

Тлумачення КТМФЗ 14

МСБО 19: Обмеження на активи з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їхня взаємодія

Посилання

- МСБО 1 “Подання фінансової звітності”;
- МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”;
- МСБО 19 “Виплати працівникам”;
- МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи”.

Загальна інформація

- 1 Параграф 58 МСБО 19 обмежує оцінку активу з визначеною виплатою “теперішньою вартістю економічних вигід, доступних у формі відшкодувань за рахунок програми або зменшень майбутніх внесків до програми” плюс невизнані прибутки та збитки. Виникали питання про те, коли відшкодування або зменшення майбутніх внесків слід вважати доступними, зокрема, якщо існує мінімальна вимога до фінансування.
- 2 Мінімальні вимоги до фінансування існують в багатьох країнах для покращання забезпечення обіцяних виплат по закінченні трудової діяльності учасникам програми виплат працівникам. Такі вимоги звичайно передбачають мінімальну суму або рівень внесків, які мають бути сплачені до програми протягом даного періоду. Отже, мінімальна вимога до фінансування може обмежити здатність суб’єкта господарювання зменшувати майбутні внески.
- 3 Крім того, обмеження оцінки активу з визначеною виплатою може спричинити до того, що мінімальна вимога до фінансування стає обтяжливою. Зазвичай вимога щодо сплати внесків до програми не впливатиме на оцінку активів або зобов’язань за визначеною виплатою, оскільки один раз сплачені внески стають активами програми і, отже, додаткові чисті зобов’язання дорівнюють нулю. Однак, мінімальна вимога до фінансування може спричинити до виникнення зобов’язання, якщо обов’язкові внески не будуть доступними для суб’єкта господарювання після їх сплати.
- 3А В листопаді 2009 р. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку змінила КТМФЗ 14 з метою усунути небажаний наслідок, що виникає в результаті тлумачення попередньої сплати майбутніх внесків за деяких обставин, коли існує мінімальна вимога до фінансування.

Сфера застосування

- 4 Це Тлумачення застосовується до усіх програм виплат по закінченні трудової діяльності та інших програм довгострокових виплат працівникам з визначеними виплатами.
- 5 З метою цього Тлумачення мінімальними вимогами до фінансування є будь-які вимоги фінансувати програми виплат по закінченні трудової діяльності або інші програми довгострокових виплат працівникам з визначеними виплатами.

Питання

- 6 В цьому Тлумаченні розглядаються такі проблеми:
 - (а) коли відшкодування або зменшення майбутніх внесків слід вважати доступними згідно з параграфом 58 МСБО 19;
 - (б) як мінімальна вимога до фінансування може впливати на доступність зменшень майбутніх внесків;
 - (в) коли мінімальна вимога до фінансування може спричинити до виникнення зобов’язання.

Консенсус

Доступність відшкодування або зменшення майбутніх внесків

- 7 Суб'єкт господарювання визначає доступність відшкодування або зменшення майбутніх внесків згідно зі строками та умовами програми, а також будь-якими законодавчо встановленими вимогами в юрисдикції програми.
- 8 Економічна вигода у формі відшкодування або зменшення майбутніх внесків є доступною, якщо суб'єкт господарювання може реалізувати її на певному етапі строку дії програми або коли погашені зобов'язання програми. Зокрема, така економічна вигода може бути доступною навіть якщо вона її не можна реалізувати безпосередньо на кінець звітного періоду.
- 9 Доступна економічна вигода не залежить від того, з яким наміром суб'єкт господарювання має використати надлишок. Суб'єкт господарювання визначає максимальну економічну вигоду, що є доступною внаслідок відшкодувань, зменшень майбутніх внесків чи їх поєднання. Суб'єкт господарювання не визнає економічні вигоди від поєднання відшкодувань та зменшень майбутніх внесків на основі припущень, які є взаємно виключними.
- 10 Згідно з МСБО 1 суб'єкт господарювання розкриває інформацію про основні джерела невизначеності оцінки на кінець звітного періоду, що має значний ризик спричинення суттєвого коригування балансової вартості чистого активу або зобов'язання, визнаного у звіті про фінансовий стан. Це може охоплювати розкриття інформації про будь-які обмеження поточної можливості реалізації надлишку або розкриття інформації про основу, що використовується для визначення суми доступної економічної вигоди.

Економічна вигода, доступна у формі відшкодування

Право на відшкодування

- 11 Відшкодування є доступним для суб'єкта господарювання, якщо даний суб'єкт господарювання має беззастережне право на відшкодування:
 - (а) протягом строку дії програми, не припускаючи, що зобов'язання програми мають бути погашені, щоб отримати відшкодування (наприклад, в деяких юрисдикціях суб'єкт господарювання може мати право на відшкодування протягом строку дії програми незалежно від того, погашені зобов'язання програми, чи ні); або
 - (б) припускаючи поступове погашення зобов'язань програми у часі, доки не припиниться участь у програмі усіх її учасників; або
 - (в) припускаючи повне погашення зобов'язань програми як разової події (наприклад, внаслідок ліквідації програми).
 Беззастережне право на відшкодування може існувати незалежно від рівня фінансування програми на кінець звітного періоду.
- 12 Якщо право суб'єкта господарювання на відшкодування надлишку залежить від виникнення чи невиникнення однієї або кількох невизначених майбутніх подій, які знаходяться поза межами його контролю, даний суб'єкт господарювання не має беззастережного права і не визнає актив.

Оцінка економічної вигоди

- 13 Суб'єкт господарювання оцінює економічну вигоду, доступну у формі відшкодування як суму залишку на кінець звітного періоду (що є справедливою вартістю активів програми мінус теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою), яку цей суб'єкт господарювання має право одержати у формі відшкодування мінус будь-які відповідні витрати. Наприклад, якщо відшкодування підлягає оподаткуванню, окрім податку на прибуток, суб'єкт господарювання оцінює суму відшкодування з урахуванням податку.
- 14 Оцінюючи суму відшкодування, доступну у випадку ліквідації програми (параграф 11(в)), суб'єкт господарювання включає витрати до плану погашення зобов'язань за програмою та здійснення відшкодування. Наприклад, суб'єкт господарювання вираховує плату за професійні послуги, якщо вони сплачуються програмою, а не суб'єктом господарювання, та витрати на будь-які страхові премії, які можуть бути потрібні для забезпечення зобов'язання щодо ліквідації програми.
- 15 Якщо сума відшкодування визначається як повна сума або частина надлишку, а не як фіксована сума, суб'єкт господарювання не робить коригування вартості грошей у часі, навіть якщо це відшкодування може бути реалізованим лише на майбутню дату.

Економічна вигода, доступна у формі зменшення внеску

- 16 Якщо немає мінімальної вимоги до фінансування для внесків, пов'язаних з майбутньою послугою, то економічна вигода, доступна у формі зменшення майбутніх внесків, це вартість майбутньої послуги для суб'єкта господарювання за кожний період протягом коротшого з двох періодів: очікуваного строку дії програми або очікуваного строку дії суб'єкта господарювання. Вартість майбутньої послуги для суб'єкта господарювання не включає суми, які будуть понесені працівниками.
- 17 Суб'єкт господарювання визначає вартість майбутніх послуг, використовуючи припущення, які узгоджуються з припущеннями, що використовувались для визначення зобов'язання за визначеною виплатою, та із ситуацією, яка існує на кінець звітного періоду, визначеного МСБО 19. Отже, суб'єкт господарювання не припускає жодних змін у вигодах, які слід надати за програмою в майбутньому, допоки до програми не буде внесено змін, і припускає стабільну чисельність робочої сили в майбутньому, якщо даний суб'єкт господарювання не має підтвердженого фактами зобов'язання на кінець звітного періоду зменшити кількість працівників, охоплених програмою. В останньому випадку припущення щодо майбутньої робочої сили охоплює це зменшення.

Вплив мінімальної вимоги до фінансування на економічну вигоду, доступну у формі зменшення майбутніх внесків

- 18 Суб'єкт господарювання аналізує будь-які мінімальні вимоги до фінансування на дану дату внесків, потрібних для покриття (а) будь-якого існуючого дефіциту раніше наданих послуг на основі мінімального фінансування та (б) майбутньої послуги.
- 19 Внески на покриття будь-якого існуючого дефіциту на основі мінімального фінансування вже отриманих послуг не впливають на майбутні внески для майбутніх послуг. Вони можуть привести до виникнення зобов'язання згідно з параграфами 23–26.
- 20 Якщо існує мінімальна вимога до фінансування внесків, пов'язаних з майбутньою послугою, то економічна вигода, доступна у формі зменшення майбутніх внесків, це сума
- а) будь-якої величини, що зменшує майбутні внески на основі мінімальної вимоги до фінансування, пов'язані з майбутньою послугою, оскільки суб'єкт господарювання здійснив платіж (тобто сплатив суму до того, як це вимагалось); та
 - б) попередньо оціненої вартості майбутньої послуги в кожному періоді згідно з параграфами 16 і 17 мінус попередньо оцінені внески на основі мінімальної вимоги до фінансування, що вимагалися б у такі періоди, якби не було попередньої сплати, описаної в а).
- 21 Суб'єкт господарювання оцінює майбутні внески на основі мінімальної вимоги до фінансування, потрібні стосовно майбутньої послуги, беручи до уваги вплив будь-якого існуючого надлишку, визначеного на основі мінімального фінансування, але за винятком попередньої сплати, описаної в параграфі 20а). Суб'єкт господарювання використовує припущення, що узгоджуються з основою мінімального фінансування та, для будь-яких чинників, не визначених цією основою, припущення, які узгоджуються із припущеннями, що використовувались для визначення зобов'язання за визначеною виплатою та із ситуацією, яка існує на кінець звітного періоду, визначеного МСБО 19. Оцінка охоплює будь-які зміни, очікувані в результаті сплати суб'єктом господарювання мінімальних внесків, коли вони підлягають сплаті. Однак така оцінка не охоплює вплив очікуваних змін у строках та умовах основи мінімального фінансування, які не є в основному чинними або узгодженими на договірній основі на кінець звітного періоду.
- 22 При визначенні суб'єктом господарювання суми, описаної в параграфі 20б), якщо майбутні внески на основі вимоги мінімального фінансування, потрібні стосовно майбутньої послуги, перевищують майбутню вартість послуг за МСБО 19 у будь-якому даному періоді, таке перевищення зменшує суму економічної вигоди, доступної у формі зменшення майбутніх внесків. Однак сума, описана в параграфі 20б), ніколи не може бути меншою нуля.

Коли мінімальна вимога до фінансування може привести до виникнення зобов'язання

- 23 Якщо суб'єкт господарювання має зобов'язання за мінімальною вимогою до фінансування сплачувати внески для покриття існуючого дефіциту на основі мінімального фінансування стосовно вже одержаних послуг, суб'єкт господарювання визначає, чи будуть внески до сплати доступні у формі відшкодування або зменшення майбутніх внесків після їх сплати до програми.

- 24 Тією мірою якою внески до сплати не будуть доступні після їх сплати до програми, суб'єкт господарювання визнає зобов'язання, коли це зобов'язання виникає. Зобов'язання зменшує актив з визначеною виплатою або збільшує зобов'язання за визначеною виплатою, так що не очікується жодних прибутків або збитків внаслідок застосування параграфу 58 МСБО 19, коли сплачуються внески.
- 25 Суб'єкт господарювання застосовує параграф 58А МСБО 19 до визначення зобов'язання згідно з параграфом 24.
- 26 Зобов'язання стосовно мінімальної вимоги до фінансування та будь-якої подальшої переоцінки цього зобов'язання визнається негайно згідно з прийнятою суб'єктом господарювання політикою щодо визнання впливу обмеження в параграфі 58 МСБО 19 на оцінку активу з визначеною виплатою. Зокрема:
- (a) суб'єкту господарювання, який визнає вплив обмеження в параграфі 58 в прибутку чи збитку, згідно з параграфом 61(е) МСБО 19, слід негайно визнавати коригування в прибутку або збитку;
 - (b) суб'єкту господарювання, який визнає вплив обмеження, зазначеного в параграфі 58, в інших сукупних доходах, згідно з параграфом 93В МСБО 19, слід негайно визнавати коригування в інших сукупних доходах.

Дата набрання чинності

- 27 Суб'єкту господарювання слід застосовувати це Тлумачення до річних періодів, що починаються 1 січня 2008 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється.
- 27А Внаслідок прийняття МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) внесено зміни до термінології, що використовується в усіх МСФЗ, а також в параграф 26. Суб'єкту господарювання слід застосовувати ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) до більш раннього періоду, ці зміни слід застосовувати до цього раннього періоду.
- 27Б Зміни до КТМФЗ 14 "*Попередні сплати мінімальної вимоги до фінансування*" додали параграф 3А та змінили параграфи 16–18 та 20–22. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, які починаються 1 січня 2011 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш ранніх періодів, то він розкриває цей факт.

Перехід

- 28 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення з початку першого періоду, який відображається у першій фінансовій звітності, до якої це Тлумачення застосовується. Суб'єкт господарювання визнає будь-які початкові коригування, що виникають внаслідок застосування цього Тлумачення, у нерозподіленому прибутку на початку цього періоду.
- 29 Суб'єкт господарювання застосовує зміни, вказані в параграфах 3А, 16–18 та 20–22, з початку найбільш раннього порівняльного періоду, поданого у першій фінансовій звітності, у якій суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення. Якщо суб'єкт господарювання застосовував це Тлумачення раніше, до застосування вказаних змін, то він повинен визнати коригування внаслідок застосування змін у нерозподіленому прибутку на початок найбільш раннього поданого порівняльного періоду.