

IFRIC TUMAČENJE 14

MRS 19 - limiti povezani s imovinom planova definiranih primanja, minimalna potrebna financijska sredstva i njihova interakcija

Reference

- MRS 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja*
- MRS 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*
- MRS 19 - *Primanja zaposlenih*
- MRS 37 - *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*

Temelji

1. Točkom 58. MRS-a 19 je mjerenje imovine iz definiranog plana primanja ograničeno na „sadašnju vrijednost ekonomske koristi raspoložive u obliku povrata financijskih sredstava iz plana ili smanjenja budućih doprinosa u plan”, uvećanu za nepriznatu dobit i nepriznate gubitke. Postavlja se pitanje kada povrat sredstava ili smanjenje budućih doprinosa treba smatrati raspoloživim, osobito ako postoji uvjet minimalnih potrebnih sredstava za financiranje.
2. Zahtjev za minimalnim potrebnim imovini financiranja postoje u mnogim zemljama kako bi se učvrstilo obećanje dano članovima plana primanja za zaposlene. Riječ je o odredbama kojima su u pravilu određeni minimalni iznosi doprinosa koje treba uplaćivati u plan u određenom razdoblju. Dakle, zahtjev za minimalnim imovini financiranja može ograničiti mogućnost subjekta da umanjí buduće doprinose.
3. Nadalje, ograničenje kod mjerenja imovine iz plana definiranih primanja može biti uzrokom štetnosti odredbe koja određuje minimalna financijska imovine. U pravilu, zahtjev za uplatom doprinosa u plan neće utjecati na mjerenje imovine ili obveze iz plana definiranih primanja iz razloga što jednom uplaćeni doprinosi postaju imovinom plana, tako da je dodatna neto obveza jednaka nuli. Međutim, odredba o minimalnim financijskim imovini može prouzročiti nastanak financijske obveze ako subjektu doprinosi ne budu raspoloživi nakon uplate.

Djelokrug

4. Ovo tumačenje se primjenjuje na sva primanja iz definiranih planova primanja nakon prestanka radnog odnosa i druga dugoročna primanja zaposlenih iz definiranih planova primanja.
5. U ovom tumačenju, minimalna potrebna imovine financiranja se odnose na potrebna imovine za financiranje plana primanja nakon prestanka radnog odnosa ili nekog drugog plana dugoročnih definiranih primanja.

Problem

6. Pitanja kojima se bavi ovo tumačenje:
- kada se povrat sredstava ili smanjenje budućih doprinosa treba smatrati raspoloživim u skladu s točkom 58. MRS-a 19
 - kako zahtjev za minimalnim imovini financiranja može utjecati na raspoloživost smanjenja budućih doprinosa
 - kada može nastati obveza temeljem zahtjeva za minimalnim potrebnim imovini financiranja.

Službeno stajalište

Raspoloživost povrata sredstava ili smanjenja budućih doprinosa

- Subjekt je dužan utvrditi raspoloživost povrata ili smanjenja budućih uplata u skladu s uvjetima plana i svim propisanim zahtjevima u područjima pravne nadležnosti pod koje plan potpada.
- Ekonomska korist u obliku povrata ili smanjenja budućih doprinosa je raspoloživa subjektu ako ju subjekt može ostvariti u nekom trenutku za vrijeme trajanja plana ili kad su obveze iz plana podmirene. Konkretno, ekonomska korist može biti raspoloživa čak i ako ju nije moguće odmah realizirati na dan izvještaja o financijskom položaju.
- Raspoloživa ekonomska korist ne ovisi o načinu na koji subjekt namjerava iskoristiti višak. Subjekt je dužan odrediti najveću moguću ekonomsku korist koja je raspoloživa temeljem povrata financijskih sredstava, smanjenja budućih doprinosa ili kombinacijom oboga. Subjekt ne priznaje ekonomske koristi iz kombinacije povrata i smanjenja budućih doprinosa na temelju pretpostavki koje se međusobno isključuju.
- Sukladno MRS-u 1, subjekt je dužan objaviti informacije o glavnim izvorima procjene neizvjesnosti na dan izvještaja o financijskom položaju koji nose značajan rizik materijalnog usklađenja knjigovodstvenog iznosa neto bilančne imovine ili obveze. To može uključiti objavljivanje ograničenja u trenutnoj realizaciji viška ili objavljivanje osnove koja je korištena u određivanju iznosa raspoložive ekonomske koristi.

Ekonomska korist raspoloživa u obliku povrata

Pravo na povrat

- Povrat je raspoloživ subjektu samo ako subjekt ima bezuvjetno pravo na povrat:
 - tijekom razdoblja plana, bez pretpostavke da je obveze iz plana potrebno podmiriti kako bi se ostvario povrat (npr. u nekim područjima pravne nadležnosti subjekt može imati pravo na povrat tijekom razdoblja valjanosti plana bez obzira na to da li su obveze iz plana podmirene ili ne); ili
 - pod pretpostavkom postupnog podmirenja obveza iz plana kroz vrijeme do trenutka u kojem su svi članovi napustili plan, ili

- c) pod pretpostavkom jednokratnog podmirenja svih obveza iz plana (tj. kod ukidanja plana).

Bezuvjetno pravo na povrat može postojati bez obzira na razinu financiranosti plana na dan izvještaja o financijskom položaju.

12. Ako pravo subjekta na povrat viška ovisi o nastanku, odnosno izostanku jednog nezvjesnog događaja u budućnosti ili više njih na koje subjekt ne može u potpunosti utjecati, subjekt nema bezuvjetno pravo, te stoga ne smije priznati imovina.

Mjerenje ekonomske koristi

13. Subjekt je dužan ekonomsku korist raspoloživu u obliku povrata mjeriti u iznosu viška na dan izvještaja o financijskom položaju (koji je jednak fer vrijednosti imovine plana umanjenoj za sadašnju vrijednost obveze temeljem plana definiranih primanja) koji ima pravo primiti kao povrat, umanjenom za sve povezane troškove. Primjerice, ako se na povrat plaća neki porez koji nije porez na dobit, subjekt je dužan iznos mjeriti u iznosu povrata umanjenom za taj porez.
14. Prilikom mjerenja iznosa raspoloživog povrata kod ukidanja plana (točka 11. c)), subjekt je dužan u plan uključiti troškove podmirenja obveza iz plana i realizacije povrata. Primjerice, subjekt je dužan ustegnuti iznos honorara za profesionalne usluge ako se one isplaćuju iz plana i ne isplaćuje ih sam subjekt, kao i troškove premija osiguranja koji mogu nastati radi osiguranja obveze kod ukidanja plana.
15. Ako je povrat određen u cijelom iznosu ili dijelu viška umjesto u fiksnom iznosu, subjekt ne provodi usklađenje po osnovi vremenske vrijednosti novca, čak ni ako je povrat moguće realizirati samo na neki budući datum.

Ekonomska korist raspoloživa u obliku smanjenja doprinosa

16. Ako ne postoji zahtjev za minimalnim potrebnim imovini financiranja, subjekt je dužan raspoloživu ekonomsku korist u obliku smanjenja doprinosa odrediti u iznosu nižem od:
- viška u planu i
 - sadašnje vrijednosti budućih troškova usluga kod subjekta, tj. isključujući svaki dio budućih troškova koje će snositi zaposleni za svaku godinu iznad očekivanog trajanja plana ili subjekta, ovisno koje je kraće.
17. Subjekt je dužan troškove budućeg rada odrediti na temelju pretpostavki koje su podudarne s pretpostavkama korištenima prilikom određivanja obveze iz definiranih planova primanja i situacijom koja je postojala na dan izvještaja o financijskom položaju kako je to regulirano MRS-om 19. Prema tome, subjekt je dužan pretpostaviti da u budućnosti neće biti nikakvih promjena primanja iz plana do trenutka izmjene plana te da će radna snaga u budućnosti biti stabilna, osim ako subjekt nije u mogućnosti dokazati na dan izvještaja o financijskom položaju da je preuzeo obvezu smanjenja broja zaposlenih koji su obuhvaćeni planom. U tom slučaju, pretpostavka o budućoj radnoj snazi uključuje smanjenje. Subjekt je dužan sadašnju vrijednost troškova budućeg rada odrediti primjenom iste diskontne stope koju je primijenio u izračunu obveze iz plana definiranih primanja na dan izvještaja o financijskom položaju.

Utjecaj minimalnih potrebnih financijska sredstva na ekonomsku korist raspoloživu u obliku smanjenja budućih doprinosa

18. Subjekt je dužan analizirati potrebna minimalna imovine financiranja na određeni datum u odnosu na doprinose koji su potrebni da bi se pokrio (a) eventualni manjak minulog rada po osnovi minimalnih potrebnih financijskih sredstava i (b) budući obračunati iznos primanja.
19. Doprinosi za pokriće eventualnog manjka po osnovi minimalnih financijskih sredstava koji se odnose na već primljene usluge ne utječu na buduće doprinose za budući rad. Oni mogu prouzročiti nastanak obveze u skladu s točkom 23-26.
20. Ako postoji zahtjev za minimalnim financijskim imovini kod doprinosa koji se odnose na buduće obračunate iznose primanja, subjekt je dužan ekonomsku korist raspoloživu u obliku smanjenja budućih doprinosa odrediti kao sadašnju vrijednost:
 - a) procijenjenih troškova budućeg rada za svaku godinu u skladu s točkom 16. i 17. manje
 - b) procijenjeni minimalni doprinosi koji su potrebni za financiranje budućih obračunatih primanja u toj godini.
21. Subjekt je dužan izračunati buduće potrebne minimalne doprinose za financiranje budućih obračunatih primanja uzimajući u obzir utjecaj postojećeg viška po osnovi zahtjeva za minimalnim financijskim imovini. Subjekt je dužan primijeniti pretpostavke koje nalažu odredbe za minimalnim imovini financiranja i, za sve čimbenike koji nisu utvrđeni zahtjevom za minimalnim imovini financiranja, pretpostavke konzistentne s onima koje su korištene za određivanje obveze temeljem definiranih primanja i situacijom koja je postojala na dan izvještaja o financijskom položaju kako je to regulirano MRS-om 19. U kalkulaciju treba uključiti sve promjene koje se očekuju kao posljedica dospjelih minimalnih doprinosa koje subjekt plaća. No, u kalkulaciju ne ulazi utjecaj očekivanih promjena odredaba koje reguliraju minimalna imovine financiranja koje na dan izvještaja o financijskom položaju nisu na snazi niti u postupku donošenja.
22. Ako budući doprinos u skladu s minimalnim imovini financiranja za buduća obračunata primanja u bilo kojoj godini premaši troškove budućeg rada po MRS-u 19, sadašnja vrijednost viška umanjuje iznos imovine koje je raspoloživo kao smanjenje budućih doprinosa na dan izvještaja o financijskom položaju. Međutim, iznos imovine koje je raspoloživo kao smanjenje budućih doprinosa ne može biti manji od nule.

Kada zahtjev za minimalnim financijskim sredstvima može prouzročiti nastanak obveze

23. Ako subjekt temeljem zahtjeva za minimalnim imovini financiranja ima obvezu platiti doprinose kako bi pokrio postojeći manjak po osnovi minimalnih sredstava financiranja za već primljene usluge, dužan je utvrditi da li će obveze temeljem doprinosa biti raspoložive kao povrat ili smanjenje budućih doprinosa nakon njihove uplate u plan.

24. Ako obveze temeljem uplate doprinosa neće biti raspoložive nakon uplate u plan, subjekt je dužan priznati financijsku obvezu u trenutku nastanka obveze. Financijska obveza umanjuje imovina iz plana definiranih primanja ili povećava obvezu iz definiranog plana primanja, tako da se primjenom točke 58. MRS-a 19 ne očekuje nastanak nikakve dobiti i nikakvog gubitka po plaćanju doprinosa.
25. Subjekt je prije određivanja obveze u skladu s točkom 24. dužan primijeniti točku 58.A MRS-a 19.
26. Obveza temeljem zahtjeva za minimalnim imovini financiranja i svako kasnije mjerenje te obveze se priznaju odmah u skladu s politikom subjekta za priznavanje utjecaja ograničenja iz točke 58. MRS-a 19 kod mjerenja imovine iz plana definiranih primanja. Konkretno,
 - a) subjekt koji priznaje utjecaj ograničenja iz točke 58. u dobit ili gubitak sukladno točki 61. (g) MRS-a 19, dužan je usklađenje odmah priznati u dobit ili gubitak
 - b) subjekt koji priznaje utjecaj ograničenja iz točke 58. u izvještaju o priznatim prihodima i rashodima u skladu s točkom 93.C MRS-a 19, dužan je usklađenje odmah priznati u izvještaju o priznatim prihodima i rashodima.

Datum stupanja na snagu

27. Subjekti su dužni ovo tumačenje primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2008. godine. Subjektima je dopuštena njegova ranija primjena.

Prijelazne odredbe

28. Subjekt će primijeniti ovo tumačenje od početka prvog razdoblja koje je prezentirano u prvim financijskim izvještajima na koje se tumačenje primjenjuje. Subjekt je dužan svako početno usklađenje proizašlo iz primjene ovoga tumačenja priznati kroz zadržanu dobit na početku toga razdoblja.