутого досвіду (вплив різниць між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося);
- б) вплив змін актуарних припущень.

Вартість раніше наданих послуг – це зміна теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами щодо послуг працівників у попередніх періодах, яке виникає у поточному періоді в результаті впровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін. Вартість раніше наданих послуг може бути або позитивною (якщо виплати впроваджуються чи змінюються таким чином, що теперішня вартість зобов'язань за програмою з встановленими виплатами збільшується), або негативною (якщо виплати існуючі зобов'язання змінюються таким чином. Що вартість зобов'язання за програмою з встановленими виплатами зменшується).

КОРОТКОСТРОКОВІ ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ

- 8 Короткострокові виплати працівникам охоплюють такі статті:
 - а) зарплати робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення;
 - б) короткострокові компенсації за відсутність (такі як оплачена щорічна відпустка та оплачена тимчасова відсутність); при цьому компенсація за відсутність виплачується протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
 - в) участь у прибутку та премії, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
 - г) негрошові виплати (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників.
- 9 Облік короткострокових виплат працівникам загалом не є складним, оскільки жодних актуарних припущень для оцінки зобов'язань або вартості не вимагається і немає можливості ніякого актуарного прибутку або збитку. Більше того, зобов'язання за короткостроковими виплатами працівникам оцінюються на недисконтованій основі.

Визнання та оцінка

Усі короткострокові виплати працівникам

10 Якщо працівник надав послуги суб'єктові господарювання протягом облікового періоду, то недисконтовану суму короткострокових виплат працівникам, очікуваних до сплати в обмін на ці послуги, суб'єктові господарювання слід визнавати:

- а) як зобов'язання (нараховані витрати) після вирахування будь-якої вже сплаченої суми. Якщо вже сплачена сума перевищує недисконтовану суму виплат, суб'єктові господарювання слід визнавати це перевищення як актив (сплачені авансом витрати) тією мірою, якою цей аванс приведе, наприклад, до зменшення майбутніх платежів або грошового відшкодування;
- б) як витрати, якщо інший Стандарт не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу (див., наприклад, МСБО 2 „Запаси” та МСБО 16 „Основні засоби”).

У параграфах 11, 14 та 17 пояснюється, як суб'єктові господарювання слід застосовувати цю вимогу до короткострокових виплат працівникам у формі компенсацій за відсутність і програм участі у прибутку та преміювання.

Короткострокові компенсовані періоди відсутності

11 Суб'єктові господарювання слід визнавати очікувану вартість короткострокових виплат працівникам у формі компенсацій за відсутність згідно з положеннями параграфа 10 таким чином:

- а) у разі накопичення компенсацій за відсутність, – під час надання працівниками послуг, які збільшують їхні права на майбутні компенсації за відсутність;
- б) у разі ненакопичення компенсацій за відсутність – під час відсутності.

12 Суб'єкт господарювання може компенсувати працівникам відсутність з різних причин, включаючи відпустки, хворобу та нетривалу непрацездатність, декретні відпустки для батька або матері, відправлення функцій присяжного засідателя та військову службу. Права на компенсації за відсутність поділяються на дві категорії:

- а) накопичувані;
- б) ненакопичувані.

13 Накопичувані компенсації за відсутність – це такі, що переносяться на майбутні періоди та можуть використовуватися в майбутніх періодах, якщо права поточного періоду не використані повністю. Накопичувані компенсації за відсутність можуть бути або гарантованими (іншими словами, працівникам надається право отримати грошові виплати за невикористане право при звільненні із суб'єкта господарювання), або негарантованими (якщо

працівникам не надається право на отримання грошових виплат за невикористане право при звільненні із суб'єкта господарювання). Зобов'язання виникає з того моменту, як працівники починають надавати послуги, що збільшують їхні права на майбутні компенсації за відсутність. Зобов'язання існує та визнається, навіть якщо компенсації за відсутність є негарантованими, хоча можливість того, що працівники можуть звільнитися до того, як вони використовують накопичені негарантовані права, впливає на оцінку цього зобов'язання.

- 14 Суб'єктові господарювання слід оцінювати очікувану вартість накопичуваних компенсацій за відсутність у вигляді додаткової суми, яку воно очікує виплатити в результаті невикористаного права, накопиченого на кінець звітного періоду.**
- 15 Згідно з методом, визначеним у попередньому параграфі, зобов'язання оцінюється за сумою додаткових платежів, які, як очікується, виникатимуть виключно через накопичення виплат. У багатьох випадках суб'єктові господарювання необов'язково робити детальні обчислення для визначення того, що немає суттєвого зобов'язання за невикористані компенсації за відсутність. Наприклад, можливо, що зобов'язання за оплатою тимчасової непрацездатності будуть суттєвими лише в разі офіційної чи неофіційної домовленості щодо можливості взяти невикористані оплачувані дні тимчасової непрацездатності як оплачену відпустку.

Ілюстративний приклад до параграфів 14 та 15

Суб'єкт господарювання має 100 працівників, кожен з яких має право щорічно взяти п'ять робочих днів оплачуваної тимчасової непрацездатності. Невикористані дні тимчасової непрацездатності можна перенести на один календарний рік. Дні тимчасової непрацездатності беруть спочатку з днів, на які працівник має право в поточному році, а потім – з будь-якого залишку, перенесеного з минулого року (на основі ЛПФО). На 31 грудня 20X1 р. середня кількість невикористаних днів з правом на відсутність дорівнює двом дням на працівника. На основі набутого досвіду, тенденції якого очікуються і в майбутньому, суб'єкт господарювання очікує, що в 20X2 р. 92 працівники візьмуть не більше п'яти днів оплачуваної тимчасової непрацездатності, а інші 8 працівників візьмуть у середньому по шість із половиною днів кожний.

Суб'єкт господарювання очікує, що він заплатить за 12 додаткових днів тимчасової непрацездатності в результаті невикористаного права на відсутність, що накопичилося на 31 грудня 20X1 року (на кожного з 8 працівників по півтора дня). Отже, суб'єкт господарювання визнає зобов'язання, що дорівнює оплаті за 12 днів тимчасової непрацездатності.

- 16 Ненакопичувані компенсації за відсутність не переносяться на майбутні періоди: вони закінчуються, якщо право на відсутність поточного періоду не використовується повністю, і не надають права працівникам на отримання грошових коштів за невикористані дні з правом на відсутність при звільненні з

суб'єкта господарювання. Це, звичайно, стосується оплати тимчасової непрацездатності (тією мірою, якою невикористані в минулому дні з правом на відсутність не збільшують кількості днів з правом на відсутність у майбутньому), декретних відпусток для матері чи батька, а також компенсацій за відсутність під час відправлення функцій присяжного засідателя або військової служби. Суб'єкт господарювання не визнає зобов'язання або витрат до часу відсутності, оскільки надання послуг працівниками не збільшує суми виплат.

Програми участі в прибутку та преміювання

17 Суб'єктові господарювання слід визнавати очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням згідно з параграфом 10 тоді і лише тоді, коли:

- а) у суб'єкта господарювання є теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання здійснити такі виплати в результаті минулих подій;
- б) можна достовірно оцінити це зобов'язання.

Теперішнє зобов'язання існує тоді і лише тоді, коли у суб'єкта господарювання немає реальної альтернативи, крім здійснення платежів.

18 Згідно з деякими програмами участі у прибутку, працівники отримують частку прибутку лише в тому разі, якщо вони залишаються працювати у суб'єкта господарювання протягом визначеного періоду. Згідно з такою програмою, створюється конструктивне зобов'язання, оскільки працівники надають послуги, які збільшують суму, що підлягає сплаті, якщо вони залишаються працювати до закінчення визначеного періоду. Оцінка таких конструктивних зобов'язань свідчить про те, що деякі працівники можуть звільнитися із суб'єкта господарювання, не отримавши частки розподіленого прибутку.

Ілюстративний приклад до параграфа 18

Програма участі у прибутку вимагає від суб'єкта господарювання сплатити визначену пропорційну частку свого чистого річного прибутку працівникам, які надають свої послуги протягом року. Якщо ніхто з працівників протягом року не звільняється, загальна сума виплат розподіленого річного прибутку становитиме 3% прибутку. Суб'єкт господарювання попередньо оцінює, що завдяки плинності кадрів виплати зменшаться до 2,5% від прибутку.

Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання та витрати розміром 2,5% прибутку.

19 У суб'єкта господарювання може не бути юридичного зобов'язання щодо сплати премії. Проте в деяких випадках суб'єкт господарювання практикує сплату премій. У таких випадках у суб'єкта господарювання є конструктивні зобов'язання, оскільки в нього немає ніякої реальної альтернативи, крім сплати премії. Оцінка конструктивного зобов'язання відображає можливість того, що деякі працівники можуть звільнитися без отримання премії.

- 20 Суб'єкт господарювання може достовірно попередньо оцінити своє юридичне зобов'язання або конструктивне зобов'язання щодо програми розподілу прибутку чи преміювання, якщо і тільки якщо:
- а) офіційні умови програми містять формулу визначення суми виплати;
 - б) суб'єкт господарювання визначає суми, які підлягають сплаті до того, як фінансові звіти будуть затверджені до випуску,
- або
- в) минула практика суб'єкта господарювання чітко вказує на суму його конструктивного зобов'язання.
- 21 Зобов'язання щодо програм розподілу прибутку та преміювання виникає в результаті послуг, що їх надає працівник, а не від операцій з власниками суб'єкта господарювання. Отже, суб'єкт господарювання визнає витрати на програми участі в прибутку та преміювання не як розподіл прибутку, а як витрати.
- 22 Якщо виплати, пов'язані з участю в прибутку та преміюванням, не підлягають оплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, ці виплати є іншими довгостроковими виплатами працівникам (див. параграфи 126-131).

Розкриття інформації

- 23 Хоча цей Стандарт не вимагає розкриття конкретної інформації щодо короткострокових виплат працівникам, інші стандарти можуть вимагати розкриття такої інформації. Наприклад, МСБО 24 вимагає розкриття інформації щодо виплат провідному управлінському персоналові. МСБО 1 „Подання фінансових звітів” вимагає розкриття інформації про витрати на виплати працівникам.

ВИПЛАТИ ПО ЗАКІНЧЕННІ ТРУДОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: РОЗМЕЖУВАННЯ ПРОГРАМ З ВИЗНАЧЕНИМ ВНЕСКОМ ТА ПРОГРАМ З ВИЗНАЧЕНОЮ ВИПЛАТОЮ

- 24 Виплати по закінченні трудової діяльності включають, наприклад:
- а) пенсійне забезпечення, таке як пенсії;
 - б) інші виплати по закінченні трудової діяльності, такі як страхування життя по закінченні трудової діяльності та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності.

Угоди, за якими суб'єкт господарювання надає виплати по закінченні трудової діяльності, є програмами виплат по закінченні трудової діяльності. Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до всіх таких угод незалежно від того, чи пов'язані вони зі створенням окремого суб'єкта господарювання для отримання внесків і здійснення виплат.

- 25 Програми виплат по закінченні трудової діяльності класифікуються як програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою залежно від економічної сутності програми, яка впливає з її основних умов. Згідно з програмами з визначеним внеском:
- а) юридичне або конструктивне зобов'язання суб'єкта господарювання обмежується сумою, яку воно погоджується внести до фонду. Отже, сума виплат, що її отримає працівник по закінченні трудової діяльності, визначається за сумою внесків, сплачених суб'єктом господарювання (а також, можливо, й працівником) до програми виплат по закінченні трудової діяльності або до страхової компанії, разом із прибутками від інвестування внесків;
 - б) як наслідок, на працівника припадає актуарний ризик (виплати будуть меншими за очікувані) та інвестиційний ризик (інвестованих активів буде недостатньо для забезпечення очікуваних виплат).
- 26 Прикладами випадків, коли зобов'язання суб'єкта господарювання не обмежується сумою, яку він погоджується внести до фонду, є обставини, за яких суб'єкт господарювання має юридичне або конструктивне зобов'язання, що виникає завдяки:
- а) формулі виплат (згідно з програмою), не прив'язаній виключно до суми внесків;
 - б) гарантії (або непрямій через програму, або прямій) установленого рівня прибутку від внесків
- або
- в) тій неофіційній практиці, яка спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання. Наприклад, конструктивне зобов'язання може виникнути в разі наявності у суб'єкта господарювання досвіду підвищення виплат колишнім працівникам для того, щоб не відставати від інфляції, навіть якщо стосовно цього не існує юридичного зобов'язання.
- 27 Згідно з програмами з визначеною виплатою:
- а) зобов'язання суб'єкта господарювання – надавати узгоджені виплати теперішнім та колишнім працівникам;
 - б) по суті, на суб'єкта господарювання припадає актуарний ризик (витрати на виплати будуть більшими за очікувані) та інвестиційний ризик. Якщо актуарний або інвестиційний досвід є гіршим від очікуваного, зобов'язання суб'єкта господарювання можуть збільшуватися.
- 28 У параграфах 29-42, наведених нижче, пояснено розмежування програм з визначеним внеском та програм з визначеною виплатою в контексті програм за участю кількох працедавців, державних програм та застрахованих виплат.

Програми за участю кількох працедавців

- 29 Суб'єктові господарювання слід класифікувати програми за участю кількох працедавців як програми з визначеним внеском або програми з

визначеною виплатою згідно з умовами програми (включаючи будь-яке конструктивне зобов'язання, яке виходить за межі офіційних умов). Якщо програму за участю кількох працедавців визначають як програму з визначеною виплатою, суб'єктові господарювання слід:

- а) обліковувати свою пропорційну частку зобов'язання за визначеними виплатами, активів програми та витрат, пов'язаних з програмою, так само, як і будь-яку іншу програму з визначеною виплатою;
 - б) розкривати інформацію згідно з вимогами параграфа 120А.
- 30 Якщо суб'єкт господарювання не має достатньої інформації для застосування обліку за визначеною виплатою до програми за участю кількох працедавців, яка є програмою з визначеною виплатою, йому слід:**
- а) вести облік програми згідно з параграфами 44-46 так, ніби вона є програмою з визначеним внеском;
 - б) розкривати:
 - і) той факт, що програма є програмою з визначеною виплатою;
 - іі) причину, чому суб'єкт господарювання не має достатньої інформації, щоб вести облік цієї програми як програми з визначеною виплатою;
 - в) тією мірою, якою надлишок або дефіцит коштів у програмі можуть вплинути на суму майбутніх внесків, додатково розкривати:
 - і) будь-яку наявну інформацію про цей надлишок або дефіцит коштів;
 - іі) основу, використану для визначення цього надлишку або дефіциту коштів;
 - ііі) можливі наслідки для суб'єкта господарювання.
- 31 Один з прикладів програми з визначеною виплатою за участю кількох працедавців наведено далі:**
- а) програма фінансується на основі сплати з поточних надходжень, тобто: внески встановлюються на рівні, який, як очікується, буде достатнім для здійснення виплат, строк яких настає в тому самому періоді; а майбутні виплати, зароблені протягом поточного періоду, будуть сплачені з майбутніх внесків;
 - б) виплати працівникам визначаються за строком надання ними послуг, і в суб'єктів господарювання – учасників програми немає жодних реальних способів вийти з програми без сплати внеску за виплати, зароблені працівниками до дати виходу з програми. Така програма створює актуарний ризик для суб'єкта господарювання: якщо остаточні витрати на виплати, вже зароблені на кінець звітного періоду, є більшими за очікувані, суб'єкт господарювання буде зобов'язаним або збільшити свої внески, або переконати працівників погодитися на зменшення виплат. Отже, така програма є програмою з визначеною виплатою.

32 Якщо є достатньо інформації про програму з кількома працедавцями, яка є програмою з визначеною виплатою, то суб'єкт господарювання обліковує свою пропорційну частку зобов'язання за визначеними виплатами активів програми та витрат на виплати по закінченні трудової діяльності, пов'язаних з програмою так само, як і будь-яку іншу програму з визначеною виплатою. Проте в деяких випадках суб'єкт господарювання може не мати можливості достатньо достовірно визначити з метою обліку свою частку у фінансовому стані та результатах діяльності програми. Це може статися, якщо:

а) суб'єкт господарювання не має доступу до інформації про програму, яка задовольняє вимоги цього Стандарту,

або

б) суб'єкти господарювання – учасники програми стають доступними актуарним ризикам, пов'язаним із теперішніми та колишніми працівниками інших суб'єктів господарювання, у результаті чого немає послідовної та достовірної основи для розподілу зобов'язань, активів програми та витрат між окремими суб'єктами господарювання – учасниками програми.

У таких випадках суб'єкт господарювання веде облік програми так, ніби вона є програмою з визначеним внеском, та розкриває додаткову інформацію, що її вимагає параграф 30.

32A Між програмою за участю кількох працедавців та її учасниками може існувати контрактна угода, що визначає, яким чином надлишок коштів за програмою буде розподілятися між учасниками (або яким чином буде фінансуватися дефіцит коштів). Учасник програми за участю кількох працедавців з такою угодою, який веде облік такої програми як програми з визначеним внеском згідно з параграфом 30, повинен визнавати актив та зобов'язання, що виникають внаслідок контрактної угоди, та відповідні результуючі доходи та витрати, у звіті про прибутки та збитки.

Ілюстративний приклад до параграфа 32A

Суб'єкт господарювання бере участь у програмі за участю кількох працедавців з визначеною виплатою і не проводить оцінок програми на основі МСБО 19. Отже, він веде облік програми, ніби вона є програмою з визначеним внеском. Оцінка фінансування не на основі МСБО 19 показує дефіцит коштів за програмою в сумі 100 мільйонів. Згідно з угодою, у програмі погоджений графік внесків працедавців-учасників, згідно з яким дефіцит буде покритий протягом наступних п'яти років. Загальною сумою внесків суб'єкта господарювання за цим договором становить 8 мільйонів.

Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання щодо внесків, скориговане з урахуванням вартості грошей у часі, та еквівалентну суму витрат у звіті про прибутки та збитки.

32B Згідно з МСБО 37 „Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” суб'єкт господарювання повинен визнавати або розкривати

інформацію про певні непередбачені зобов'язання. Стосовно програми за участю кількох працедавців, непередбачене зобов'язання може виникнути внаслідок, наприклад:

- а) актуарних збитків, що стосуються інших суб'єктів господарювання – учасників програми, оскільки кожний суб'єкти господарювання – учасник програми за участю кількох працедавців бере на себе актуарні збитки всіх інших суб'єктів господарювання – учасників програми; або
- б) будь-якого зобов'язання згідно з умовами програми щодо фінансування будь-якого дефіциту коштів за програмою, якщо інші суб'єкти господарювання припинять свою участь у програмі.

- 33 Програми за участю кількох працедавців відрізняються від програм групового управління. Програма групового управління – це просто сукупність програм за участю одного працедавця, об'єднаних для того, щоб дати змогу працедавцям-учасникам об'єднати свої активи з метою інвестицій та з метою скорочення адміністративних витрат і витрат на управління інвестиціями, але вимоги різних працедавців розділяються для отримання виплат саме їхніми працівниками. Програми групового управління не викликають жодних особливих проблем з погляду їх обліку, оскільки в розпорядженні завжди є інформація для того, щоб розглядати їх як будь-яку іншу програму за участю одного працедавця, а також оскільки за такими програмами суб'єкти господарювання-учасники не стають доступними актуарним ризикам, пов'язаним з теперішніми та колишніми працівниками інших суб'єктів господарювання. Визначення цього Стандарту вимагають від суб'єкта господарювання класифікувати програму групового управління як програму з визначеним внеском або як програму з визначеною виплатою відповідно до умов програми (включаючи будь-яке конструктивне зобов'язання, яке виходить за межі офіційних умов).

Програми з визначеною виплатою, за якими ризики розподіляються між різними суб'єктами господарювання під спільним контролем

- 34 Програми з визначеною виплатою, за якими ризики розподіляються між різними суб'єктами господарювання під спільним контролем (наприклад, материнським та його дочірніми підприємствами), не є програмами за участю кількох працедавців.
- 34А Суб'єкт господарювання – учасник такої програми повинен отримати інформацію про програму в цілому, оцінену згідно з МСБО 19 на основі припущень, що застосовуються до програми в цілому. В разі наявності контрактної угоди або заявленої політики щодо віднесення чистої вартості програми з визначеною виплатою в цілому, оцінену згідно з МСБО 19, на окрему групу компаній, суб'єкт господарювання повинен визнати у своїх окремих фінансових звітах віднесену таким чином чисту вартість програми з визначеною виплатою. В разі відсутності такої програми або політики, чиста вартість програми з визначеною виплатою повинна визнаватись в окремих фінансових

звітах компанії групи, яка юридично є фінансуючим працедавцем у програмі. Інші компанії групи повинні відобразити у своїх окремих фінансових звітах вартість, що дорівнює їх внеску, який підлягає сплаті за період.

- 34Б Участь у такій програмі являє собою операцію з пов'язаними сторонами для кожної окремої компанії групи. Таким чином, суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію у своїх окремих фінансових звітах:
- а) контрактну угоду або заявлену політику щодо віднесення чистої вартості програми з визначеною виплатою або факт відсутності такої політики
 - б) політику визначення внеску, що підлягає сплаті суб'єктом господарювання
 - в) якщо суб'єкт господарювання веде облік розподілу чистої вартості програми з визначеною виплатою згідно з параграфом 34А, всю інформацію про програму в цілому згідно з параграфами 120–121.
 - г) якщо суб'єкт господарювання веде облік внеску, що підлягає сплаті за період, згідно з параграфом 34А, інформацію про програму в цілому, яка вимагається згідно з параграфами 120А б)–г), з), й), к), м) та 121. Розкриття іншої інформації, що вимагаються згідно з параграфом 120А, не застосовуються.
- 35 [Вилучено]

Державні програми

- 36 **Суб'єктові господарювання слід обліковувати державну програму так само, як і програму за участю кількох працедавців (див. параграфи 29 і 30).**
- 37 Створення державних програм обумовлено законодавством і стосується всіх суб'єктів господарювання (або всіх суб'єктів господарювання певної категорії, наприклад, конкретної галузі), ними управляють національні або місцеві державні органи або інші органи (наприклад, незалежне агентство, створене спеціально з цією метою), які не підлягають контролю або впливу з боку суб'єкта господарювання, яке звітує. Деякі програми, створені суб'єктом господарювання, надають як обов'язкові виплати, що замінюють виплати, які так чи інакше були б надані згідно з державною програмою, так і додаткові добровільні виплати. Такі програми не є державними програмами.
- 38 Державні програми характеризуються як програми з визначеним внеском або з визначеною виплатою залежно від зобов'язань суб'єкта господарювання за програмою. Багато державних програм фінансуються на основі поточних надходжень: внески встановлюються на такому рівні, який, як очікується, буде достатнім для здійснення необхідних виплат, строк сплати яких настає в той самий період; майбутні виплати, зароблені протягом поточного періоду, сплачуюватимуться з майбутніх внесків. Однак за багатьма державними програмами, суб'єкт господарювання не має юридичного або конструктивного зобов'язання щодо здійснення цих майбутніх виплат: єдиним його зобов'язанням є сплата внесків тоді, коли настає строк їх сплати, і якщо суб'єкт господарювання звільняє учасників державної програми, в нього не буде

зобов'язання здійснювати виплати, зароблені його власними працівниками у попередні роки. З цієї причини державні програми, як правило, визначаються як програми з визначеним внеском. Проте зрідка, коли державна програма є програмою з визначеною виплатою, суб'єкт господарювання застосовує обліковий підхід, визначений у параграфах 29 і 30.

Застраховані виплати

39 Суб'єкт господарювання може сплачувати страхові внески для фінансування програми виплат по закінченні трудової діяльності. Суб'єктові господарювання слід розглядати таку програму як програму з визначеним внеском, якщо у суб'єкта господарювання не буде (або непрямо через програму, або прямо) юридичного або конструктивного зобов'язання щодо:

- а) здійснення виплат прямо працівникам, коли настає строк сплати, або
- б) сплати подальших внесків, якщо страховик не здійснює всі майбутні виплати працівникам, пов'язані з наданням послуг працівниками в поточному і попередньому періодах.

Якщо в суб'єкта господарювання залишається таке юридичне або конструктивне зобов'язання, йому слід розглядати цю програму як програму з визначеною виплатою.

40 Виплати, застраховані страховим контрактом, не повинні безпосередньо або автоматично відноситися до зобов'язань суб'єкта господарювання щодо виплат працівникам. Програми виплат по закінченні трудової діяльності зі страховими контрактами підлягають такому самому розмежуванню між бухгалтерським обліком та фінансуванням, як інші фінансовані програми.

41 Якщо суб'єкт господарювання фінансує зобов'язання щодо виплат по закінченні трудової діяльності шляхом внесків до страхового полісу, згідно з яким у суб'єкта господарювання (або непрямо через програму, або прямо, через механізм встановлення майбутніх страхових внесків, або через стосунки зв'язаної сторони зі страховиком) залишається юридичне або конструктивне зобов'язання, то сума сплати страхових внесків не дорівнює виплатам за угодою з визначеним внеском. У такому разі суб'єкт господарювання:

- а) обліковує кваліфікований страховий поліс як актив програми (див. параграф 7);
- б) визнає інші страхові поліси як права на відшкодування (якщо поліси відповідають критеріям у параграфі 104А).

42 Якщо страховий поліс виписаний на ім'я конкретного учасника або групи учасників програми і суб'єкт господарювання не має жодного юридичного або конструктивного зобов'язання щодо покриття будь-якого збитку за контрактом, то суб'єкт господарювання не зобов'язаний здійснювати виплати працівникам, а цілковиту відповідальність щодо здійснення виплат несе страховик. Сплата

фіксованих страхових внесків згідно з таким контрактом є, за своєю сутністю, погашенням заборгованості щодо виплат працівникам, а не інвестицією з метою виконання цього зобов'язання. Отже, суб'єкт господарювання більше не має ні активу, ні зобов'язання. Таким чином, суб'єкт господарювання розглядає такі внески як виплати до програми з визначеним внеском.

ВИПЛАТИ ПО ЗАКІНЧЕННІ ТРУДОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ПРОГРАМИ З ВИЗНАЧЕНИМ ВНЕСКОМ

- 43 Облік програм з визначеним внеском простий, оскільки зобов'язання суб'єкта господарювання, що звітує, за кожний період визначаються сумами, які слід внести за цей період. Отже, як наслідок, жодних актуарних припущень для оцінки зобов'язань чи витрат не треба, і можливості для будь-якого актуарного прибутку або збитку немає. Більше того, зобов'язання оцінюються на недисконтованій основі, крім випадків, коли вони не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Визнання та оцінка

- 44 Якщо працівник надав послуги суб'єктові господарювання протягом періоду, то суб'єктові господарювання слід визнати внески, що підлягають сплаті до програми з визначеним внеском в обмін на цю послугу:
- а) як зобов'язання (нараховані витрати) після вирахування будь-якого вже сплаченого внеску. Якщо вже сплачений внесок перевищує внесок, що підлягає сплаті за надання послуг до кінця звітного періоду, суб'єктові господарювання слід визнавати це перевищення як актив (сплачені авансом витрати) тією мірою, якою цей аванс приведе, наприклад, до зменшення майбутніх платежів або грошового відшкодування;
 - б) як витрати, якщо інший Стандарт не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу (див., наприклад, МСБО 2 „Засади” та МСБО 16 „Основні засоби”).
- 45 Якщо внески до програми з визначеним внеском не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення того періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, їх слід дисконтувати з використанням ставки дисконту, визначеної в параграфі 78.

Розкриття інформації

- 46 Суб'єктові господарювання слід розкривати суму, визнану як витрати для програм із визначеним внеском.
- 47 Якщо цього вимагає МСБО 24, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про внески до програм з визначеним внеском для провідного управлінського персоналу.

ВИПЛАТИ ПО ЗАКІНЧЕННІ ТРУДОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ПРОГРАМИ З ВИЗНАЧЕНОЮ ВИПЛАТОЮ

48 Облік програм з визначеною виплатою є складним, оскільки для оцінки зобов'язань та витрат потрібні актуарні припущення, а також є можливість актуарних прибутків та збитків. Більше того, зобов'язання оцінюють на дисконтованій основі, тому що їх можна погасити через багато років після надання відповідних послуг працівниками.

Визнання та оцінка

49 Програми з визначеною виплатою можуть бути нефінансовані або фінансовані повністю чи частково внесками суб'єкта господарювання (а інколи і його працівників) до господарської одиниці (суб'єкта господарювання) або фонду, який юридично відокремлений від суб'єкта господарювання, що звітує, та з якого здійснюються виплати працівникам. Здійснення фінансованих виплат тоді, коли настає строк сплати, залежить не лише від фінансового стану та результатів інвестиційної діяльності фонду, а й від спроможності суб'єкта господарювання (та його бажання) відшкодувати будь-який дефіцит активів фонду. Таким чином, суб'єкт господарювання, по суті, бере на себе актуарні та інвестиційні ризики, пов'язані з програмою. Отже, витрати, визнані для програми з визначеною виплатою, не обов'язково будуть сумою внеску, який підлягає сплаті за певний період.

50 Облік суб'єктом господарювання програми з визначеною виплатою включає такі кроки:

- а) використання актуарних методів, які дають змогу достовірно оцінити суми виплати, що її заробили працівники в обмін на свої послуги в поточному та попередніх періодах. Для цього суб'єктові господарювання треба визначити, яка частка виплат відноситься до поточного та попередніх періодів (див. параграфи 67-71), та попередньо оцінити (актуарні припущення) демографічні змінні (такі як плінність та смертність працівників) і фінансові змінні (такі як майбутні збільшення заробітної плати та витрат на медичне обслуговування), які впливатимуть на вартість виплат (див. параграфи 72-91);
- б) дисконтування цих виплат – при використанні методу нарахування прогнозованих одиниць для визначення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами та вартості поточних послуг (див. параграфи 64-66);
- в) визначення справедливої вартості будь-яких активів програми (див. параграфи 102-104);
- г) визначення загальної суми актуарних прибутків та збитків і суми тих актуарних прибутків та збитків, що їх слід визнати (див. параграфи 92-95);
- г) у випадках, коли програму впроваджують або змінюють, – визначення остаточної вартості раніше наданих послуг (див. параграфи 96-101);

д) у випадках скорочення або остаточного розрахунку за програмою – визначення остаточного прибутку або збитку (див. параграфи 109-115).

Якщо суб'єкт господарювання має більше однієї програми з визначеною виплатою, суб'єкт господарювання застосовує ці процедури до кожної суттєвої програми окремо.

51 У деяких випадках оцінка, середні показники та скорочені розрахунки можуть забезпечити достовірне наближення детальних розрахунків, приклади яких наведено в цьому Стандарті.

Облік конструктивного зобов'язання

52 Суб'єктові господарювання слід обліковувати не лише свої юридичні зобов'язання згідно з офіційними умовами програми з визначеною виплатою, а й будь-які конструктивні зобов'язання, які виникають у результаті неофіційної практики діяльності суб'єкта господарювання. Неофіційна практика діяльності приводить до виникнення конструктивних зобов'язань тоді, коли в суб'єкта господарювання немає жодної реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам. Прикладом конструктивного зобов'язання є випадок, коли зміна неофіційної практики діяльності суб'єкта господарювання призводить до неприйняттого порушення його взаємовідносин з працівниками.

53 Офіційні умови програми з визначеною виплатою можуть дозволяти суб'єктові господарювання припинити виконання його зобов'язань згідно з програмою. Однак для суб'єкта господарювання, як правило, важко відмінити здійснення програми, якщо він бажає зберегти своїх працівників. Отже, якщо немає доказів протилежного, облік виплат по закінченні трудової діяльності припускає, що суб'єкт господарювання, який на поточний момент обіцяє надати такі виплати, продовжить чинити так само протягом періоду трудової діяльності, що залишився працівникам до виходу на пенсію.

Звіт про фінансовий стан

54 Сума, визнана як зобов'язання за визначеними виплатами, має бути чистим підсумком таких сум:

- а) теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами на кінець звітного періоду (див. параграф 64);
- б) плюс будь-які актуарні прибутки (мінус будь-які актуарні збитки), що їх не визнано згідно з підходом, визначеним у параграфах 92-93;
- в) мінус будь-яка вартість раніше наданих послуг, що її ще не визнано (див. параграф 96);
- г) мінус справедлива вартість на кінець звітного періоду активів програми (за їхньої наявності), якими будуть здійснені розрахунки за зобов'язаннями (див. параграфи 102-104).

- 55 Теперішня вартість зобов'язань за визначеними виплатами є валовим зобов'язанням до вирахування справедливої вартості будь-яких активів програми.
- 56 Суб'єктові господарювання слід визначати теперішню вартість зобов'язань за визначеними виплатами та справедливу вартість будь-яких активів програми з достатньою регулярністю таким чином, щоб суми, визнані у фінансових звітах, суттєво не відрізнялися від сум, які були б визначені на кінець звітного періоду.
- 57 Цей Стандарт заохочує, але не вимагає, щоб суб'єкт господарювання залучав кваліфікованого актуарія для оцінки всіх суттєвих зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності. З практичних причин суб'єкт господарювання може запросити кваліфікованого актуарія детально оцінити зобов'язання до кінця звітного періоду. Однак результати цього оцінювання оновлюються з урахуванням будь-яких суттєвих операцій та інших істотних змін обставин (включаючи зміни ринкових цін та ставок відсотка), які відбулися до кінця звітного періоду.
- 58 Сума, визначена згідно з параграфом 54, може бути негативною (актив). Суб'єктові господарювання слід оцінювати актив, що виникає, за нижчою з двох сум:
- а) сумою, визначеною згідно з параграфом 54;
 - б) чистим підсумком:
 - i) будь-яких кумулятивних чистих невизнаних актуарних збитків та вартості раніше наданих послуг (див параграфи 92, 93 та 96);
 - ii) теперішньої вартості будь-яких економічних вигід, доступних у формі відшкодувань з програми або зменшень майбутніх внесків до програми. Теперішню вартість цих економічних вигід слід визначати при використанні дисконтної ставки, визнаної в параграфі 78.
- 58А Застосування параграфа 58 не має приводити до прибутку, що визнається винятково внаслідок актуарного збитку або вартості раніше наданих послуг у поточному періоді, або до збитку, що визнається винятково внаслідок актуарного прибутку в поточному періоді. Тому суб'єктові господарювання слід негайно визнавати (згідно з параграфом 54 і тією мірою, якою вони виникають під час визначення активу за визначеною виплатою відповідно до параграфа 58 б)):
- а) чисті актуарні збитки поточного періоду і вартість раніше наданих послуг у поточному періоді тією мірою, якою вони перевищують будь-яке зменшення теперішньої вартості економічних вигід, визначених у параграфі 58 б) ii). Якщо теперішня вартість економічних вигід не змінюється чи не збільшується, чистий підсумок актуарних збитків поточного періоду та вартість раніше наданих послуг у поточному періоді слід визнавати негайно згідно з параграфом 54;

- б) чисті актуарні прибутки поточного періоду після вирахування вартості раніше наданих послуг у поточному періоді тією мірою, якою вони перевищують будь-яке збільшення теперішньої вартості економічних вигід, визначених у параграфі 58 б) ii). Якщо теперішня вартість економічних вигід не змінюється чи не збільшується, чистий підсумок актуарних збитків поточного періоду після вирахування вартості раніше наданих послуг у поточному періоді слід визнавати негайно згідно з параграфом 54.**
- 58Б Параграф 58А застосовується до суб'єкта господарювання, тільки якщо він має (на початку або наприкінці облікового періоду) надлишок* у програмі з визначеною виплатою і не може, виходячи з поточних умов програми, компенсувати цей надлишок шляхом відшкодування чи зменшення майбутніх внесків. У таких випадках вартість раніше наданих послуг та актуарні збитки, що виникають протягом періоду і визнання яких відстрочується згідно з параграфом 54, збільшать суму, визначену в параграфі 58 б) і). Якщо таке збільшення не згортається на таке саме зменшення теперішньої вартості економічних вигід, кваліфіковане для визнання згідно з параграфом 58 б) ii), відбудеться збільшення чистого підсумку, визначеного в параграфі 58 б), а отже, визнаного прибутку. Параграф 58А забороняє визнання прибутку за таких обставин. Протилежний вплив відбувається у випадку актуарних прибутків, які виникають у цьому періоді і визнання яких відстрочується згідно з параграфом 54, тією мірою, якою актуарні прибутки зменшують кумулятивні невизнані актуарні збитки. Параграф 58А забороняє визнання збитку за таких обставин. Приклади застосування цього параграфа див. у Додатку В.
- 59 Актив може виникнути тоді, коли програма з визначеною виплатою надмірно фінансована, або в деяких випадках, коли актуарні прибутки визнаються. Суб'єкт господарювання визнає актив у таких випадках, оскільки:
- суб'єкт господарювання контролює ресурс, який дає змогу використовувати цей надлишок для створення майбутніх вигід;
 - цей контроль є результатом минулих подій (внесків, сплачених суб'єктом господарювання, та послуг, наданих працівником);
 - майбутні економічні вигоди доступні суб'єктові господарювання у формі скорочення майбутніх внесків або повернення грошових коштів безпосередньо суб'єктові господарювання чи непрямо іншій програмі з дефіцитом коштів.
- 60 Обмеження в параграфі 58 б) не заперечує можливості відстроченого визнання деяких актуарних збитків (див. параграфи 92 та 93) та вартості деяких раніше наданих послуг (див. параграф 96), крім визначених у параграфі 58А. Проте це обмеження все-таки спростовує підхід перехідного періоду, який викладено в параграфі 155 б). У параграфі 120А д) iii) від суб'єкта господарювання вимагають розкривати будь-яку суму, не визнану як актив через обмеження в параграфі 58 б).

Ілюстративний приклад до параграфа 60	
Програма з визначеною виплатою має такі характеристики:	
Теперішня вартість зобов'язання	1100
Справедлива вартість активів програми	(1190)
	(90)
Невизнані актуарні збитки	(110)
Невизнана вартість раніше наданих послуг	(70)
Невизнане збільшення зобов'язання при первісному застосуванні Стандарту згідно з параграфом 155 б)	(50)
Негативна сума, визначена згідно з параграфом 54	(320)
Теперішня вартість доступних майбутніх повернень та зменшень майбутніх внесків	90
Обмеження згідно з параграфом 58 б) обчислюється так:	
Невизнані актуарні збитки	110
Невизнана вартість раніше наданих послуг	70
Теперішня вартість доступних майбутніх повернень та скорочень майбутніх внесків	90
Обмеження	270
<i>270 менше, ніж 320. Отже, суб'єкт господарювання визнає актив сумою 270 та розкриває те, що в результаті застосування обмеження балансова вартість активу зменшилася на 50 (див. параграф 120А д) iii)).</i>	

Звіт про прибутки та збитки

- 61** Суб'єктові господарювання слід визнавати чистий підсумок нижченаведених сум як витрату або дохід, крім тих випадків, коли інший Стандарт вимагає або дозволяє включення їх до собівартості активу:
- а) вартість поточних послуг (див. параграфи 63-91);
 - б) витрати на відсотки (див. параграф 82);
 - в) очікуваний прибуток від будь-яких активів програми (див. параграфи 105-107) та будь-яких прав на компенсацію (параграф 104А);
 - г) актуарні прибутки та збитки згідно з обліковою політикою суб'єкта господарювання (див. параграфи 92-93Г);
 - г) вартість раніше наданих послуг (див. параграф 96);
 - д) вплив будь-яких скорочень або остаточних розрахунків (див. параграфи 109 та 110); та

е) вплив обмеження, визначеного у параграфі 58 (б), якщо тільки воно визнане не у прибутку або збитку згідно з параграфом 93В.

62 Інші стандарти вимагають включення витрат на деякі виплати працівникам до собівартості активів, таких як запаси або основні засоби (див. МСБО 2 та МСБО 16). Будь-які витрати на виплати по закінченні трудової діяльності, включені в собівартість таких активів, містять відповідну пропорційну частку компонентів, наведених у параграфі 61.

Визнання та оцінка: теперішня вартість зобов'язань за визначеними виплатами та вартість поточних послуг

63 Остаточна вартість програми з визначеною виплатою може зазнавати впливу різних змінних, таких як розмір кінцевої заробітної плати, плінність та смертність працівників, тенденції витрат на медичне обслуговування, а для фінансованої програми – ще й інвестиційний дохід від активів програми. Остаточна вартість програми є невизначеною, і ця невизначеність, імовірно, зберігатиметься тривалий час. Для того щоб оцінити теперішню вартість зобов'язань згідно з програмою виплат по закінченні трудової діяльності та пов'язану з ними вартість поточних послуг, треба:

- а) застосовувати метод актуарної оцінки (див. параграфи 64-66);
- б) віднести виплати до періодів надання послуг (див. параграфи 67-71);
- в) зробити актуарні припущення (див. параграфи 72-91).

Метод актуарної оцінки

64 Суб'єктові господарювання слід використовувати метод нарахування прогнозованих одиниць для визначення теперішньої вартості своїх зобов'язань за визначеними виплатами та відповідну вартість поточних послуг, а також, якщо це можливо, вартість раніше наданих послуг.

65 Метод нарахування прогнозованих одиниць (інколи його називають методом нарахованої виплати, розподіленої пропорційно на період надання послуг, або методом „виплати / роки надання послуг”) розглядає кожен період надання послуг як такий, що веде до виникнення права на додаткову одиницю виплати (див. параграфи 67-71) та оцінює кожен одиницю окремо з метою формування остаточного зобов'язання (див. параграфи 72-91).

Ілюстративний приклад до параграфа 65

Разова виплата підлягає сплаті після закінчення надання послуг і дорівнює 1% кінцевої заробітної плати за кожен рік надання послуг. Заробітна плата за рік 1 дорівнює 10000, і припускається, що вона зростатиме на 7% (складний відсоток) за кожний рік. Використана ставка дисконту дорівнює 10% щорічно. Наступна таблиця показує, як формується зобов'язання щодо працівника, який, як очікується, звільниться наприкінці року 5, припускаючи, що не відбудеться жодних змін в актуарних припущеннях. Для спрощення в цьому прикладі зігноровано додаткове коригування, необхідне для відображення ймовірності того, що цей працівник може залишити суб'єкт господарювання раніше або пізніше вказаної дати.

Рік	1	2	3	4	5
Виплати, що їх розподіляють на:					
– попередні роки	0	131	262	393	524
– поточний рік (1% кінцевої заробітної плати)	131	131	131	131	131
– поточний та попередні роки	131	262	393	524	655
Зобов'язання на початок періоду	–	89	196	324	476
Ставка відсотка 10%	–	9	20	33	48
Вартість поточних послуг	89	98	108	119	131
Зобов'язання на кінець періоду	89	196	324	476	655

Примітки:

1. *Зобов'язання на початок періоду є теперішньою вартістю виплат, що їх розподіляють на попередні роки.*
2. *Вартість поточних послуг є теперішньою вартістю виплат, що їх розподіляють на поточний рік.*
3. *Зобов'язання на кінець періоду є теперішньою вартістю виплат, що їх розподіляють на поточний та попередні роки.*

66 Суб'єкт господарювання дисконтує повну суму зобов'язання щодо виплат по закінченні трудової діяльності, навіть якщо строк сплати частини зобов'язання настає протягом дванадцяти місяців після звітного періоду.

Віднесення виплат до періодів надання послуг

67 **Визначаючи теперішню вартість своїх зобов'язань за визначеними пенсіями та відповідну вартість поточних послуг, а також (якщо це доречно) вартість раніше наданих послуг, суб'єктові господарювання слід**

відносити виплати до періодів надання послуг згідно з формулою надання виплат за програмою. Проте, якщо надання послуг працівником у наступні роки приведе до значно вищого рівня виплат, ніж у попередні роки, суб'єктові господарювання слід відносити виплати на прямолінійній основі:

- а) починаючи з дати, коли послуги працівника вперше спричиняють здійснення виплат згідно з програмою (незалежно від того, чи впливає на розмір виплат подальше надання послуг);
- б) до дати, коли подальше надання послуг не приведе до значної суми майбутніх виплат згідно з програмою, крім випадків підвищення заробітної плати в майбутньому.

68 Згідно з методом нарахування прогнозованих одиниць, суб'єкт господарювання має відносити виплати до поточного періоду (з метою визначення вартості поточних послуг) та до поточного і попередніх періодів (з метою визначення теперішньої вартості зобов'язань за визначеними виплатами). Суб'єкт господарювання відносить виплати до періодів, коли виникає зобов'язання надавати виплати по закінченні трудової діяльності. Таке зобов'язання виникає під час надання працівником послуг в обмін на виплати по закінченні трудової діяльності, що їх суб'єкт господарювання очікує сплатити в майбутніх звітних періодах. Актуарні методи дають суб'єктові господарювання змогу оцінювати таке зобов'язання зі ступенем достовірності, достатнім для обґрунтування визнання зобов'язання.

Ілюстративні приклади до параграфу 68

1. Програма з визначеною виплатою передбачає разову виплату сумою 100, яка підлягає сплаті при виході на пенсію за кожен рік надання послуг.

Виплата сумою 100 відноситься до кожного року. Вартість поточних послуг є теперішньою вартістю суми 100. Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою є теперішньою вартістю суми 100, помноженою на кількість років надання послуг до кінця звітного періоду.

Якщо виплата підлягає сплаті відразу після того, як працівник залишає суб'єкт господарювання, вартість поточних послуг та теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою відображає дату, коли працівник, як очікується, звільниться. Тобто завдяки впливу дисконтування вони є меншими, ніж суми, які були б визначені, якби працівник звільнився на кінець звітного періоду.

2. Програма передбачає місячну пенсію в 0,2% від суми кінцевої заробітної плати за кожен рік надання послуг. Пенсія підлягає сплаті після досягнення працівником віку 65 років.

Виплата, що дорівнює теперішній вартості (на очікувану дату виходу на пенсію) щомісячної пенсії в 0,2% попередньо оціненої кінцевої заробітної плати, яка підлягає сплаті, починаючи з очікуваної дати виходу на пенсію до очікуваної дати смерті, відноситься до кожного року надання послуг. Вартість поточних послуг є теперішньою вартістю цієї виплати. Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою є теперішньою вартістю виплат щомісячної пенсії в 0,2% кінцевої заробітної плати, помноженою на кількість років надання послуг до кінця звітного періоду. Вартість поточних послуг і теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою дисконтуються, оскільки виплати пенсії починаються після 65 років.

- 69 Надання працівником послуг спричиняє виникнення зобов'язання згідно з програмою з визначеною виплатою, навіть якщо виплати залежать від майбутньої трудової діяльності працівника (іншими словами, вони не гарантовані). Надання послуг працівником до дати гарантії спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання, оскільки в кінці кожного наступного звітного періоду зменшується сума майбутніх послуг, що їх працівник має надати до того, як він отримає право на виплати. Оцінюючи своє зобов'язання за визначеними виплатами, суб'єкт господарювання розглядає ймовірність того, що деякі працівники можуть не відповідати вимогам щодо гарантування пенсій. Так само, хоча деякі виплати по закінченні трудової діяльності (наприклад, виплати на медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності) підлягають сплаті, лише якщо відбувається певна визначена подія тоді, коли працівник уже не працює, зобов'язання створюється під час того, як працівник надає послуги, що дадуть йому право на отримання виплат за умови, що певна визначена подія відбудеться. Ймовірність того, що певна визначена подія відбудеться, впливає на оцінку зобов'язання, але не встановлює самий факт існування зобов'язання.

Ілюстративні приклади до параграфа 69

1. Згідно з програмою, здійснюється виплата сумою 100 за кожен рік надання послуг. Виплати гарантовано після десяти років надання послуг.

Виплата сумою 100 відноситься до кожного року. У кожному з перших десяти років вартість поточних послуг та теперішня вартість зобов'язання відображають ймовірність того, що працівник може не надавати послуги протягом повних десяти років.

2. Згідно з програмою, здійснюється виплата сумою 100 за кожен рік надання послуг, виключаючи надання послуг до 25-річного віку. Виплати стають гарантованими негайно.

Виплати не відносяться до періоду надання послуг до 25-річного віку, оскільки надання послуг до цієї дати не дає права на отримання виплат (умовних або безумовних). Виплати сумою 100 відносяться до кожного наступного року.

- 70 Зобов'язання збільшується до дати, коли подальше надання послуг працівником не приведе до будь-якої суттєвої суми подальших виплат. Отже, усі виплати відносяться до періодів, що закінчуються на цю дату або раніше. Виплати відносяться до кожного окремого облікового періоду згідно з формулою виплат програми. Проте, якщо надання послуг працівником у подальші роки спричинить значно вищий рівень виплат, ніж у попередні роки, суб'єкт господарювання відносить виплати на прямолінійній основі до дати, коли подальше надання послуг працівником більше не буде спричиняти значні суми подальших виплат. Це відбувається тому, що надання послуг працівником протягом усього періоду в будь-якому випадку приведе до виплат на такому підвищеному рівні.

Ілюстративні приклади до параграфу 70

1. Згідно з програмою, здійснюється разова виплата сумою 1000, яку гарантують після десяти років надання послуг. Програма не передбачає здійснення подальших виплат за подальше надання послуг.

Виплату сумою 100 (1000 поділити на десять) відносять до кожного року. В кожному з перших десяти років вартість поточних послуг відображає ймовірність того, що працівник може не надавати послуги протягом повних десяти років. Цю виплату до наступних років не відносять.

2. Згідно з програмою, здійснюється разова виплата сумою 2000 всім працівникам, які у віці 55 років продовжують працювати після 20 років надання послуг, або тим, які у віці 65 років продовжують працювати, – незалежно від тривалості надання ними послуг.

Для тих працівників, які починають працювати у суб'єкта господарювання до досягнення 35-річного віку, виплати за послуги, згідно з програмою, вперше здійснюються після досягнення ними віку 35 років (працівник може звільнитися у віці 30 років та повернутися до суб'єкта господарювання у віці 33 років, що не матиме ніякого впливу на суму чи на час отримання виплат). Такі виплати залежать від подальшого надання послуг. Надання послуг після 55-річного віку також не приводить до суттєвої суми подальших виплат. Для таких працівників суб'єкт господарювання відносить виплату сумою 100 (2000 поділити на 20) до кожного року, починаючи від 35-річного до 55-річного віку.

Для тих працівників, які починають працювати у віці від 35 до 45 років, надання послуг протягом більше ніж 20 років не приведе до суттєвої суми подальших виплат. Для таких працівників суб'єкт господарювання відносить виплату сумою 100 (2000 поділити на 20) до кожного з перших двадцяти років.

Для працівника, який починає працювати у віці 55 років, надання послуг протягом більше ніж 10 років не приведе до суттєвої суми подальших виплат. Для такого працівника суб'єкт господарювання відносить виплату сумою 200 (2000 поділити на 10) до кожного з перших десяти років.

Для всіх працівників вартість поточних послуг та теперішня вартість зобов'язання відображає ймовірність того, що працівник може не надавати послуги протягом повного необхідного строку.

3. Згідно з програмою виплат працівникам по закінченні трудової діяльності на медичне обслуговування, відшкодовується 40% витрат працівника на медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності, якщо працівник звільняється після більше десяти і менше двадцяти років надання послуг, та 50% таких витрат, якщо працівник звільняється після двадцяти або більше років надання послуг.

Згідно з формулою виплат програми, суб'єкт господарювання відносить 4% теперішньої вартості очікуваних витрат на медичне обслуговування (40% поділити на десять) до кожного з перших десяти років та 1% (10% поділити на десять) до кожного з других десяти років. Вартість поточних послуг кожного року відображає ймовірність того, що працівник може не надавати послуги протягом повного необхідного строку, щоб заробити частину виплат або всі виплати. Для працівників, які, як очікується, звільняться протягом 10-річного строку, віднесення виплат не здійснюється.

4. Згідно з програмою виплат працівникам по закінченні трудової діяльності на медичне обслуговування, відшкодовується 10% витрат працівника на медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності, якщо працівник звільняється після більше десяти і менше двадцяти років надання послуг, та 50% таких витрат, якщо працівник звільняється після двадцяти або більше років надання послуг.

Надання послуг у подальші роки спричинить значно вищий рівень виплат, ніж у попередні роки. Отже, для працівників, які, як очікується, звільняться після 20 або більше років, суб'єкт господарювання відносить виплати на прямолінійній основі згідно з параграфом 68. Надання послуг протягом більше двадцяти років не приведе до суттєвого підвищення суми подальших виплат. Отже, виплата, віднесена до кожного з перших двадцяти років, дорівнює 2,5% теперішньої вартості очікуваних витрат на медичне обслуговування (50% поділити на двадцять).

Для працівників, які, як очікується, звільняться між 10 та 20 роками, виплати, віднесені до кожного з перших десяти років, дорівнюють 1% теперішньої вартості очікуваних витрат на медичне обслуговування. Для таких працівників виплати не відносяться до періоду надання послуг від закінчення десятого року та прогнозованою датою звільнення.

Для працівників, які, як очікується, звільняться протягом десяти років, віднесення виплат не здійснюється.

71 Якщо сума виплат є постійною пропорційною часткою кінцевої заробітної плати при звільненні на пенсію за кожний рік надання послуг, то майбутні збільшення заробітної плати впливатимуть на суму, необхідну для погашення наявного зобов'язання за послуги до кінця звітного періоду, але не створюватимуть додаткового зобов'язання. Отже:

- а) за параграфом 67б), збільшення заробітної плати не спричиняє подальших виплат, навіть якщо сума виплат залежить від кінцевої заробітної плати;
- б) сума виплат, віднесена до кожного періоду, є постійною пропорційною часткою заробітної плати, від якої залежать ці виплати.

Ілюстративні приклади до параграфа 71

1. Працівники отримують право на виплати розміром 3% від кінцевої заробітної плати за кожний рік надання послуг до досягнення віку 55 років.

Виплати розміром 3% від попередньо оціненої кінцевої заробітної плати відносяться до кожного року надання послуг до досягнення 55-річного віку. Згідно з програмою, після цієї дати подальше надання послуг працівником не приведе до значної суми подальших виплат. Після досягнення цього віку віднесення виплати до послуги не здійснюється.

Актуарні припущення

72 **Актуарні припущення повинні бути неупередженими та взаємно сумісними.**

73 Актуарні припущення є найкращими оцінками суб'єктом господарювання тих змінних, які визначатимуть остаточні витрати на забезпечення виплат по закінченні трудової діяльності. Актуарні припущення охоплюють:

- а) демографічні припущення щодо майбутніх характеристик теперішніх та колишніх працівників (та їхніх утриманців), які мають право на отримання виплат. Демографічні припущення розглядають такі питання:
 - i) смертність – як під час трудової діяльності, так і після її завершення;
 - ii) показники плинності кадрів, непрацевдатності та передчасного виходу на пенсію;

- iii) пропорційна частка учасників програми, які мають утриманців, з правом на отримання виплат;
- iv) кількість заяв до програм медичного обслуговування;
- б) фінансові припущення, які розглядають такі статті:
 - i) ставка дисконту (див. параграфи 78-82);
 - ii) майбутні рівні заробітної плати та виплат (див. параграфи 83-87);
 - iii) у разі виплат на медичне обслуговування – майбутні витрати на медичне обслуговування, включаючи (якщо це суттєво) витрати на обробку заяв на медичне обслуговування та на виплати (див. параграфи 88-91);
 - iv) очікувану норму прибутку від активів програми (див. параграфи 105-107).
- 74 Актуарні припущення є неупередженими, якщо вони не є ні необачними, ні надмірно консервативними.
- 75 Актуарні припущення є взаємно сумісними, якщо вони відображають економічні взаємовідносини між такими чинниками, як інфляція, зростання ставок заробітної плати, прибуток від активів програми та ставки дисконту. Наприклад, усі припущення, які залежать від конкретного рівня інфляції (такі як припущення щодо ставки відсотка та збільшення заробітної плати і виплат) у будь-який окремо взятий період у майбутньому, припускають однаковий рівень інфляції в цей період.
- 76 Суб'єкт господарювання визначає ставку дисконту та інші фінансові припущення в номінальному (встановленому) вираженні, якщо оцінка в реальному (скоригованому на інфляцію) вираженні не є достовірнішою, наприклад, за умов гіперінфляції економіки (див. МСБО 29 „*Фінансова звітність в умовах гіперінфляції*”) або якщо виплати залежать від індексації та існує достатньо розвинений ринок індексованих облігацій у тій самій валюті та з такими самими строками погашення.
- 77 **Фінансові припущення мають базуватися на ринкових прогнозах (на кінець звітного періоду) за період, протягом якого зобов'язання підлягають погашенню.**

Актуарні припущення: ставка дисконту

- 78 Ставку, що її використовують для дисконтування зобов'язань за виплатами по закінченні трудової діяльності (як фінансованих, так і нефінансованих), слід визначати за допомогою ринкової прибутковості (на кінець звітного періоду) корпоративних облігацій високої якості. У країнах, де немає розвинутого ринку таких облігацій, використовують ринкову прибутковість (на кінець звітного періоду) державних облігацій. Валюта та строки погашення корпоративних або державних облігацій повинні відповідати валюті та прогнозованому строку погашення зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності.

- 79 Актуарним припущенням, яке має суттєве значення, є ставка дисконту. Ставка дисконту відображає вартість грошей у часі, а не актуарний чи інвестиційний ризик. Крім того, ставка дисконту не відображає властивий конкретному суб'єктові господарювання кредитний ризик, який несуть кредитори суб'єкта господарювання, вона не відображає також ризик того, що майбутній досвід може відрізнятись від актуарних припущень.
- 80 Ставка дисконту відображає прогнозований час здійснення виплат. На практиці суб'єкт господарювання часто досягає цього шляхом застосування єдиної середньозваженої ставки дисконту, яка відображає прогнозований час, суму виплат та валюту, в якій вони підлягають сплаті.
- 81 У деяких випадках може не існувати розвинуеного ринку облігацій з достатньо тривалим строком погашення, який би відповідав прогнозованому строку погашення всіх виплат. У таких випадках суб'єкт господарювання використовує поточні ринкові ставки з відповідним строком для дисконтування платежів з меншим строком погашення та оцінює ставку дисконту для платежів з тривалішим строком погашення шляхом екстраполяції поточних ринкових ставок за кривою прибутковості. Малоімовірно, що загальна теперішня вартість зобов'язання за визначеними виплатами буде особливо чутливою до ставки дисконту, застосованої до частки виплат, що підлягає сплаті після остаточного строку погашення наявних корпоративних чи державних облігацій.
- 82 Витрати на відсотки обчислюють шляхом множення ставки дисконту, визначеної на початку періоду, на теперішню вартість зобов'язання за визначеними виплатами протягом цього періоду, беручи до уваги будь-які суттєві зміни цього зобов'язання. Теперішня вартість зобов'язання відрізнятиметься від зобов'язання, визнаного у звіті про фінансовий стан, оскільки останнє визнається після вирахування справедливої вартості будь-яких активів програми, а також тому, що деякі актуарні прибутки та збитки і деяка частина вартості раніше наданих послуг не визнаються негайно. [У Додатку А, серед іншого, показано обчислення витрат на відсотки.]

Актуарні припущення: заробітна плата, виплати та витрати на медичне обслуговування

- 83 Зобов'язання за виплатами по закінченні трудової діяльності слід оцінювати на основі, яка відображає таке:
- а) попередньо оцінені підвищення заробітної плати в майбутньому;
 - б) виплати, встановлені за умовами програми (або такі, що впливають з будь-яких конструктивних зобов'язань, які виходять за межі цих умов) на кінець звітного періоду;
 - в) попередньо оцінені майбутні зміни рівня будь-яких державних виплат, що впливають на виплати, які підлягають сплаті згідно з програмою з визначеною виплатою, якщо і тільки якщо:
 - і) ці зміни були введені в дію до кінця звітного періоду;
- або

ii) минулий досвід чи інші достовірні свідчення вказують на те, що ці державні виплати зміняться яким-небудь передбаченим чином, наприклад, відповідно до майбутніх змін загального рівня цін або загального рівня заробітної плати.

- 84 Попередні оцінки майбутніх підвищень заробітної плати враховують інфляцію, трудовий стаж, просування по службі та інші доречні фактори, такі як пропозиції та попит на ринку зайнятості.
- 85 Якщо офіційні умови програми (або конструктивні зобов'язання, які виходять за межі цих умов) вимагають від суб'єкта господарювання змінити виплати в майбутніх періодах, то оцінка зобов'язання відображає такі зміни. Це відбувається, наприклад, у таких випадках:
- а) у суб'єкта господарювання є минулий досвід збільшення виплат (наприклад, для пом'якшення впливу інфляції) і ніщо не вказує на те, що така практика зміниться в майбутньому,
 - або
 - б) актуарні прибутки вже були визнані у фінансових звітах і суб'єкт господарювання зобов'язаний або згідно з офіційними умовами програми (чи конструктивним зобов'язанням, яке виходить за межі офіційних умов програми), або згідно з чинним законодавством використовувати будь-який надлишок коштів у програмі для виплат учасникам програми (див. параграф 98 в)).
- 86 Актуарні припущення не відображають майбутніх змін виплат, не встановлених офіційними умовами програми (або конструктивними зобов'язаннями) на кінець звітного періоду. Такі зміни впливатимуть на:
- а) вартість раніше наданих послуг – тією мірою, якою вони змінюють виплати за надання послуг до зміни;
 - б) вартість поточних послуг за періоди після зміни – тією мірою, якою вони змінюють виплати за надання послуг після зміни.
- 87 Деякі види виплат по закінченні трудової діяльності пов'язані з такими змінними, як рівень державних пенсій або державних виплат на медичне обслуговування. Оцінка таких виплат відображає очікувані зміни таких змінних, які базуються на минулому досвіді та інших достовірних свідченнях.
- 88 У припущеннях щодо витрат на медичне обслуговування слід ураховувати прогнозовані майбутні зміни вартості медичних послуг, зумовлені як інфляцією, так і конкретними змінами витрат на медичне обслуговування.**
- 89 Оцінка виплат на медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності вимагає припущень щодо рівня та частоти майбутніх заяв на медичне обслуговування і витрат на виконання цих заяв. Суб'єкт господарювання попередньо оцінює майбутні витрати на медичне обслуговування на основі даних власного минулого досвіду, доповнених, у разі потреби, даними, взятими з минулого досвіду інших суб'єктів господарювання, страхових компаній,

медичних закладів та інших джерел. Попередні оцінки щодо майбутніх витрат на медичне обслуговування враховують вплив досягнень сучасних технологій, зміни схем використання і надання медичних послуг та зміни стану здоров'я учасників програми.

- 90 Рівень і частота заяв особливо залежать від віку, стану здоров'я та статі працівників (та їхніх утриманців) і можуть залежати від інших чинників, зокрема географічного. Отже, дані минулого досвіду коригуються тією мірою, якою демографічний склад населення відрізняється від демографічного складу населення, використаного як основа для даних минулого досвіду. Ці дані також коригуються, якщо є достовірне свідчення того, що історичні тенденції не продовжуватимуться.
- 91 Деякі програми медичного забезпечення по закінченні трудової діяльності вимагають від працівників внесків для покриття витрат програми на медичне обслуговування. Попередні оцінки майбутніх витрат на медичне обслуговування враховують будь-які внески такого типу, основані на умовах програми на кінець звітнього періоду (або на будь-яких конструктивних зобов'язаннях, які виходять за межі цих умов). Зміни таких внесків з боку працівників впливають на вартість раніше наданих послуг або (якщо це доречно) ведуть до скорочень. Витрати на виконання заяв на медичне обслуговування можуть зменшитися через виплати з боку державних чи інших медичних установ (див. параграфи 83 в) та 87).

Актуарні прибутки та збитки

- 92 Оцінюючи своє зобов'язання за визначеними виплатами відповідно до параграфу 54, суб'єкт господарювання повинен, згідно з параграфом 58А, визнавати частку (як це зазначено в параграфі 93) актуарних прибутків та збитків як дохід або витрати, якщо чисті кумулятивні невизнані актуарні прибутки та збитки на кінець попереднього звітнього періоду перевищили одну з більших оцінок:
- а) 10% теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами на цю дату (до вирахування активів програми);
 - б) 10% справедливої вартості будь-яких активів програми на цю дату.

Ці межі слід обчислювати та застосовувати окремо до кожної програми з визначеною виплатою.

- 93 Частка актуарних прибутків та збитків, яку слід визнавати для кожної програми з визначеною виплатою, є перевищенням, визначеним відповідно до параграфу 92, поділений на очікуваний середній строк роботи, що залишився до виходу на пенсію працівникам, які беруть участь у цій програмі. Проте суб'єкт господарювання може застосувати будь-який систематичний метод, використання якого веде до швидшого визнання актуарних прибутків та збитків, за умови, що те саме застосовується до інших прибутків та збитків, а також послідовно від періоду до періоду. Суб'єкт господарювання може застосовувати такі систематичні методи до

актуарних прибутків та збитків, навіть якщо вони відповідають межам, визначеним у параграфі 92.

- 93А** Якщо, як дозволено параграфом 93, суб'єкт господарювання приймає політику визнання актуарних прибутків та збитків у періоді, в якому вони виникли, він може визнавати їх у складі сукупного прибутку згідно з параграфами 93Б–93Г, за умови, що він робить це стосовно:
- а) всіх його програм з визначеною виплатою; та**
 - б) всіх його актуарних прибутків та збитків.**
- 93Б** Актуарні прибутки та збитки, визнані у складі іншого сукупного прибутку, як дозволено параграфом 93А, повинні бути відображені у звіті про сукупний прибуток.
- 93В** Суб'єкт господарювання, який визнає актуарні прибутки та збитки згідно з параграфом 93А, також повинен визнавати будь-які коригування, обумовлені обмеженням, передбаченим параграфом 58 (б), у складі іншого сукупного прибутку.
- 93Г** Актуарні прибутки та збитки і коригування, обумовлені обмеженням, передбаченим параграфом 58(б), які визнані у складі іншого сукупного прибутку, повинні визнаватись негайно у складі нерозподіленого прибутку. У наступному періоді їх не потрібно перекласифікувати у прибуток або збиток.
- 94** Актуарні прибутки та збитки можуть бути наслідком збільшень чи зменшень або теперішньої вартості зобов'язань за визначеними виплатами, або справедливої вартості будь-яких відповідних активів програми. Причини виникнення актуарних прибутків та збитків бувають, наприклад, такими:
- а) неочікувано високі або низькі рівні плинності працівників, передчасного виходу на пенсію чи смертності, а також збільшення заробітних плат та виплат (якщо офіційні або конструктивні умови передбачають збільшення виплат унаслідок інфляції) чи витрат на медичне обслуговування;
 - б) вплив змін у попередніх оцінках майбутньої плинності працівників, передчасного виходу на пенсію чи смертності, а також збільшення заробітної плати та виплат (якщо офіційні або конструктивні умови передбачають збільшення виплат унаслідок інфляції) чи витрат на медичне обслуговування;
 - в) вплив змін ставки дисконту;
 - г) вплив змін різниці між фактичним доходом від активів програми та очікуваним доходом від активів програми (див. параграфи 105-107).
- 95** У довгостроковому періоді актуарні прибутки або збитки можуть згортатися. Отже, попередні оцінки зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності можуть розглядатись як діапазон значень (або „коридор”) найкращої оцінки. Суб'єктові господарювання дозволяють, але від нього не вимагають визнавати актуарні прибутки та збитки, які входять до цього діапазону значень. Цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати як мінімум

установлену частку актуарних прибутків та збитків, які виходять за межі 10%-го „коридору” зі знаком плюс чи мінус. [У Додатку А, серед іншого, наведено приклад підходу до обліку актуарних прибутків та збитків]. Стандарт дозволяє також застосування систематичних методів швидшого визнання – за умови, що ці методи відповідають умовам, визначеним у параграфі 93. Такі дозволені методи включають, наприклад, негайне визнання всіх актуарних прибутків та збитків як у межах „коридору”, так і поза ними. Параграф 155 б) ііі) дає пояснення необхідності врахування будь-якої невизнаної частки зобов’язання перехідного періоду під час обліку наступних актуарних прибутків.

Вартість раніше наданих послуг

96 Оцінюючи своє зобов’язання за визначеними виплатами відповідно до параграфу 54, суб’єкт господарювання повинен визнавати, згідно з параграфом 58А, вартість раніше наданих послуг як витрати на прямолінійній основі протягом середнього періоду до того моменту, коли виплати стають гарантованими. Суб’єктові господарювання слід визнавати вартість раніше наданих послуг негайно тією мірою, якою виплати вже є гарантованими після введення або внесення змін до програми з визначеною виплатою.

97 Вартість раніше наданих послуг виникає тоді, коли суб’єкт господарювання вводить у дію програму з визначеною виплатою або змінює розмір виплат, які підлягають сплаті відповідно до наявної програми з визначеною виплатою. Такі зміни здійснюються в обмін на послуги працівників протягом періоду до настання моменту, доки розглядувані виплати не стають гарантованими. Отже, вартість раніше наданих послуг визнається протягом цього періоду, незважаючи на той факт, що вартість відноситься до надання послуг працівником у попередні періоди. Вартість раніше наданих послуг оцінюють як зміну зобов’язань у результаті поправок (див. параграф 64). Від’ємне значення вартості раніше наданих послуг виникає внаслідок зміни суб’єктом розміру виплат за раніше надані послуги таким чином, що сума зобов’язань за програмою з визначеною виплатою зменшується.

Ілюстративний приклад до параграфу 97

У суб’єкта господарювання діє пенсійна програма, яка забезпечує пенсії розміром 2% кінцевої заробітної плати за кожний рік надання послуг. Ці виплати стають гарантованими після п’яти років надання послуг. 1 січня 20X5 р. суб’єкт господарювання збільшує розмір пенсій до 2,5% кінцевої заробітної плати за кожний рік надання послуг, починаючи з 1 січня 20X1 р. На дату такого збільшення теперішня вартість додаткових виплат за надання послуг, починаючи з 1 січня 20X1 р. до 1 січня 20X5 р., є такою:

Працівники з більш як п'ятирічним стажем роботи на 1/1/X5	150
Працівники з менш як п'ятирічним стажем роботи на 1/1/X5 (середній період до гарантування – три роки)	120
	270
<i>Суб'єкт господарювання визнає суму 150 негайно, оскільки ці виплати вже є гарантованими. Суб'єкт господарювання визнає суму 120 на прямолінійній основі протягом трьох років, починаючи з 1 січня 20X5 р.</i>	

- 98 Вартість раніше наданих послуг не включає:
- а) впливу різниць між фактичним збільшенням заробітної плати та тим, що попередньо припускалося на зобов'язання щодо здійснення виплат за надання послуг у попередні роки (вартості раніше наданих послуг не існує, оскільки актуарні припущення передбачають прогнозовані розміри заробітної плати);
 - б) заниженої та завищеної оцінки збільшення дискреційних пенсій у випадку, якщо суб'єкт господарювання має конструктивні зобов'язання щодо надання таких підвищень (вартості раніше наданих послуг не існує, оскільки актуарні припущення передбачають такі підвищення);
 - в) попередніх оцінок підвищення виплат, які є наслідком актуарних прибутків, що були визнані у фінансових звітах, і якщо суб'єкт господарювання зобов'язаний, або згідно з офіційними умовами програми (чи зобов'язанням, яке виходить за межі цих умов), або згідно з діючим законодавством, використовувати будь-який надлишок коштів програми для виплат учасникам програми, навіть якщо збільшення виплат ще не було офіційно призначене (остаточне збільшення зобов'язання є актуарним збитком, а не вартістю раніше наданих послуг, – див. параграф 85 б));
 - г) збільшення гарантованих пенсій, якщо, за відсутності нових або підвищених виплат, працівники відповідають вимогам щодо гарантування виплат (вартості раніше наданих послуг не існує, оскільки суб'єкт визнав оцінені витрати на виплати як вартість поточних послуг під час надання послуг);
 - г) впливу поправок до програми, які зменшують виплати за майбутні послуги (скорочення).
- 99 Суб'єкт господарювання встановлює графік амортизації вартості раніше наданих послуг, якщо виплати вводять уперше або змінюють. Вести детальні записи, необхідні для визначення та введення в дію наступних змін, у цьому графіку амортизації було б недоцільно. Більше того, ймовірно, що вплив буде суттєвим, тільки коли відбувається скорочення або остаточний розрахунок. Отже, суб'єкт господарювання вносить поправки до графіка амортизації вартості раніше наданих послуг, тільки якщо відбувається скорочення або остаточний розрахунок.

- 100 Якщо суб'єкт господарювання зменшує розмір виплат, які підлягають сплаті за існуючою програмою з визначеною виплатою, то в результаті цього зменшення зобов'язання за визначеними виплатами визнається як негативна вартість раніше наданих послуг протягом середнього періоду до моменту, коли зменшена частка виплат не стає гарантованою.
- 101 Якщо суб'єкт господарювання зменшує розмір деяких виплат (які підлягають сплаті за програмою з визначеною виплатою) та одночасно збільшує тим самим працівникам розмір інших виплат, які підлягають сплаті згідно з програмою, то суб'єкт господарювання обліковує таку зміну як одну нетто-зміну.

Визнання та оцінка: активи програми

Справедлива вартість активів програми

- 102 Справедливу вартість будь-яких активів програми вираховують, визначаючи суму, визнану в звіті про фінансовий стан згідно з параграфом 54. Якщо немає ринкової ціни, справедливу вартість активів програми попередньо оцінюють, наприклад, шляхом дисконтування очікуваних майбутніх грошових потоків із застосуванням ставки дисконту, яка відображає як ризик, пов'язаний з активами програми, так і строк погашення або очікувану дату вибуття цих активів (або, якщо вони не мають строку погашення, очікуваний період, що залишився до погашення відповідного зобов'язання).
- 103 Активи програми не включають несплачені внески, які підлягають сплаті до фонду суб'єктом господарювання, що звітує, а також будь-які фінансові інструменти без права передачі, випущені суб'єктом господарювання та утримувані фондом. Активи програми зменшують на будь-які зобов'язання фонду, які не пов'язані з виплатами працівникам, наприклад, на торговельну та іншу кредиторську заборгованість та зобов'язання, які є наслідком похідних фінансових інструментів.
- 104 Якщо до складу активів програми входять кваліфіковані страхові поліси, які точно відповідають сумі та часу деяких або всіх виплат, що підлягають сплаті згідно з програмою, то справедлива вартість цих страхових полісів вважається теперішньою вартістю пов'язаних з ними зобов'язань, як наведено в параграфі 54 (підлягає будь-якому зменшенню, потрібному, якщо суми, що підлягають отриманню за страховими полісами, не компенсуються повністю).

Компенсація

- 104A** Суб'єктові господарювання слід визнавати свої права на компенсацію як окремий актив, якщо і тільки якщо фактично визначено, що інша сторона відшкодує деякі або всі витрати, необхідні для погашення зобов'язання за визначеною виплатою. Суб'єкт господарювання оцінюватиме весь актив за справедливою вартістю. У всіх інших аспектах суб'єкт господарювання розглядатиме цей актив таким самим чином, як активи програми. Витрати, пов'язані з програмою з визначеною виплатою, можна відображати у звіті про сукупний прибуток за вирахуванням суми, визнаної для компенсації.

- 104Б Іноді суб'єкт господарювання може розраховувати на іншу сторону (наприклад, страховика) щодо сплати частини або всіх видатків, необхідних для погашення зобов'язання за визначеною виплатою. Кваліфіковані страхові поліси, як зазначено в параграфі 7, є активами програми. Суб'єкт господарювання обліковує кваліфіковані страхові поліси таким самим чином, як і всі інші активи програми, і параграф 104А не застосовується (див. параграфи 39-42 та 104).
- 104В Якщо страховий поліс не є кваліфікованим страховим полісом, такий страховий поліс не є активом програми. У параграфі 104А йдеться про такі випадки: суб'єкт господарювання визнає своє право на компенсацію згідно зі страховим полісом як окремий актив, а не як вирахування при визначенні зобов'язання за визначеною виплатою згідно з параграфом 54; у всіх інших аспектах суб'єкт господарювання розглядає цей актив таким самим чином, як і активи програми. Зокрема, зобов'язання за визначеною виплатою, визнане згідно з параграфом 54, збільшується (зменшується) тією мірою, якою чисті кумулятивні актуарні прибутки (збитки) від зобов'язання за визначеною виплатою та від пов'язаного з ними права на компенсацію залишаються невизнаними згідно з параграфами 92 та 93. Параграф 120 А е) iv) вимагає від суб'єкта господарювання розкривати стислий опис зв'язку між правом на компенсацію та пов'язаним з ним зобов'язанням.

Ілюстративний приклад до параграфів 104А–104В	
Теперішня вартість зобов'язання	1241
Невизнані актуарні прибутки	17
Зобов'язання, визнане у звіті про фінансовий стан	<u>1258</u>
Права згідно із страховими полісами, які точно відповідають сумі та часу деяких з виплат, що підлягають сплаті за програмою. Теперішня вартість таких виплат становить 1092.	<u>1092</u>
Невизнані актуарні прибутки сумою 17 – це чисті кумулятивні актуарні прибутки від зобов'язання та від прав на компенсацію.	

- 104Г Якщо право на компенсацію виникає згідно із страховим полісом, який точно відповідає сумі і часу деяких або всіх виплат, що підлягають сплаті згідно з програмою з визначеною виплатою, справедливою вартістю права на компенсацію вважається теперішня вартість відповідного зобов'язання, як зазначено в параграфі 54 (що підлягає будь-якому зменшенню, потрібному, якщо компенсація не відшкодовується повністю).

Прибуток від активів програми

- 105 Очікуваний прибуток від активів програми є тим компонентом витрат, який визнається у звіті про прибутки та збитки. Різниця між очікуваним і фактичним доходом від активів програми являє собою актуарний прибуток або збиток; її включають разом з актуарними прибутками та збитками до зобов'язання за

визначеними виплатами під час обчислення чистої суми, яку порівнюють з межами 10%-го „коридору”, визначеними в параграфі 92.

- 106 Очікуваний прибуток від активів програми базується на ринкових прогнозах (на початок періоду) щодо доходів протягом усього строку відповідного зобов'язання. Очікуваний прибуток від активів програми відображає зміни справедливої вартості активів програми, утримуваних протягом періоду, в результаті фактичних внесків, сплачених у фонд, та фактичних виплат, сплачених фондом.

Ілюстративний приклад до параграфа 106	
На 1 січня 20X1 р. справедлива вартість активів програми становила 10000, а чисті кумулятивні невизнані актуарні прибутки – 760. 30 червня 20X1 р. програма здійснила виплати сумою 1900 й отримала внески сумою 4900. На 31 грудня 20X1 р. справедлива вартість активів програми становила 15000, а теперішня вартість зобов'язання за визначеними виплатами була 14792. Актуарні збитки щодо зобов'язання за 20X1 р. становили 60.	
На 1 січня 20X1 р. суб'єкт господарювання, що звітує, зробив такі попередні оцінки на підставі ринкових цін на цю дату:	
	%
Дохід від відсотків та дивідендів – після сплати податків, які підлягають сплаті фондом	9,25
Реалізовані та нереалізовані прибутки від активів програми (після сплати податків)	2,00
Адміністративні витрати	(1,00)
Очікувана норма прибутковості	<u>10,25</u>
За 20X1 р. очікуваний та фактичний прибуток від активів програми такий:	
прибуток від 10000, утримуваних протягом 12 місяців при 10,25%	1025
прибуток від 3000, утримуваних протягом шести місяців при 5% (еквівалент 10,25% річних за складним відсотком за умови нарахування кожні шість місяців)	150
Очікуваний прибуток від активів програми за 20X1 р.	<u>1175</u>
Справедлива вартість активів програми на 1 січня 20X1 р.	15000
Мінус справедлива вартість активів програми на 1 січня 20X1 р.	(10000)
Мінус отримані внески	(4900)

Плюс сплачені виплати	1900
Фактичний прибуток від активів програми	2000
<p><i>Різниця між очікуваним (1175) та фактичним (2000) доходом від активів програми є актуарним прибутком розміром 825. Отже, кумулятивні чисті невизнані актуарні прибутки дорівнюють 1525 (760 плюс 825 мінус 60). Згідно з параграфом 92, межі коридору встановлюються на рівні 1500 (більшої суми з: i) 10% 15000 та ii) 10% 14792). У наступному році (20X2) суб'єкт господарювання визнає у звіті про прибутки та збитки актуарний прибуток розміром 25 (1525 мінус 1500), поділений на очікуваний середній строк роботи відповідних працівників, що залишився до їхнього виходу на пенсію.</i></p> <p><i>Очікуваний прибуток від активів програми за 20X2 р. базуватиметься на ринкових прогнозах станом на 1.1.X2 р. щодо доходу протягом усього строку зобов'язання.</i></p>	

- 107 Визначаючи очікуваний та фактичний прибуток від активів програми, суб'єкт господарювання вираховує очікувані витрати на управління, крім тих, які включено до актуарних припущень, використаних для оцінки зобов'язання.

Об'єднання бізнесу

- 108 У разі об'єднання бізнесу суб'єкт господарювання визнає активи та зобов'язання, що виникають у результаті виплат по закінченні трудової діяльності, за теперішньою вартістю зобов'язань мінус справедлива вартість будь-яких активів програми (див. МСФЗ 3 „Об'єднання бізнесу”). Теперішня вартість зобов'язань включає всі наведені далі статті, навіть якщо об'єкт придбання ще не визнав їх на дату придбання:
- актуарні прибутки та збитки, які виникли до дати придбання (незалежно від того, чи вийшли вони, чи ні за межі 10% „коридору”);
 - вартість раніше наданих послуг, яка виникла від зміни розміру виплат або від введення програми до дати придбання;
 - суми, які, відповідно до положень перехідного періоду в параграфі 155 б), не були визнані об'єктом придбання.

Скорочення та остаточні розрахунки

- 109 Суб'єктові господарювання слід визнавати прибутки або збитки при скороченні програми з визначеною виплатою або при остаточному розрахунку за нею тоді, коли таке скорочення або остаточний розрахунок відбуваються. Прибуток або збиток при скороченні чи остаточному розрахунку складаються з таких елементів:
- будь-яка остаточна зміна теперішньої вартості зобов'язань за визначеними виплатами;

- б) будь-яка остаточна зміна справедливої вартості активів програми;
 - в) будь-які відповідні актуарні прибутки та збитки і вартість раніше наданих послуг, які, за параграфами 92 і 96, не були визнані раніше.
- 110 Перед визначенням впливу скорочення чи остаточного розрахунку суб'єктові господарювання слід переоцінити зобов'язання (та пов'язані з ними активи програми, якщо такі є), застосовуючи поточні актуарні припущення (включаючи поточні ринкові ставки відсотка та інші поточні ринкові ціни).
- 111 Скорочення програми відбувається, якщо суб'єкт господарювання:
- а) має доведене зобов'язання здійснити суттєве скорочення кількості працівників, охоплених програмою, або
 - б) змінює умови програми з визначеною виплатою так, що суттєвий елемент надання послуг у майбутньому теперішніми працівниками не буде братися до уваги під час визначення виплат або буде братися до уваги лише при визначенні зменшених виплат.
- Скорочення може статися внаслідок окремої події, такої як закриття заводу, припинення одного з видів діяльності або припинення чи скорочення програми або зменшення зв'язку майбутнього збільшення заробітної платі з виплатами за раніше надані послуги. Скорочення часто спричинені реструктуризацією. В такому разі суб'єкт господарювання обліковує скорочення одночасно з пов'язаною з ним реструктуризацією.
- 111A Якщо внаслідок зміни програми розмір виплат зменшується, скорочення відбудеться тільки в разі зменшення розміру виплат за майбутні послуги. Результатом будь-якого зменшення розміру виплат за раніше надані послуги буде від'ємне значення вартості раніше наданих послуг.
- 112 Остаточний розрахунок відбувається тоді, коли суб'єкт господарювання здійснює операцію, яка скасовує всі подальші юридичні чи конструктивні зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат згідно з програмою з визначеною виплатою, наприклад, коли здійснюється одноразова сплата грошовими коштами учасникам програми (або від їхнього імені) в обмін на їхні права на отримання визначених виплат по закінченні трудової діяльності.
- 113 У деяких випадках суб'єкт господарювання купує страховий поліс для фінансування деяких або всіх виплат працівникам, пов'язаних із наданням послуг працівником у поточному та попередньому періодах. Придбання такого полісу не є остаточним розрахунком, якщо за суб'єктом господарювання залишається юридичне або конструктивне зобов'язання (див. параграф 39) щодо сплати подальших внесків у випадку, якщо страховик не сплачує працівникам виплати, визначені у страховому полісі. У параграфах 104А – 104Г йдеться про визнання та оцінку прав на компенсацію згідно із страховими полісами, які не є активами програми.

- 114 Остаточний розрахунок за програмою супроводжується скороченням, якщо програма перестає існувати після погашення заборгованості. Проте припинення програми не є остаточним розрахунком або скороченням, якщо її замінюють новою програмою, яка пропонує виплати, по суті, ідентичні.
- 115 У випадках, якщо скорочення стосується лише деяких працівників, охоплених програмою, або якщо погашено лише частину заборгованості, тоді прибуток або збиток містить пропорційну частку попередньо не визнаної вартості раніше наданих послуг, актуарних прибутків та збитків (а також частку перехідних сум, які залишаються невизнаними згідно з параграфом 155 б)). Пропорційну частку визначають на базі теперішньої вартості зобов'язань до та після скорочення або остаточного розрахунку, якщо немає іншої, раціональнішої бази для її визначення за даних обставин. Наприклад, може бути доречним застосування будь-якого прибутку, що виникає при скороченні або остаточному розрахунку за тією самою програмою, для того, щоб спочатку вилучити будь-яку невизнану вартість раніше наданих послуг, яка відноситься до тієї самої програми.

Ілюстративний приклад до параграфа 115

Суб'єкт господарювання припиняє сегмент бізнесу, і працівники припиненого сегмента подальших виплат більше не зароблять. Це є скороченням без остаточного розрахунку. Використовуючи поточні актуарні припущення (у тому числі поточні ринкові ставки відсотка та інші поточні ринкові ціни) безпосередньо перед скороченням, суб'єкт господарювання має зобов'язання за визначеними виплатами, чиста теперішня вартість якого дорівнює 1000, активи програми зі справедливою вартістю 820 та чисті кумулятивні невизнані актуарні прибутки сумою 50. Суб'єкт господарювання вперше застосував цей Стандарт рік тому, завдяки чому сума чистих зобов'язань збільшилася на 100, які суб'єкт господарювання вирішив визнати протягом п'яти років (див. параграф 155 б)). Завдяки скороченню чиста теперішня вартість зобов'язання зменшилася на 100 і дорівнює 900.

10% (100/1000) попередньо невизнаних актуарних прибутків та сум перехідного періоду відносяться до тієї частини зобов'язань, що її вилучили шляхом скорочення. Отже, вплив скорочення такий:

	До скорочення	Прибуток від скорочення	Після скорочення
Чиста теперішня вартість зобов'язання	1000	(100)	900
Справедлива вартість активів програми	(820)	–	(820)
	180	(100)	80

Невизнані актуарні прибутки	50	(5)	45
Невизнана сума перехідного періоду (100 x 4/5)	(80)	8	(72)
Чисте зобов'язання, визнане у звіті про фінансовий стан	150	(97)	53

Подання

Згортання

116 Суб'єктові господарювання слід згортати актив, що відноситься до однієї програми із зобов'язанням, яке відноситься до іншої програми, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання:

- має юридичне право використовувати надлишок коштів однієї програми для погашення заборгованості за іншою програмою;
- має намір або погасити заборгованість на нетто-основі, або одночасно реалізувати надлишок коштів однієї програми і погасити заборгованість за іншою програмою.

117 Критерії згортання аналогічні критеріям згортання, встановленим для фінансових інструментів у МСБО 32 „Фінансові інструменти: подання”.

Розмежування на поточні / непоточні

118 Деякі суб'єкти господарювання розмежовують активи і зобов'язання на поточні та непоточні. Цей Стандарт не визначає, чи слід суб'єктові господарювання розмежовувати частини активів і зобов'язань на поточні та непоточні, які виникають від виплат по закінченні трудової діяльності.

Фінансові компоненти витрат на виплати по закінченні трудової діяльності

119 Цей Стандарт не визначає, чи слід суб'єктові господарювання подавати вартість поточних послуг, витрати на відсотки та очікуваний прибуток від активів програми у вигляді компонентів єдиної статті доходів чи витрат у звіті про сукупний прибуток.

Розкриття інформації

120 Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію, яка допоможе користувачам фінансових звітів оцінити характер його програм з визначеною виплатою і фінансовий вплив змін у цих програмах протягом періоду.

120A Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію щодо програми з визначеною виплатою:

- облікову політику суб'єкта господарювання щодо визнання актуарних прибутків та збитків;

- б) загальний опис типу програми;
- в) узгодження залишків теперішньої вартості зобов'язань за програмою з визначеною виплатою на початок та кінець періоду, окремо зазначаючи, якщо це доречно, вплив протягом періоду, пов'язаний з кожною з наведених нижче статей:
 - i) вартість поточних послуг,
 - ii) витрати на відсотки,
 - iii) внески учасників програми,
 - iv) актуарні прибутки та збитки,
 - v) зміни валютного курсу на програми, що оцінюються у валюті іншій, ніж валюта подання звітності суб'єкта господарювання,
 - vi) сплачені виплати,
 - vii) вартість раніше наданих послуг,
 - viii) об'єднання бізнесу,
 - ix) скорочення, та
 - x) остаточні розрахунки.
- г) класифікація зобов'язань за програмою з визначеною виплатою на суми повністю нефінансованих програм та суми повністю або частково фінансованих програм.
- г) узгодження залишків справедливої вартості активів програми на початок та кінець періоду та залишків будь-якого права на компенсацію, визнаного як актив згідно з параграфом 104А, на початок та кінець періоду, окремо зазначаючи, якщо це доречно, вплив протягом періоду, пов'язаний з кожною з наведених нижче статей:
 - i) очікуваний прибуток від активів програми,
 - ii) актуарні прибутки та збитки,
 - iii) зміни валютного курсу на програми, що оцінюються у валюті іншій, ніж валюта подання звітності суб'єкта господарювання,
 - iv) внески працедавця,
 - v) внески учасників програми,
 - vi) сплачені виплати,
 - vii) об'єднання бізнесу, та
 - viii) остаточні розрахунки.
- д) узгодження теперішньої вартості зобов'язань за програмою з визначеною виплатою в пункті в) і справедливої вартості активів програми в пункті г) з активами і зобов'язаннями, визнаними у звіті про фінансовий стан, зазначаючи, як мінімум, таке:
 - i) чисті актуарні прибутки та збитки, не визнані у звіті про фінансовий стан (див. параграф 92);

- ii) вартість раніше наданих послуг, не визнана у звіті про фінансовий стан (див. параграф 9б);
 - iii) будь-яку суму, не визнану як актив внаслідок обмеження, передбаченого параграфом 58 (б);
 - iv) справедливу вартість на кінець звітного періоду будь-якого права на компенсацію, визнаного як актив згідно з параграфом 104А (зі стислим описом зв'язку між правом на компенсацію та відповідним зобов'язанням); та
 - v) інші суми, визнані у звіті про фінансовий стан.
- е) загальні витрати, визнані у прибутку або збитку щодо кожної з наведених нижче статей, зазначаючи рядок (рядки), до яких вони включені:
- i) вартість поточних послуг;
 - ii) витрати на відсотки;
 - iii) очікуваний прибуток від активів програми;
 - iv) очікуваний прибуток від будь-якого права на компенсацію, визнаного як актив згідно з параграфом 104А;
 - v) актуарні прибутки та збитки;
 - vi) вартість раніше наданих послуг;
 - vii) вплив будь-якого скорочення або остаточного розрахунку; та
 - viii) вплив обмеження, передбаченого параграфом 58 (б).
- е) загальну суму, визнану в складі іншого сукупного доходу, щодо кожної з наведених нижче статей:
- i) актуарні прибутки та збитки; та
 - ii) вплив обмеження, передбаченого параграфом 58 (б).
- ж) для суб'єктів господарювання, що визнають актуарні прибутки та збитки у складі іншого сукупного прибутку згідно з параграфом 93А, кумулятивну суму актуарних прибутків та збитків, визнана у складі іншого сукупного прибутку.
- з) для кожної основної категорії активів програми, що мають включати, але не обмежуються фондовими інструментами, борговими зобов'язаннями, майном та всіма іншими активами, частку або суму, що становить кожна основна категорія, у справедливій вартості загальних активів програми.
- и) суми, включені до справедливої вартості активів програми:
- i) для кожної категорії власних фінансових інструментів суб'єкта господарювання;
 - ii) для будь-якої нерухомості, зайнятої суб'єктом господарювання, або для будь-яких активів, які використовуються ним.

- i) детальний опис основи, що використовується для визначення сумарної очікуваної норми прибутку від активів, включаючи вплив основних категорій активів програми.
- ii) фактичний прибуток від активів програми, а також фактичний прибуток від будь-якого права на компенсацію, визнаного як актив згідно з параграфом 104А.
- iii) основні актуарні припущення, використані на кінець звітного періоду, включаючи (якщо це доречно):
 - i) ставки дисконту;
 - ii) очікувані норми прибутку від будь-яких активів програми за періоди, відображені у фінансових звітах;
 - iii) очікувані норми прибутку за періоди, відображені у фінансових звітах, від будь-яких прав на компенсацію, визнаних як актив згідно з параграфом 104А;
 - iv) очікувані темпи підвищення заробітної плати (та змін індексу або іншої змінної, визначеної за офіційними або конструктивними умовами програми, як основа збільшень майбутніх виплат);
 - v) тенденції зміни витрат на медичне обслуговування;
 - vi) будь-які інші застосовані суттєві актуарні припущення.

Суб'єктові господарювання слід розкривати кожне актуарне припущення в абсолютному вираженні (наприклад, у вигляді абсолютного відсотка), а не лише як різницю між різними ставками відсотка або іншими змінними.

- k) вплив збільшення на один процентний пункт та вплив зменшення на один процентний пункт очікуваної тенденції зміни витрат на медичне обслуговування на:
 - i) сукупну вартість теперішніх послуг та компоненти витрат на відсотки чистих періодичних витрат на медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності;
 - ii) накопичене зобов'язання за виплатами по закінченні трудової діяльності стосовно медичного обслуговування.

Для цілей такого розкриття інформації всі інші припущення залишаються незмінними. Розкриття інформації щодо програм, що здійснюються в країнах з високою інфляцією, має включати вплив збільшення або зменшення проценту очікуваної тенденції зміни витрат на медичне обслуговування зі значимістю, подібною до одного процентного пункту в країнах з низькою інфляцією.

- l) суми за поточний річний період і попередні чотири річні періоди:
 - i) теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою, справедливої вартості активів програми та надлишку або дефіциту коштів за програмою;

ii) коригування на основі досвіду стосовно:

А) зобов'язань програми, виражених як (1) сума або (2) процент зобов'язань програми на кінець звітного періоду

Б) активів програми, виражених як (1) сума або (2) процент активів програми на кінець звітного періоду.

м) найкращу оцінку працедавцем, як тільки її можна буде обґрунтовано визначити, внесків, що сплачуватимуться до програми протягом річного періоду починаючи із закінчення звітного періоду.

121 Згідно з параграфом 120А б), слід подати загальний опис типу програми. У такому описі розмежують, наприклад, пенсійні програми на основі незмінної (фіксованої) заробітної плати, програми на основі кінцевої заробітної плати та програми щодо медичного обслуговування по закінченні трудової діяльності. Опис програми має включати неофіційні методиками, що обумовлюють конструктивні зобов'язання, включені до оцінки зобов'язання за програмою з визначеною виплатою згідно з параграфом 52. Детальнішої інформації подавати не треба.

122 Якщо суб'єкт господарювання має більше однієї програми з визначеною виплатою, розкриття інформації можна робити в цілому, окремо для кожної програми або за групами, сформованими так, щоб надавати найбільш корисну інформацію. Розмежувати групи варто за такими критеріями:

а) за географією програм, наприклад, розмежування на національні та закордонні програми,

або

б) за схильністю програм зазнавати суттєво різних ризиків, наприклад, відмежування програм пенсійного забезпечення на основі незмінної (фіксованої) заробітної плати від програм пенсійного забезпечення на основі кінцевої заробітної плати та програм медичного обслуговування по закінченні трудової діяльності.

Якщо суб'єкт господарювання подає розкриття інформації в цілому для групи програм, таке розкриття подається у вигляді середньозважених або порівняно вузьких діапазонів значень.

123 У параграфі 30 наведено вимогу щодо розкриття додаткової інформації про програми з визначеною виплатою за участю кількох працедавців, причому ці програми розглянуто так, ніби вони є програмами з визначеним внеском.

124 Якщо цього вимагає МСБО 24, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:

а) операції зв'язаних сторін з програмами виплат по закінченні трудової діяльності;

б) виплати по закінченні трудової діяльності для основного управлінського персоналу.

- 125 Якщо цього вимагає МСБО 37, суб'єкт господарювання розкриває інформацію щодо непередбачених зобов'язань, які виникають у зв'язку із зобов'язаннями щодо виплат по закінченні трудової діяльності.

ІНШІ ДОВГОСТРОКОВІ ВИПЛАТИ ПРАЦІВНИКАМ

- 126 Інші довгострокові виплати працівникам включають, наприклад:
- а) довгострокові компенсовані періоди відсутності, такі як додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка;
 - б) виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;
 - в) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;
 - г) виплати частки прибутку та премії, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців або тривалішого строку після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
 - г) відстрочені компенсації, сплачені після дванадцяти місяців або тривалішого строку після закінчення періоду, в якому вони зароблені.
- 127 Оцінка інших довгострокових виплат працівникам, як правило, не має такого ступеня невизначеності, як оцінка виплат по закінченні трудової діяльності. Крім того, введення в дію або внесення змін до інших довгострокових виплат працівникам рідко приводить до суттєвої суми вартості раніше наданих послуг. Тому, за цим Стандартом, слід застосовувати спрощений метод обліку інших довгострокових виплат працівникам. Цей метод відрізняється від обліку, який застосовують для виплат по закінченні трудової діяльності, тим, що:
- а) актуарні прибутки та збитки визнаються негайно і жодного „коридору” не застосовується;
 - б) уся вартість раніше наданих послуг визнається негайно.

Визнання та оцінка

- 128 Сума, визнана як зобов'язання щодо інших довгострокових виплат працівникам, повинна бути чистим підсумком, що складається з таких сум:
- а) теперішня вартість зобов'язань за визначеною виплатою на кінець звітного періоду (див. параграф 64)
 - б) мінус справедлива вартість на кінець звітного періоду активів програми (за їх наявності), якими безпосередньо мають бути здійснені розрахунки за зобов'язаннями (див. параграфи 102-104).

Оцінюючи зобов'язання, суб'єкт господарювання має застосовувати параграфи 49-91, за винятком параграфів 54 та 61. Суб'єктові господарювання слід застосовувати параграф 104А під час визнання та оцінки будь-якого права на компенсацію.

- 129 Що стосується інших довгострокових виплат працівникам, то суб'єктові господарювання слід визнавати чистий підсумок, який складається з наведених нижче сум, як витрати або (якщо це підпадає під дію параграфа

- 58) як дохід (за винятком тих випадків, коли інший стандарт вимагає або дозволяє включати їх до собівартості активу):**
- а) вартість поточних послуг (див. параграфи 63-91);**
 - б) витрати на відсотки (див. параграф 82);**
 - в) очікуваний прибуток від будь-яких активів програми (див. параграфи 105-107) та будь-яке право на компенсацію, визнане як актив (див. параграф 104А);**
 - г) актуарні прибутки та збитки, які слід визнавати негайно в повному обсязі;**
 - г) вартість раніше наданих послуг, яку слід визнавати негайно в повному обсязі;**
 - д) вплив будь-яких скорочень або остаточних розрахунків за програмою (див. параграфи 109 та 110).**
- 130 Однією з форм інших довгострокових виплат працівникам є виплати за тривалою непрацездатністю. Якщо рівень виплат залежить від строку надання послуг, зобов'язання виникає під час надання послуг. Оцінка цього зобов'язання відображає ймовірність того, що виплата буде потрібною на час, протягом якого очікується здійснення виплати. Якщо рівень виплат є однаковим для будь-якого непрацездатного працівника незалежно від кількості років надання послуг, очікувана вартість цих виплат визнається тоді, коли відбувається подія, що призводить до тривалої непрацездатності.

Розкриття інформації

- 131 Незважаючи на те, що цей Стандарт не вимагає розкриття конкретної інформації про інші довгострокові виплати працівникам, інші стандарти можуть вимагати розкриття такої інформації, наприклад, якщо витрати, спричинені такими виплатами, є суттєвими і потребуватимуть розкриття інформації відповідно до МСБО 1. Якщо цього вимагає МСБО, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про такі довгострокові виплати працівникам щодо основного управлінського персоналу.

ВИПЛАТИ ПРИ ЗВІЛЬНЕННІ

- 132 Цей Стандарт розглядає виплати при звільненні окремо від інших виплат працівникам, оскільки подія, що приводить до виникнення зобов'язання, – це звільнення працівника, а не надання ним послуг.

Визнання

- 133 Суб'єктові господарювання слід визнавати виплати при звільненні як зобов'язання та витрати тоді і лише тоді, коли суб'єкт господарювання має доведене зобов'язання:
- а) звільнити працівника або групу працівників до звичайної дати виходу на пенсію**

- або
- б) надавати виплати при звільненні в результаті пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення.
- 134 Суб'єкт господарювання має доведене зобов'язане здійснити звільнення, якщо і тільки якщо у суб'єкта господарювання є детальний офіційний план звільнення і немає реальної можливості його скасувати. Детальний план має містити як мінімум таке:
- а) місце дії плану, посадові обов'язки та приблизну кількість працівників, яких мають звільнити;
 - б) суму виплат при звільненні за кожною класифікацією ставки заробітної плати або за кожним типом посадових обов'язків;
 - в) час запровадження плану. Запровадження повинне починатися якомога швидше, а часові межі, необхідні для повного запровадження плану, мають бути такими, щоб не виникало можливості внесення до нього суттєвих змін.
- 135 Суб'єкт господарювання може бути зобов'язаним здійснити виплати (або надати інші пільги) працівникам, коли він звільняє їх; це відбувається згідно з законодавством, відповідно до контракту чи іншої угоди з працівниками або їхніми представниками, а також згідно з конструктивними зобов'язаннями, які ґрунтуються на практиці господарської діяльності, звичаях чи бажанні діяти справедливо. Такі виплати є виплатами при звільненні. Вони, як правило, одноразові, але інколи включають таке:
- а) збільшення розміру пенсійних виплат або інших виплат по закінченні трудової діяльності – або непрямо через програму виплати працівникам, або прямо;
 - б) заробітну плату до закінчення періоду, визначеного у повідомленні про звільнення, навіть якщо працівник не надаватиме подальших послуг, які приведуть до отримання суб'єктом господарювання економічних вигід.
- 136 Деякі виплати працівникам підлягають сплаті незалежно від причини їх звільнення. Здійснення таких виплат є визначеним (підлягає дії будь-яких вимог щодо гарантованого отримання пенсій або мінімального строку надання послуг), але час їх виплати є невизначеним. Хоча такі виплати визнають у деяких країнах за компенсацію при звільненні або за грошову винагороду, вони скоріше є виплатами по закінченні трудової діяльності, а не виплатами при звільненні, і суб'єкт господарювання обліковує їх як виплати по закінченні трудової діяльності. Деякі суб'єкти господарювання надають нижчі за розмірами виплати при добровільному звільненні на прохання працівника (по суті, виплати по закінченні трудової діяльності), ніж при примусовому звільненні на вимогу суб'єкта господарювання. Додаткові виплати, що їх надають при примусовому звільненні, є виплатами при звільненні.
- 137 Виплати при звільненні не забезпечують суб'єктові господарювання майбутніх економічних вигід і негайно визнаються як витрати.

МСБО 19

- 138 Якщо суб'єкт господарювання визнає виплати при звільненні, у нього може виникнути потреба обліковувати скорочення пенсій або інших виплат працівникам (див. параграф 109).

Оцінка

- 139 Якщо виплати при звільненні підлягають сплаті через понад 12 місяців після звітного періоду, їх слід дисконтувати, використовуючи ставку дисконту, визначену в параграфі 78.
- 140 Якщо звільнення відбувається внаслідок пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення, оцінка виплат при звільненні має базуватися на кількості працівників, які, як очікується, приймуть цю пропозицію.

Розкриття інформації

- 141 Якщо є невизначеність щодо кількості працівників, які приймуть пропозицію про виплати при звільненні, існує непередбачене зобов'язання. Згідно з вимогами МСБО 37, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про непередбачене зобов'язання, якщо ймовірність вибуття при розрахунках не є віддаленою.
- 142 Згідно з вимогами МСБО 1, суб'єкт господарювання розкриває характер та суму витрат, якщо вони є суттєвими. Виплати при звільненні можуть призвести до витрат, інформацію про які треба розкривати, щоб задовольнити цю вимогу.
- 143 Згідно з вимогами МСБО 24, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про виплати при звільненні основному управлінському персоналові.
- 144-152 [Вилучено].

ПОЛОЖЕННЯ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ

- 153 У цьому розділі описано підхід до програм з визначеною виплатою у перехідний період. Коли суб'єкт господарювання вперше приймає цей Стандарт для інших виплат працівникам, він застосовує МСБО 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”.
- 154 Після першого прийняття цього Стандарту суб'єкт господарювання має оцінити свої зобов'язання перехідного періоду за програмами з визначеною виплатою на цю дату таким чином:
- теперішню вартість зобов'язання (див. параграф 64) на дату прийняття
 - мінус справедлива вартість (на дату прийняття) активів програми (якщо вони є), з яких заборгованість треба погасити безпосередньо (див. параграфи 102-104),
 - мінус вартість будь-яких раніше наданих послуг, яку, згідно з параграфом 96, слід визнавати в наступних періодах.

155 Якщо зобов'язання перехідного періоду є більшим, ніж зобов'язання, яке було б визнаним на цю саму дату згідно з попередньою обліковою політикою суб'єкта господарювання, то суб'єктові господарювання слід зробити остаточний вибір і визнавати це збільшення як частину зобов'язання за визначеними виплатами згідно з параграфом 54:

а) негайно, згідно з МСБО 8,

або

б) як витрати на прямолінійній основі протягом не більше п'яти років з дати прийняття. Якщо суб'єкт господарювання обирає б), йому слід:

i) застосовувати обмеження, визначене в параграфі 58 б), оцінюючи будь-який актив, визнаний у звіті про фінансовий стан;

ii) розкривати в кінці кожного звітного періоду інформацію про: 1) суму збільшення, яка залишається невизнаною; 2) суму, визнану в поточному періоді;

iii) обмежувати визнання наступних актуарних прибутків (але не негативну вартість раніше наданих послуг) так: якщо актуарний прибуток треба визнавати згідно з параграфами 92 і 93, суб'єкт господарювання має визнавати такий актуарний прибуток лише тією мірою, якою чисті кумулятивні невизнані актуарні прибутки (до визнання такого актуарного прибутку) перевищують невизнану частину зобов'язання перехідного періоду;

iv) включати частину, пов'язану з невизнаним зобов'язанням перехідного періоду, до визначення будь-якого наступного прибутку або збитку від остаточного розрахунку чи скорочення.

Якщо зобов'язання перехідного періоду є меншим від зобов'язання, яке було б визнано на цю саму дату згідно з попередньою обліковою політикою суб'єкта господарювання, то суб'єктові господарювання слід негайно визнавати це зменшення згідно з МСБО 8.

156 Після початкового прийняття Стандарту вплив зміни облікової політики поширюється на всі актуарні прибутки та збитки, які виникли раніше, навіть якщо вони відповідають 10%-у „коридору”, визначеному в параграфі 92.

Ілюстративний приклад до параграфів 154-156

На 31 грудня 1998 р. звіт про фінансовий стан суб'єкта господарювання включає пенсійне зобов'язання сумою 100. Суб'єкт господарювання приймає Стандарт 1 січня 1999 р., коли теперішня вартість зобов'язання згідно зі Стандартом дорівнює 1300, а справедлива вартість активів програми становить 1000. 1 січня 1993 р. суб'єкт господарювання підвищив пенсії (витрати на негарантовані пенсії дорівнюють 160; середній період, що залишається на цю дату до здійснення гарантії, – 10 років).

Вплив перехідного періоду такий:	
Теперішня вартість зобов'язання	1300
Справедлива вартість активів програми	(1000)
Мінус вартість раніше наданих послуг, яку слід визнавати у пізніших періодах ($160 \times 4/10$)	(64)
Зобов'язання перехідного періоду	236
Уже визнане зобов'язання	100
Збільшення зобов'язання	<u>136</u>
Суб'єкт господарювання може обирати, чи визнавати збільшення сумою 136 негайно або протягом не більше 5 років. Цей вибір є нескасаним.	
<i>На 31 грудня 1999 р. теперішня вартість заборгованості згідно зі Стандартом дорівнює 1400, а справедлива вартість активів програми становить 1050. Чисті кумулятивні невизнані актуарні прибутки з дати прийняття Стандарту дорівнюють 120. Очікуваний середній строк роботи, що залишився до виходу на пенсію працівникам, які беруть участь у програмі, становив 8 років. Суб'єкт господарювання прийняв політику визнання всіх актуарних прибутків та збитків одразу ж, як це дозволяє параграф 93.</i>	
Вплив обмеження у параграфі 155 б) є таким:	
Чисті кумулятивні невизнані актуарні прибутки	120
Невизнана частина зобов'язання перехідного періоду ($136 \times 4/5$)	(109)
Максимальний прибуток, який слід визнати (параграф 155 б) iii))	<u>11</u>

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ

- 157 Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку набирає чинності для фінансових звітів з 1 січня 1999 р. або пізніше, за винятком зазначеного в параграфах 159-159В. Застосування до вказаної дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до витрат на пенсійне забезпечення у фінансових звітах за періоди, які починаються до 1 січня 1999 р., суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про той факт, що він застосував цей Стандарт замість МСБО 19 „Витрати на пенсійне забезпечення”, затвердженого в 1993 р.
- 158 Цей Стандарт замінює МСБО 19 „Витрати на пенсійне забезпечення”, затверджений у 1993 р.

- 159 Наведене далі набирає чинності для річних фінансових звітів*, що охоплюють періоди з 1 січня 2001 р. або пізніше:
- а) переглянуте визначення активів програми в параграфі 7 та відповідне визначення активів, утримуваних фондом довгострокових виплат працівникам, та кваліфікованих страхових полісів;
 - б) вимоги до визнання та оцінки компенсацій у параграфах 104А, 128 та 129 та відповідного розкриття інформації в параграфах 120А д) iv), 120А е) iv), 120А і) та 120А й) iii).

Застосування до вказаної дати заохочується. Якщо застосування до цієї дати впливає на фінансові звіти, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про цей факт.

- 159А Зміна в параграфі 58 А набирає чинності для річних фінансових звітів⁵, що охоплюють періоди з 31 травня 2002 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати заохочується. Якщо застосування до цієї дати впливає на фінансові звіти, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про цей факт.
- 159Б Суб'єктові господарювання слід застосовувати зміни у параграфах 32А, 34–34Б, 61 і 120–121 до річних періодів, що починаються 1 січня 2006 р. або після цієї дати. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує деякі зміни до періоду, що починається до 1 січня 2006 р., слід розкривати інформацію про цей факт.
- 159В Можливість, що передбачається у параграфах 93А–93Г, може використовуватись для річних періодів, що закінчуються 16 грудня 2004 р. або після цієї дати. Суб'єктові господарювання, що використовує цю можливість для річних періодів, що починаються до 1 січня 2006 р., також слід застосовувати зміни в параграфах 32А, 34–34Б, 61 і 120–121.
- 159Г Параграфи 7, 8(б), 32Б, 97,98 та 111 було змінено, а параграф 111А було додано згідно зі „Змінами до МСФЗ”, виданими у травні 2008 року. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати зміни до параграфів 7, 8(б) та 32Б до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 року або після цієї дати. Дозволяється і більш раннє застосування. Якщо суб'єкт господарювання застосовує зміни до більш раннього періоду, цей факт повинен розкриватись. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати зміни до параграфів 97,98 та 111 та 111А до змін у виплатах, що мають місце на 1 січня 2009 року або після цієї дати.
- 160 МСБО 8 застосовується, якщо суб'єкт господарювання змінює свою облікову політику для відображення змін, визначених у параграфах 159-159Г. При ретроспективному застосуванні цих змін згідно з вимогами МСБО 8, суб'єкт господарювання розглядає ці зміни так, ніби вони застосовувалися в той самий час, що й решта Стандарту.. Виключенням є те, що суб'єкт господарювання може розкрити суми, розкриття яких вимагається параграфом 120А л), оскільки

⁵ Параграфи 159 та 159А стосуються „річних фінансових звітів”, що узгоджується з чіткішим формулюванням дат набрання чинності, прийнятим у 1998 р. Параграф 157 стосується „фінансових звітів”.

МСБО 19

суми визначаються ретроспективно для кожного річного періоду з першого річного періоду, представленого у фінансових звітах, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує зміни у параграфі 120А.

- 161 МСБО 1 (переглянутий у 2007 році) внесено зміни до термінології, що використовувалась у МСФЗ. Крім цього, цим стандартом внесено зміни до параграфів 93А–93Г, 106 (Приклад) та 120А. Суб'єктові господарювання слід застосовувати ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або після цієї дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 році) до ранішого періоду, ці зміни слід застосовувати до такого більш раннього періоду.