ՖՀՄՄԿ Մեկնաբանություն 14

ՀՀՄՍ 19 - Սահմանված հատուցումների գծով ակտիվի սահմանափակումը, նվազագույն ֆինանսավորման պահանջները և դրանց փոխազդեցությունը

Հղումներ

- ՀՀՄՍ 1 *«Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում»*
- ՀՀՄՍ 8 *«Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ»*
- ՀՀՄՍ 19 *«Աշխատակիցների հատուցումներ»* (2011թ. փոփոխված)
- ՀՀՄՍ 37 *«Պահուստներ, պայմանական պարտավորություններ և պայմանական ակտիվներ»*

Նախապատմություն

1. ՀՀՄՍ 19-ի 64-րդ պարագրաֆը սահմանափակում է սահմանված հատուցումների գծով զուտ ակտիվի չափումը հետևյալ երկուսից նվազագույնով՝ սահմանված հատուցումների պլանի հավելուրդից և ակտիվի առաստաղից: ՀՀՄՍ 19-ի 8-րդ պարագրաֆը ակտիվի առաստաղը սահմանում է որպես "պլանից միջոցների վերադարձումների կամ պլանին ապագա մասհանումների նվազեցումների ձևով առկա ցանկացած տնտեսական օգուտների ներկա արժեքը"": Հարցեր են առաջացել այն մասին, թե երբ պետք է վերադարձումները կամ ապագա մասհանումների նվազեցումները համարվեն առկա, հատկապես երբ գոյություն ունի նվազագույն ֆինանսավորման պահանջ:

2. Նվազագույն ֆինանսավորման պահանջներ գոյություն ունեն շատ երկրներում՝ բարձրացնելու համար աշխատակիցների հատուցումների պլանի անդամներին տրված հետաշխատանքային հատուցումների խոստման հուսալիությունը: Նման պահանջները, սովորաբար, պայմանավորում են մասհանումների այն նվազագույն գումարը կամ մակարդակը, որը պետք է սահմանված ժամանակաշրջանի ընթացքում ուղղվի պլանին: Հետևաբար, նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը կարող է սահմանափակել կազմակերպության՝ ապագա մասհանումները նվազեցնելու կարողությունը:

3. Բացի այդ, սահմանված հատուցումների գծով ակտիվի չափման սահմանափակումը կարող է նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը ծանրաբեռնող դարձնել: Սովորաբար, պլանին մասհանումներ կատարելու պահանջը չի ազդի սահմանված հատուցումների գծով ակտիվի կամ պարտավորության չափման վրա: Պատճառն այն է, որ մասհանումները, երբ վճարվեն, դառնալու են պլանի ակտիվներ, և, այսպիսով, լրացուցիչ զուտ պարտավորությունը զրո է: Այնուամենայնիվ, նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը կարող է առաջացնել պարտավորություն, եթե պահանջվող մասհանումները հասանելի չլինեն կազմակերպությանը, երբ դրանք վճարված լինեն:

3Ա. 2009թ. նոյեմբերին Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների Խորհուրդը փոփոխել է ՖՀՄՄԿ 14-ը, որպեսզի վերացնի այն չնախատեսված հետևանքը, որն առաջանում է ապագա մասհանումների կանխավճարների նկատմամբ կիրառվող մոտեցումից, երբ որոշ հանգամանքներում առկա է նվազագույն ֆինանսավորման պահանջ:

Գործողության ոլորտը

4. Սույն մեկնաբանությունը կիրառվում է բոլոր հետաշխատանքային սահմանված հատուցումների և աշխատակիցների այլ երկարաժամկետ սահմանված հատուցումների նկատմամբ:

5. Սույն մեկնաբանության նպատակով՝ նվազագույն ֆինանսավորման պահանջները հետաշխատանքային կամ այլ երկարաժամկետ սահմանված հատուցումների պլանների ֆինանսավորման ցանկացած պահանջներն են:

Խնդիրներ

6. Սույն մեկնաբանության մեջ արծարծված խնդիրներն են.

   ա) երբ պետք է վերադարձումները կամ ապագա մասհանումների նվազեցումները համարվեն առկա՝ համաձայն ՀՀՄՍ 19-ի 8-րդ պարագրաֆի ակտիվի առաստաղի սահմանման.

   բ) ինչպես կարող է նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը ազդել ապագա մասհանումների նվազեցումների առկայության վրա.

   գ) երբ կարող է նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը պարտավորություն առաջացնել:

Փոխհամաձայնություն

Վերադարձման կամ ապագա մասհանումների նվազեցման առկայությունը

7. Կազմակերպությունը պետք է որոշի վերադարձման կամ ապագա մասհանումների նվազեցման առկայությունը՝ համաձայն պլանի պայմանների և պլանի իրավահամակարգում սահմանված պահանջների:

8. Վերադարձման կամ ապագա մասհանումների նվազեցման ձևով տնտեսական օգուտներն առկա են, եթե կազմակերպությունը կարող է դրանք իրացնել պլանի տևողության ընթացքում որևէ պահի, կամ երբ պլանի գծով պարտավորությունները մարվում են: Մասնավորապես, նման տնտեսական օգուտները կարող են առկա լինել, նույնիսկ եթե դրանք հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ անմիջապես իրացվելի չեն:

9. Առկա տնտեսական օգուտները կախված չեն այն բանից, թե ինչպես է կազմակերպությունը մտադիր օգտագործել հավելուրդը: Կազմակերպությունը պետք է որոշի առավելագույն տնտեսական օգուտները, որոնք առկա են վերադարձումների, ապագա մասհանումների նվազեցումների կամ երկուսի համակցության արդյունքում: Կազմակերպությունը չպետք է ճանաչի վերադարձումների և ապագա մասհանումների նվազեցումների համակցումից տնտեսական օգուտներ՝ հիմնվելով փոխբացառող ենթադրությունների վրա:

10. Համաձայն ՀՀՄՍ 1-ի՝ կազմակերպությունը պետք է տեղեկատվություն բացահայտի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գնահատման անորոշության հիմնական աղբյուրների վերաբերյալ, որոնք ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված զուտ ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքի էական ճշգրտման հանգեցնելու նշանակալի ռիսկ են պարունակում: Դա կարող է ներառել հավելուրդի ընթացիկ իրացվելիության նկատմամբ որևէ սահմանափակման բացահայտումը կամ առկա տնտեսական օգուտների գումարի որոշման համար օգտագործված հիմունքի բացահայտումը:

Վերադարձման ձևով առկա տնտեսական օգուտներ

Վերադարձման իրավունքը

11. Վերադարձումն առկա է կազմակերպության համար, միայն եթե կազմակերպությունն ունի վերադարձման ոչ պայմանական իրավունք՝

   ա) պլանի տևողության ընթացքում՝ առանց ենթադրելու, որ պլանի պարտավորությունները պետք է մարվեն՝ վերադարձումը ստանալու համար (օրինակ՝ որոշ իրավահամակարգերում

կազմակերպությունը կարող է պլանի տևողության ընթացքում վերադարձում ստանալու իրավունք ունենալ՝ անկախ պլանի գծով պարտավորությունները մարած լինելու հանգամանքից). կամ՝

բ) ենթադրելով պլանի պարտավորությունների աստիճանաբար մարում մինչև բոլոր անդամների պլանից դուրս գալու ժամանակաշրջանի ընթացքում. կամ՝

գ) ենթադրելով պլանի պարտավորությունների ամբողջությամբ մարում՝ մեկ դեպքի (այն է՝ պլանի ավարտի) արդյունքում:

Վերադարձման ոչ պայմանական իրավունքը կարող է գոյություն ունենալ՝ անկախ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ պլանի ֆինանսավորման մակարդակից:

12. Եթե հավելուրդի վերադարձման կազմակերպության իրավունքը կախված է իր կողմից ոչ լիովին վերահսկվող մեկ կամ ավելի անորոշ ապագա դեպքերի տեղի ունենալուց կամ չունենալուց, ապա կազմակերպությունը չունի ոչ պայմանական իրավունք և ակտիվ չպետք է ճանաչի:

Տնտեսական օգուտների չափումը

13. Կազմակերպությունը վերադարձման ձևով առկա տնտեսական օգուտները պետք է չափի՝ որպես հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ հավելուրդի գումար (պլանի ակտիվների իրական արժեքի և սահմանված հատուցումների գծով պարտականության ներկա արժեքի տարբերություն), որը կազմակերպությունն իրավունք ունի ստանալու որպես վերադարձում՝ հանելով դրա հետ կապված ցանկացած ծախսում: Օրինակ՝ եթե վերադարձումը ենթակա կլինի հարկման շահութահարկից տարբերվող այլ հարկատեսակով, կազմակերպությունը պետք է չափի վերադարձման գումարը՝ առանց հարկի:

14. Պլանի ավարտման ժամանակ առկա վերադարձման գումարը չափելիս (11-րդ պարագրաֆի “գ” կետ) կազմակերպությունը պետք է ներառի պլանի ծախսումները՝ կապված պլանի պարտավորությունների մարման և վերադարձումը կատարելու հետ: Օրինակ՝ կազմակերպությունը պետք է նվազեցնի մասնագիտական վճարները, եթե դրանք վճարվում են ավելի շուտ պլանի, այլ ոչ թե՝ կազմակերպության կողմից, և ապահովագրության վճարների հետ կապված ցանկացած ծախսում, որը կարող է պահանջվել պլանի ավարտման դեպքում պարտավորությունների ապահովման համար:

15. Եթե վերադարձման գումարը որոշվել է որպես հավելուրդի լրիվ գումար կամ դրա որևէ համամասնություն, այլ ոչ թե որպես հաստատուն գումար, կազմակերպությունը դրամի արժեքը ժամանակի մեջ արտահայտելու համար ճշգրտում չպետք է կատարի, անգամ եթե վերադարձումը իրացվելի է միայն ապագա ամսաթվի դրությամբ:

Մասհանումների նվազեցման ձևով առկա տնտեսական օգուտները

16. Եթե չկա նվազագույն ֆինանսավորման պահանջ ապագա ծառայությանը վերաբերող մասհանումների գծով, ապագա մասհանումների նվազման ձևով առկա տնտեսական օգուտը կազմակերպության ապագա ծառայության արժեքն է (ծախսումներն է)՝ պլանի ակնկալվող տևողությունից և կազմակերպության գործունեության ակնկալվող տևողությունից նվազագույնի ընթացքում յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար: Կազմակերպության համար ապագա ծառայության արժեքը չի ներառում այն գումարները, որոնք կրելու են աշխատակիցները:

17. Ապագա ծառայության արժեքը որոշելիս կազմակերպության կողմից որպես հիմք ընդունվող ենթադրությունները պետք է համահունչ լինեն սահմանված հատուցումների գծով պարտականության որոշման համար որպես հիմք ընդունված ենթադրություններին, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գոյություն ունեցող իրավիճակին, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 19-ով: Հետևաբար, կազմակերպությունը ապագայում պլանի կողմից տրամադրվելիք հատուցումների որևէ փոփոխություն չպետք է ենթադրի, քանի դեռ պլանում փոփոխություն չի կատարվել, և պետք է ենթադրի, որ ապագայում կայուն աշխատուժ է ունենալու, բացառությամբ եթե կազմակերպությունը նվազեցնում է պլանում ընդգրկված աշխատակիցների թիվը: Այդ դեպքում ապագա աշխատուժի վերաբերյալ ենթադրությունը պետք է ներառի նվազեցումը:

Նվազագույն ֆինանսավորման պահանջի ազդեցությունը ապագա մասհանումների նվազեցման ձևով առկա տնտեսական օգուտների վրա

18. Սահմանված ամսաթվի դրությամբ ցանկացած նվազագույն ֆինանսավորման պահանջ կազմակերպությունը պետք է վերլուծի՝ տրոհելով մասհանումների միջև, որը պահանջվում է՝ (ա) անցյալ ծառայության գծով առկա պակասորդը՝ նվազագույն ֆինանսավորման հիմունքով, և (բ) ապագա ծառայության համար:

19. Արդեն մատուցված ծառայությունների գծով գոյություն ունեցող նվազագույն ֆինանսավորման հիմունքով պակասորդը ծածկելու համար կատարվող մասհանումները չեն ազդում ապագա ծառայությունների գծով ապագա մասհանումների վրա: Դրանք կարող են առաջացնել պարտավորություն՝ 23-26-րդ պարագրաֆների համաձայն:

20. Եթե առկա է ապագա ծառայությանը վերաբերող մասհանումների նվազագույն ֆինանսավորման պահանջ,, ապա տնտեսական օգուտները՝ որպես ապագա մասհանումների նվազեցում հանդիսանում են հետևյալ տարրերի գումարն են՝

    ա) ցանկացած գումարը, որը կրճատում է ապագա ծառայության համար մասհանումների ապագա նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը, քանի որ ընկերությունը կատարել է կանխավճար (այսինքն կատարել է վճարում նախքան նման պահանջի ներկայացումը), և

    բ) յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանում ապագա ծառայության գնահատված արժեքը՝ համաձայն 16-րդ և 17-րդ պարագրաֆների, հանած՝ ապագա նվազագույն ֆինանսավորման պահանջի մասհանումները, որոնք կպահանջվեին այդ ապագա ժամանակաշրջաններում, եթե չլիներ (ա) կետում նկարագրված կանխավճարը:

21. Կազմակերպությունը պետք է գնահատի ապագա ծառայության համար մասհանումների նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը՝ հաշվի առնելով գոյություն ունեցող որևէ հավելուրդի ազդեցությունը, որը որոշվել է կիրառելով նվազագույն ֆինանսավորման հիմքը, սակայն առանց ներառելու պարագրաֆ 20(ա)-ում նկարագրված կանխավճարը: Կազմակերպությունը պետք է առաջնորդվի այն ենթադրություններով, որոնք համահունչ են նվազագույն ֆինանսավորման հիմունքին, իսկ այն գործոնների մասով, որոնք մատնանշված չեն այդ հիմունքում, հիմնվի այնպիսի ենթադրությունների վրա, որոնք համահունչ են սահմանված հատուցումների գծով պարտականության որոշման համար որպես հիմք ընդունված ենթադրություններին և հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գոյություն ունեցող իրավիճակին, ինչպես սահմանված է ՀՀՄՍ 19-ով: Գնահատումը պետք է ընդգրկի ցանկացած փոփոխություն, որն ակնկալվում է որպես կազմակերպության կողմից սահմանված ժամկետին վճարման ենթակա նվազագույն մասհանումների արդյունք: Այնուամենայնիվ, գնահատումը չպետք է ներառի նվազագույն ֆինանսավորման հիմունքի պայմանների ակնկալվող այն փոփոխությունների ազդեցությունը, որոնք, ըստ էության, ուժի մեջ չէին կամ պայմանագրային կարգով համաձայնեցված չէին հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

22. Կազմակերպությունը 20(բ)-ում պարագրաֆում նկարագրված գումարը որոշելիս, եթե ապագա ծառայության համար մասհանումների ապագա նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը գերազանցում է ՀՀՄՍ 19-ի ապագա ծառայության արժեքը որևէ սահմանված ժամանակաշրջանի համար, ապա գերազանցող մասը նվազեցնում է այն տնտեսական օգուտների գումարը, որն առկա է որպես ապագա մասհանումների նվազեցում: Այնուամենայնիվ, 20(բ) պարագրաֆում նկարագրված գումարը երբեք չի կարող զրոյից փոքր լինել:

Երբ նվազագույն ֆինանսավորման պահանջը կարող է պարտավորություն առաջացնել

23. Երբ կազմակերպությունը, նվազագույն ֆինանսավորման պահանջի համաձայն, պարտավոր է մասհանումներ կատարել՝ արդեն իսկ ստացված ծառայությունների գծով նվազագույն ֆինանսավորման հիմունքով պակասորդը ծածկելու համար, կազմակերպությունը պետք է որոշի, թե արդյոք վճարման ենթակա մասհանումները առկա կլինեն որպես վերադարձում կամ ապագա մասհանումների նվազեցում պլանին վճարվելուց հետո:

24. Այնքանով, որքանով վճարման ենթակա մասհանումները պլանին վճարվելուց հետո առկա չեն լինի, կազմակերպությունը պետք է ճանաչի պարտավորություն, երբ առաջանում է պարտականությունը: Պարտավորությունը պետք է նվազեցնի սահմանված հատուցումների գծով ակտիվը կամ ավելացնի սահմանված հատուցումների գծով պարտավորությունն այնպես, որ մասհանումների վճարման ժամանակ ՀՀՄՍ 19-ի 58-րդ պարագրաֆի կիրառումից որևէ օգուտ կամ վնաս չակնկալվի:

25–26 [Հանված է]

Ուժի մեջ մտնելը

27. Կազմակերպությունը պետք է սույն մեկնաբանությունը կիրառի 2008 թ. հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների նկատմամբ: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է:

27Ա. ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թ.) փոփոխել է ՖՀՄՍ-ներում կիրառված տերմինաբանությունը: Բացի այդ, այն փոփոխել է 26-րդ պարագրաֆը: Կազմակերպությունը պետք է այդ փոփոխությունները կիրառի 2009 թ. հունվարի 1-ից կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Եթե կազմակերպությունը ՀՀՄՍ 1-ը (վերանայված՝ 2007 թ.) կիրառում է ավելի վաղ որևէ ժամանակաշրջանի համար, ապա այդ փոփոխությունները պետք է կիրառվեն այդ ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար:

27Բ. “*Նվազագույն ֆինանսավորման պահանջի կանխավճարներ*” *փաստաթուղթը* ավելացրել է 3Ա պարագրաֆը և փոփոխել է 16-18-րդ և 20-22-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները 2011թ. հունվարի 1-ին կամ դրանից հետո սկսվող տարեկան ժամանակաշրջանների համար: Ավելի վաղ կիրառումը թույլատրվում է: Եթե կազմակերպությունը կիրառում է փոփոխությունները ավելի վաղ ժամանակաշրջանի համար, պետք է բացահայտի այդ փաստը:

27Գ. ՀՀՄՍ 19-ը (փոփոխված 2011թ.-ին) փոփոխել է 1-ին, 6-րդ, 17-րդ և 24-րդ պարագրաֆները և հանել 25-րդ և 26-րդ պարագրաֆները: Կազմակերպությունը պետք է կիրառի այդ փոփոխությունները, երբ կիրառում է ՀՀՄՍ 19-ը (փոփոխված 2011թ.-ին):

Անցումը

28. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի սույն մեկնաբանությունն այն առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված առաջին ժամանակաշրջանի սկզբից, որի նկատմամբ կիրառվում է մեկնաբանությունը: Կազմակերպությունը սույն մեկնաբանության կիրառման արդյունքում առաջացող ցանկացած սկզբնական ճշգրտում պետք է ճանաչի չբաշխված շահույթում այդ ժամանակաշրջանի սկզբի դրությամբ:

29. Կազմակերպությունը պետք է կիրառի 3Ա, 16-18-րդ և 20-22-րդ պարագրաֆների փոփոխությունները ամենավաղ համադրելի ժամանակաշրջանի սկզբից, որը ներկայացվել է առաջին ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնցում կազմակերպությունը կիրառում է սույն Մեկնաբանությունը: Եթե կազմակերպությունը նախկինում կիրառել է սույն Մեկնաբանությունը նախքան այս փոփոխությունների կիրառումը, ապա պետք է ճանաչի փոփոխությունների կիրառումից առաջացող ճշգրտումները ներկայացված ամենավաղ համադրելի ժամանակաշրջանի սկզբի չբաշխված շահույթում: