

Тлумачення КТМФЗ 14

МСБО 19 – Обмеження на активи за визначеною виплатою, вимоги щодо мінімального фінансування та їх взаємозв'язок

Посилання

- МСБО 1 “Подання фінансової звітності”;
- МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”;
- МСБО 19 “Виплати працівникам” (змінений в 2011 р.);
- МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”.

Загальна інформація

- 1 Пункт 64 МСБО 19 обмежує оцінку чистого активу за визначеною виплатою меншою з таких двох величин: надлишок у програмі з визначеними виплатами та "верхня межа" активу. У пункті 8 МСБО 19 "верхню межу" активу визначено так: “теперішня вартість будь-яких економічних вигід, доступних у формі відшкодувань за рахунок програми або зменшень майбутніх внесків до програми”. Виникали питання про те, коли відшкодування або зменшення майбутніх внесків слід вважати доступними, зокрема, якщо існує вимога щодо мінімального фінансування.
- 2 Вимоги щодо мінімального фінансування існують в багатьох країнах для покращення забезпечення обіцяних виплат після закінчення 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, вимога щодо мінімального фінансування може обмежити здатність суб'єкта господарювання зменшувати майбутні внески.
- 3 Крім того, обмеження оцінки активу за визначеною виплатою може спричинити те, що вимога щодо мінімального 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, вимога щодо мінімального фінансування може спричинити виникнення зобов'язання, якщо обов'язкові внески не будуть доступними для суб'єкта господарювання після їх сплати.
- 3А В листопаді 2009 р. Рада Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку змінила КТМФЗ 14 з метою усунення небажаного наслідку, що виникає в результаті тлумачення попередньої сплати майбутніх внесків за деяких обставин, коли існує вимога щодо мінімального фінансування.

Сфера застосування

- 4 Це Тлумачення застосовується до всіх визначених виплат після закінчення трудової діяльності та інших довгострокових визначених виплат працівникам.
- 5 У цьому Тлумаченні вимогами щодо мінімального фінансування є будь-які вимоги фінансувати програми виплат після закінчення трудової діяльності або інші довгострокові програми з визначеними виплатами.

Проблемні питання

- 6 В цьому Тлумаченні розглядаються такі проблемні питання:
 - а) коли відшкодування або зменшення майбутніх внесків слід вважати доступними згідно з визначенням "верхньої межі" активу, наведеним у пункті 8 МСБО 19;
 - б) як вимога щодо мінімального фінансування може впливати на доступність зменшень майбутніх внесків;

- в) коли вимога щодо мінімального фінансування може спричинити виникнення зобов'язання.

Консенсус

Доступність відшкодування або зменшення майбутніх внесків

- 7 Суб'єкт господарювання визначає доступність відшкодування або зменшення майбутніх внесків згідно із 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 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 попередньої 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 безумовне право на відшкодування:
 - а) протягом строку існування 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 існування 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).

Безумовне 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 або не виникнення однієї або кількох невизначених майбутніх подій, які є поза межами його контролю, такий суб'єкт господарювання не має безумовного права і не визнає актив.

Оцінка економічної вигоди

- 13 Суб'єкт господарювання оцінює економічну вигоду, доступну у формі відшкодування як суму надлишку на кінець звітного періоду (що є справедливою вартістю активів програми мінус теперішня вартість зобов'язання з 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, то суб'єкт господарювання оцінює суму відшкодування після оподаткування.
- 14 Оцінюючи суму відшкодування, доступну у випадку ліквідації програми (пункт 11в)), 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 існування програми або очікуваного строку існування суб'єкта господарювання. Собівартість майбутньої послуги для суб'єкта господарювання не включає сум, які будуть понесені працівниками.
- 17 Суб'єкт господарювання визначає собівартість майбутніх послуг, застосовуючи припущення, які узгоджуються з припущеннями, використаними 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 зменшує кількість працівників, охоплених програмою. В останньому випадку припущення щодо майбутньої робочої сили включає це зменшення.

Вплив вимоги щодо мінімального фінансування на економічну вигоду, доступну у формі зменшення майбутніх внесків

- 18 Суб'єкт господарювання аналізує будь-які вимоги щодо мінімального фінансування на певну дату внесків, потрібних для покриття а) будь-якого існуючого дефіциту раніше наданих послуг на основі мінімального фінансування та б) майбутніх послуг.
- 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 призвести до виникнення зобов'язання згідно з пунктами 23–26.
- 20 Якщо існує вимога щодо мінімального фінансування внесків, пов'язаних з майбутніми послугами, то економічна вигода, доступна у формі зменшення майбутніх внесків, – це сума:
- а) будь-якої величини, що зменшує майбутні внески на основі вимоги щодо мінімального фінансування, пов'язані з майбутніми послугами, оскільки суб'єкт господарювання здійснив попередню оплату (тобто сплатив суму до того, як це вимагалось); та
 - б) попередньо оціненої собівартості майбутніх послуг у кожному періоді згідно з пунктами 16 і 17 мінус попередньо оцінені внески на основі вимоги щодо мінімального фінансування, що вимагалися б у таких періодах, якби не було попередньої сплати, описаної в пункті а).
- 21 Суб'єкт господарювання оцінює майбутні внески на основі вимоги щодо мінімального фінансування, потрібні стосовно майбутніх послуг, беручи до уваги вплив будь-якого існуючого надлишку, визначеного на основі мінімального фінансування, але за винятком попередньої сплати, описаної в пункті 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, як визначено МСБО 19. Попередня оцінка враховує будь-які зміни, очікувані в результаті сплати суб'єктом господарювання мінімальних внесків, коли вони підлягають сплаті. Однак така попередня оцінка не враховує впливу очікуваних змін строків та умов основи мінімального фінансування, які на кінець звітного періоду не набрали чинності в основному або не були узгоджені на договірній основі.
- 22 Якщо при визначенні суб'єктом господарювання суми, описаної в пункті 20б), майбутні внески на основі вимоги мінімального фінансування, потрібні стосовно майбутніх послуг, перевищують собівартість майбутніх 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 пункті 20б), ніколи не може бути меншою нуля.

Коли вимога щодо мінімального фінансування може призвести до виникнення зобов'язання

- 23 Якщо суб'єкт господарювання має зобов'язання за вимогою щодо мінімального фінансування, сплачувати внески для покриття існуючого дефіциту на основі мінімального фінансування стосовно вже одержаних послуг, суб'єкт господарювання визначає, чи будуть внески, які мають бути сплачені, доступні у формі відшкодування або зменшення майбутніх внесків після їх сплати до програми.
- 24 Якщо внески, які мають бути сплачені, не будуть доступні після їх сплати до програми, то суб'єкт господарювання визнає зобов'язання, коли це зобов'язання виникає. Зобов'язання зменшує чистий актив за визначеною виплатою або збільшує чисте зобов'язання за визначеною виплатою, отже, коли внески сплачені, не очікується жодних прибутків або збитків внаслідок застосування пункту 64 МСБО 19.
- 25-26 [Вилучено]

Дата набрання чинності

- 27 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до річних періодів, що починаються 1 січня 2008 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється.
- 27A МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) змінив термінологію, що використовується в усіх МСФЗ, а також змінив пункт 26. Суб'єкт господарювання застосовує 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, то ці зміни застосовуються до цього більш раннього періоду.
- 27Б Документ *“Попередні оплати мінімальної вимоги до фінансування”* додав пункт 3А та змінив пункти 16–18 і 20–22. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2011 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш ранніх періодів, то він розкриває цей факт.
- 27В МСБО 19 (змінений у 2011 р.) змінив пункти 1, 6, 17 і 24 та вилучив пункти 25 і 26. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСБО 19 (змінений у 2011 р.)

Перехідні положення

- 28 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення з початку першого періоду, поданого 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 пунктах 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.