

КРМСФО Разяснение 14: МСС 19 Ограничението на актив по дефинирани доходи, минимални изисквания за финансиране и тяхното взаимодействие

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1263/2008 на Комисията от 16 декември 2008 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Разяснение 14 на Комитета за разяснения по Международните стандарти за финансово отчитане (КРМСФО) (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1274/2008 на Комисията от 17 декември 2008 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт (МСС) 1 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 633/2010 на Комисията от 19 юли 2010 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Разяснение 14 на Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово отчитане (КРМСФО) (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 475/2012 на Комисията от 5 юни 2012 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент

и на Съвета по отношение на Международен счетоводен стандарт (МСС) 1 и

Международен счетоводен стандарт (МСС) 19 (текст от значение за ЕИП) (*)

ЗАКОН за счетоводството (ЗСч) - § 1, § 2

* Забележка: Всички предприятия прилагат направените с Регламент № 475/2012 изменения в стандарта най-късно от началната дата на тяхната първа финансова година, започваща на или след 1.01.2013 г. - чл. 2, точка (2) във връзка с чл. 1, точка (4) от Регламент № 475/2012

Препратки

- МСС 1 Представяне на финансови отчети
- МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки
- (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 475/2012, ОВ L 146, 06/06/2012, в сила от 1.01.2013 г.) МСС 19 Доходи на наети лица (изменен през 2011 г.)
- МСС 37 Провизии, условни задължения и условни активи

информация

1. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 475/2012, ОВ L 146, 06/06/2012, в сила от 1.01.2013 г.) Параграф 64 от МСС 19 ограничава оценката на нетен актив по план с дефинирани доходи до по-малката стойност от излишъка в плана с дефинирани доходи и тавана на актива. Параграф 8 от МСС 19 определя тавана на актива като "настоящата стойност на всички налични икономически изгоди под формата на възстановени от плана средства или намаления на бъдещите вноски по плана". Възникват въпроси относно това, кога възстановените от плана средства или намаленията на бъдещите вноски по плана следва да се считат за налични, особено когато съществува изискване за минимално финансиране.

2. Минимални изисквания за финансиране съществуват в много страни с цел повишаване на сигурността на направеното обещание за доходи след напускане на членовете на план за доходи на наети лица. Тези изисквания обикновено определят минимален размер или ниво на вноските, които трябва да се правят в плана през определен период от време. Следователно минималното изискване за финансиране може да ограничи способността на предприятието да намали бъдещите вноски.

3. Освен това ограничението върху оценката на актив по дефинирани доходи може да направи минималното изискване за финансиране обременително. Обикновено изискването за извършване на вноски в плана не би засегнало оценката на актив или пасив по дефинирани доходи. Това е така, защото вноската, след като бъде платена, става актив на плана, следователно допълнителният нетен пасив е нулев. Минималното изискване за финансиране обаче може да породи пасив, ако изискваните вноски няма да са налични за предприятието, след като бъдат платени.

3А. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 633/2010, ОВ L 186, 20/07/2010) През ноември 2009 г. Съветът по международни счетоводни стандарти измени КРМСФО 14, за да бъдат премахнати определени нежелани последици вследствие на третирането на предварителни плащания на бъдещи вноски, в случаите когато съществува минимално изискване за финансиране. **Обхват** 4. Настоящото тълкуване се прилага за всички дефинирани доходи след напускане и други дългосрочни дефинирани доходи на наети лица.

5. За целите на настоящето тълкуване минимални изисквания за финансиране са всякакви изисквания за финансиране план за доходи след напускане или друг дългосрочен план с дефинирани доходи. **Въпроси** 6. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 475/2012, ОВ L 146, 06/06/2012, в сила от 1.01.2013 г.) Разгледаните в настоящето тълкуване въпроси са:

- а) кога възстановяването на средствата по плана или намаленията на бъдещите вноски се считат, че са налице в съответствие с определението за таван на актива в параграф 8 на МСС 19.
- б) как минималното изискване за финансиране може да засегне наличието

на намаления на бъдещите вноски;

в) кога минималното изискване за финансиране може да породи пасив.

Консенсус Наличие на възстановяване на средства по плана или намаление на

бъдещите вноски 7. Предприятието определя наличната възможност за възстановяване на

средства по плана или намаление на бъдещите вноски в съответствие с условията и сроковете на плана и законовите изисквания на юрисдикцията на плана.

8. Икономическа изгода под формата на възстановяване на средства по плана или намаление на бъдещите вноски е налице, ако предприятието може да ги реализира в някакъв момент от времетраенето на плана или когато пасивите по плана бъдат уредени. По-конкретно такава икономическа изгода може да бъде налична дори ако не е непосредствено реализуема към датата на баланса.

9. Наличието на икономическа изгода не зависи от това как предприятието възнамерява да използва излишъка. Предприятието следва да определи максималната икономическа изгода, която е налице от възстановяване на средства по плана, намаления на бъдещи вноски или съчетание от двете. Предприятието не следва да признава икономическа изгода от съчетание от възстановяване на средства и намаления на бъдещи вноски въз основа на предположения, които взаимно се изключват.

10. (Изм. – РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1274/2008, ОВ L 339, 18/12/2008) В съответствие с

МСС 1 предприятието оповестява информация за ключовите източници на несигурност на приблизителната оценка към датата на баланса, за които има сериозен риск да доведат до съществена корекция на балансовата стойност на нетен актив или пасив, признат в отчета за финансовото състояние. Това може да включва оповестяване на всякакви ограничения върху настоящата реализуемост на излишъка или оповестяване на базата, използвана за определяне размера на наличната икономическа изгода. **Икономическата изгода във вид на възстановяване на средства по плана**

Правото на възстановяване на средства

11. Възстановяване на средства по план е налице за предприятието, ако предприятието има безусловно право на възстановяване на средства:

а) през времетраенето на плана, без да се прави предположението, че пасивите по плана трябва да бъдат уредени, за да се получи възстановяването на средства (напр. в някои юрисдикции предприятието може да има право на възстановяване на средства през времетраенето на плана, независимо дали са уредени пасивите по плана); или

б) като се направи предположение за постепенно уреждане на пасивите по плана във времето, докато наетите лица напуснат плана; или

в) като се направи предположение за пълно уреждане на пасивите по плана в еднократно събитие (например ликвидация на плана).

Безусловно право на възстановяване на средства по план може да съществува независимо от равнището на финансиране на плана към датата на баланса.

12. Ако правото на предприятието на възстановяване на средства от излишъка зависи от настъпването или ненастъпването на едно или повече несигурни бъдещи събития, които не са изцяло под негов контрол, предприятието няма безусловно право и не следва да признава актив.

13. Предприятието оценява наличната икономическа изгода като възстановяване на средства в размер на излишъка към датата на баланса (което е справедливата стойност на активите на плана минус сегашната стойност на задължението по изплащане на дефинирани доходи), което предприятието има право да получи като възстановяване на средства, минус всякакви свързани разходи. Например, ако възстановяването на средства по план подлежи на данъчно облагане, различно от данък върху дохода, предприятието оценява размера на възстановените средства нетно от данъка.

14. При оценката на размера на наличните възстановени средства, когато

планът бъде ликвидиран (параграф 11, буква в)), предприятието включва разходите по плана за уреждане на пасивите по плана и извършване на възстановяването на средства. Например, предприятието следва да приспадне професионални хонорари, ако те са платени от плана, а не от предприятието, както и разходите за всякакви застрахователни премии, които може да са необходими за обезпечаване на пасива при ликвидация.

15. Ако размерът на възстановените средства е определен като пълната сума или част от излишъка, а не като фиксирана сума, предприятието не следва да прави корекция за стойността на парите във времето, дори когато възстановяването на средства е реализуемо само на бъдеща дата. **Икономическата изгода във вид на намаление на вноската** 16. (Изм. – РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 633/2010, ОВ L 186, 20/07/2010)

Ако не съществува минимално изискване за финансиране по отношение на вноски, свързани с бъдещ трудов стаж, икономическата изгода, налична под формата на намаление на бъдещи вноски, представлява:

а) [заличен]

б) бъдещите разходи за трудов стаж за предприятието за всеки период през очакваното времетраене на плана или очаквания живот на предприятието, което от двете е по-кратко. Бъдещите разходи за трудов стаж за предприятието изключват сумите, които ще бъдат понесени от наетите лица.

17. (Изм. – РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 633/2010, ОВ L 186, 20/07/2010, РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 475/2012, ОВ L 146, 06/06/2012, в сила от 1.01.2013 г.) Предприятието определя бъдещите разходи за трудов стаж, като използва предположения, последователни с тези, които са използвани за определяне на задължението за изплащане на дефинирани доходи, и на ситуацията, съществуваща към датата на баланса, както е определено в МСС 19. Следователно, предприятието не може да направи предположение за промяна в доходите, които трябва да се осигурят от плана в бъдеще, докато планът не бъде променен, и приема, че работната сила ще бъде непроменлива в бъдеще, освен ако не направи съкращение на броя наети лица, обхванати от плана. Във втория случай, предположението за бъдещата работна сила трябва да включва съкращението.

Ефектът от минимално изискване за финансиране върху наличната икономическа изгода като намаление на бъдещи вноски 18. (Изм. – РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 633/2010, ОВ L 186, 20/07/2010)

Предприятието следва да анализира всякакво минимално изискване за финансиране към дадена дата по отношение на вноските, които са необходими да покрият а) всякакъв съществуващ недостиг в базата за минимално финансиране за минал трудов стаж и б) бъдещ трудов стаж.

19. Вноските за покриване на всякакъв съществуващ недостиг на база минимално финансиране по отношение на положен вече труд не засягат бъдещите вноски за бъдещ труд. Те може да породят пасив в съответствие с параграфи 23 – 26.

20. (Изм. – РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 633/2010, ОВ L 186, 20/07/2010)

Ако съществува минимално изискване за финансиране по отношение на вноски, свързани с бъдещ трудов стаж, икономическата изгода под формата на намаление на бъдещи вноски е сумата от:

а) всяка сума, която намалява свързаните с минималното изискване за финансиране бъдещи вноски за бъдещ трудов стаж, тъй като предприятието е извършило предварително плащане (т. е. платило е сумата преди тя да стане изискуема); както и

б) приблизително оценените бъдещи разходи за трудов стаж през всеки период в съответствие с параграфи 16 и 17 минус приблизително оценените вноски за минимално финансиране, които биха били необходими за бъдещ трудов стаж през тези периоди, ако не е било извършено посоченото в буква а) предварително плащане.

21. (Изм. – РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 633/2010, ОВ L 186, 20/07/2010)

Предприятието оценява предварително свързаните с минималното изискване за

финансиране бъдещи вноски за бъдещ трудов стаж, вземайки предвид ефекта от всякакъв съществуващ излишък, определен с помощта на базата за минимално финансиране, но изключващ посоченото в параграф 20, буква а) предварително плащане. Предприятието следва да използва предположения, съответстващи на базата за минимално финансиране, и по отношение на всякакви фактори, непосочени в тази база, предположения, съответстващи на използваните за определяне на задължението по изплащане на дефинирани доходи и на ситуацията, съществуваща към края на отчетния период, както е определено в МСС 19. Предварителната оценка следва да включва всякакви промени, очаквани в резултат на плащане от страна на предприятието на минималните вноски, когато те станат изискуеми. Предварителната оценка обаче не включва ефекта от очакваните промени в условията и сроковете на базата за минимално финансиране, които не са влезли в сила по същество или не са договорени към края на отчетния период.

22. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 633/2010, ОВ L 186, 20/07/2010)

Когато предприятието определи описаната в параграф 20, буква б) сума, ако през даден период свързаните с минималното изискване за финансиране бъдещи вноски за бъдещ трудов стаж надхвърлят бъдещите разходи за трудов стаж по МСС 19, това превишение намалява размера на икономическата изгода, налична под формата на намаление на бъдещи вноски. При все това описаната в параграф 20, буква б) сума не може да бъде по-малка от нула. **Кога минималното изискване за финансиране може да породи пасив**

23. Ако предприятието има задължение по силата на минимално изискване за финансиране да плаща вноски, за да покрие съществуващ недостиг на база минимално финансиране по отношение на вече положен труд, предприятието следва да определи дали дължимите вноски ще бъдат налични като възстановяване на средства или намаление на бъдещи вноски след като бъдат платени на плана.

24. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 475/2012, ОВ L 146, 06/06/2012, в сила от 1.01.2013 г.) Доколкото дължимите вноски няма да бъдат налични, след като бъдат платени на плана, предприятието признава пасив, когато възникне задължението. Пасивът намалява нетния актив по план с дефинирани доходи или увеличава нетния пасив по план с дефинирани доходи, така че не се очаква печалба или загуба в резултат на прилагането на параграф 64 от МСС 19, когато вноските бъдат платени.

25. (Заличен - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 475/2012, ОВ L 146, 06/06/2012, в сила от 1.01.2013 г.)

26. (Заличен - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 475/2012, ОВ L 146, 06/06/2012, в сила от 1.01.2013 г.) **Дата на влизане в сила** 27. Предприятието следва да прилага настоящето тълкувание за годишни периоди, започващи на или след 1 януари 2008 г. По-ранното прилагане е позволено.

27А. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1274/2008, ОВ L 339, 18/12/2008) МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 26. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

27Б. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 633/2010, ОВ L 186, 20/07/2010)

Предварителни плащания в рамките на изискването за минимално финансиране се добавя параграф 3А и се изменят параграфи 16-18 и 20-22. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2011 г. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага измененията за по-ранен период, то оповестява този факт.

27В. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 475/2012, ОВ L 146, 06/06/2012, в сила от 1.01.2013 г.) С МСС 19 (изменен през 2011 г.) се изменят параграфи 1, 6, 17 и 24, и се заличават параграфи 25 и 26. Предприятието прилага тези изменения,

когато прилага МСС 19 (изменен през 2011 г.) **Преходни разпоредби** 28.

Предприятието трябва да прилага настоящето тълкуване от началото на първия период, представен в първите финансови отчети, за които тълкуванието се прилага. Предприятието следва да признае всяка първоначална корекция, възникваща от прилагането на настоящето разяснение, в неразпределената печалба в началото на този период.

29. (Нов – РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 633/2010, ОВ L 186, 20/07/2010)

Предприятието прилага измененията в параграфи 3А, 16–18 и 20–22 от началото на най-ранния сравнителен период, представен в първите финансови отчети, в които предприятието прилага настоящето разяснение. Ако предприятието е приложило предварително настоящето разяснение преди да приложи измененията, то признава корекцията, получена вследствие на прилагането на измененията, в неразпределената печалба към началото на най-ранния представен сравнителен период.

МСС 1 (т. А3) изменя терминологията, използвана във всички Международни стандарти за финансово отчитане (включително Международните счетоводни стандарти и Разясненията) и въведенията към отделните МСФО, както е посочено по-долу, освен ако в настоящето приложение не е посочено друго:

- "на лицевата страна на" се изменя на "в".
- "отчети за доходите" се изменя на "отчет за всеобхватния доход".
- "баланс" се изменя на "отчет за финансовото състояние".
- [Изменението не е приложимо за българския превод]
- "датата на баланса" се изменя на "края на отчетния период".
- "последваща дата на баланса" се изменя на "края на последващия отчетен период".
- "всяка дата на баланса" се изменя на "края на всеки отчетен период".
- "след датата на баланса" се изменя на "след края на отчетния период".
- "отчетна дата" се изменя на "край на отчетния период".
- "всяка отчетна дата" се изменя на "край на всеки отчетен период".
- "последна годишна отчетна дата" се изменя на "край на последния годишен отчетен период".
- "притежатели на собствен капитал" се изменя на "собственици" (с изключение на МСС 33 Доходи на акция).
- "извадени от собствен капитал и признати в печалбата или загубата" и "извадени от собствен капитал и включени в печалбата или загубата" се изменя на "прекласифицирани от собствен капитал към печалбата или загубата като корекция от прекласификация".
- "Стандарт или Разяснение" се изменя на "МФСО".
- "даден Стандарт или Разяснение" се изменя на "даден МФСО".
- "Стандарти и Разяснения" се изменя на "МСФО" (с изключение на параграф 5 от МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки).
- [Изменението не е приложимо за българския превод]
- Препратки към сегашната версия на МСС 10 Събития след датата на баланса се изменят на МСС 10 Събития след края на отчетния период.