

تفسیر 14 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی
گزارشگری مالی

استاندارد بین‌المللی حسابداری 19- محدودیت بر دارایی
مزایای معین، الزامات مربوط به حداقل وجوه و تعامل
بین آنها

تفسیر 14 کمیته تفاسیر بین‌المللی گزارشگری مالی

استاندارد بین‌المللی حسابداری 19- محدودیت بر دارایی مزایای معین، الزامات مربوط به حداقل وجوه و تعامل بین آنها

منابع

- استاندارد بین‌المللی حسابداری 1 ارائه صورتهای مالی
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 19 مزایای کارکنان (تجدیدنظرشده در سال 2011)
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی

پیش‌زمینه

1. بند 64 استاندارد بین‌المللی حسابداری 19، مبلغ خالص دارایی مزایای معین را به اقل مازاد طرح با مزایای معین و سقف دارایی محدود می‌کند. بند 8 استاندارد بین‌المللی حسابداری 19، سقف دارایی را به عنوان "ارزش فعلی هرگونه منافع اقتصادی در دسترس در قالب استرداد وجوه از طرح یا کاهش کمکهای آتی به طرح" تعریف می‌کند. یکی از سؤالاتی که مطرح می‌شود این است که چه زمانی استرداد وجوه یا کاهش کمکهای آتی، باید در دسترس در نظر گرفته شود، به خصوص هنگامی که الزامات مربوط به حداقل وجوه وجود دارد.
2. در برخی کشورها، وجود الزامات مربوط به حداقل وجوه، با هدف بهبود تضمین تعهد مزایای دوران بازنشستگی برای اعضای طرح مزایای کارکنان صورت می‌گیرد. در این‌گونه الزامات، بطور معمول، حداقل مبلغ یا سطح کمکهایی که باید طی یک دوره مشخص به طرح صورت گیرد، مشخص می‌شود. بنابراین، الزامات مربوط به حداقل وجوه می‌تواند توانایی واحد تجاری برای کاهش کمکهای آتی را محدود سازد.
3. افزون بر این، محدودیت بر اندازه‌گیری دارایی مزایای معین می‌تواند الزامات مربوط به حداقل وجوه را زیانبار سازد. بطور معمول، الزام به انجام کمک به یک طرح، بر اندازه‌گیری دارایی یا بدهی مزایای معین تأثیر نمی‌گذارد. دلیل این موضوع این است که کمکها هنگام پرداخت، دارایی طرح محسوب خواهند شد و از این رو، خالص بدهی اضافی صفر می‌باشد. با وجود این، چنانچه کمکهای ضروری پس از پرداخت در دسترس واحد تجاری

تفسیر 14 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
استاندارد بین‌المللی حسابداری 19- محدودیت بر دارایی‌های مزایای معین،
الزامات مربوط به حداقل وجوه و تعامل بین آنها

نباشد، الزام مربوط به حداقل وجوه منجر به ایجاد بدهی
خواهد شد.

3 الف. در نوامبر سال 2009، هیئت استانداردهای
بین‌المللی حسابداری تفسیر 14 کمیته تفاسیر
استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را اصلاح کرد تا
پیامد ناخواسته ناشی از نحوه عمل در مورد پیشپرداخت
کمکهای آتی در برخی شرایط که در آن الزامات مربوط به
حداقل وجوه وجود دارد را رفع کند.

دامنه کاربرد

4. این تفسیر در مورد تمام مزایای معین دوران بازنشستگی
و سایر مزایای بلندمدت معین کارکنان کاربرد دارد.
5. برای مقاصد این تفسیر، الزامات مربوط به حداقل وجوه،
به هرگونه الزام برای تأمین وجوه مورد نیاز یک طرح با
مزایای معین دوران بازنشستگی یا طرح با مزایای
بلندمدت معین دیگر اطلاق می‌شود.

مسائل

6. مسائل زیر در این تفسیر مطرح می‌شوند:
- الف. طبق تعریف سقف دارایی در بند 8 استاندارد
بین‌المللی حسابداری 19، چه زمانی استرداد وجوه یا
کاهش در کمکهای آتی باید به عنوان در دسترس تلقی
شود.
- ب. چگونه یک الزام مربوط به حداقل وجوه می‌تواند بر در
دسترس بودن کاهش در کمکهای آتی اثرگذار باشد.
- پ. چه زمانی یک الزام مربوط به حداقل وجوه می‌تواند
منجر به ایجاد بدهی شود.

اجماع

در دسترس بودن استرداد وجوه یا کاهش در کمکهای آتی

7. واحد تجاری باید طبق مفاد و شرایط طرح و هرگونه الزام
قانونی در حوزه مقرراتی طرح، در دسترس بودن استرداد
وجوه یا کاهش در کمکهای آتی را تعیین کند.
8. منافع اقتصادی در قالب استرداد وجوه یا کاهش در
کمکهای آتی، در صورتی در دسترس تلقی می‌شود که واحد
تجاری بتواند آن را در برخی مراحل عمر طرح یا هنگام
تسویه بدهیهای طرح، محقق کند. به ویژه، چنین منافع
اقتصادی حتی اگر بلافاصله در پایان دوره گزارشگری قابل
تحقق نباشد، ممکن است در دسترس باشد.

تفسیر 14 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
استاندارد بین‌المللی حسابداری 19- محدودیت بر دارایی مزایای معین،
الزامات مربوط به حداقل وجوه و تعامل بین آنها

9. منافع اقتصادی در دسترس، به قصد واحد تجاری در نحوه استفاده از مازاد بستگی ندارد. واحد تجاری باید حداکثر منافع اقتصادی در دسترس ناشی از استرداد وجوه، کاهش در کمکهای آتی یا ترکیبی از هر دو را تعیین کند. واحد تجاری نباید منافع اقتصادی ناشی از ترکیب استرداد وجوه و کاهش در کمکهای آتی را بر مبنای مفروضات متناقض، شناسایی نماید.

10. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 1، واحد تجاری باید اطلاعات درباره منابع اصلی عدم اطمینان برآوردها در پایان دوره گزارشگری را که ریسک قابل ملاحظه تعدیل بااهمیت در مبلغ دفتری خالص داراییها یا بدهیهای شناسایی شده در صورت وضعیت مالی را به همراه دارد، افشا نماید. این یادداشت ممکن است شامل افشای هرگونه محدودیت در دستیابی فعلی به مازاد یا افشای مبنای مورد استفاده برای تعیین مبلغ منافع اقتصادی در دسترس باشد.

منافع اقتصادی در دسترس به صورت استرداد وجوه

حق نسبت به استرداد وجوه

11. استرداد وجوه تنها زمانی در دسترس واحد تجاری است که واحد تجاری حق غیرمشروط نسبت به استرداد وجوه، با توجه به موارد زیر داشته باشد:

الف. طی عمر طرح، بدون این فرض که به منظور دستیابی به استرداد وجوه، بدهیهای طرح باید تسویه شود (برای مثال، در برخی حوزه‌های مقرراتی، واحد تجاری ممکن است نسبت به استرداد وجوه طی عمر طرح حق داشته باشد صرفنظر از اینکه بدهیهای طرح تسویه شده یا نشده باشد): یا

ب. با این فرض که بدهیهای طرح با گذشت زمان به صورت تدریجی تسویه شود تا زمانی که تمام اعضا از طرح خارج شوند؛ یا

پ. با این فرض که بدهیهای طرح در یک رویداد جداگانه (مانند تسویه طرح) بطور کامل تسویه شود.

حق غیرمشروط نسبت به استرداد وجوه می‌تواند صرفنظر از میزان وجوه طرح در پایان دوره گزارشگری، وجود داشته باشد.

12. چنانچه حق واحد تجاری نسبت به استرداد مازاد، به وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامطمئن آتی که بطور کامل در کنترل واحد تجاری نیست، وابسته باشد، واحد

تفسیر 14 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
استاندارد بین‌المللی حسابداری 19- محدودیت بر دارایی‌های مزایای معین،
الزامات مربوط به حداقل وجوه و تعامل بین آنها

تجاری از حق غیرمشروط برخوردار نیست و نباید یک
دارایی شناسایی کند.

اندازه‌گیری منافع اقتصادی

13. واحد تجاری باید منافع اقتصادی در دسترس در نتیجه
استرداد وجوه را به عنوان مبلغ مازادی در پایان دوره
گزارشگری اندازه‌گیری کند (که معادل ارزش منصفانه
داراییهای طرح پس از کسر ارزش فعلی تعهدات مزایای
معین است) که واحد تجاری حق دریافت به عنوان استرداد
وجوه پس از کسر هزینه‌های مربوط را دارد. برای مثال،
چنانچه استرداد وجوه، مشمول مالیات، به غیر از مالیات
بر درآمد، باشد واحد تجاری باید مبلغ استرداد وجوه را
پس از کسر مالیات اندازه‌گیری کند.

14. برای اندازه‌گیری میزان استرداد وجوه در دسترس هنگامی
که طرح تسویه می‌شود (بند 11(پ))، واحد تجاری باید
مخارج مربوط به تسویه بدهیهای طرح و مخارج استرداد
وجوه را در نظر بگیرد. برای مثال واحد تجاری باید
حق الزحمه‌های حرفه‌ای، چنانچه این حق الزحمه‌ها توسط طرح،
و نه واحد تجاری، پرداخت گردد و مخارج هرگونه حق بیمه
لازم برای تضمین بدهی در زمان تسویه طرح را کسر کند.

15. چنانچه مبلغ استرداد وجوه، به صورت مبلغی کامل یا
بخشی از مازاد، و نه یک مبلغ ثابت، تعیین شده باشد،
واحد تجاری نباید بابت ارزش زمانی پول تعدیلی انجام
دهد، حتی اگر استرداد وجوه تنها در یک تاریخ آتی قابل
تحقق باشد.

منافع اقتصادی در دسترس به صورت کاهش در کمک

16. چنانچه هیچ‌گونه الزام مربوط به حداقل وجوه برای
کمکهای مرتبط با خدمات آتی وجود نداشته باشد، منافع
اقتصادی در دسترس به صورت کاهش در کمکهای آتی، برابر
است با مخارج خدمات آتی برای واحد تجاری طی عمر مورد
انتظار طرح و عمر مورد انتظار واحد تجاری هرکدام که
کوتاه‌تر باشد. مخارج خدمات آتی برای واحد تجاری شامل
مبالغ تحمل‌شده توسط کارکنان نیست.

17. واحد تجاری باید مخارج خدمات آتی را با استفاده از
مفروضاتی تعیین کند که با مفروضات مورد استفاده برای
تعیین تعهدات مزایای معین و شرایط موجود در پایان
دوره گزارشگری که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری
19 تعیین شده است، سازگار باشد. بنابراین، واحد تجاری
باید فرض کند که هیچ تغییری در مزایای فراهم‌شده توسط
طرح در آینده، تا زمان تغییر طرح، صورت نخواهد گرفت و

تفسیر 14 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
استاندارد بین‌المللی حسابداری 19- محدودیت بر دارایی‌های مزایای معین،
الزامات مربوط به حداقل وجوه و تعامل بین آنها

باید فرض کند که نیروی کار واحد تجاری در آینده ثابت است، مگر اینکه واحد تجاری تعداد کارکنان تحت پوشش طرح را کاهش دهد. در مورد دوم، فرض مربوط به نیروی کار در آینده باید کاهش کمکها را نیز شامل شود.

تأثیر الزام مربوط به حداقل وجوه بر منافع اقتصادی در دسترس به صورت کاهش کمکهای آتی

18. واحد تجاری باید در یک تاریخ مشخص، هرگونه الزام مربوط به حداقل وجوه را برای کمکهای الزامی به منظور پوشش (الف) هرگونه کسری موجود بابت خدمات گذشته بر مبنای حداقل وجوه و (ب) خدمات آتی، تجزیه کند.

19. کمک به منظور پوشش هرگونه کسری موجود بر مبنای حداقل وجوه درخصوص خدماتی که قبلاً دریافت شده است، بر کمکهای آتی بابت خدمات آتی تأثیر ندارد. این کمکها ممکن است طبق بندهای 23 تا 26، منجر به ایجاد بدهی شود.

20. چنانچه برای کمکهای مرتبط با خدمات آتی، الزام مربوط به حداقل وجوه وجود داشته باشد، منافع اقتصادی در دسترس به صورت کاهش کمکهای آتی، از مجموع موارد زیر به دست می‌آید:

الف. هرگونه مبلغی که، به دلیل انجام پیشپرداخت توسط واحد تجاری (پرداخت مبلغ قبل از الزام به پرداخت آن)، طبق الزام مربوط به حداقل وجوه منجر به کاهش کمکهای آتی بابت خدمات آتی می‌شود؛ و

ب. مخارج برآوردی خدمات آتی در هر دوره طبق بندهای 16 و 17، پس از کسر کمکهای برآوردی ضروری برای خدمات آتی در آن دوره‌ها طبق الزام مربوط به حداقل وجوه، چنانچه پیشپرداخت موضوع بند (الف) انجام نمی‌شد.

21. واحد تجاری باید کمکهای آتی بابت خدمات آتی طبق الزام مربوط به حداقل وجوه را با در نظر گرفتن اثر هرگونه مازاد موجود تعیین‌شده با استفاده از مبنای حداقل وجوه برآورد کند اما پیشپرداخت موضوع بند 20 (الف) را نباید مدنظر قرار دهد. واحد تجاری باید از مفروضاتی سازگار با مفروضات مبنای حداقل وجوه استفاده کند و برای سایر عواملی که در این مبنا مشخص نشده است، از مفروضاتی استفاده کند که با مفروضات مورد استفاده برای تعیین تعهدات مزایای معین و شرایط موجود در پایان دوره گزارشگری که طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 19 تعیین شده است، سازگار باشد. این برآورد باید شامل هرگونه تغییر مورد انتظاری باشد که در نتیجه پرداخت

تفسیر 14 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
استاندارد بین‌المللی حسابداری 19- محدودیت بر دارایی مزایای معین،
الزامات مربوط به حداقل وجوه و تعامل بین آنها

حداقل کمکها توسط واحد تجاری در زمان سررسید، ایجاد می‌شود. با وجود این، برآورد مزبور نباید شامل اثر تغییرات مورد انتظار در مفاد و شرایط مبنای حداقل وجوهی باشد که در پایان دوره گزارشگری تصویب شده یا بطور قراردادی مورد توافق قرار گرفته است.

22. هنگامی که واحد تجاری مبلغ توصیف شده در بند 20 (ب) را تعیین می‌کند، چنانچه کمکهای آتی برای خدمات آتی طبق الزام مربوط به حداقل وجوه، بیشتر از مخارج خدمات آتی در یک دوره مشخص طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 19 باشد، مبلغ مازاد سبب کاهش منافع اقتصادی در دسترس به صورت کاهش در کمکهای آتی می‌شود. با وجود این، مبلغ تعیین‌شده طبق بند 20 (ب) نمی‌تواند کمتر از صفر باشد.

هنگامی که الزام مربوط به حداقل وجوه منجر به ایجاد بدهی می‌شود

23. چنانچه واحد تجاری بر اساس الزام مربوط به حداقل وجوه، متعهد به پرداخت کمکهایی برای پوشش کسری موجود بر مبنای حداقل وجوه در ارتباط با خدمات دریافت‌شده قبلی باشد، واحد تجاری باید تعیین کند که آیا کمکهای قابل پرداخت، در نتیجه استرداد وجوه یا کاهش کمکهای آتی، پس از پرداخت به طرح در دسترس خواهد بود یا خیر.

24. تا اندازه‌ای که کمکهای قابل پرداخت پس از پرداخت به طرح، در دسترس نباشد، واحد تجاری باید هنگام ایجاد تعهد، بدهی شناسایی کند. بدهی باید خالص دارایی مزایای معین را کاهش یا خالص بدهی مزایای معین را افزایش دهد به‌گونه‌ای که انتظار نرود در نتیجه بکارگیری بند 64 استاندارد بین‌المللی حسابداری 19 هنگام پرداخت کمکها، سود یا زیانی ایجاد شود.

25 تا 26. [حذف شد]

تاریخ اجرا

27. واحد تجاری باید این تفسیر را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2008 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است.

27 الف. استاندارد بین‌المللی حسابداری 1 (تجدیدنظرشده در سال 2007)، اصطلاحات مورد استفاده در کل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را اصلاح کرد. افزون بر این، بند 26 نیز اصلاح شد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2009 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. چنانچه واحد تجاری استاندارد بین‌المللی حسابداری 1 (تجدیدنظرشده در سال

تفسیر 14 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
استاندارد بین‌المللی حسابداری 19- محدودیت بر دارایی‌های مزایای معین،
الزامات مربوط به حداقل وجوه و تعامل بین آنها

2007) را برای دوره‌ای قبل‌تر بکار گیرد، باید اصلاحات
مقبول را برای آن دوره اعمال کند.

27ب. پیش‌پرداخت بابت الزام مربوط به حداقل وجوه، بند 3الف را اضافه
و بندهای 16 تا 18 و 20 تا 22 را اصلاح کرد. واحد
تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از
اول ژانویه سال 2011 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار
گیرد، بکارگیری پیش از موعد مجاز است. چنانچه واحد
تجاری این اصلاحات را برای دوره‌ای قبل‌تر بکار گیرد،
باید این موضوع را افشا کند.

27پ. استاندارد بین‌المللی حسابداری 19 (اصلاح‌شده در سال
2011) بندهای 1، 6، 17 و 24 را اصلاح و بندهای 25 و 26
را حذف کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام
بکارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری 19 (اصلاح‌شده
در سال 2011) اعمال کند.

گذار

28. واحد تجاری باید این تفسیر را از ابتدای نخستین دوره
ارائه‌شده در نخستین صورتهای مالی که این تفسیر اعمال
می‌شود، بکار گیرد. واحد تجاری باید هرگونه تعدیل
اولیه ناشی از بکارگیری این تفسیر را در سود انباشته
ابتدای آن دوره شناسایی کند.

29. واحد تجاری باید اصلاحات بندهای 3الف، 16 تا 18 و 20
تا 22 را از ابتدای نخستین دوره مقایسه‌ای ارائه‌شده در
نخستین صورتهای مالی که این تفسیر اعمال می‌شود، بکار
گیرد. چنانچه واحد تجاری، قبل از بکارگیری اصلاحات
مذکور، این تفسیر را بکار گرفته باشد، باید تعدیل
ناشی از بکارگیری این اصلاحات را در سود انباشته
ابتدای نخستین دوره مقایسه‌ای ارائه‌شده شناسایی کند.