Dokument ten służy wyłącznie do celów dokumentacyjnych i instytucje nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za jego zawartość

►**B**

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (UE) NR 475/2012

z dnia 5 czerwca 2012 r.

zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1 oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 19

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

(Dz.U. L 146 z 6.6.2012, s. 1)

zmienione przez:

		Dziennik Urzędowy		
		nr	strona	data
►**M1**	Rozporządzenie Komisji (UE) nr 407/2013 z dnia 23 kwietnia 2013 r.	L 121	44	3.5.2013

sprostowane przez:

►**C1** Sprostowanie, Dz.U. L 128 z 30.4.2014, s. 81 (475/2012)

▼B

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (UE) NR 475/2012

z dnia 5 czerwca 2012 r.

zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1 oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 19

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej,

uwzględniając rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości ([1]), w szczególności jego art. 3 ust. 1,

a także mając na uwadze, co następuje:

(1) Na mocy rozporządzenia Komisji (WE) nr 1126/2008 ([2]) przyjęto określone międzynarodowe standardy rachunkowości oraz ich interpretacje istniejące w dniu 15 października 2008 r.

(2) Dnia 16 czerwca 2011 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała zmiany do MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* – w postaci dokumentu *Presentation of Items of Other Comprehensive Income* (*Prezentacja składników innych całkowitych dochodów*) – zwane dalej „zmianami MSR 1”, a także zmiany do MSR 19 *Świadczenia pracownicze*, zwane dalej „zmianami MSR 19”. Zmiany MSR 1 służą jaśniejszej prezentacji rosnącej liczby składników innych całkowitych dochodów oraz ułatwieniu użytkownikom sprawozdań finansowych odróżnienia tych składników innych całkowitych dochodów, które mogą następnie zostać przeklasyfikowane na zyski lub stratę, od składników, które nigdy nie zostaną w ten sposób przeklasyfikowane. Zmiany MSR 19 powinny z kolei pomóc użytkownikom sprawozdań finansowych w lepszym zrozumieniu tego, w jaki sposób programy określonych świadczeń wpływają na sytuację finansową, wyniki finansowe oraz przepływy środków pieniężnych jednostki. Celem tego standardu jest uregulowanie rachunkowości świadczeń pracowniczych oraz ujawniania informacji na ich temat.

(3) Konsultacje z Grupą Ekspertów Technicznych (TEG) z Europejskiej Grupy Doradczej ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG) potwierdziły, że zmiany MSR 1 oraz zmiany MSR 19 spełniają techniczne kryteria przyjęcia określone w art. 3 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002.

([1]) Dz.U. L 243 z 11.9.2002, s. 1.
([2]) Dz.U. L 320 z 29.11.2008, s. 1.

▼B

(4) Należy zatem odpowiednio zmienić rozporządzenie (WE) nr 1126/2008.

(5) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego ds. Rachunkowości,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

W załączniku do rozporządzenia (WE) nr 1126/2008 wprowadza się następujące zmiany:

(1) Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* zostaje zmieniony zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia;

(2) Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 1, MSSF 5, MSSF 7, MSR 12, MSR 20, MSR 21, MSR 32, MSR 33 i MSR 34 zostają zmienione zgodnie ze zmianami do MSR 1 określonymi w załączniku do niniejszego rozporządzenia;

(3) Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) 19 *Świadczenia pracownicze* zostaje zmieniony zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia;

(4) Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 1, MSSF 8, MSSF 13, MSR 1, MSR 24 oraz Interpretacja IFRIC 14 Stałego Komitetu ds. Interpretacji (SKI) zostają zmienione zgodnie ze zmianami do MSR 19 określonymi w załączniku do niniejszego rozporządzenia.

Artykuł 2

1. Wszystkie przedsiębiorstwa stosują zmiany standardów, o których mowa w art. 1 pkt 1 i 2, najpóźniej wraz z rozpoczęciem swojego pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się dnia 1 lipca 2012 r. lub później.

2. Wszystkie przedsiębiorstwa stosują zmiany standardów, o których mowa w art. 1 pkt 3 i 4, najpóźniej wraz z rozpoczęciem swojego pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się dnia 1stycznia 2013 r. lub później.

Artykuł 3

Niniejsze rozporządzenie wchodzi w życie trzeciego dnia po jego opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

▼B

ZAŁĄCZNIK

MIĘDZYNARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI

MSR 1	**MSR 1** **Prezentacja sprawozdań finansowych** – ***Prezentacja składników innych całkowitych dochodów***
MSR 19	**MSR 19** ***Świadczenia pracownicze***

„**Powielanie dozwolone w obrębie Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Wszystkie istniejące prawa są zastrzeżone poza EOG, z wyjątkiem prawa do powielania na użytek własny lub w innych uczciwych celach. Więcej informacji można uzyskać na stronie RMSR www.iasb.org**”

▼B

ZMIANY DO MSR 1

Prezentacja sprawozdań finansowych

Zmieniono paragraf 7.

7 Poniższe terminy zastosowane w niniejszym standardzie mają następujące znaczenie:

…

Informacja dodatkowa – zawiera informacje uzupełniające do danych zaprezentowanych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, …

Zmieniono paragraf 10, dodano paragraf 10A i usunięto paragraf 12.

10 Pełne sprawozdanie finansowe składa się z:

… sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów za dany okres;

…

Jednostka może stosować inne tytuły sprawozdań niż te zastosowane w niniejszym standardzie. Przykładowo jednostka może stosować tytuł „sprawozdanie z całkowitych dochodów" zamiast „sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów".

10A Jednostka może przedstawiać jedno sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, prezentując zyski lub straty i inne całkowite dochody w dwóch odrębnych sekcjach. Sekcje te przedstawiane są razem, przy czym sekcja dotycząca zysków lub strat przedstawiana jest jako pierwsza, a bezpośrednio po niej przedstawiana jest sekcja dotycząca innych całkowitych dochodów. Jednostka może również przedstawić sekcję dotyczącą zysków lub strat w odrębnym sprawozdaniu z zysków lub strat. Jeżeli skorzysta z takiej możliwości, odrębne sprawozdanie z zysków lub strat poprzedza bezpośrednio sprawozdanie z całkowitych dochodów, które na początku przedstawia zyski lub straty.

Zmieniono nagłówki nad paragrafami 81 i 82, zmieniono paragraf 82 oraz usunięto paragraf 81. Dodano paragrafy 81A i 81B, nagłówek nad paragrafem 82A i paragraf 82A oraz usunięto paragrafy 83 i 84.

Sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów

81A Sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów (sprawozdanie z całkowitych dochodów) zawiera, oprócz sekcji dotyczących zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, dane dotyczące:

(a) zysków lub strat;

(b) innych całkowitych dochodów;

(c) całkowitych dochodów w danym okresie, będących sumą zysków lub strat i innych całkowitych dochodów.

Jeżeli jednostka przedstawia odrębne sprawozdanie z zysków lub strat, nie przedstawia już sekcji dotyczącej zysków lub strat w sprawozdaniu przedstawiającym całkowity dochód.

81B Jednostka przedstawia następujące pozycje, oprócz sekcji dotyczących zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, jako przypisanie zysków lub strat oraz przypisanie całkowitych dochodów w danym okresie:

(a) zyski lub straty w danym okresie, które można przyporządkować do:

(i) udziałów niekontrolujących oraz

(ii) właścicieli jednostki dominującej.

▼B

(b) całkowite dochody w danym okresie, które można przyporządkować do:

(i) udziałów niekontrolujących oraz

(ii) właścicieli jednostki dominującej.

Jeżeli jednostka przedstawia zyski lub stratę w odrębnym sprawozdaniu, przedstawia w tym sprawozdaniu dane, o których mowa w pkt (a).

Informacje przedstawiane w sekcji dotyczącej zysków lub strat lub w sprawozdaniu z zysków lub strat

82 Oprócz pozycji wymaganych przez inne MSSF sekcja dotycząca zysków lub strat lub sprawozdanie z zysków lub strat zawiera pozycje, które przedstawiają następujące kwoty dla danego okresu:

(a) przychody;

(b) koszty finansowe;

(c) udział w zyskach lub stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności;

(d) obciążenia z tytułu podatków;

(e) [usunięty]

(ea) łączna kwota obejmująca sumy działalności zaniechanych (zob. MSSF 5).

(f)–(i) [usunięty]

Informacje przedstawiane w sekcji dotyczącej innych całkowitych dochodów

82A Sekcja dotycząca innych całkowitych dochodów przedstawia składniki kwot innych całkowitych dochodów w danym okresie, sklasyfikowanych według rodzaju (w tym udział w innych całkowitych dochodach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć rozliczanych zgodnie z metodą praw własności) oraz zgrupowanych w te kwoty, które zgodnie z innymi MSSF:

(a) nie zostaną następnie przeklasyfikowane na zyski lub straty oraz

(b) zostaną następnie przeklasyfikowane na zyski lub straty po spełnieniu określonych warunków.

Zmieniono paragrafy 85–87, 90, 91, 94, 100 i 115 oraz nagłówek nad paragrafem 97, a także dodano paragraf 139J.

85 W sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów jednostka prezentuje dodatkowe pozycje, grupy pozycji i sumy cząstkowe, jeżeli taki sposób prezentacji jest przydatny dla zrozumienia finansowych wyników działalności jednostki.

86 Ponieważ skutki różnych działań podejmowanych przez jednostkę, transakcji i innych zdarzeń różnią się pod względem częstotliwości występowania, możliwości generowania zysków lub strat oraz pod względem przewidywalności, ujawnienie poszczególnych elementów składających się na finansowe wyniki działalności pomaga użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumieć osiągnięte finansowe wyniki działalności oraz dokonać prognoz przyszłych finansowych wyników działalności jednostki. Jeśli zachodzi potrzeba wyjaśnienia elementów składających się na finansowe wyniki działalności jednostki, w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów jednostka zamieszcza dodatkowe pozycje oraz zmienia opis i kolejność pozycji.

87 Jednostka nie prezentuje żadnych pozycji przychodów lub kosztów jako pozycji nadzwyczajnych w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów lub w informacji dodatkowej.

90 Jednostka ujawnia kwotę podatku dochodowego odnoszącą się do każdego składnika innych całkowitych dochodów, w tym odnoszącą się do korekt wynikających z przeklasyfikowania, w sprawozdaniu z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów lub w informacji dodatkowej.

▼B

91 Jednostka może prezentować składniki innych całkowitych dochodów:

(a) pomniejszone o odnośne skutki podatkowe lub

(b) przed ujęciem odnośnych skutków podatkowych z wykazaniem łącznej kwoty podatku dochodowego odnoszącej się do tych składników.

Jeżeli jednostka zdecyduje się na opcję (b), przypisuje ona podatek między składniki, które mogą następnie zostać przeklasyfikowane do sekcji dotyczącej zysków lub strat, i składniki, które nie zostaną następnie przeklasyfikowane do sekcji dotyczącej zysków lub strat.

94 Jednostka może zaprezentować korekty wynikające z przypadków przeklasyfikowania w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów lub w informacji dodatkowej. Jednostka prezentująca korekty wynikające z przeklasyfikowania w informacji dodatkowej prezentuje składniki innych całkowitych dochodów po uwzględnieniu wszelkich odnośnych korekt wynikających z przeklasyfikowania.

Informacje przedstawiane w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów lub w informacji dodatkowej.

100 Zachęca się jednostki do prezentowania podziału kosztów, o którym mowa w paragrafie 99, w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów.

115 Niekiedy może być konieczne lub pożądane wprowadzenie zmiany kolejności pewnych pozycji w informacji dodatkowej. Na przykład informacje o zmianach wartości godziwej ujmowanych w rachunku zysków i strat mogą być połączone z informacjami o terminie wymagalności instrumentów finansowych, mimo że pierwsze z nich odnoszą się do sprawozdania (sprawozdań) z zysków lub strat lub innych całkowitych dochodów, a drugie do sprawozdania z sytuacji finansowej. Tym niemniej, w stopniu, w jakim jest to wykonalne, jednostka zapewnia usystematyzowaną strukturę informacji dodatkowej.

139J W dokumencie *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydanym w czerwcu 2011 r., zmieniono paragrafy 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 i 115, dodano paragrafy 10A, 81A, 81B i 82A oraz usunięto paragrafy 12, 81, 83 i 84. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2012 r. i później. Dopuszcza się wcześniejsze stosowanie. Jeżeli jednostka zastosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

ZMIANY W INNYCH MSSF

Niniejszy dodatek zawiera zmiany w innych MSSF będące konsekwencją wydania przez RMSR zmian do MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*. Jednostka stosuje te zmiany, stosując zmiany do MSR 1 zawarte w dokumencie *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów*.

MSSF 1 *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy*

Zmieniono paragraf 21 i dodano paragraf 39K.

21 W celu spełnienia wymogów MSR 1 jednostka w swoim pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF zamieszcza przynajmniej trzy sprawozdania z sytuacji finansowej, dwa sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, dwa odrębne sprawozdania z zysków lub strat (jeśli są prezentowane), dwa sprawozdania z przepływów pieniężnych, dwa sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz odnośne informacje dodatkowe obejmujące dane porównawcze.

39K Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 21. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje tę zmianę.

▼B

MSSF 5 ***Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży i działalność zaniechana***

Zmieniono paragraf 33A i dodano paragraf 44I.

33A Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w odrębnym sprawozdaniu zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 10A MSR 1 (zmienionego w 2011 r.), prezentuje się w tym sprawozdaniu sekcję określoną jako związaną z działalnością zaniechaną.

44I Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 33A. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje tę zmianę.

MSSF 7 ***Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji***

Zmieniono paragraf 27B i dodano paragraf 44Q.

27B W sprawozdaniu z sytuacji finansowej dla każdej klasy instrumentów finansowych wycenianych według wartości godziwej jednostka ujawnia:

…

(c) dla wycen wartości godziwej zaliczanych do Poziomu 3 hierarchii wartości godziwej, uzgodnienie pomiędzy bilansem otwarcia a bilansem zamknięcia, ujawniając odrębnie zmiany w ciągu okresu, które można przypisać do:

(i) łącznych zysków lub strat za okres ujętych w rachunku zysków lub strat wraz ze wskazaniem, w której pozycji sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów są one prezentowane;

…

(d) kwotę łącznych zysków lub strat za okres, o których mowa w punkcie (c)(i) powyżej, ujętych w rachunku zysków lub strat, które można przypisać do zysków lub strat odnoszących się do tych aktywów lub zobowiązań posiadanych na koniec okresu sprawozdawczego wraz ze wskazaniem, w której pozycji sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów są one prezentowane;

…

44Q Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 27B. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje tę zmianę.

MSR 12 ***Podatek dochodowy***

Zmieniono paragraf 77, usunięto paragraf 77A i dodano paragraf 98B.

77 Obciążenie podatkowe (przychód podatkowy) dotyczące zysku lub straty z działalności gospodarczej prezentuje się w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów.

98B Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 77 i usunął paragraf 77A. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje tę zmianę.

MSR 20 ***Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej***

Zmieniono paragraf 29, usunięto paragraf 29A i dodano paragraf 46.

29 Dotacje do przychodu są prezentowane jako zysk lub strata w oddzielnej pozycji lub w ogólnej pozycji zatytułowanej „Pozostałe przychody”; ewentualnie dotacje mogą także pomniejszać odnośne koszty.

▼B

46 Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 29 i usunął paragraf 29A. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka jest zobowiązana stosować te zmiany.

MSR 21 ***Skutki zmian kursów wymiany walut obcych***

Zmieniono paragraf 39 i dodano paragraf 60H.

39 Wynik finansowy oraz sytuację finansową jednostki, której waluta funkcjonalna nie jest walutą gospodarki hiperinflacyjnej, przelicza się na inną walutę prezentacji z zastosowaniem następujących procedur:

…

(b) przychody i koszty w każdym sprawozdaniu z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów (tj. z uwzględnieniem danych porównawczych) przelicza się po kursach wymiany na dzień zawarcia transakcji oraz

(c) …

60H Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 39. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje tę zmianę.

MSR 32 ***Instrumenty finansowe: prezentacja***

Zmieniono paragraf 40 i dodano paragraf 97K.

40 Dywidendy zaliczone do kosztów mogą być prezentowane w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów razem z odsetkami od innych zobowiązań, albo jako odrębny składnik. Oprócz wymogów niniejszego standardu, ujawnianie informacji o odsetkach i dywidendach podlega wymogom MSR 1 i MSSF 7. W pewnych przypadkach, ze względu na różnice w rozwiązaniach podatkowych dotyczących odsetek i dywidend, pożądane jest ich odrębne ujawnienie w sprawozdaniu (sprawozdaniach) z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów. Ujawnienia skutków podatkowych dokonywane są zgodnie z MSR 12.

97K Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragraf 40. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje tę zmianę.

MSR 33 ***Zysk przypadający na jedną akcję***

Zmieniono paragrafy 4A, 67A, 68A i 73A oraz dodano paragraf 74D.

4A Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w odrębnym sprawozdaniu zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 10A MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zmienionym w 2011 r.), zysk przypadający na jedną akcję prezentuje ona wyłącznie w tym odrębnym sprawozdaniu.

67A Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w odrębnym sprawozdaniu zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 10A MSR 1 zmienionym w 2011 r.), prezentuje ona podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję, zgodnie z paragrafami 66 i 67, w tym odrębnym sprawozdaniu.

68A Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w odrębnym sprawozdaniu zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 10A MSR 1 (zmienionym w 2011 r.), prezentuje ona podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję z działalności zaniechanej, zgodnie z paragrafem 68, w tym odrębnym sprawozdaniu lub w informacji dodatkowej.

▼B

73A Paragraf 73 stosuje się również do jednostki, która ujawnia, oprócz podstawowego i rozwodnionego zysku przypadającego na jedną akcję, kwoty przypadające na jedną akcję na podstawie składnika rachunku zysków i strat innego niż wymagany na mocy niniejszego standardu.

74D Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragrafy 4A, 67A, 68A i 73A. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje te zmiany.

MSR 34 ***Śródroczna sprawozdawczość finansowa***

Zmieniono paragrafy 8, 8A, 11A i 20 oraz dodano paragraf 51.

8 Śródroczny raport finansowy składa się z co najmniej następujących części:

…

(b) skróconego sprawozdania finansowego lub skróconych sprawozdań finansowych z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów;

(c) …

8A Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w odrębnym sprawozdaniu finansowym zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 10A MSR 1 (zmienionego w 2011 r.), prezentuje śródroczne skrócone informacje zaczerpnięte z tego sprawozdania.

11A Jeżeli jednostka prezentuje składniki zysków lub strat w odrębnym sprawozdaniu finansowym zgodnie ze sposobem przedstawionym w paragrafie 10A MSR 1 (zmienionego w 2011 r.), prezentuje podstawowy i rozwodniony zysk przypadający na jedną akcję w tym sprawozdaniu.

20 Raporty śródroczne zawierają śródroczne sprawozdanie finansowe (skrócone lub pełne) za następujące okresy:

…

(b) sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów za bieżący okres śródroczny i narastająco za bieżący rok obrotowy do danego dnia, wraz z porównawczym sprawozdaniem z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów za porównywalne okresy śródroczne (bieżący i od początku roku do danego dnia) bezpośrednio poprzedzającego roku obrotowego. Zgodnie z MSR 1 (zmienionym w 2011 r.) za każdy okres raport śródroczny może prezentować sprawozdanie lub sprawozdania finansowe z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów.

51 Dokument *Prezentacja składników innych całkowitych dochodów* (zmiany do MSR 1), wydany w czerwcu 2011 r., zmienił paragrafy 8, 8A, 11A i 20. Przy stosowaniu MSR 1 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka stosuje te zmiany.

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 19

Świadczenia pracownicze

CELE

1 Celem niniejszego standardu jest uregulowanie rachunkowości świadczeń pracowniczych oraz ujawniania informacji na ich temat. Na mocy niniejszego standardu wymaga się od jednostki, aby ujmowała:

(a) zobowiązanie, gdy pracownik wykonywał pracę w zamian za świadczenia pracownicze, które mają być wypłacone w przyszłości oraz

(b) koszty, gdy jednostka wykorzystuje korzyści ekonomiczne wynikające z pracy wykonanej przez pracownika w zamian za świadczenia pracownicze.

▼B

ZAKRES

2 Niniejszy standard powinien być stosowany przez pracodawców w rachunkowości wszystkich świadczeń pracowniczych z wyjątkiem świadczeń, do których stosują się przepisy MSSF 2 *Płatności w formie akcji*.

3 Przedmiotem niniejszego standardu nie jest sprawozdawczość programów świadczeń pracowniczych (zob. MSR 26 *Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych*).

4 Świadczenia pracownicze, do których ma zastosowanie niniejszy standard, obejmują świadczenia wynikające:

(a) ze sformalizowanych programów lub innych sformalizowanych ustaleń między jednostką a jej poszczególnymi pracownikami, grupami pracowników i ich przedstawicielami;

(b) z wymogów prawnych lub ustaleń branżowych, na podstawie których jednostki są zobowiązane do wpłacania składek na rzecz krajowych, państwowych, branżowych i innych wielozakładowych programów lub

(c) z niesformalizowanych praktyk, które powodują powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku. Niesformalizowane praktyki powodują powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku w wypadku, gdy jednostka nie ma realnej możliwości niezapłacenia świadczeń pracowniczych. Zwyczajowo oczekiwany obowiązek występuje przykładowo w sytuacji, gdy zmiana niesformalizowanych praktyk jednostki powoduje niemożliwe do zaakceptowania pogorszenie stosunków z pracownikami.

5 Świadczenia pracownicze obejmują:

(a) krótkoterminowe świadczenia pracownicze, jeśli podlegają w całości rozliczeniu przed upływem dwunastu miesięcy od końca rocznego okresu sprawozdawczego, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę, takie jak:

(i) wynagrodzenia oraz składki na ubezpieczenie społeczne;

(ii) płatne urlopy wypoczynkowe i płatne zwolnienia chorobowe;

(iii) wypłaty z zysku i premie oraz

(iv) świadczenia niepieniężne (takie jak opieka medyczna, zakwaterowanie, samochody i inne nieodpłatnie przekazane lub dotowane dobra lub usługi) dla obecnych pracowników;

(b) świadczenia po okresie zatrudnienia, takie jak:

(i) świadczenia emerytalne (na przykład emerytury i ryczałtowe odprawy emerytalne) oraz

(ii) inne świadczenia po okresie zatrudnienia, takie jak ubezpieczenie na życie po okresie zatrudnienia oraz opieka medyczna po okresie zatrudnienia;

(c) inne długoterminowe świadczenia pracownicze, w tym:

(i) długoterminowe płatne nieobecności, takie jak urlop udzielany z tytułu długiego stażu pracy lub urlop naukowy;

(ii) nagrody jubileuszowe i inne świadczenia z tytułu długiego stażu pracy oraz

(iii) długoterminowe renty inwalidzkie oraz

(d) świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

6 Na świadczenia pracownicze składają się świadczenia dla pracowników lub osób pozostających na ich utrzymaniu bądź beneficjentów, które mogą być zrealizowane w formie płatności przekazanej (lub dostarczenia rzeczy albo wykonania usług) bezpośrednio pracownikom, ich współmałżonkom, dzieciom, innym osobom pozostającym na ich utrzymaniu lub osobom trzecim, takim jak zakłady ubezpieczeń.

▼B

7 Pracownik może być zatrudniony przez jednostkę w pełnym wymiarze godzin, w niepełnym wymiarze godzin, na czas nieokreślony, dorywczo lub na czas określony. Na potrzeby niniejszego standardu zarówno członkowie organu zarządzającego, jak i pozostali członkowie kadry kierowniczej uważani są za pracowników.

DEFINICJE

8 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Definicje dotyczące świadczeń pracowniczych:

Świadczenia pracownicze to wszystkie formy świadczeń jednostki oferowanych w zamian za pracę wykonaną przez pracowników lub z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

Krótkoterminowe świadczenia pracownicze to świadczenia pracownicze (inne niż świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy), które podlegają w całości rozliczeniu przed upływem dwunastu miesięcy od końca rocznego okresu sprawozdawczego, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę.

Świadczenia po okresie zatrudnienia to świadczenia pracownicze (inne niż świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy i krótkoterminowe świadczenia pracownicze), które są należne po zakończeniu zatrudnienia.

Inne długoterminowe świadczenia pracownicze to wszystkie świadczenia pracownicze inne niż krótkoterminowe świadczenia pracownicze, świadczenia po okresie zatrudnienia i świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy to świadczenia pracownicze płatne z tytułu rozwiązania stosunku pracy z pracownikiem w następstwie:

(a) decyzji jednostki o rozwiązaniu stosunku pracy z pracownikiem przed osiągnięciem przezeń wieku emerytalnego albo

(b) decyzji pracownika o przyjęciu proponowanych świadczeń w zamian za rozwiązanie stosunku pracy.

Definicje dotyczące klasyfikacji programów świadczeń pracowniczych

Programy świadczeń po okresie zatrudnienia to sformalizowane lub niesformalizowane ustalenia, zgodnie z którymi jednostka zapewnia świadczenia po okresie zatrudnienia jednemu lub więcej pracownikom.

Programy określonych składek to programy świadczeń po okresie zatrudnienia, zgodnie z którymi jednostka wpłaca składki w ustalonej wysokości do odrębnego podmiotu (funduszu) i nie będzie ciążył na niej prawny ani zwyczajowo oczekiwany obowiązek zapłacenia dodatkowych składek, jeśli fundusz nie będzie posiadał aktywów w wysokości wystarczającej do zapłaty wszystkich świadczeń pracowniczych, dotyczących pracy wykonanej przez pracownika w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych.

Programy określonych świadczeń to programy świadczeń po okresie zatrudnienia inne niż programy określonych składek.

Wielozakładowe programy świadczeń to programy określonych składek (inne niż programy państwowe) lub programy określonych świadczeń (inne niż programy państwowe), które:

(a) łączą aktywa wniesione przez różne jednostki, niebędące pod wspólną kontrolą oraz

(b) wykorzystują te aktywa w celu zapewniania świadczeń pracownikom więcej niż jednej jednostki, zgodnie z zasadą, że poziom składki i świadczenia są określone niezależnie od tego, która z jednostek zatrudnia tych pracowników.

▼B

Definicje dotyczące zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń

Zobowiązanie (składnik aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń to niedobór lub nadwyżka skorygowane o wszelkie skutki ograniczenia wysokości składnika aktywów netto z tytułu określonych świadczeń do pułapu aktywów.

Niedobór lub nadwyżka to:

(a) wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń pomniejszona o

(b) wartość godziwą aktywów programu świadczeń pracowniczych (jeżeli dotyczy).

Pułap aktywów to wartość bieżąca wszelkich korzyści ekonomicznych dostępnych w formie refundacji z programu świadczeń pracowniczych lub obniżek przyszłych składek na rzecz programu.

Wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń to wartość bieżąca – niepomniejszona o aktywa programu świadczeń – przewidywanych przyszłych płatności, których dokonanie wymagane jest do wywiązania się z zobowiązań wynikających z pracy wykonywanej przez pracowników w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych.

Aktywa programu świadczeń pracowniczych obejmują:

(a) aktywa posiadane przez długoterminowy fundusz świadczeń pracowniczych oraz

(b) kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe.

Aktywa posiadane przez długoterminowy fundusz świadczeń pracowniczych to aktywa (inne niż instrumenty finansowe wyemitowane przez jednostkę sprawozdawczą, do których tytułu własności nie można przenosić), które:

(a) posiadane są przez podmiot (fundusz), który jest odrębny z prawnego punktu widzenia od jednostki sprawozdawczej i który istnieje wyłącznie w celu wypłaty lub sfinansowania świadczeń pracowniczych oraz

(b) dostępne są wyłącznie dla potrzeb wypłaty lub sfinansowania świadczeń pracowniczych, a nie są dostępne dla wierzycieli jednostki sprawozdawczej (nawet w wypadku jej upadłości) i nie mogą zostać zwrócone jednostce sprawozdawczej, chyba że:

(i) pozostałe aktywa funduszu są wystarczające do wywiązania się ze wszystkich zobowiązań funduszu lub jednostki sprawozdawczej dotyczących świadczeń pracowniczych lub

(ii) ich zwrot do jednostki sprawozdawczej rekompensuje tej ostatniej wypłacone już przez nią świadczenia pracownicze.

Kwalifikująca się polisa ubezpieczeniowa to polisa ubezpieczeniowa (*) wystawiona przez zakład ubezpieczeń, który nie jest podmiotem powiązanym (w rozumieniu MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*) jednostki sprawozdawczej, jeżeli wypłaty na podstawie tej polisy:

(a) mogą być wykorzystane wyłącznie do wpłaty lub sfinansowania świadczeń pracowniczych w ramach programu określonych świadczeń oraz

(*) Kwalifikująca się polisa ubezpieczeniowa nie musi stanowić umowy ubezpieczeniowej zgodnie z jej definicją zawartą w MSSF 4 Umowy ubezpieczeniowe.

▼B

(b) nie są dostępne dla wierzycieli jednostki sprawozdawczej (nawet w wypadku jej upadłości) i nie mogą zostać wypłacone jednostce sprawozdawczej, chyba że:

(i) wypłaty stanowią nadwyżkę aktywów, która nie jest potrzebna do wywiązania się ze wszystkich odnośnych zobowiązań z tytułu świadczeń pracowniczych wynikających z polisy lub

(ii) zwrot wpłat do jednostki sprawozdawczej rekompensuje tej ostatniej wypłacone już przez nią świadczenia pracownicze.

Wartość godziwa jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zaspokojone, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi stronami transakcji.

Definicje dotyczące kosztów z tytułu określonych świadczeń

Koszty zatrudnienia obejmują:

(a) *koszty bieżącego zatrudnienia*, tj. wzrost wartości bieżącej zobowiązań z tytułu określonych świadczeń wynikający z pracy wykonywanej przez pracowników w okresie bieżącym;

(b) *koszty przeszłego zatrudnienia*, tj. zmiana wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń za pracę wykonywaną przez pracowników w ubiegłych okresach, pojawiająca się w okresie bieżącym w wyniku zmiany programu (wprowadzenia, wycofania lub zmiany warunków programu określonych świadczeń) lub ograniczenia programu (istotnego zmniejszenia przez jednostkę liczby pracowników objętych programem) oraz

(c) wszelkie zyski lub straty z tytułu rozliczenia.

Odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń to zmiana wartości zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń w trakcie okresu spowodowana upływem czasu.

Ponowna wycena wartości zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń obejmuje:

(a) zyski i straty aktuarialne;

(b) zwrot z aktywów programu, z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń oraz

(c) wszelkie zmiany wysokości pułapu aktywów, z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń.

Zyski i straty aktuarialne to wszelkie zmiany wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, wynikające z:

(a) korekt założeń aktuarialnych ex post (skutków różnic pomiędzy poprzednimi założeniami aktuarialnymi a tym, co faktycznie nastąpiło) oraz

(b) skutków zmian założeń aktuarialnych.

Zwrot z aktywów programu to odsetki, dywidendy i inne przychody uzyskiwane z aktywów programu, łącznie ze zrealizowanymi i niezrealizowanymi zyskami lub stratami na tych aktywach, pomniejszone o:

(a) wszelkie koszty zarządzania aktywami programu oraz

(b) wszelkie podatki do zapłacenia przez sam program inne niż podatki uwzględnione w założeniach aktuarialnych stosowanych do wyceny wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń.

▼B

Rozliczenie to transakcja, która powoduje eliminację wszelkich przyszłych prawnych lub zwyczajowo oczekiwanych obowiązków dotyczących w części lub w całości świadczeń realizowanych w ramach programu określonych świadczeń, innych niż wypłata świadczeń na rzecz pracowników lub w ich imieniu, określona w warunkach programu i uwzględniona w założeniach aktuarialnych.

KRÓTKOTERMINOWE ŚWIADCZENIA PRACOWNICZE

9 Krótkoterminowe świadczenia pracownicze, jeśli podlegają w całości rozliczeniu przed upływem dwunastu miesięcy od końca rocznego okresu sprawozdawczego, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę, obejmują:

(a) wynagrodzenia oraz składki na ubezpieczenia społeczne;

(b) płatne urlopy wypoczynkowe i płatne zwolnienia lekarskie;

(c) wypłaty z zysku i premie oraz

(d) świadczenia niepieniężne (takie jak opieka medyczna, zakwaterowanie, samochody i inne nieodpłatnie przekazane lub dotowane rzeczy lub usługi) dla aktualnie zatrudnionych pracowników.

10 Jednostka nie ma obowiązku przeklasyfikowania krótkoterminowych świadczeń pracowniczych, jeżeli przewidywany przez jednostkę termin rozliczenia ulegnie tymczasowej zmianie. Jeżeli jednak zmienia się charakter danego świadczenia (na przykład zmiana świadczenia niekumulowanego na świadczenie kumulowane) lub jeżeli przewidywany przez jednostkę termin rozliczenia ulega zmianie, która nie jest tymczasowa, wówczas jednostka ma obowiązek sprawdzić, czy dane świadczenie nadal spełnia warunki definicji krótkoterminowych świadczeń pracowniczych.

Ujmowanie i wycena

Wszystkie krótkoterminowe świadczenia pracownicze

11 Jeśli pracownik wykonywał pracę na rzecz jednostki w ciągu okresu obrotowego, jednostka powinna ująć przewidywaną niezdyskontowaną wartość krótkoterminowych świadczeń pracowniczych, które zostaną wypłacone w zamian za tę pracę:

(a) jako zobowiązanie (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów), po potrąceniu wszelkich kwot już zapłaconych. Jeśli kwota już zapłacona przekracza niezdyskontowaną wartość świadczeń, jednostka powinna ująć tę nadwyżkę jako składnik aktywów (czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów), jeżeli takie opłacenie kosztów z góry doprowadzi, na przykład, do obniżenia przyszłych płatności lub ich refundacji;

(b) jako koszty, chyba że inny Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej wymaga lub zezwala na uwzględnienie tych świadczeń w koszcie wytworzenia składnika aktywów (zob. na przykład, MSR 2 *Zapasy* i MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*).

12 Paragrafy 13, 16 i 19 zawierają wyjaśnienia dotyczące sposobu stosowania przepisów paragrafów 11 w przypadku krótkoterminowych świadczeń pracowniczych mających formę płatnych nieobecności oraz programów wypłat z zysku i systemów premiowych.

Krótkoterminowe płatne nieobecności

13 Jednostka gospodarcza powinna ujmować przewidywane koszty krótkoterminowych świadczeń pracowniczych w formie płatnych nieobecności na podstawie paragrafu 11 w następujący sposób:

(a) w przypadku kumulowanych płatnych nieobecności – gdy pracownicy wykonywali pracę, która zwiększa ich uprawnienia do przyszłych płatnych nieobecności;

(b) w przypadku niekumulowanych płatnych nieobecności – z chwilą wystąpienia nieobecności.

▼B

14 Jednostka może płacić pracownikom za czas nieobecności z różnych tytułów takich, jak: urlop, choroba i krótkoterminowa niezdolność do pracy, urlop macierzyński lub ojcowski, wykonywanie obowiązków ławnika czy służba wojskowa. Uprawnienia do płatnych nieobecności można podzielić na dwie kategorie:

(a) kumulowane oraz

(b) niekumulowane.

15 Kumulowane płatne nieobecności to nieobecności, do których uprawnienia przechodzą na przyszłe okresy i można je wykorzystać w przyszłości, jeśli w bieżącym okresie nie zostały w pełni wykorzystane. Kumulowane płatne nieobecności mogą uprawniać do ekwiwalentu pieniężnego z tytułu niewykorzystania uprawnień na dzień odejścia z jednostki albo nie uprawniać do takiego ekwiwalentu. Zobowiązanie rośnie wraz z wykonywaniem przez pracowników pracy, która zwiększa ich uprawnienia do przyszłych płatnych nieobecności. Zobowiązanie występuje i jest ujmowane, nawet jeśli płatne nieobecności nie uprawniają do ekwiwalentu pieniężnego w razie niewykorzystania uprawnień, aczkolwiek możliwość odejścia pracowników przed wykorzystaniem skumulowanych uprawnień wpływa na ustaloną wysokość tego zobowiązania.

16 Jednostka powinna ustalać przewidywany koszt kumulowanych płatnych nieobecności jako dodatkową kwotę, którą zgodnie z przewidywaniami zapłaci w wyniku niewykorzystanego uprawnienia, które narosło na koniec okresu sprawozdawczego.

17 Według metody podanej w poprzednim paragrafie zobowiązanie ustala się w kwocie dodatkowych płatności, których wystąpienia oczekuje się wyłącznie ze względu na to, że kwota świadczenia narasta. W wielu wypadkach jednostka nie musi przeprowadzać szczegółowych obliczeń, aby oszacować, że nie występuje żadne istotne zobowiązanie z tytułu niewykorzystanych płatnych nieobecności. Na przykład prawdopodobne jest, że zobowiązanie dotyczące zwolnień lekarskich będzie istotne tylko wówczas, gdy istnieją sformalizowane lub niesformalizowane ustalenia, że niewykorzystane zwolnienie lekarskie wykorzystać będzie można w formie płatnego urlopu wypoczynkowego.

Przykład ilustrujący paragrafy 16 i 17

Jednostka zatrudnia 100 pracowników, z których każdy jest uprawniony do pięciu dni roboczych płatnego zwolnienia lekarskiego w roku. Niewykorzystane wynagrodzenie za czas choroby wykorzystać można w kolejnym roku kalendarzowym. Zwolnienie lekarskie wykorzystuje się najpierw z uprawnień bieżącego roku, a następnie z puli, która pozostała z roku poprzedniego (zasada LIFO – ostatnie przyszło pierwsze wyszło). Na dzień 31 grudnia 20X1 roku średnie niewykorzystane uprawnienia odpowiadają dwóm dniom na jednego pracownika. Jednostka oczekuje, na podstawie dotychczasowych doświadczeń, których zmian się nie spodziewa, że 92 pracowników weźmie nie więcej niż pięć dni płatnego zwolnienia lekarskiego w 20X2 roku, a pozostałych ośmiu pracowników weźmie średnio po sześć i pół dnia zwolnienia każdy.

Jednostka spodziewa się wypłacenia dodatkowych 12 dni wynagrodzenia za czas choroby z tytułu niewykorzystanych uprawnień, które narosły na dzień 31 grudnia 20X1 roku (półtora dnia na każdego z ośmiu pracowników). W związku z tym jednostka ujmuje zobowiązanie odpowiadające 12 dniom wynagrodzenia za czas choroby.

18 Niekumulowane płatne nieobecności nie mogą być przenoszone na kolejne okresy. Takie nieobecności przepadają, jeśli uprawnienia bieżącego okresu nie zostały w całości wykorzystane. Nie uprawniają one pracowników do ekwiwalentu pieniężnego z tytułu niewykorzystania uprawnień na dzień odejścia z jednostki. Zwykle sytuacja taka zachodzi w przypadku wynagrodzenia za czas choroby (o ile niewykorzystane przeszłe uprawnienia nie zwiększają przyszłych uprawnień), urlopu macierzyńskiego lub ojcowskiego oraz płatnych nieobecności z tytułu wypełniania obowiązków ławnika lub służby wojskowej. Jednostka nie ujmuje zobowiązania ani kosztów do chwili wystąpienia nieobecności, ponieważ wykonywanie pracy przez pracownika nie zwiększa kwoty świadczenia.

▼B

Programy dotyczące wypłat z zysku i systemy premiowe

19 Jednostka gospodarcza ujmuje przewidywane koszty wypłat z zysku i premii zgodnie z paragrafem 11 wtedy i tylko wtedy, gdy:

(a) na jednostce ciąży obecny prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek dokonania takich wypłat w wyniku zdarzeń przeszłych oraz

(b) można dokonać wiarygodnej wyceny takiego zobowiązania.

Bieżące zobowiązanie występuje wtedy i tylko wtedy, gdy jednostka nie ma realnej możliwości wycofania się z dokonania płatności.

20 Na podstawie niektórych programów wypłat z zysku pracownicy otrzymują udział w zysku pod warunkiem, że pozostaną w jednostce przez ustalony okres. Istnienie takich programów powoduje powstawanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku w miarę wykonywania przez pracowników pracy. Zobowiązanie to zwiększa kwotę, jaka będzie musiała zostać wypłacona, jeśli będą oni zatrudnieni do końca ustalonego okresu.

Przykład ilustrujący paragraf 20

Program wypłat z zysku wymaga od jednostki płacenia ustalonej części jej zysku za rok obrotowy pracownikom, którzy pracowali przez cały rok. Jeśli w ciągu roku nie odejdzie żaden pracownik, łączne płatności z tytułu wypłat z zysku będą odpowiadały 3 % zysku. Jednostka oszacowała, że rotacja pracowników spowoduje obniżenie tych płatności do 2,5 % zysku.

Jednostka ujmuje zobowiązanie i koszty w wysokości 2,5 % zysku.

21 Na jednostce może nie ciążyć żaden prawny obowiązek wypłaty premii. Tym niemniej niekiedy jednostka ma zwyczaj płacenia takich premii. W takich wypadkach na jednostce ciąży zwyczajowo oczekiwany obowiązek, ponieważ nie ma realnej możliwości niezapłacenia premii. Wycena takiego zwyczajowo oczekiwanego obowiązku powinna uwzględniać to, że niektórzy pracownicy odejdą z zakładu, nie uzyskawszy premii.

22 Jednostka może dokonać wiarygodnego oszacowania swoich prawnych lub zwyczajowo oczekiwanych obowiązków wynikających z programu wypłat z zysku i systemów premiowych wtedy i tylko wtedy, gdy:

(a) sformalizowane zasady funkcjonowania programu zawierają wzór służący ustaleniu kwoty świadczenia;

(b) jednostka ustala kwoty do zapłaty przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego do publikacji lub

(c) dotychczasowa praktyka jasno wskazuje na wymiar zwyczajowo oczekiwanego obowiązku.

23 Zobowiązanie wynikające z programów wypłat z zysku i systemów premiowych wynika z pracy pracowników, a nie z transakcji przeprowadzonej z właścicielami jednostki. W związku z tym jednostka nie ujmuje wydatków związanych z programami wypłat z zysku i systemami premiowymi jako podziału zysku, lecz obciąża nimi koszty.

24 Jeśli wypłaty z zysku i płatności z tytułu premii nie podlegają w całości rozliczeniu przed upływem dwunastu miesięcy od końca rocznego okresu sprawozdawczego, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę, płatności te należy zaliczyć do innych długoterminowych świadczeń pracowniczych (zob. paragrafy 153–158).

▼B

Ujawnianie informacji

25 Mimo że niniejszy standard nie zawiera wymogu ujawniania żadnych konkretnych informacji na temat krótkoterminowych świadczeń pracowniczych, taki wymóg wynikać może z innych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Na przykład MSR 24 wymaga ujawniania informacji dotyczących świadczeń pracowniczych dla kluczowych członków kadry kierowniczej. MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych wymaga ujawniania kosztów świadczeń pracowniczych.

ŚWIADCZENIA PO OKRESIE ZATRUDNIENIA: ROZRÓŻNIENIE POMIĘDZY PROGRAMAMI OKREŚLONYCH SKŁADEK I PROGRAMAMI OKREŚLONYCH ŚWIADCZEŃ

26 Na świadczenia pracownicze po okresie zatrudnienia składają się na przykład:

(a) świadczenia związane z wycofaniem się z życia zawodowego (na przykład emerytury i ryczałtowe odprawy emerytalne) oraz

(b) inne świadczenia pracownicze po okresie zatrudnienia, takie jak ubezpieczenie na życie i opieka medyczna po okresie zatrudnienia.

Ustalenia, na podstawie których jednostka realizuje świadczenia pracownicze po okresie zatrudnienia, to programy świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia. Jednostka stosuje niniejszy standard do wszystkich takich ustaleń niezależnie od tego, czy przewidują one utworzenie oddzielnego podmiotu, do którego wpływałyby składki i który wypłacałby świadczenia, czy też nie.

27 Programy świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia dzielą się na programy określonych składek i programy określonych świadczeń, w zależności od sensu ekonomicznego takiego programu wynikającego z jego podstawowych zasad.

28 Zgodnie z programem określonych składek, prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek jednostki ograniczony jest do ustalonej kwoty składek odprowadzanych do funduszu. Kwota świadczeń po okresie zatrudnienia uzyskiwana przez pracownika zależy od kwoty składek wpłaconych przez jednostkę (lub również przez pracownika) na poczet programu świadczeń po okresie zatrudnienia lub zapłaconych zakładowi ubezpieczeń wraz ze zwrotem uzyskanym z inwestowania składek. W rezultacie ryzyko aktuarialne (że świadczenia będą niższe od przewidywanych) oraz ryzyko inwestycyjne (że zainwestowane aktywa będą niewystarczające do zrealizowania przewidywanych świadczeń) obciążają zasadniczo pracownika.

29 Obowiązek jednostki nie jest ograniczony do ustalonej kwoty składek wpłacanych do funduszu w następujących przykładowych sytuacjach, gdy jednostka podlega prawnemu lub zwyczajowo oczekiwanemu obowiązkowi wynikającemu z:

(a) podstawy ustalania kwoty świadczenia w ramach programu, która nie jest powiązana tylko z wymiarem składek i która zobowiązuje jednostkę do wniesienia dalszych składek w przypadku, gdy aktywa są niewystarczające do zrealizowania świadczeń ustalanych na tej podstawie;

(b) gwarancji – pośredniej, czyli poprzez program, lub bezpośredniej – uzyskania określonego zwrotu inwestycyjnego ze składek lub

(c) niesformalizowanych rozwiązań przyjętych w praktyce, które powodują powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku. Zwyczajowo oczekiwany obowiązek może powstać na przykład wtedy, gdy jednostka podwyższała w przeszłości świadczenia dla byłych pracowników w stopniu równoważącym działanie inflacji, nawet jeśli nie było takiego obowiązku prawnego.

30 Zgodnie z programem określonych świadczeń:

(a) obowiązkiem jednostki jest wypłata ustalonych świadczeń na rzecz aktualnie zatrudnionych i byłych pracowników oraz

▼B

(b) ryzyko aktuarialne (że świadczenia będą kosztowały więcej niż przewidywano) oraz ryzyko inwestycyjne obciążają zasadniczo jednostkę. Jeśli doświadczenia aktuarialne i inwestycyjne są gorsze od przewidywanych, obowiązek jednostki może wzrosnąć.

31 Paragrafy 32–49 zawierają rozróżnienie pomiędzy programami określonych składek a programami określonych świadczeń w kontekście programów wielozakładowych, programów określonych świadczeń, w których ryzyko jest dzielone między różnymi jednostkami znajdującymi się pod wspólną kontrolą, programów państwowych oraz świadczeń ubezpieczonych.

Programy wielozakładowe

32 Jednostka zalicza program wielozakładowy do programów określonych składek lub do programów określonych świadczeń na podstawie zasad funkcjonowania programu (uwzględniając wszelkie zwyczajowo oczekiwane obowiązki wykraczające poza sformalizowane zasady).

33 Z zastrzeżeniem paragrafu 34, w wypadku gdy program wielozakładowy jest programem określonych świadczeń, jednostka:

(a) zalicza proporcjonalną do swojego udziału (w programie) część obowiązku z tytułu określonych świadczeń, aktywów programu, kosztów związanych z tym programem w taki sam sposób, jak czyni to w odniesieniu do innych programów określonych świadczeń oraz

(b) ujawnia informacje zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafach 135–148 (z wyłączeniem paragrafu 148 lit. d)).

34 Jeżeli nie ma wystarczających informacji, aby można było zastosować wobec wielozakładowego programu określonych świadczeń rozwiązania księgowe stosowane w odniesieniu do programów określonych świadczeń, jednostka:

(a) rozlicza program zgodnie z paragrafami 51-52, tak jak gdyby był to program określonych składek;

(b) ujawnia informacje zgodnie z wymogiem zawartym w paragrafie 148.

35 Jednym z przykładów wielozakładowego programu określonych świadczeń jest program:

(a) finansowany na zasadzie „płatności bieżących”, zgodnie z którą składki są ustalane na poziomie, który – zgodnie z przewidywaniami – będzie wystarczający do wypłacenia świadczeń, które staną się wymagalne w tym samym okresie, natomiast przyszłe świadczenia, na które pracownicy zarabiają w bieżącym okresie, będą opłacone z przyszłych składek oraz

(b) w którym świadczenia pracownicze zależne są od stażu pracy, a jednostki biorące udział w programie nie dysponują realnymi sposobami wycofania się z programu bez zapłacenia składki na świadczenia, na które pracownicy zarobili do dnia wycofania się z programu. Taki program powoduje powstanie ryzyka aktuarialnego obciążającego jednostkę. Jeśli ostateczne koszty z tytułu już zarobionych świadczeń na koniec okresu sprawozdawczego wyższe są od przewidywanych, jednostka będzie musiała podnieść swoje składki lub przekonać pracowników do zaakceptowania redukcji świadczeń. Program taki jest więc programem określonych świadczeń.

36 W wypadku dysponowania wystarczającymi informacjami na temat programu wielozakładowego będącego programem określonych świadczeń, jednostka rozlicza proporcjonalną do swojego udziału (w programie) część obowiązku z tytułu określonych świadczeń, aktywów programu, kosztów związanych z tym programem świadczeń po okresie zatrudnienia w taki sam sposób, jak czyni to w wypadku innych programów określonych świadczeń. W niektórych wypadkach jednostka może jednak nie być w stanie stwierdzić, jaki jest jej udział w sytuacji finansowej i wynikach programu świadczeń pracowniczych, z wiarygodnością wystarczającą na potrzeby księgowe. Może tak być, gdy:

▼B

(a) program naraża uczestniczące w nim jednostki na ryzyko aktuarialne związane z aktualnie zatrudnionymi i byłymi pracownikami innych jednostek, co w konsekwencji sprawia, że brakuje spójnej i wiarygodnej podstawy do przypisania właściwego obowiązku, aktywów programu i kosztów poszczególnym jednostkom uczestniczącym w programie lub

(b) jednostka nie ma dostępu do informacji na temat programu, które spełniałyby wymogi niniejszego standardu.

W takich wypadkach jednostka rozlicza program w taki sposób, jak gdyby był to program określonych składek i ujawnia informacje wymagane na podstawie paragrafu 148.

37 Pomiędzy programem wielozakładowym a jego uczestnikami może być zawarte umowne porozumienie, w którym określa się sposób podziału między uczestnikami nadwyżki z programu (lub sposób pokrycia niedoboru). Uczestnik programu wielozakładowego, który na mocy zawartego porozumienia rozlicza ten program, tak jak program określonych składek zgodnie z paragrafem 34, ujmuje składnik aktywów lub zobowiązanie z tytułu umownego porozumienia oraz powstałe w związku z tym przychody i koszty w zysku lub stracie.

Przykład ilustrujący paragraf 37(*)

Jednostka uczestniczy w wielozakładowym programie określonych świadczeń i nie wycenia programu w oparciu o MSR 19. Dlatego rozlicza program w taki sposób, jak gdyby był to program określonych składek. Nieprzeprowadzona w oparciu o MSR 19 wycena finansowania wskazuje na deficyt w programie w wysokości 100 milionów j.p.* W umowie dotyczącej programu określono harmonogram składek wnoszonych przez pracodawców uczestniczących w programie, dzięki któremu deficyt zostanie wyeliminowany w ciągu następnych pięciu lat. Łączne składki jednostki przywidziane umową opiewają na 8 milionów j.p.

Jednostka ujmuje zobowiązanie z tytułu składek skorygowane o zmianę wartości pieniądza w czasie oraz ujmuje w zysku lub stracie koszty w takiej samej wysokości.

38 Programy wielozakładowe nie są tym samym, co programy administrowane grupowo. Programy administrowane grupowo są po prostu połączeniem programów poszczególnych pracodawców, które nastąpiło w celu połączenia aktywów na potrzeby inwestycyjne, dla ułatwienia zarządzania inwestycjami oraz obniżenia kosztów administracyjnych. Należności różnych pracodawców przypadają jednak w udziale tylko ich własnym pracownikom. Programy administrowane grupowo nie stwarzają żadnych specjalnych problemów księgowych, dlatego że informacje są łatwo dostępne, co umożliwia traktowanie ich w taki sam sposób jak każdy inny program pojedynczego pracodawcy oraz dlatego, że programy takie nie obciążają uczestniczących jednostek ryzykiem aktuarialnym związanym z aktualnie zatrudnionymi i byłymi pracownikami innych jednostek. Aby zadośćuczynić wymogom definicyjnym niniejszego standardu, jednostka powinna zaliczać programy administrowane grupowo do programów określonych składek albo programów określonych świadczeń, na podstawie zasad funkcjonowania takiego programu (w tym również zwyczajowo oczekiwanych obowiązków wykraczających poza sformalizowane zasady funkcjonowania).

39 Określając moment ujęcia i metody wyceny zobowiązania z tytułu likwidacji wielozakładowego programu określonych świadczeń lub wycofania się jednostki z uczestnictwa w wielozakładowym programie określonych świadczeń, stosuje się MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe.*

(*) W niniejszym standardzie kwoty pieniężne denominowane są w „jednostkach pieniężnych” (JP).

▼B

Programy określonych świadczeń, w których ryzyko jest dzielone między różnymi jednostkami znajdującymi się pod wspólną kontrolą

40 Programy określonych świadczeń, w których ryzyko jest dzielone między różnymi jednostkami znajdującymi się pod wspólną kontrolą, na przykład między jednostkę dominującą a jej jednostki zależne, nie są programami wielozakładowymi.

41 Jednostka uczestnicząca w takim programie uzyskuje informacje na temat programu jako całości, wycenionego zgodnie z niniejszym standardem w oparciu o założenia właściwe dla programu jako całości. Jeżeli umowne porozumienie lub przyjęte zasady (polityka) rachunkowości przewidują, aby kosztami netto z tytułu określonych świadczeń powstałych w ramach programu jako całości, wycenianego zgodnie z niniejszym standardem, obciążać poszczególne jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, wówczas jednostka w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym ujmuje tak wyliczone koszty netto z tytułu określonych świadczeń. Jeżeli nie zawarto umownego porozumienia ani zasady (polityka) rachunkowości tego nie przewidują, wówczas koszty netto z tytułu określonych świadczeń ujmuje się w jednostkowym sprawozdaniu finansowym tej jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej, która w prawnie umocowany sposób jest pracodawcą finansującym program. Pozostałe jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej w swoich jednostkowych sprawozdaniach finansowych ujmują koszt odpowiadający składkom przypadającym do zapłaty w danym okresie.

42 W przypadku każdej z jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej uczestnictwo w tego rodzaju programie ma charakter transakcji z podmiotami powiązanymi. W związku z tym jednostka w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym ujawnia informacje wymagane zgodnie z paragrafem 149.

Programy państwowe

43 Jednostka traktuje program państwowy w taki sam sposób jak program wielozakładowy (zob. paragraf 32–39).

44 Programy państwowe są ustanawiane przez prawo, obejmują swoim zasięgiem wszystkie jednostki (lub wszystkie jednostki konkretnej kategorii, na przykład z określonej gałęzi gospodarki) i są prowadzone przez administrację centralną, lokalną lub inny organ (na przykład autonomiczną agencję powołaną specjalnie w tym celu), który nie podlega kontroli ani wpływowi jednostki sprawozdawczej. Niektóre programy ustanowione przez jednostkę zakładają zarówno realizację obowiązkowych świadczeń, które zastępują świadczenia, jakie w przeciwnym razie byłyby pokryte z programu państwowego, jak i dodatkowych, dobrowolnych świadczeń. Takie programy nie są programami państwowymi.

45 Programy państwowe charakteryzuje się jako programy określonych świadczeń lub programy określonych składek w zależności od tego, na czym polegają obowiązki jednostki wynikające z programu. Liczne programy państwowe finansowane są na zasadzie „płatności bieżących”, zgodnie z którą składki ustalane są na poziomie, który zgodnie z przewidywaniami będzie wystarczający do opłacenia świadczeń, które staną się wymagalne w tym samym okresie, natomiast przyszłe świadczenia, na które pracownicy zarabiają w bieżącym okresie, będą opłacone z przyszłych składek. Niemniej zgodnie z zasadami funkcjonowania większości programów państwowych, na jednostce nie ciąży prawny ani zwyczajowo oczekiwany obowiązek wypłaty tych przyszłych świadczeń. Jedynym jej obowiązkiem jest zapłata składek w momencie, gdy stają się one należne. Jeśli jednostka przestanie zatrudniać osoby uczestniczące w programie państwowym, nie ma obowiązku wypłaty świadczeń wypracowanych przez jej własnych pracowników w ubiegłych latach. Z tego względu programy państwowe są to zwykle programy określonych składek. W wypadku, gdy państwowy program jest programem określonych świadczeń, jednostka stosuje podejście określone w paragrafach 32-39.

▼B

Świadczenia ubezpieczone

46 Jednostka gospodarcza może opłacać składki ubezpieczeniowe tytułem finansowania programu świadczeń po okresie zatrudnienia. Jednostka traktuje taki program jako program określonych składek, chyba że będzie na niej ciążył (bezpośrednio lub pośrednio poprzez program) prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek:

(a) bezpośredniej wypłaty świadczeń pracowniczych w momencie, gdy stają się one wymagalne lub

(b) zapłaty dodatkowych kwot, jeśli zakład ubezpieczeń nie wypłaci wszystkich przyszłych świadczeń pracowniczych odnoszących się do pracy pracownika w bieżącym okresie i w okresach ubiegłych.

Jeśli jednostka podlega takiemu prawnemu lub zwyczajowo oczekiwanemu obowiązkowi, powinna traktować taki program jako program określonych świadczeń.

47 Świadczenia ubezpieczone na podstawie umowy ubezpieczeniowej nie muszą być bezpośrednio lub automatycznie powiązane ze obowiązkiem jednostki z tytułu świadczeń pracowniczych. Rozróżnienie pomiędzy zagadnieniami dotyczącymi rachunkowości i finansowania w przypadku programów świadczeń po okresie zatrudnienia, wiążących się z umowami ubezpieczeniowymi, ma taki sam charakter jak w przypadku innych programów funkcjonujących za pośrednictwem funduszu.

48 W wypadku gdy jednostka gospodarcza finansuje zobowiązanie z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia poprzez opłacanie składek z tytułu polisy ubezpieczeniowej, na podstawie której jednostka (bezpośrednio lub pośrednio w ramach programu, poprzez wprowadzenie mechanizmu ustalania przyszłych składek lub w ramach powiązania z zakładem ubezpieczeń) nadal podlega prawnemu lub zwyczajowo oczekiwanemu obowiązkowi, opłacanie składek nie stanowi prowadzenia programu określonych składek. Wynika z tego, że jednostka:

(a) rozlicza kwalifikującą się polisę ubezpieczeniową jako składnik aktywów programu (zob. paragraf 8) oraz

(b) ujmuje inne polisy ubezpieczeniowe jako prawa do rekompensaty (jeżeli polisy te spełniają kryteria określone w paragrafie 116).

49 W wypadku gdy polisa ubezpieczeniowa wystawiona jest na konkretnego uczestnika programu lub grupę uczestników programu, a jednostka nie podlega prawnemu ani zwyczajowo oczekiwanemu obowiązkowi pokrycia straty powstałej w związku z polisą, na jednostce nie ciąży obowiązek wypłaty świadczeń pracownikom, a zakład ubezpieczeń jest jedynym podmiotem odpowiedzialnym za wypłatę świadczeń. Płatność stałych składek zgodnie z takimi umowami jest w istocie wywiązaniem się z obowiązku wypłaty świadczeń pracowniczych, a nie inwestycją mającą doprowadzić do wywiązania się z tego zobowiązania. W rezultacie u jednostki nie występuje ani składnik aktywów, ani zobowiązanie. W związku z tym jednostka traktuje takie płatności jako składki na rzecz programu określonych składek.

ŚWIADCZENIA PO OKRESIE ZATRUDNIENIA: PROGRAMY OKREŚLONYCH SKŁADEK

50 Rachunkowość programów określonych składek jest prosta, ponieważ obowiązek jednostki sprawozdawczej za każdy okres jest ustalany na podstawie kwot składek do wniesienia za dany okres. W rezultacie nie ma konieczności przyjmowania żadnych założeń aktuarialnych, aby ustalić obowiązek lub koszty, i nie ma możliwości powstania zysków lub strat aktuarialnych. Ponadto obowiązki są ustalane bez uwzględnienia dyskonta, z wyjątkiem sytuacji, gdy nie przewiduje się ich pełnego rozliczenia przed upływem dwunastu miesięcy od zakończenia rocznego okresu sprawozdawczego, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę.

Ujmowanie i wycena

51 W wypadku gdy pracownik wykonywał pracę na rzecz jednostki w ciągu okresu, jednostka ujmuje składkę płatną do programu określonych składek w zamian za tę pracę:

▼B

(a) jako zobowiązanie (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów), po pomniejszeniu o ewentualne składki już zapłacone. Jeśli składki już zapłacone przekraczają kwotę składki płatną z tytułu pracy wykonywanej do końca okresu sprawozdawczego, jednostka powinna ująć tę nadwyżkę jako składnik aktywów (czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów), jeżeli takie opłacenie kosztów z góry doprowadzi, na przykład, do obniżenia przyszłych płatności lub refundacji w formie pieniężnej oraz

(b) jako koszty, chyba że inny MSSF wymaga uwzględnienia tych składek w koszcie wytworzenia składnika aktywów lub je dopuszcza (zob. na przykład MSR 2 i MSR 16).

52 Jeśli nie przewiduje się pełnego rozliczenia składek do programu określonych składek przed upływem dwunastu miesięcy od zakończenia rocznego okresu sprawozdawczego, w którym pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę, należy je zdyskontować, stosując stopę dyskontową określoną w paragrafie 83.

Ujawnianie informacji

53 Jednostka gospodarcza ujawnia kwotę, która obciążyła koszty z tytułu programów określonych składek.

54 Jeśli jest to wymagane na podstawie MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*, jednostka ujawnia informacje na temat składek do programów określonych składek dotyczących kluczowych członków kadry kierowniczej.

ŚWIADCZENIA PO OKRESIE ZATRUDNIENIA: PROGRAMY OKREŚLONYCH ŚWIADCZEŃ

55 Rachunkowość programów określonych świadczeń jest złożona, ponieważ wymagane jest przyjęcie założeń aktuarialnych przy ustalaniu zobowiązania i kosztów oraz istnieje możliwość wystąpienia zysków i strat aktuarialnych. Ponadto zobowiązania są dyskontowane, ponieważ mogą one zostać rozliczone wiele lat po tym, jak pracownicy wykonywali związaną z nimi pracę.

Ujmowanie i wycena

56 Świadczenia z tytułu programów określonych świadczeń mogą być wypłacane bezpośrednio przez jednostkę albo w całości lub w części pochodzić ze składek jednostki, a czasami także jej pracowników, wpłacanych do podmiotu (funduszu), będącego odrębną od jednostki sprawozdawczej osobą prawną, który wypłaca świadczenia pracownicze. Wypłata świadczeń za pośrednictwem funduszu, z chwilą gdy stają się one należne, zależy nie tylko od sytuacji finansowej i wyników inwestycyjnych funduszu, lecz także od możliwości i woli jednostki uzupełnienia ewentualnych niedoborów środków programu. W związku z tym jednostka *de facto* przejmuje ryzyko aktuarialne i inwestycyjne związane z programem. W rezultacie koszty ujmowane z tytułu programu określonych świadczeń nie są zawsze równe kwocie składek należnych za dany okres.

57 Rozliczanie przez jednostkę programów określonych świadczeń obejmuje następujące czynności:

(a) ustalenie niedoboru lub nadwyżki, co obejmuje:

(i) zastosowanie techniki aktuarialnej – metody prognozowanych uprawnień jednostkowych – do dokonania wiarygodnego oszacowania ostatecznego kosztu, jaki jednostka poniesie na świadczenia, które pracownicy wypracowali w zamian za pracę w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych (zob. paragrafy 67-69). Wymaga to od jednostki ustalenia, jaka część świadczeń może być przyporządkowana bieżącemu okresowi, a jaka okresom ubiegłym (zob. paragrafy 70–74), i dokonania oszacowania (przyjęcia założeń aktuarialnych) odnośnie do zmiennych demograficznych (takich jak rotacja pracowników i umieralność) oraz zmiennych finansowych (takich jak przyszły wzrost wynagrodzeń i koszty leczenia), które wpłyną na koszty tych świadczeń (zob. paragrafy 75–98);

▼B

(ii) zdyskontowanie świadczenia w celu ustalenia wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń i kosztów bieżącego zatrudnienia (zob. paragrafy 67–69 i 83-86);

(iii) odliczenie wartości godziwej wszelkich aktywów programu (zob. paragrafy 113-115) od wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń;

(b) ustalenie kwoty zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń jako kwoty niedoboru lub nadwyżki ustalonej zgodnie z lit. a) i skorygowanej o wszelkie skutki ograniczenia wysokości składnika aktywów netto z tytułu określonych świadczeń do pułapu aktywów (zob. paragraf 64).

(c) ustalenie kwot ujmowanych jako zysk lub strata:

(i) kosztów bieżącego zatrudnienia (zob. paragrafy 70–74);

(ii) ewentualnych kosztów przeszłego zatrudnienia i zysków lub strat z tytułu rozliczenia (zob. paragrafy 99-112);

(iii) odsetek netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragrafy 123-126);

(d) ustalenie wartości ponownej wyceny zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń na potrzeby jego ujęcia w innych całkowitych dochodach, z uwzględnieniem:

(i) zysków i strat aktuarialnych (zob. paragrafy 128-129);

(ii) zwrotu z aktywów programu, z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragraf 130) oraz

(iii) wszelkich zmian wysokości pułapu aktywów (zob. paragraf 64), z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń.

W razie gdy jednostka prowadzi więcej niż jeden program określonych świadczeń, jednostka stosuje wymienione czynności dla każdego istotnego programu odrębnie.

58 Jednostka ustala wartość zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń na tyle często, aby kwoty ujmowane w sprawozdaniu finansowym nie różniły się istotnie od kwot, jakie zostałyby ustalone na koniec okresu sprawozdawczego.

59 W niniejszym standardzie zaleca się jednostkom – nie wprowadzając jednak takiego wymogu – korzystanie z usług wykwalifikowanego aktuariusza w zakresie wyceny wszelkich istotnych zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia. Ze względów praktycznych jednostka może zwrócić się do wykwalifikowanego aktuariusza o przeprowadzenie szczegółowego ustalenia wysokości zobowiązania przed końcem okresu sprawozdawczego. Niemniej jednak wyniki takiej wyceny aktualizowane są po każdej istotnej operacji gospodarczej i innych istotnych zmianach okoliczności (w tym po zmianie cen rynkowych i stóp procentowych), które zaistniały do końca okresu sprawozdawczego.

60 W niektórych wypadkach wartości szacunkowe, uśrednione i uproszczenia mogą stanowić wiarygodne przybliżenie szczegółowych wyliczeń przedstawionych w niniejszym standardzie.

▼B

Rozliczanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku

61 Jednostka rozlicza nie tylko swój prawny obowiązek wynikający ze sformalizowanych zasad programu określonych świadczeń, lecz również wszelkie zwyczajowo oczekiwane obowiązki, które powstają na skutek niesformalizowanej praktyki jednostki. Niesformalizowane praktyki powodują powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, w wypadku gdy jednostka nie ma realnej możliwości niezapłacenia świadczeń pracowniczych. Przykład zwyczajowo oczekiwanego obowiązku stanowi taka sytuacja, gdy zmiana niesformalizowanej praktyki jednostki spowodowałaby niemożliwe do zaakceptowania pogorszenie stosunków z pracownikami.

62 Sformalizowane zasady funkcjonowania programu określonych świadczeń mogą pozwalać jednostce na zaprzestanie realizowania obowiązków z tytułu programu. Niemniej jednostce jest zwykle trudno zaprzestać realizacji obowiązków z tytułu programu (bez wypłaty), jeśli chce zatrzymać pracowników. W związku z tym, w razie braku dowodów na to, że prawdziwe jest twierdzenie przeciwne, przy rozliczaniu świadczeń po okresie zatrudnienia przyjmuje się, że jednostka, która obecnie przyrzeka takie świadczenia, będzie tak robić również przez pozostały okres zatrudnienia pracowników.

Sprawozdanie z sytuacji finansowej

63 Jednostka ujmuje zobowiązanie (składnik aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń w sprawozdaniu z sytuacji finansowej.

64 W przypadku, gdy jednostka ma nadwyżkę w programie określonych świadczeń, wycenia składnik aktywów netto z tytułu określonych świadczeń na kwotę równą niższej z dwóch poniższych kwot:

(a) nadwyżki w programie określonych świadczeń albo

(b) pułapu aktywów ustalonego na podstawie stopy dyskontowej, o której mowa w paragrafie 83.

65 Składnik aktywów netto z tytułu określonych świadczeń może powstać wówczas, gdy na rzecz programu określonych świadczeń przekazano zbyt dużo środków lub gdy powstały zyski aktuarialne. Jednostka w takich wypadkach ujmuje składnik aktywów netto z tytułu określonych świadczeń, ponieważ:

(a) sprawuje kontrolę nad zasobem, którego istota polega na możliwości wykorzystania nadwyżki w celu wypracowywania przyszłych korzyści;

(b) kontrola jest wynikiem zdarzeń przeszłych (składek wpłaconych przez jednostkę i pracy wykonanej przez pracownika) oraz

(c) przyszłe korzyści ekonomiczne są dostępne jednostce w postaci obniżki przyszłych składek lub refundacji w formie pieniężnej, bezpośrednio do jednostki lub na poczet innego programu wykazującego niedobór. Pułap aktywów stanowi wartość bieżącą takich przyszłych korzyści.

Ujmowanie i wycena: wartość bieżąca obowiązków z tytułu określonych świadczeń i kosztów bieżącego zatrudnienia

66 Na ostateczne koszty programu określonych świadczeń może wpływać wiele zmiennych, takich jak końcowe wynagrodzenie, rotacja i umieralność pracowników, składki pracowników oraz tendencje kształtujące wysokość kosztów leczenia. Ostateczne koszty programu są niepewne i jest prawdopodobne, że niepewność ta występować będzie przez dłuższy okres. W celu ustalenia wartości bieżącej zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia i związanych z tym kosztów bieżącego zatrudnienia, konieczne jest:

(a) zastosowanie metody wyceny aktuarialnej (zob. paragrafy 67–69);

(b) przyporządkowanie świadczenia do poszczególnych okresów zatrudnienia (zob. paragrafy 70–74) oraz

(c) przyjęcie założeń aktuarialnych (zob. paragrafy 75–98)

▼B

Metoda wyceny aktuarialnej

67 Jednostka stosuje metodę prognozowanych uprawnień jednostkowych, aby ustalić wartość bieżącą swoich zobowiązań z tytułu określonych świadczeń oraz związanych z nimi kosztów bieżącego zatrudnienia oraz – w stosownych przypadkach – kosztów przeszłego zatrudnienia.

68 Zgodnie z metodą prognozowanych uprawnień jednostkowych (czasami znaną pod nazwą metody świadczeń narosłych w stosunku do stażu pracy lub metody „świadczenie/staż pracy") każdy okres wykonywania pracy postrzega się jako powodujący powstanie dodatkowej jednostki uprawnienia do świadczeń (zob. paragrafy 70–74), a każda jednostka uprawnienia do świadczeń wyliczana jest oddzielnie przed wejściem w skład ostatecznego zobowiązania (zob. paragrafy 75–98).

Przykład ilustrujący paragraf 68

Zryczałtowane świadczenie płatne jest w momencie rozwiązania stosunku pracy i odpowiada 1 % końcowego wynagrodzenia za każdy rok pracy. Wynagrodzenie w roku 1 wynosi 10 000 j.p. i zakłada się, że będzie ono wzrastało o 7 % (procent składany) każdego roku. W stosunku rocznym stosuje się stopę dyskontową równą 10 %. Poniższa tabela pokazuje, jak narasta kwota zobowiązania wobec pracownika, który zgodnie z oczekiwaniami odejdzie z końcem 5. roku, zakładając, że nie występują zmiany założeń aktuarialnych. Dla uproszczenia, w przykładzie pominięto dodatkowe korekty, których wprowadzenie byłoby potrzebne dla odzwierciedlenia prawdopodobieństwa, że pracownik może odejść z jednostki wcześniej lub później.

Rok	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	j.p.	*j.p.*	*j.p.*	*j.p.*	*j.p.*
Świadczenia przyporządkowane do:					
— *lat ubiegłych*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *bieżącego roku (1 % końcowego wynagrodzenia)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *bieżącego roku i lat ubiegłych*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Saldo początkowe zobowiązania	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Odsetki 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Koszty bieżącego zatrudnienia	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Saldo końcowe zobowiązania	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Uwaga:

1 Saldo początkowe zobowiązania jest wartością bieżącą świadczenia przyporządkowanego do lat ubiegłych.

2 Koszty bieżącego zatrudnienia są wartością bieżącą świadczenia przyporządkowanego do bieżącego roku.

3 Saldo końcowe zobowiązania jest wartością bieżącą świadczenia przyporządkowaną do roku bieżącego i do lat ubiegłych.

69 Jednostka dyskontuje całość swojego zobowiązania z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia, nawet gdy nie przewiduje się rozliczenia części tego zobowiązania przed upływem dwunastu miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego.

▼B

Przyporządkowanie świadczeń do poszczególnych okresów zatrudnienia

70 Ustalając wartość bieżącą obowiązków z tytułu określonych świadczeń oraz związanych z nimi kosztów bieżącego zatrudnienia oraz, tam, gdzie ma to zastosowanie, kosztów przeszłego zatrudnienia, jednostka przyporządkowuje świadczenia do poszczególnych okresów zatrudnienia zgodnie ze wzorem przyjętym w programie świadczeń. Jeśli jednak praca w latach późniejszych prowadzić będzie do istotnie wyższego poziomu świadczeń niż w latach wcześniejszych, jednostka przyporządkowuje świadczenie metodą liniową, począwszy od:

(a) dnia, gdy praca wykonywana przez pracownika uprawniła go do świadczeń w ramach programu świadczeń (niezależnie od tego, czy świadczenia te są uzależnione od dalszej pracy, czy też nie); aż do

(b) dnia, począwszy od którego dalsza praca wykonywana przez pracownika nie będzie prowadziła do powstania istotnej kwoty dodatkowych świadczeń w ramach programu, poza kwotą wynikającą ze wzrostu wynagrodzeń.

71 W metodzie prognozowanych uprawnień jednostkowych od jednostki wymaga się, aby przyporządkowała świadczenia do okresu bieżącego (w celu ustalenia kosztów bieżącego zatrudnienia) oraz do okresu bieżącego i okresów ubiegłych (w celu ustalenia wartości bieżącej zobowiązań z tytułu określonych świadczeń). Jednostka przyporządkowuje świadczenia do okresów, w których powstaje obowiązek zapewnienia świadczeń po okresie zatrudnienia. Obowiązek powstaje w miarę wykonywania pracy przez pracownika w zamian za świadczenia po okresie zatrudnienia, których wypłaty jednostka spodziewa się w przyszłych okresach sprawozdawczych. Techniki aktuarialne pozwalają jednostce na ustalenie wysokości zobowiązania na tyle wiarygodnie, aby uzasadnić jego ujęcie.

Przykłady ilustrujące paragraf 71

1 Program określonych świadczeń przewiduje w chwili rozwiązania stosunku pracy wypłatę zryczałtowanego świadczenia w wysokości 100 j.p. za każdy rok zatrudnienia.

Świadczenie w kwocie 100 j.p. jest przyporządkowywane do każdego roku. Koszty bieżącego zatrudnienia mają wartość bieżącą równą 100 j.p. Wartością bieżącą zobowiązania z tytułu określonego świadczenia jest iloczyn wartości bieżącej 100 j.p. oraz liczby lat pracy do końca okresu sprawozdawczego.

Jeśli świadczenie jest płatne w momencie odejścia pracownika z jednostki, koszty bieżącego zatrudnienia i wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń zależą od terminu, w którym oczekuje się odejścia pracownika. W związku z tym, ze względu na wpływ dyskontowania, kwoty te są niższe niż te, jakie zostałyby ustalone, gdyby pracownik odszedł z końcem okresu sprawozdawczego.

2 Program przewiduje miesięczną emeryturę w wysokości 0,2 % końcowego wynagrodzenia za każdy rok zatrudnienia. Emeryturę wypłaca się od momentu ukończenia 65 roku życia.

Świadczenie równe wartości bieżącej – na dzień przewidywanego przejścia na emeryturę – miesięcznej emerytury w wysokości 0,2 % oszacowanego końcowego wynagrodzenia, płatnej od przewidywanego dnia przejścia na emeryturę do przewidywanego dnia śmierci, przyporządkowywane jest do każdego roku pracy. Koszty bieżącego zatrudnienia stanowią wartość bieżącą tego świadczenia. Wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń jest iloczynem wartości bieżącej miesięcznych wypłat emerytur w wysokości 0,2 % końcowego wynagrodzenia i liczby lat pracy do końca okresu sprawozdawczego. Koszty bieżącego zatrudnienia i wartość bieżącą zobowiązania z tytułu określonych świadczeń dyskontuje się, ponieważ wypłata emerytury rozpocznie się w wieku 65 lat.

▼B

72 Praca wykonywana przez pracownika powoduje powstanie zobowiązania z tytułu programu określonych świadczeń nawet wówczas, gdy uzyskanie świadczeń jest uzależnione od przyszłego zatrudnienia (innymi słowy, uprawnienia do nich nie są nabyte). Praca przed dniem nabycia uprawnienia do świadczeń pracowniczych powoduje powstanie zwyczajowo oczekiwanego obowiązku, ponieważ z każdym kolejnym okresem sprawozdawczym wymiar przyszłej pracy, jaką będzie musiał wykonać pracownik, aby uzyskać uprawnienia, będzie malał. Ustalając obowiązek z tytułu określonego świadczenia, jednostka uwzględnia prawdopodobieństwo tego, że niektórzy pracownicy mogą nie spełnić warunków prowadzących do nabycia uprawnień. Analogicznie, mimo że niektóre świadczenia po okresie zatrudnienia – na przykład świadczenia opieki medycznej po okresie zatrudnienia – stają się należne dopiero w przypadku nastąpienia ustalonego zdarzenia w okresie, gdy pracownik nie jest już zatrudniony, zobowiązanie powstaje, gdy pracownik wykonuje pracę, która spowoduje uzyskanie przez niego uprawnień do świadczenia w przypadku wystąpienia zdarzenia. Prawdopodobieństwo wystąpienia zdarzenia wpływa na ustalenie wysokości zobowiązania, ale nie determinuje tego, czy zobowiązanie istnieje, czy też nie.

Przykłady ilustrujące paragraf 72

1 Z programu wypłaca się świadczenie w wysokości 100 j.p. za każdy rok pracy. Uprawnienia do świadczenia nabywa się po dziesięciu latach pracy.

Świadczenie w kwocie 100 j.p. jest przyporządkowywane do każdego roku. Przez pierwszych dziesięć lat koszty bieżącego zatrudnienia i wartość bieżąca zobowiązania odzwierciedlają prawdopodobieństwo tego, że pracownik może nie osiągnąć dziesięcioletniego stażu pracy.

2 Z programu wypłaca się świadczenie w wysokości 100 j.p. za każdy rok wykonywania pracy, z wyjątkiem lat przepracowanych przed ukończeniem 25 roku życia. Uprawnienia do świadczenia nabywa się niezwłocznie.

Nie przyporządkowuje się żadnych świadczeń pracy przed ukończeniem przez pracownika 25 roku życia, ponieważ praca przed upływem tej daty nie prowadzi do nabycia uprawnień do świadczeń (warunkowych lub bezwarunkowych). Świadczenie w wysokości 100 j.p. jest przyporządkowywane do każdego kolejnego roku.

73 Wysokość zobowiązania rośnie do dnia, gdy dalsza praca wykonywana przez pracownika nie prowadzi już do żadnych istotnych, dodatkowych świadczeń. W związku z tym całe świadczenie jest przyporządkowane do okresów kończących się tego dnia lub przed tym dniem. Świadczenie jest przyporządkowywane do poszczególnych okresów obrotowych zgodnie ze wzorem przyjętym w programie świadczeń. Jeśli jednak praca wykonywana przez pracownika w późniejszych latach doprowadzi do istotnie wyższego poziomu świadczenia niż praca wykonywana w latach wcześniejszych, jednostka przyporządkowuje świadczenie metodą liniową do dnia, gdy dalsza praca przestanie już prowadzić do istotnych dodatkowych świadczeń. Takie postępowanie wynika z tego, że to praca wykonywana przez pracownika przez cały okres doprowadzi ostatecznie do świadczenia w tej wyższej kwocie.

Przykłady ilustrujące paragraf 73

1 Z programu wypłaca się zryczałtowane świadczenie w wysokości 1 000 j.p., do którego uprawnienia pracownicy nabywają po dziesięciu latach pracy. W programie nie przewidziano dodatkowych świadczeń za kolejne lata pracy.

Świadczenie w kwocie 100 j.p. (1 000 j.p. podzielone przez 10) przyporządkowywane jest do każdego z pierwszych dziesięciu lat.

Koszty bieżącego zatrudnienia w każdym z pierwszych dziesięciu lat odzwierciedlają prawdopodobieństwo tego, że pracownik może nie osiągnąć dziesięcioletniego stażu pracy. Kolejnym latom nie przyporządkowuje się żadnych świadczeń.

2 Z programu wypłaca się zryczałtowane świadczenie w wysokości 2 000 j.p. wszystkim pracownikom, którzy są nadal zatrudnieni w wieku 55 lat po dwudziestu latach pracy lub gdy są nadal zatrudnieni w wieku 65 lat, niezależnie od długości stażu pracy.

▼B

Pracownicy, którzy podjęli pracę przed 35 rokiem życia, nabywają uprawnienia do świadczeń w ramach programu w wieku 35 lat (pracownik mógł odejść w wieku 30 lat, potem wrócić w wieku 33 lat bez żadnych skutków dla poziomu świadczeń lub ich rozłożenia w czasie). Świadczenia są uzależnione od kontynuacji pracy. Ponadto praca po ukończeniu 55 lat nie będzie prowadziła do uzyskania istotnej kwoty dodatkowych świadczeń. W przypadku tych pracowników jednostka przyporządkowuje świadczenie równe 100 j.p. (2 000 j.p. podzielone przez 20) do każdego roku, począwszy od ukończenia przez pracownika 35 roku życia aż do ukończenia przez niego 55 lat.

W przypadku pracowników, którzy podjęli pracę między 35 a 45 rokiem życia, praca dłuższa niż dwudziestoletnia nie będzie prowadziła do uzyskania istotnej kwoty dodatkowych świadczeń. W przypadku tych pracowników jednostka przyporządkowuje świadczenie równe 100 (2 000 podzielone przez 20) do każdego z pierwszych 20 lat.

W przypadku pracownika, który podjął pracę w wieku 55 lat, praca po okresie dziesięciu lat nie będzie prowadziła do uzyskania istotnej kwoty dodatkowych świadczeń. W przypadku takiego pracownika jednostka przyporządkowuje świadczenie równe 200 j.p. (2 000 j.p. podzielone przez 10) do każdego z pierwszych dziesięciu lat.

W przypadku wszystkich pracowników koszty bieżącego zatrudnienia i wartość bieżąca zobowiązań odzwierciedlają prawdopodobieństwo tego, że pracownik może nie osiągnąć koniecznego stażu pracy.

3 Program opieki medycznej po okresie zatrudnienia zwraca pracownikowi 40 % kosztów leczenia po okresie zatrudnienia, jeśli pracownik odejdzie z jednostki po okresie pracy dłuższym niż dziesięć i krótszym niż dwadzieścia lat, i 50 % tych kosztów, jeśli pracownik odejdzie po okresie dwudziestu i więcej lat pracy.

Zgodnie ze wzorem służącym do ustalenia świadczenia stosowanym w programie jednostka przyporządkowuje 4 % wartości bieżącej przewidywanych kosztów leczenia (40 % podzielone przez 10) do każdego roku z pierwszych dziesięciu lat i 1 % (10 % podzielone przez 10) do każdego roku z drugiej dekady przepracowanych lat. Koszty bieżącego zatrudnienia w każdym roku odzwierciedlają prawdopodobieństwo tego, że pracownik może nie osiągnąć stażu koniecznego do uzyskania części lub całości świadczenia. W przypadku pracowników, których odejścia oczekuje się przed upływem dziesięciu lat, nie przyporządkowuje się żadnych świadczeń.

4 Program opieki medycznej po okresie zatrudnienia zwraca pracownikowi 10 % kosztów leczenia po okresie zatrudnienia, jeśli pracownik odejdzie z jednostki po okresie pracy dłuższym niż dziesięć i krótszym niż dwadzieścia lat, i 50 % tych kosztów, jeśli pracownik odejdzie po okresie dwudziestu i więcej lat pracy.

Praca w latach późniejszych doprowadzi do istotnie wyższego poziomu świadczenia niż w latach wcześniejszych. W związku z tym, w przypadku pracowników, których odejścia oczekuje się po dwudziestu lub więcej latach, jednostka przyporządkowuje świadczenia metodą liniową opisaną w paragrafie 71. Praca po dwudziestym roku zatrudnienia nie doprowadzi do uzyskania istotnej kwoty dodatkowych świadczeń. W związku z tym świadczenie przyporządkowane do każdego z pierwszych dwudziestu lat równa się 2,5 % wartości bieżącej przewidywanych kosztów leczenia (50 % podzielone przez 20).

W przypadku pracowników, których odejścia oczekuje się pomiędzy dziesiątym a dwudziestym rokiem pracy, świadczenie przyporządkowane do każdego z pierwszych dziesięciu lat równa się 1 % wartości bieżącej przewidywanych kosztów leczenia.

W przypadku tych pracowników nie przyporządkowuje się żadnego świadczenia do pracy w okresie między końcem dziesiątego roku pracy a przewidywanym terminem odejścia pracowników z jednostki.

W przypadku pracowników, których odejścia oczekuje się przed upływem dziesięciu lat, nie przyporządkowuje się żadnych świadczeń.

▼B

74 Gdy kwota świadczenia stanowi stały odsetek końcowego wynagrodzenia za każdy rok pracy, przyszły wzrost wynagrodzenia wpłynie na kwotę wymaganą do wywiązania się z zobowiązania z tytułu pracy wykonywanej przed końcem okresu sprawozdawczego, lecz nie spowoduje powstania dodatkowego zobowiązania. W związku z tym:

(a) na potrzeby paragrafu 70 b) wzrost wynagrodzeń nie prowadzi do dodatkowych świadczeń, nawet jeśli kwota świadczeń jest zależna od końcowego wynagrodzenia oraz

(b) kwota świadczenia przyporządkowana do każdego okresu stanowi stały odsetek wynagrodzenia, z którym świadczenie jest powiązane.

Przykład ilustrujący paragraf 74

Pracownicy są uprawnieni do świadczenia w wysokości 3 % końcowego wynagrodzenia za każdy rok pracy przed ukończeniem 55 lat.

Świadczenie w wysokości 3 % oszacowanego wynagrodzenia końcowego jest przyporządkowywane do każdego roku aż do dnia ukończenia 55 roku życia. Od tego dnia właśnie dalsza praca wykonywana przez pracownika nie doprowadzi do istotnej kwoty dodatkowych świadczeń w ramach programu. Do lat następujących po przekroczeniu przez pracownika tego wieku nie przyporządkowuje się świadczenia.

Założenia aktuarialne

75 Założenia aktuarialne powinny być bezstronne i wzajemnie dopasowane (spójne).

76 Założenia aktuarialne stanowią najlepsze możliwe oszacowanie zmiennych dokonane przez jednostkę. Zmienne te określą ostateczny koszt zapewnienia świadczeń po okresie zatrudnienia. Do założeń aktuarialnych zalicza się:

(a) założenia demograficzne dotyczące przyszłych cech charakteryzujących aktualnie zatrudnionych i byłych pracowników (i osoby będące na ich utrzymaniu), którzy są uprawnieni do świadczeń. Założenia demograficzne odnoszą się do następujących kwestii:

(i) umieralność (zob. paragrafy 81 i 82);

(ii) wskaźniki rotacji pracowników, niezdolności do pracy i wcześniejszego przechodzenia na emeryturę;

(iii) odsetek uczestników programu posiadających osoby na utrzymaniu, które uzyskają uprawnienia do świadczeń;

(iv) odsetek uczestników programu, którzy wybiorą poszczególne formy płatności dostępne w ramach zasad funkcjonowania programu oraz

(v) wskaźniki roszczeń w ramach programu opieki medycznej;

(b) założenia finansowe dotyczące takich zagadnień, jak:

(i) stopa dyskontowa (zob. paragrafy 83–86);

(ii) poziom świadczeń, z wyłączeniem wszelkich kosztów świadczeń ponoszonych przez pracowników, oraz poziom przyszłego wynagrodzenia (zob. paragrafy 87–95);

(iii) w przypadku świadczeń medycznych, przyszłe koszty leczenia, łącznie z kosztami obsługi roszczeń (tj. koszty ponoszone podczas analizy i rozpatrywania roszczeń, w tym opłaty prawne i likwidacyjne) (zob. paragrafy 96–98) oraz

(iv) podatki płatne zgodnie z programem od składek z tytułu pracy przed dniem sprawozdawczym lub od świadczeń wynikających z takiej pracy.

77 Założenia aktuarialne są bezstronne, jeśli nie są ani nieostrożne, ani nadmiernie ostrożne (zachowawcze).

▼B

78 Założenia aktuarialne są wzajemnie dopasowane (spójne), jeśli odzwierciedlają relacje ekonomiczne pomiędzy takimi czynnikami jak: inflacja, stopy wzrostu wynagrodzeń i stopy dyskontowe. Na przykład we wszystkich założeniach, które zależą od konkretnego poziomu inflacji w którymkolwiek z przyszłych okresów (takich jak założenia dotyczące stóp procentowych oraz wzrostu wynagrodzeń i świadczeń) przyjmuje się taki sam poziom inflacji.

79 Jednostka ustala stopę dyskontową i inne założenia finansowe w wartościach nominalnych (podanych), chyba że oszacowania w wartościach realnych (skorygowanych o inflację) są bardziej wiarygodne – na przykład – w warunkach hiperinflacji (zob. MSR 29 *Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji*) lub gdy świadczenie jest indeksowane i istnieje rozwinięty rynek indeksowanych obligacji w tej samej walucie i o tym samym terminie wykupu.

80 Założenia finansowe opierają się na określanych na koniec okresu sprawozdawczego rynkowych oczekiwaniach odnoszących się do okresu, w którym przewiduje się uregulowanie zobowiązań.

Założenia aktuarialne: umieralność

81 Jednostka ustala założenia dotyczące umieralności w odniesieniu do najlepszego możliwego oszacowania umieralności uczestników programu zarówno w trakcie okresu zatrudnienia, jak i po tym okresie.

82 W celu oszacowania ostatecznego kosztu świadczenia, jednostka uwzględnia przewidywane zmiany w umieralności, na przykład poprzez korektę standardowych tabel umieralności o szacowane pozytywne zmiany w umieralności.

Założenia aktuarialne: stopa dyskontowa

83 Stopę stosowaną do dyskontowania zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia (zarówno realizowanych za pośrednictwem funduszu, jak i bez funduszu) ustala się na podstawie występujących na koniec okresu sprawozdawczego rynkowych stóp zwrotu z wysoko ocenianych obligacji przedsiębiorstw. W krajach, w których brak jest rozwiniętego rynku takich obligacji, stosuje się występujące na koniec okresu sprawozdawczego rynkowe stopy zwrotu z obligacji skarbowych. Waluta i termin wykupu obligacji przedsiębiorstw i obligacji skarbowych powinny być zgodne z walutą i szacunkowym terminem realizacji zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia.

84 Jednym z założeń aktuarialnych o istotnym znaczeniu jest stopa dyskontowa. Stopa dyskontowa odzwierciedla wartość pieniądza w czasie, ale nie ryzyko aktuarialne lub inwestycyjne. Ponadto stopa dyskontowa nie odzwierciedla konkretnie związanego z daną jednostką ryzyka kredytowego, jakie ponoszą wierzyciele jednostki, ani ryzyka tego, że przyszłość może się różnić od założeń aktuarialnych.

85 Stopa dyskontowa odzwierciedla przewidywane rozłożenie w czasie płatności świadczenia. W praktyce jednostka często osiąga ten cel poprzez stosowanie tylko jednej średniej ważonej stopy dyskontowej, która odzwierciedla przewidywane rozłożenie w czasie i poziom płatności świadczeń oraz walutę, w jakiej będzie należało wypłacić świadczenia.

86 W niektórych wypadkach może nie istnieć rozwinięty rynek obligacji o odpowiednio odległym terminie wykupu, który odpowiadałby szacowanemu terminowi płatności wszystkich świadczeń. W takich wypadkach, w celu zdyskontowania płatności o krótszym terminie wymagalności, jednostka stosuje bieżące stopy rynkowe dotyczące odpowiedniego terminu wykupu, a w celu oszacowania stopy dyskontowej dla płatności o dłuższym terminie wymagalności, ekstrapoluje bieżące stopy rynkowe wzdłuż krzywej rentowności. Jest mało prawdopodobne, aby łączna wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń była szczególnie wrażliwa na stopę dyskontową stosowaną do tej części świadczenia, która będzie podlegała zapłacie po upływie końcowego terminu wykupu dostępnych na rynku obligacji przedsiębiorstw i obligacji skarbowych.

▼B

Założenia aktuarialne: wynagrodzenia, świadczenia i koszty leczenia

87 Jednostka wylicza zobowiązania z tytułu określonych świadczeń za pomocą metody odzwierciedlającej:

(a) świadczenia określone w warunkach programu (lub wynikające z wszelkich zwyczajowo oczekiwanych obowiązków, które wykraczają poza te warunki) na koniec okresu sprawozdawczego;

(b) ewentualny szacunkowy przyszły wzrost wynagrodzeń, który wpływa na świadczenia podlegające zapłacie;

(c) skutki ewentualnych limitów dotyczących udziału pracodawcy w koszcie przyszłych świadczeń;

(d) składki płatne przez pracowników lub osoby trzecie, zmniejszające ostateczny koszt ponoszony przez jednostkę z tytułu tych świadczeń oraz

(e) szacunkowe przyszłe zmiany poziomu świadczeń państwowych, które wpływają na świadczenia podlegające zapłacie na podstawie programu określonych świadczeń wtedy i tylko wtedy, gdy:

(i) zmiany te zostały wprowadzone w życie przed końcem okresu sprawozdawczego lub

(ii) dane historyczne lub inne wiarygodne dowody wskazują na to, że te świadczenia państwowe zmieniać się będą w dający się przewidzieć sposób, na przykład w zależności od przyszłych zmian ogólnego poziomu cen lub ogólnego poziomu wynagrodzeń.

88 W założeniach aktuarialnych uwzględnia się zmiany przyszłych świadczeń, które są przewidziane w sformalizowanych zasadach funkcjonowania programu (lub stanowią zwyczajowo oczekiwany obowiązek) na koniec okresu sprawozdawczego. Taki przypadek występuje na przykład, gdy:

(a) jednostka zwykła była w przeszłości zwiększać świadczenia, na przykład w celu łagodzenia skutków inflacji, a przy tym nic nie wskazuje na to, aby praktyka ta miała ulec zmianie w przyszłości;

(b) jednostka obowiązana jest na podstawie sformalizowanych zasad funkcjonowania programu (lub zwyczajowo oczekiwanego obowiązku wykraczającego poza te zasady) lub na mocy prawa do wykorzystania nadwyżki uzyskanej w programie na rzecz uczestników programu (zob. paragraf 108 c)) lub

(c) świadczenia są zróżnicowane w zależności od docelowego wyniku lub innych kryteriów. Na przykład zasady funkcjonowania programu mogą stanowić, że jednostka wypłaci niższe świadczenia lub zażąda dodatkowych składek od pracowników w sytuacji, gdy aktywa programu nie będą wystarczające. Zobowiązanie ustalane jest w sposób odzwierciedlający najlepsze możliwe oszacowanie skutków docelowego wyniku lub inne kryteria.

89 W założeniach aktuarialnych nie uwzględnia się zmian przyszłych świadczeń, które nie są przewidziane w sformalizowanych zasadach funkcjonowania programu (lub nie stanowią zwyczajowo oczekiwanego obowiązku) na koniec okresu sprawozdawczego. Takie zmiany skutkują:

(a) powstaniem kosztów przeszłego zatrudnienia, jeżeli powodują one zmianę świadczeń za pracę wykonywaną przed zmianą oraz

(b) powstaniem kosztów bieżącego zatrudnienia za okresy po zmianie, jeżeli powodują one zmianę świadczeń za pracę wykonywaną po zmianie.

90 W szacunkach przyszłych wynagrodzeń bierze się pod uwagę inflację, wysługę lat, awanse i inne znaczące czynniki, takie jak podaż i popyt na rynku pracy.

91 Niektóre programy określonych świadczeń nakładają ograniczenie na składki, które jednostka ma obowiązek wnosić. Ostateczny koszt świadczeń odzwierciedla wysokość ograniczenia dotyczącego składek. Wysokość ograniczenia składek ustala się w odniesieniu do krótszego z następujących okresów:

(a) szacowanego okresu działania jednostki oraz

(b) szacowanego okresu funkcjonowania programu.

▼B

92 Niektóre programy określonych świadczeń nakładają na pracowników lub na osoby trzecie obowiązek wnoszenia wpłat na pokrycie kosztów programu. Składki pracowników pomniejszają koszt świadczeń ponoszony przez jednostkę. Jednostka uwzględnia, czy składki osób trzecich pomniejszają koszt świadczeń ponoszony przez jednostkę, czy też stanowią prawo do rekompensaty, o którym mowa w paragrafie 116. Wysokość składek wnoszonych przez pracowników lub osoby trzecie jest określona w sformalizowanych zasadach funkcjonowania programu (lub wynika ze zwyczajowo oczekiwanego obowiązku wykraczającego poza te zasady) lub jest uznaniowa. Składki uznaniowe wnoszone przez pracowników lub osoby trzecie pomniejszają koszty zatrudnienia po wpłacie tych składek na rzecz programu.

93 Składki wnoszone przez pracowników lub osoby trzecie, określone w sformalizowanych zasadach funkcjonowania programu, pomniejszają koszty zatrudnienia (jeżeli są powiązane z pracą) lub pomniejszają ponowną wycenę wartości zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (na przykład jeżeli składki mają pomniejszyć niedobór wynikający ze strat w aktywach programu lub strat aktuarialnych). Składki wnoszone przez pracowników lub osoby trzecie w odniesieniu do pracy przypisywane są do okresów pracy jako świadczenie ujemne zgodnie z paragrafem 70 (tj. wysokość świadczenia netto przypisywana jest zgodnie z tym paragrafem).

94 W wyniku zmiany składek wnoszonych przez pracowników lub osoby trzecie w odniesieniu do pracy powstają:

(a) koszty bieżącego zatrudnienia i koszty przeszłego zatrudnienia (jeżeli zmiany składek wnoszonych przez pracowników nie zostały określone w sformalizowanych zasadach funkcjonowania programu i nie wynikają ze zwyczajowo oczekiwanego obowiązku) lub

(b) zyski i straty aktuarialne (jeżeli zmiany składek wnoszonych przez pracowników zostały określone w sformalizowanych zasadach funkcjonowania programu lub wynikają ze zwyczajowo oczekiwanego obowiązku).

95 Niektóre świadczenia po okresie zatrudnienia są powiązane z takimi zmiennymi jak poziom państwowych świadczeń emerytalnych lub państwowej opieki medycznej. Przy ustalaniu wysokości takich świadczeń uwzględnia się najlepsze możliwe oszacowanie takich zmiennych na podstawie danych historycznych i innych wiarygodnych źródeł.

96 W założeniach dotyczących kosztów leczenia uwzględnia się szacunkowe przyszłe zmiany kosztów usług medycznych, wynikające zarówno z inflacji, jak i ze zmian wpływających konkretnie na koszty leczenia.

97 Wycena świadczeń medycznych po okresie zatrudnienia wymaga przyjęcia pewnych założeń dotyczących poziomu i częstotliwości przyszłych roszczeń i kosztów spełnienia tych roszczeń. Jednostka szacuje przyszłe koszty leczenia na podstawie danych historycznych uwzględniających jej własne doświadczenia, wzbogaconych – w razie potrzeby – o dane historyczne z innych jednostek, zakładów ubezpieczeń, dostawców usług medycznych i innych źródeł. W szacowaniu przyszłych kosztów leczenia uwzględnia się wpływ postępu technicznego, zmian w sposobie wykorzystania środków opieki medycznej, sposobów świadczenia usług oraz zmian stanu zdrowia uczestników programu świadczeń.

98 Poziom i częstotliwość zgłaszania roszczeń są szczególnie wrażliwe na takie czynniki jak wiek, stan zdrowia i płeć pracowników (oraz osób pozostających na ich utrzymaniu) i mogą być również zależne od innych czynników, na przykład od położenia geograficznego. W związku z tym dane historyczne są korygowane w takim stopniu, w jakim struktura demograficzna populacji różni się od populacji stanowiącej przedmiot zgromadzonych danych historycznych. Dane historyczne koryguje się również w wypadku posiadania wiarygodnych dowodów na to, że występujące w przeszłości tendencje przestaną występować.

▼B

Koszty przeszłego zatrudnienia oraz zyski i straty wynikające z rozliczenia

99 Przed ustaleniem kosztów przeszłego zatrudnienia lub zysku lub straty wynikających z rozliczenia, jednostka dokonuje ponownej wyceny zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń z zastosowaniem bieżącej wartości godziwej aktywów programu i bieżących założeń aktuarialnych (łącznie z bieżącymi, rynkowymi stopami procentowymi i innymi bieżącymi cenami rynkowymi) w sposób odzwierciedlający świadczenia oferowane w ramach programu przed zmianą, ograniczeniem lub rozliczeniem programu.

100 Jednostka nie ma obowiązku dokonywać rozróżnienia pomiędzy kosztami przeszłego zatrudnienia wynikającymi ze zmiany programu, kosztami przeszłego zatrudnienia wynikającymi z ograniczenia programu a zyskiem lub stratą wynikającymi z rozliczenia, jeżeli transakcje te wystąpią równocześnie. W niektórych przypadkach zmiana programu następuje przed rozliczeniem, na przykład gdy jednostka zmienia świadczenia w ramach programu i dokonuje późniejszego rozliczenia zmienionych świadczeń. W takich przypadkach jednostka ujmuje koszty przeszłego zatrudnienia przed zyskiem albo stratą wynikającymi z rozliczenia.

101 Do rozliczenia dochodzi wraz ze zmianą lub ograniczeniem programu, jeśli jednostka rezygnuje z programu w sposób, który sprawia, że zobowiązanie zostaje uregulowane, a program przestaje istnieć. Jednak rezygnacja z programu nie jest ograniczeniem ani rozliczeniem, jeśli program jest zastępowany nowym programem, który oferuje zasadniczo identyczne świadczenia.

Koszty przeszłego zatrudnienia

102 Koszty przeszłego zatrudnienia stanowią zmianę wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń wynikającą ze zmiany lub ograniczenia programu.

103 Jednostka ujmuje koszty przeszłego zatrudnienia jako koszty we wcześniejszym z następujących terminów:

(a) w dniu zmiany lub ograniczenia programu oraz

(b) w dniu, w którym jednostka ujmuje powiązane koszty restrukturyzacji (zob. MSR 37) lub świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy (zob. paragraf 165).

104 O zmianie programu można mówić, gdy jednostka wprowadza lub wycofuje program określonych świadczeń lub zmienia świadczenia podlegające wypłacie na podstawie dotychczasowego programu określonych świadczeń.

105 O ograniczeniu programu można mówić, gdy jednostka istotnie zmniejsza liczbę pracowników objętych programem. Ograniczenie może powstać w wyniku pojedynczego zdarzenia, takiego jak zamknięcie zakładu, zaniechanie działalności lub rezygnacja z programu albo jego zawieszenie.

106 Koszty przeszłego zatrudnienia mogą mieć wartość dodatnią (gdy świadczenia się wprowadza lub zmienia ich warunki tak, że wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń rośnie) lub ujemną (gdy świadczenia się wycofuje lub zmienia ich warunki tak, że wartość bieżąca zobowiązania z tytułu określonych świadczeń maleje).

107 W wypadku obniżenia przez jednostkę świadczeń podlegających wypłacie na podstawie dotychczasowego programu określonych świadczeń, z jednoczesnym podwyższeniem innych świadczeń podlegających wypłacie na podstawie programu na rzecz tych samych pracowników, jednostka traktuje taką zmianę jako jedną zmianę netto.

108 Z kosztów przeszłego zatrudnienia wyłączone są:

(a) wpływ, jaki różnica między rzeczywistym a poprzednio przyjętym wzrostem wynagrodzeń wywiera na zobowiązanie do zapłaty świadczeń za pracę w ubiegłych latach (nie powstają koszty przeszłego zatrudnienia ze względu to, że założenia aktuarialne uwzględniają prognozowane wynagrodzenia);

▼B

(b) niedoszacowanie i przeszacowanie uznaniowych podwyżek emerytur, jeśli jednostka ma zwyczajowo oczekiwany obowiązek przyznawania takich podwyżek (nie powstają koszty przeszłego zatrudnienia ze względu na to, że założenia aktuarialne uwzględniają prognozowane podwyżki);

(c) oszacowanie wzrostu świadczeń, które wynika z zysków aktuarialnych lub ze zwrotu z aktywów programu, które zostały już ujęte w sprawozdaniu finansowym, jeśli jednostka jest obowiązana przez sformalizowane zasady funkcjonowania programu (lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek, który poza te zasady wykracza) bądź przepisy prawa do wykorzystania nadwyżki w programie na rzecz uczestników programu, nawet jeśli podwyżka świadczenia nie została jeszcze oficjalnie przyznana (nie występują koszty przeszłego zatrudnienia, ponieważ wynikające z powyższego zwiększenie kwoty zobowiązania jest stratą aktuarialną – zob. paragraf 88) oraz

(d) podwyżki świadczeń, do których uprawnienia zostały już nabyte (tj. świadczeń nieuwarunkowanych przyszłym zatrudnieniem – zob. paragraf 72), jeśli przy braku nowych lub zwiększonych świadczeń pracownicy spełnią kryteria uprawniające ich do świadczeń (nie występują koszty przeszłego zatrudnienia, ponieważ szacunkowy koszt świadczeń był ujęty jako koszty bieżącego zatrudnienia w momencie wykonywania pracy).

Zyski i straty wynikające z rozliczenia

109 Zysk lub strata wynikające z rozliczenia stanowią różnicę między:

(a) wartością bieżącą zobowiązania z tytułu określonych świadczeń podlegającego rozliczeniu, ustaloną na dzień rozliczenia, a

(b) ceną rozliczenia, w tym wszelkich przeniesionych aktywów programu i wszelkich płatności dokonywanych bezpośrednio przez jednostkę w związku z rozliczeniem.

110 Jednostka ujmuje zysk lub stratę wynikające z rozliczenia programu określonych świadczeń w dniu rozliczenia.

111 O rozliczeniu można mówić, gdy jednostka staje się stroną transakcji, która powoduje eliminację wszelkich przyszłych prawnych lub zwyczajowo oczekiwanych obowiązków dotyczących w części lub w całości świadczeń realizowanych w ramach programu określonych świadczeń (innych niż wypłata świadczeń na rzecz lub w imieniu pracowników zgodnie z warunkami programu i uwzględnionych w założeniach aktuarialnych). Na przykład jednorazowe przeniesienie istotnych obowiązków pracodawcy w ramach programu na zakład ubezpieczeń poprzez nabycie polisy ubezpieczeniowej jest rozliczeniem, podczas gdy dokonanie ryczałtowej płatności w ramach programu na rzecz uczestników programu w zamian za ich uprawnienia do uzyskania ustalonych świadczeń po okresie zatrudnienia nie jest rozliczeniem.

112 Niekiedy jednostka nabywa polisę ubezpieczeniową w celu sfinansowania części lub całości świadczeń pracowniczych z tytułu pracy wykonywanej przez pracowników w okresie bieżącym i w okresach ubiegłych. Nabycie takiej polisy nie jest rozliczeniem, jeśli na jednostce nadal ciąży prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek (zob. paragraf 46) wpłacenia dalszych kwot, jeśli zakład ubezpieczeń nie wypłaci świadczeń pracowniczych określonych w polisie ubezpieczeniowej. Paragrafy 116–119 dotyczą ujmowania i wyceny praw do rekompensaty z tytułu polis ubezpieczeniowych niestanowiących aktywów programu.

▼B

Ujmowanie i wycena: aktywa programu

Wartość godziwa aktywów programu

113 Ustalając kwotę niedoboru lub nadwyżki, od wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń odlicza się wartość godziwą wszelkich aktywów programu. W razie niedostępności ceny rynkowej wartość godziwa aktywów programu może być ustalona na przykład poprzez zdyskontowanie przewidywanych przyszłych przepływów środków pieniężnych z zastosowaniem stopy dyskontowej, która odzwierciedla zarówno ryzyko związane z aktywami programu, jak i przewidywany termin płatności lub przewidywany termin zbycia tych aktywów (lub, jeśli nie mają one terminu płatności, przewidywany okres, który upłynie do czasu uregulowania związanego z nimi zobowiązania).

114 Z aktywów programu wyłączone są niezapłacone składki należne funduszowi od jednostki sprawozdawczej oraz instrumenty finansowe, do których tytułu własności nie można przenosić, wyemitowane przez jednostkę, będące w posiadaniu funduszu. Aktywa programu pomniejszane są o wszelkie zobowiązania funduszu, które nie dotyczą świadczeń pracowniczych, np., zobowiązania z tytułu dostaw i usług oraz inne zobowiązania, a także zobowiązania z tytułu pochodnych instrumentów finansowych.

115 Jeśli wśród aktywów programu występują kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe, które ściśle odpowiadają kwocie i rozłożeniu w czasie niektórych lub wszystkich świadczeń płatnych w ramach programu, za wartość godziwą tych polis uznaje się wartość bieżącą związanych z nimi zobowiązań (z zastrzeżeniem wymogu dokonania jej pomniejszenia, w razie gdy kwoty należne na podstawie polis ubezpieczeniowych nie są w całości możliwe do uzyskania).

Zwrot wydatków

116 Wtedy i tylko wtedy, gdy jest prawie pewne, że osoba trzecia zrekompensuje jednostce część lub całość wydatków wymaganych do wywiązania się z zobowiązania z tytułu określonych świadczeń, jednostka:

(a) ujmuje swoje prawo do rekompensaty jako odrębny składnik aktywów. Jednostka wycenia taki składnik aktywów według wartości godziwej;

(b) dokonuje podziału i ujmuje zmiany wartości godziwej swojego prawa do rekompensaty w sposób identyczny, co w przypadku zmian wartości godziwej aktywów programu (zob. paragrafy 124 i 125). Składniki kosztów z tytułu określonych świadczeń, ujmowane zgodnie z paragrafem 120, można ujmować bez uwzględnienia kwot z tytułu zmian wartości bilansowej prawa do rekompensaty.

117 Niekiedy jednostka może oczekiwać od osoby trzeciej, np. od zakładu ubezpieczeń, pokrycia części lub całości wydatków wymaganych do uregulowania zobowiązania z tytułu określonych świadczeń. Kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe, określone w paragrafie 8, stanowią aktywa programu. Jednostka rozlicza kwalifikujące się polisy ubezpieczeniowe w taki sam sposób jak wszystkie inne aktywa programu i paragraf 116 nie ma w tym wypadku zastosowania (zob. paragrafy 46–49 i 115).

118 Niekwalifikująca się polisa ubezpieczeniowa posiadana przez jednostkę nie stanowi składnika aktywów programu. W takim wypadku zastosowanie ma paragraf 116: jednostka ujmuje swoje prawo do rekompensaty na podstawie polisy ubezpieczeniowej jako odrębny składnik aktywów, a nie jako pomniejszenie niedoboru lub nadwyżki z tytułu określonych świadczeń. Paragraf 140 b) wymaga od jednostki ujawnienia zwięzłego opisu związku pomiędzy prawem do rekompensaty i odnośnym zobowiązaniem.

▼B

119 Jeżeli prawo do rekompensaty wynika z polisy ubezpieczeniowej, która ściśle odpowiada kwocie i sposobowi rozłożenia w czasie niektórych lub wszystkich świadczeń płatnych stosownie do programu określonych świadczeń, za wartość godziwą prawa do rekompensaty uznaje się wartość bieżącą odnośnego zobowiązania (z zastrzeżeniem wymogu dokonania jej pomniejszenia, w razie gdy rekompensata nie jest w całości możliwa do uzyskania).

Składniki kosztów z tytułu określonych świadczeń

120 Jednostka ujmuje składniki kosztów z tytułu określonych świadczeń w następujący sposób, z wyjątkiem sytuacji, gdy inny MSSF wymaga uwzględnienia ich w koszcie wytworzenia składnika aktywów lub to dopuszcza:

(a) koszty zatrudnienia (zob. paragrafy 66–112) jako zysk lub stratę;

(b) odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragrafy 123-126) jako zysk lub stratę oraz

(c) ponowną wycenę zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragrafy 127–130) jako inne całkowite dochody.

121 Inne MSSF wymagają uwzględniania niektórych kosztów świadczeń pracowniczych w koszcie wytworzenia takich aktywów jak: zapasy lub rzeczowe aktywa trwałe (zob. MSR 2 i MSR 16). Wszelkie koszty świadczeń po okresie zatrudnienia uwzględnione w koszcie wytworzenia takich aktywów obejmują odpowiednią część składników wymienionych w paragrafie 120.

122 Ponowna wycena zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń ujęta jako inne całkowite dochody nie podlega przeniesieniu do zysku lub straty w następnym okresie. Jednostka może jednak przenosić kwoty ujęte jako inne całkowite dochody w ramach kapitału własnego.

Odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń

123 Odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń ustala się jako iloczyn zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń i stopy dyskontowej określonej w paragrafie 83, przy czym obydwie wartości przyjmuje się w wysokości na początek rocznego okresu sprawozdawczego, z uwzględnieniem wszelkich zmian wartości zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń w tym okresie w wyniku wniesienia składek i wypłaty świadczeń.

124 Odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń można przedstawiać jako obejmujące przychody z tytułu odsetek od aktywów programu, koszty z tytułu odsetek od zobowiązania z tytułu określonych świadczeń oraz odsetki od wysokości pułapu aktywów, o którym mowa w paragrafie 64.

125 Przychody z tytułu odsetek od aktywów programu są składnikiem zwrotu z aktywów programu i są ustalane jako iloczyn wartości godziwej aktywów programu i stopy dyskontowej określonej w paragrafie 83, przy czym obydwie wartości przyjmuje się w wysokości na początek rocznego okresu sprawozdawczego, z uwzględnieniem wszelkich zmian aktywów programu w tym okresie w wyniku wniesienia składek i wypłaty świadczeń. Różnica między przychodami z tytułu odsetek od aktywów programu a zwrotem z aktywów programu uwzględniana jest w ponownej wycenie zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń.

▼B

126 Odsetki od wysokości pułapu aktywów stanowią część całkowitej zmiany wysokości pułapu aktywów i są ustalane jako iloczyn wysokości pułapu aktywów i stopy dyskontowej, o której mowa w paragrafie 83, przy czym obydwie wartości są przyjmowane w wysokości na początek rocznego okresu sprawozdawczego. Różnica pomiędzy tą kwotą a całkowitą zmianą wysokości pułapu aktywów uwzględniana jest w ponownej wycenie zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń.

Ponowna wycena wartości zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń

127 Ponowna wycena wartości zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń obejmuje:

(a) zyski i straty aktuarialne (zob. paragrafy 128 i 129);

(b) zwrot z aktywów programu (zob. paragraf 130), z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragraf 125) oraz

(c) wszelkie zmiany wysokości pułapu aktywów, z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragraf 126).

128 Zyski i straty aktuarialne mogą wynikać ze wzrostu lub obniżenia wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń na skutek zmian założeń aktuarialnych i korekty założeń aktuarialnych ex post. Wśród przyczyn powstawania zysków i strat aktuarialnych znajdują się:

(a) nieoczekiwanie wysokie lub nieoczekiwanie niskie wskaźniki rotacji pracowników, wcześniejszego przechodzenia na emeryturę, umieralności, wzrostu wynagrodzeń, świadczeń (jeśli sformalizowane lub zwyczajowo oczekiwane warunki programu przewidują podwyższanie świadczeń ze względu na inflację) lub kosztów leczenia;

(b) wpływ zmian założeń dotyczących możliwości płatności świadczeń;

(c) wpływ zmian oszacowań przyszłej rotacji pracowników, wcześniejszego przechodzenia na emeryturę, umieralności, wzrostu wynagrodzeń, świadczeń (jeśli sformalizowane lub zwyczajowo oczekiwane zasady funkcjonowania programu przewidują podwyższanie świadczeń ze względu na inflację) lub kosztów leczenia oraz

(d) wpływ zmian stopy dyskontowej.

129 Zyski i straty aktuarialne nie obejmują zmian wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń na skutek wprowadzenia, zmiany, ograniczenia lub rozliczenia programu określonych świadczeń lub zmian świadczeń podlegających wypłacie w ramach programu określonych świadczeń. ►C1 Skutkiem takich zmian są koszty przeszłego zatrudnienia bądź zyski lub straty wynikające z rozliczenia. ◄

130 Ustalając zwrot z aktywów programu, jednostka odlicza koszty zarządzania aktywami programu i wszelkie podatki płatne z tytułu samego programu inne niż podatek uwzględniony w założeniach aktuarialnych stosowanych do wyceny zobowiązania z tytułu określonych świadczeń (paragraf 76). Inne koszty administracyjne nie są odliczane od kwoty zwrotu z aktywów programu.

▼B

Prezentacja

Kompensowanie

131 Jednostka gospodarcza kompensuje składnik aktywów dotyczący jednego programu z zobowiązaniem dotyczącym innego programu wtedy i tylko wtedy, gdy:

(a) posiada ważny (egzekwowalny) tytuł prawny do wykorzystania nadwyżki z jednego programu do uregulowania zobowiązań, które na niej ciążą w ramach innego programu oraz

(b) zamierza rozliczyć zobowiązanie netto albo zrealizować nadwyżkę z jednego programu i uregulować zobowiązanie ciążące na niej w ramach innego programu.

132 Kryteria stosowane przy kompensowaniu są podobne do kryteriów ustalonych dla instrumentów finansowych w MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*.

Podział na pozycje krótkoterminowe i długoterminowe

133 Niektóre jednostki dzielą aktywa i zobowiązania na krótkoterminowe i długoterminowe. Niniejszy standard nie reguluje tego, czy jednostka powinna rozróżniać krótkoterminowe i długoterminowe części aktywów i zobowiązań powstałych z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia.

Składniki kosztów z tytułu określonych świadczeń

134 Paragraf 120 nakłada na jednostkę obowiązek ujęcia kosztów zatrudnienia i odsetek netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń jako zysk lub stratę. Niniejszy standard nie określa sposobu wykazywania kosztów zatrudnienia i odsetek netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń. Jednostka wykazuje te składniki zgodnie z MSR 1.

Ujawnianie informacji

135 Jednostka ujawnia informacje, które:

(a) wyjaśniają charakterystyczne cechy jej programów określonych świadczeń i związanego z nimi ryzyka (zob. paragraf 139);

(b) wyjaśniają oraz określają kwoty przedstawione w sprawozdaniach finansowych wynikające z jej programów określonych świadczeń (zob. paragrafy 140–144) oraz

(c) opisują, w jaki sposób jej programy określonych świadczeń mogą wpływać na kwoty, terminy oraz niepewność przyszłych przepływów środków pieniężnych jednostki (zob. paragrafy 145–147).

136 W celu realizacji celów, o których mowa w paragrafie 135, jednostka powinna uwzględnić:

(a) poziom szczegółowości niezbędny do spełnienia wymogów w zakresie ujawniania informacji;

(b) nacisk położony na poszczególne wymogi;

(c) poziom zastosowanej agregacji lub rozbicia oraz

(d) czy użytkownicy sprawozdań finansowych potrzebują dodatkowych informacji w celu ocenienia ujawnionych informacji ilościowych.

▼B

137 Jeżeli ujawnienia dokonane zgodnie z wymogami niniejszego standardu i innych MSSF nie są wystarczające do realizacji celów, o których mowa w paragrafie 135, jednostka ujawnia dodatkowe informacje niezbędne do osiągnięcia tych celów. Na przykład jednostka może przedstawić analizę wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń z wyszczególnieniem charakteru, cech charakterystycznych i ryzyka tego zobowiązania. W ramach takiego ujawnienia można wprowadzić rozróżnienie:

(a) pomiędzy kwotami należnymi aktywnym członkom, członkom zawieszonym i emerytom;

(b) pomiędzy świadczeniami, do których nabyto uprawnienia, a świadczeniami narosłymi, do których nie nabyto uprawnień;

(c) pomiędzy świadczeniami warunkowymi, kwotami przypisanymi do przyszłego wzrostu wynagrodzenia a innymi świadczeniami.

138 Jednostka ocenia, czy wszystkie lub niektóre ujawnione informacje należy podzielić w sposób wyróżniający programy lub grupy programów w sposób istotny różniące się ryzykiem. Na przykład jednostka może podzielić ujawniane informacje na temat programów tak, by uwidocznić jedną lub więcej następujących cech:

(a) różne położenie geograficzne;

(b) różne charakterystyczne cechy, np. programy świadczeń emerytalnych oparte na ustalonym wynagrodzeniu, programy świadczeń emerytalnych oparte na wynagrodzeniu końcowym lub programy opieki medycznej po okresie zatrudnienia;

(c) różne otoczenie regulacyjne;

(d) różne segmenty sprawozdawcze;

(e) różne ustalenia dotyczące finansowania (np. program, na funkcjonowanie którego nie odprowadza się środków do odrębnego od jednostki funduszu albo program, którego funkcjonowanie w całości lub w części oparte jest na środkach przekazywanych do odrębnego funduszu).

Charakterystyczne cechy programów określonych świadczeń i związanego z nimi ryzyka

139 Jednostka ujawnia następujące informacje:

(a) informacje na temat charakterystycznych cech swoich programów określonych świadczeń, w tym:

(i) charakteru świadczeń oferowanych w ramach programu (np. programu określonych świadczeń opartego na końcowym wynagrodzeniu lub programu opartego na składkach z gwarancją);

(ii) uregulowań dotyczących funkcjonowania programu, na przykład poziomu wszelkich minimalnych wymogów dotyczących finansowania oraz wszelkiego wpływu uregulowań, na przykład pułapu aktywów (zob. paragraf 64), na program;

(iii) wszelkich innych obowiązków jednostki z tytułu zarządzania programem, na przykład obowiązków powierników lub członków zarządu programu;

(b) opis ryzyka, na jakie program naraża jednostkę, z naciskiem na wszelkie nietypowe, właściwe dla danej jednostki lub dla danego programu ryzyko, oraz informacje na temat wszelkiej istotnej koncentracji ryzyka. Jeżeli na przykład aktywa programu są lokowane przede wszystkim w inwestycje jednej klasy, np. nieruchomości, program może narażać jednostkę na koncentrację ryzyka rynku nieruchomości;

(c) opis wszystkich zmian, ograniczeń i rozliczeń programu.

▼B

Wyjaśnienie kwot zawartych w sprawozdaniu finansowym

140 Jednostka sporządza uzgodnienie bilansu otwarcia z bilansem zamknięcia dla każdej z następujących pozycji, jeśli ma to zastosowanie:

(a) zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń, wraz z odrębnym uzgodnieniem:

(i) aktywów programu;

(ii) wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń;

(iii) wysokości pułapu aktywów;

(b) wszelkich praw do rekompensaty. Jednostka opisuje również relację pomiędzy ewentualnym prawem do rekompensaty a związanym z nim zobowiązaniem.

141 Każde z uzgodnień, o których mowa w paragrafie 140, zawiera, w stosownych przypadkach, informacje na temat każdej z następujących pozycji:

(a) kosztów bieżącego zatrudnienia;

(b) przychodów lub kosztów z tytułu odsetek;

(c) ponownej wyceny zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń wraz z odrębnym wykazaniem:

(i) zwrotu z aktywów programu, z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki w punkcie b);

(ii) zysków i strat aktuarialnych powstałych na skutek zmian założeń demograficznych (zob. paragraf 76a));

(iii) zysków i strat aktuarialnych powstałych na skutek zmian założeń finansowych (zob. paragraf 76b));

(iv) zmian wyniku ograniczenia zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń do pułapu aktywów, z wyłączeniem kwot uwzględnionych jako odsetki w punkcie b). Jednostka ujawnia również, w jaki sposób ustaliła maksymalną dostępną korzyść ekonomiczną, tj. czy świadczenia te będą miały formę refundacji, obniżenia przyszłych składek czy połączenia obydwu tych metod;

(d) kosztów przeszłego zatrudnienia i zysków i strat wynikających z rozliczenia. Paragraf 100 dopuszcza możliwość niewprowadzania rozróżnienia kosztów przeszłego zatrudnienia oraz zysków i strat wynikających z rozliczenia, jeżeli wystąpią razem;

(e) skutków zmian kursowych;

(f) składek z tytułu programu, z odrębnym wykazaniem składek płatnych przez pracodawcę i przez uczestników programu;

(g) płatności w ramach programu, z odrębnym wykazaniem kwot płatnych w związku z ewentualnymi rozliczeniami;

(h) skutków połączenia jednostek gospodarczych i zbycia aktywów.

142 Jednostka dokonuje podziału wartości godziwej aktywów programu na klasy według charakteru i ryzyka tych aktywów, dzieląc każdą z klas aktywów programu na podklasy aktywów programu notowanych na aktywnym rynku (zgodnie z definicją MSSF 13 *Wycena w wartości godziwej* (*)) oraz aktywów nienotowanych na aktywnym rynku. Na przykład, uwzględniając poziom ujawnianych informacji, o którym mowa w paragrafie 136, jednostka może wprowadzić rozróżnienie pomiędzy:

(*) Jeżeli jednostka nie zastosowała jeszcze MSSF 13, może, w stosownych przypadkach, odwołać się do paragrafu OS71 MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* lub do paragrafu B.5.4.3 MSSF 9 *Instrumenty finansowe* (październik 2010 r.).

▼B

(a) środkami pieniężnymi i równoważnymi z nimi;

(b) instrumentami z prawem do kapitału (podzielonymi według sektora, rozmiaru spółki, położenia geograficznego itp.);

(c) instrumentami dłużnymi (podzielonymi według typu emitenta, jakości kredytowej, położenia geograficznego itp.);

(d) nieruchomościami (podzielonymi według położenia geograficznego itp.);

(e) instrumentami pochodnymi (podzielonymi według ryzyka bazowego kontraktu, na przykład kontraktu stopy procentowej, kursu walutowego, papierów wartościowych z prawem do kapitału, kredytowych, wymiany w oparciu o długość życia itp.);

(f) funduszami inwestycyjnymi (podzielonymi według rodzaju funduszu);

(g) papierami wartościowymi zabezpieczonymi aktywami oraz

(h) strukturyzowanymi instrumentami dłużnymi.

143 Jednostka ujawnia wartość godziwą własnych zbywalnych instrumentów wartościowych wchodzących w skład aktywów programu oraz wartość godziwą aktywów programu stanowiących nieruchomości lub inne aktywa użytkowane przez jednostkę.

144 Jednostka ujawnia istotne założenia aktuarialne stosowane do ustalenia wartości bieżącej zobowiązania z tytułu określonych świadczeń (zob. paragraf 76). Ujawnienie takie dotyczy wartości bezwzględnych (np. bezwzględna wartość procentowa, a nie przedział pomiędzy poszczególnymi wielkościami procentowymi i innymi zmiennymi). Jeśli jednostka ujawnia sumaryczne informacje dotyczące grupy programów, informacje te przedstawiać należy w formie średnich ważonych lub stosunkowo wąskich przedziałów.

Kwota, termin oraz niepewność przyszłych przepływów środków pieniężnych

145 Jednostka ujawnia następujące informacje:

(a) analizę wrażliwości dla każdego istotnego założenia aktuarialnego (ujawnionego zgodnie z paragrafem 144) na koniec okresu sprawozdawczego, pokazującą, jaki wpływ na zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń miałyby zmiany w odpowiednich założeniach aktuarialnych, które były potencjalnie możliwe na ten dzień;

(b) metody i założenia stosowane przy przeprowadzaniu analizy wrażliwości, wymagane zgodnie z punktem a) i ograniczenia tych metod;

(c) zmiany stosowanych metod i założeń stosowanych przy przeprowadzaniu analizy wrażliwości w stosunku do poprzedniego okresu oraz przyczyny takich zmian.

146 Jednostka ujawnia opis wszelkich strategii dopasowania aktywów i pasywów stosowanych w ramach programu lub jednostki, w tym wykorzystanie rent i innych technik, takich jak kontrakty wymiany w oparciu o długość życia, stosowane w celu zarządzania ryzykiem.

147 W celu wykazania skutków programu określonych świadczeń dla przyszłych przepływów środków pieniężnych jednostki, jednostka ujawnia następujące informacje:

(a) opis wszelkich ustaleń dotyczących finansowania i polityki finansowania mających wpływ na przyszłe składki;

(b) oczekiwane składki z tytułu programu na następny roczny okres sprawozdawczy;

▼B

(c) informacje na temat profilu zapadalności zobowiązania z tytułu określonych świadczeń. Obejmuje to średni ważony okres obowiązywania zobowiązania z tytułu określonych świadczeń i może uwzględniać inne informacje na temat rozkładu w czasie wypłacanych świadczeń, takie jak analiza terminów płatności wypłacanych świadczeń.

Programy wielozakładowe

148 W wypadku, jednostka uczestniczy w wielozakładowym programie określonych świadczeń, jednostka ujawnia następujące informacje:

(a) opis ustaleń dotyczących finansowania, w tym metody stosowanej do ustalania poziomu składek i wszelkich minimalnych wymogów dotyczących finansowania;

(b) opis, w jakim stopniu jednostka odpowiada za zobowiązania innych jednostek w ramach programu zgodnie z warunkami programu wielozakładowego;

(c) opis wszelkiego uzgodnionego przypisania niedoboru lub nadwyżki z tytułu:

(i) likwidacji programu lub

(ii) wycofania się jednostki z programu;

(d) jeżeli jednostka rozlicza program tak, jakby był to program określonych świadczeń zgodnie z paragrafem 34, poza informacjami wymaganymi zgodnie z punktami a)-c) oraz zamiast informacji wymaganych zgodnie z paragrafami 139–147 jednostka ujawnia następujące informacje:

(i) że program jest programem określonych świadczeń;

(ii) powód, dla którego nie ma wystarczających informacji, które umożliwiałyby jednostce rozliczanie tego programu jako programu określonych świadczeń;

(iii) oczekiwane składki z tytułu programu na następny roczny okres sprawozdawczy;

(iv) informacje na temat wszelkich niedoborów lub nadwyżek programu, które mogą mieć wpływ na kwotę przyszłych składek, w tym podstawa stosowana do ustalenia tego niedoboru lub nadwyżki oraz ewentualne skutki dla jednostki;

(v) wskazanie poziomu uczestnictwa jednostki w programie w porównaniu z innymi uczestniczącymi jednostkami. Przykłady działań, które mogą stanowić taką informację, obejmują udział jednostki w całkowitych składkach na rzecz programu lub udział jednostki w całkowitej liczbie aktywnych członków, członków, którzy przeszli na emeryturę oraz byłych członków uprawnionych do świadczeń, jeżeli takie informacje są dostępne.

Programy określonych świadczeń, w których ryzyko jest dzielone między różnymi jednostkami znajdującymi się pod wspólną kontrolą

149 Jeżeli jednostka uczestniczy w programie określonych świadczeń, w którym ryzyko jest dzielone między różnymi jednostkami znajdującymi się pod wspólną kontrolą, ujawnia następujące informacje:

(a) porozumienie umowne lub przyjęte zasady (politykę) rachunkowości dotyczące obciążania jednostek kosztami netto z tytułu określonych świadczeń lub brak tego rodzaju zasad (polityki);

(b) zasady (politykę) dotyczące ustalania składek wnoszonych przez jednostkę;

(c) jeżeli jednostka rozlicza koszty netto z tytułu określonych świadczeń zgodnie z paragrafem 41, wówczas wszystkie informacje na temat programu jako całości należy ujawnić zgodnie paragrafami 135–147;

▼B

(d) jeżeli jednostka rozlicza składki przypadające do zapłaty w danym okresie zgodnie z paragrafem 41, wówczas informacje o programie jako całości powinna ujawnić zgodnie z paragrafami 135–137, 139, 142–144 oraz paragrafem 147 a) i b).

150 Informacje wymagane zgodnie z paragrafem 149 c) i d) można ujawniać poprzez odesłanie do informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym innej jednostki należącej do grupy kapitałowej, jeżeli:

(a) sprawozdanie finansowe tej jednostki należącej do grupy kapitałowej odrębnie określa i ujawnia wymagane informacje na temat programu oraz

(b) sprawozdanie finansowe tej jednostki należącej do grupy kapitałowej jest dostępne dla użytkowników sprawozdań finansowych na tych samych warunkach, co sprawozdania finansowe jednostki oraz w tym samym czasie, co sprawozdania finansowe jednostki, bądź wcześniej.

Wymogi dotyczące ujawniania informacji w innych MSSF

151 Jeśli wymaga tego MSR 24 *Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych*, jednostka ujawnia informacje o:

(a) transakcjach z podmiotami powiązanymi prowadzonych w ramach programów świadczeń po okresie zatrudnienia oraz

(b) świadczeniach po okresie zatrudnienia dla kluczowych członków kadry kierowniczej.

152 Jeśli wymaga tego MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, jednostka powinna ujawniać informacje na temat zobowiązań warunkowych wynikających z jej zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia.

INNE DŁUGOTERMINOWE ŚWIADCZENIA PRACOWNICZE

153 Inne długoterminowe świadczenia pracownicze, które nie podlegają w całości rozliczeniu przed upływem dwunastu miesięcy od zakończenia rocznego okresu sprawozdawczego, w którym pracownik wykonywał związaną z nimi pracę to, między innymi:

(a) długoterminowe płatne nieobecności, takie jak urlop udzielany z tytułu długiego stażu pracy lub urlop naukowy;

(b) nagrody jubileuszowe i inne świadczenia z tytułu długiego stażu pracy;

(c) długoterminowe renty inwalidzkie;

(d) wypłaty z zysku i premie oraz

(e) odroczone wynagrodzenia.

154 Wycena innych długoterminowych świadczeń pracowniczych nie jest zwykle obarczona takim samym stopniem niepewności co wycena świadczeń po okresie zatrudnienia, dlatego niniejszy standard wymaga stosowania uproszczonej metody traktowania innych długoterminowych świadczeń pracowniczych. W przeciwieństwie do podejścia wymaganego w przypadku świadczeń po okresie zatrudnienia, zgodnie z tą metodą w innych całkowitych dochodach nie ujmuje się ponownej wyceny.

Ujmowanie i wycena

155 Przy ujmowaniu i wycenie nadwyżki lub niedoboru w innym programie długoterminowych świadczeń pracowniczych, jednostka stosuje przepisy paragrafów 56-98 oraz 113–115. Ujmując i wyceniając ewentualne prawo do rekompensaty, jednostka powinna stosować paragrafy 116–119.

156 W odniesieniu do innych długoterminowych świadczeń pracowniczych, jednostka powinna powiększyć zysk lub stratę o sumę netto niżej podanych kwot, z wyjątkiem przypadków, gdy inny MSSF wymaga ich uwzględnienia w koszcie wytworzenia składnika aktywów lub to dopuszcza:

(a) koszty zatrudnienia (zob. paragrafy 66–112);

(b) odsetki netto od zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragrafy 123–126) oraz

▼B

(c) ponowne wyceny wartości zobowiązania (składnika aktywów) netto z tytułu określonych świadczeń (zob. paragrafy 127–130).

157 Jedną z form innych długoterminowych świadczeń pracowniczych jest długoterminowa renta inwalidzka. Jeśli poziom renty zależy od stażu pracy, zobowiązanie powstaje w miarę wykonywania pracy. Wycena tego zobowiązania uwzględnia prawdopodobieństwo powstania wymogu wypłacenia takiej renty oraz długość okresu, za jaki przewiduje się, że płatność będzie należna. Jeśli poziom świadczenia jest taki sam dla wszystkich pracowników, którzy stali się inwalidami, niezależnie od ich stażu pracy – przewidywane koszty tych świadczeń ujmuje się w momencie, gdy nastąpiło zdarzenie powodujące długoterminowe inwalidztwo.

Ujawnianie informacji

158 Mimo że niniejszy standard nie zawiera wymogu ujawniania żadnych konkretnych informacji na temat innych długoterminowych świadczeń pracowniczych, taki wymóg wynikać może z innych MSSF. Na przykład, MSR 24 wymaga, by jednostka ujawniała informacje dotyczące świadczeń pracowniczych dla kluczowych członków kadry kierowniczej. MSR 1 wymaga ujawniania kosztów świadczeń pracowniczych.

ŚWIADCZENIA Z TYTUŁU ROZWIĄZANIA STOSUNKU PRACY

159 Niniejszy standard reguluje problematykę świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy oddzielnie od pozostałych świadczeń pracowniczych, ponieważ zdarzeniem, które powoduje powstanie zobowiązania, jest samo rozwiązanie stosunku pracy, a nie praca wykonywana przez pracownika. Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy wynikają z decyzji jednostki, by rozwiązać stosunek pracy albo z decyzji pracownika, by przyjąć złożoną przez jednostkę propozycję świadczeń w zamian za rozwiązanie stosunku pracy.

160 Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy nie obejmują świadczeń pracowniczych wynikających z rozwiązania stosunku pracy na wniosek pracownika w przypadku, gdy jednostka nie złożyła mu żadnej propozycji, ani świadczeń wynikających z obowiązków emerytalnych, ponieważ te zaliczają się do świadczeń po okresie zatrudnienia. Niektóre jednostki w przypadku dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy przez pracownika realizują świadczenie na niższym poziomie niż w przypadku niedobrowolnego rozwiązania stosunku pracy z przyczyn leżących po stronie jednostki (w istocie jest to świadczenie po okresie zatrudnienia). Różnica między świadczeniem w przypadku dobrowolnego rozwiązania stosunku pracy przez pracownika a wyższym świadczeniem w przypadku rozwiązania stosunku pracy z przyczyn leżących po stronie jednostki stanowi świadczenie z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

161 Forma świadczenia pracowniczego nie determinuje tego, czy jest udzielane w zamian za pracę czy w zamian za rozwiązanie stosunku pracy. Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy są zwykle płatnościami ryczałtowymi, ale czasami obejmują również:

(a) zwiększenie świadczeń emerytalnych lub innych świadczeń po okresie zatrudnienia, czy to pośrednio przez program świadczeń pracowniczych, czy też bezpośrednio oraz

(b) wynagrodzenie wypłacane do końca ustalonego okresu wypowiedzenia, jeśli pracownik nie wykonuje już pracy, która dostarczałaby jednostce korzyści ekonomicznych.

162 Następujące cechy wskazują, że świadczenie pracownicze wypłacane jest w zamian za wykonywanie pracy:

(a) świadczenie uwarunkowane jest wykonywaniem w przyszłości pracy (w tym świadczenia, które narastają w miarę dalszego wykonywania pracy).

(b) świadczenie realizowane jest zgodnie z warunkami programu świadczeń pracowniczych.

▼B

163 Niektóre świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy wypłacane są zgodnie z warunkami obowiązującego programu świadczeń pracowniczych. Mogą być określone np. w statucie, umowie o pracę lub porozumieniu związkowym lub mogą wynikać w sposób dorozumiany z dotychczasowej stosowanej przez pracodawcę praktyki udzielania podobnych świadczeń. W kolejnej przykładowej sytuacji, gdy jednostka składa propozycję obejmującą świadczenia dostępne dłużej niż przez krótki okres albo gdy okres między złożeniem propozycji a przewidywaną datą rzeczywistego rozwiązania stosunku pracy jest dłuższy, jednostka rozważa, czy ustanowiła nowy program świadczeń pracowniczych, a co za tym idzie, czy proponowane w ramach programu świadczenia są świadczeniami z tytułu rozwiązania stosunku pracy czy też świadczeniami po okresie zatrudnienia. Świadczenia pracownicze wypłacane zgodnie z warunkami programu świadczeń pracowniczych są świadczeniami z tytułu rozwiązania stosunku pracy, jeśli wynikają z decyzji jednostki o rozwiązaniu stosunku pracy z pracownikiem i nie są uwarunkowane wykonywaniem w przyszłości pracy przez pracownika.

164 Niektóre świadczenia pracownicze są płatne niezależnie od powodu odejścia pracownika z jednostki. Płatność takich świadczeń pracowniczych jest pewna (z zastrzeżeniem wymogów dotyczących konieczności uprzedniego nabycia praw lub minimalnego stażu pracy), ale termin płatności tych świadczeń jest niepewny. Mimo że takie świadczenia określa się w niektórych jurysdykcjach jako odszkodowania z tytułu rozwiązania stosunku pracy lub jako podarunki z tytułu rozwiązania stosunku pracy, są one raczej świadczeniami po okresie zatrudnienia niż świadczeniami z tytułu rozwiązania stosunku pracy i jednostka rozlicza je w taki sposób jak świadczenia po okresie zatrudnienia.

Ujmowanie

165 Jednostka ujmuje świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy w zobowiązania i koszty w tym z poniżej określonych terminów, który przypada wcześniej:

(a) w dniu gdy jednostka nie może już wycofać propozycji wyżej wspomnianych świadczeń lub

(b) w dniu gdy jednostka ujmuje w koszty restrukturyzację, która wchodzi w zakres MSR 37, obejmującą płatność świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

166 W przypadku świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy płatnych w wyniku decyzji pracownika, by przyjąć złożoną przez jednostkę propozycję świadczeń w zamian za rozwiązanie stosunku pracy, za dzień, w którym jednostka nie może już wycofać propozycji tych świadczeń, uznaje się tę z poniższych dat, która przypada wcześniej:

(a) dzień, w którym pracownik przyjmuje propozycję lub

(b) dzień, od którego obowiązuje ograniczenie możliwości wycofania propozycji przez jednostkę (ze względu np. na wymóg prawny, ustawowy lub umowny lub inne ograniczenie). Jeśli ograniczenie obowiązuje w chwili składania propozycji, wówczas będzie to dzień jej złożenia.

167 W przypadku świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy płatnych w wyniku decyzji jednostki o rozwiązaniu stosunku pracy z pracownikiem, jednostka nie może już wycofać propozycji tych świadczeń jeśli podała plan rozwiązania stosunku pracy, który spełnia wszystkie poniższe kryteria, do wiadomości objętych nim pracowników:

(a) działania wymagane do realizacji planu wskazują na niskie prawdopodobieństwo, że zostaną do niego wprowadzone znaczące zmiany;

(b) plan określa liczbę pracowników, których zatrudnienie ma zostać zakończone, ich kategorię zawodową oraz stanowiska, a także ich umiejscowienie (plan nie musi jednak identyfikować każdego pracownika z osobna) oraz spodziewaną datę realizacji;

▼B

(c) plan określa świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy, które otrzymają pracownicy, na tyle szczegółowo, że są oni w stanie określić rodzaj i kwotę świadczeń, które otrzymają, gdy zostanie z nimi rozwiązany stosunek pracy.

168 Jeśli jednostka ujmuje świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy, możliwe jest również, że będzie musiała ująć ograniczenie świadczeń emerytalnych lub innych świadczeń pracowniczych (zob. paragraf 103).

Wycena

169 Jednostka wycenia świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy w ujęciu początkowym, a także wycenia i ujmuje dalsze zmiany zgodnie z charakterem świadczenia pracowniczego, z zastrzeżeniem, że jeśli te świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy stanowią zwiększenia świadczeń po okresie zatrudnienia, jednostka stosuje wymogi obowiązujące dla świadczeń po okresie zatrudnienia. W przeciwnym wypadku:

(a) jeśli świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy podlegają w całości rozliczeniu przed upływem dwunastu miesięcy od końca rocznego okresu sprawozdawczego, w którym świadczenia te są ujęte, jednostka stosuje wymogi dla krótkoterminowych świadczeń pracowniczych.

(b) jeśli świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy nie podlegają w całości rozliczeniu przed upływem dwunastu miesięcy od końca rocznego okresu sprawozdawczego, jednostka stosuje wymogi dla długoterminowych świadczeń pracowniczych.

170 Jako że świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy nie wypłaca się w zamian za pracę wykonywaną przez pracowników, paragrafy 70-74, odnoszące się do przypisywania świadczenia do okresów pracy, nie mają zastosowania.

Przykład ilustrujący paragraf 159–170

Kontekst

Ze względu na niedawno dokonane nabycie jednostka planuje zamknięcie zakładu w ciągu dziesięciu miesięcy, a z ich upływem rozwiązanie stosunku pracy ze wszystkimi pozostałymi pracownikami zakładu. Ponieważ jednostka potrzebuje wiedzy pracowników zakładu do zrealizowania niektórych zleceń, ogłasza następujący plan rozwiązania stosunku pracy:

każdy pracownik, który pozostanie i będzie świadczył pracę aż do zamknięcia zakładu otrzyma w dniu rozwiązania stosunku pracy płatność w gotówce w wysokości 30 000 j.p. Pracownicy, którzy odejdą przed zamknięciem zakładu otrzymają po 10 000 j.p.

W zakładzie zatrudnionych jest 120 pracowników. Z chwilą ogłoszenia planu jednostka spodziewa się, że przed zamknięciem odejdzie 20 z nich. Zatem całkowite spodziewane wypływy pieniężne w ramach planu wynoszą 3 200 000 j.p. (czyli 20 × 10 000 j.p. + 100 × 30 000 j.p.). Zgodnie z paragrafem 160 jednostka rozlicza świadczenia płatne w zamian za rozwiązanie stosunku pracy z pracownikiem jako świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy, a świadczenia w zamian za pracę wykonywaną przez pracowników jako krótkoterminowe świadczenia pracownicze.

▼B

Świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy

Świadczenie płatne z tytułu rozwiązania stosunku pracy wynosi 10 000 j.p. Taką kwotę jednostka musiałaby zapłacić za rozwiązanie stosunku pracy bez względu na to, czy pracownicy zostaną i będą wykonywać pracę do dnia zamknięcia zakładu, czy odejdą przed zamknięciem. Choć pracownicy mogą odejść przed zamknięciem, rozwiązanie stosunku pracy z pracownikami wynika z decyzji jednostki o zamknięciu zakładu i zakończeniu ich zatrudnienia (w chwili zamknięcia wszyscy pracownicy zakończą zatrudnienie). Jednostka ujmuje zatem zobowiązanie w wysokości 1 200 000 j.p. (tj.120 × 10 000 j.p.) ze świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy płatne zgodnie z programem świadczeń pracowniczych w dniu ogłoszenia planu rozwiązania stosunku pracy lub w dniu, gdy jednostka ujmuje koszty restrukturyzacji związane z zamknięciem zakładu, w zależności od tego, która z tych dat przypada wcześniej.

Świadczenie w zamian za wykonywaną pracę

Krańcowe świadczenia, które pracownicy otrzymają, jeśli będą wykonywać pracę przez pełen okres dziesięciu miesięcy, przyznaje się w zamian za wykonywaną w tym okresie pracę. Jednostka ujmuje je jako krótkoterminowe świadczenia pracownicze, ponieważ przewiduje dokonać ich rozliczenia przed upływem dwunastu miesięcy od końca rocznego okresu sprawozdawczego. W tym przykładzie nie ma obowiązku dyskontowania, tak więc przez pozostały dziesięciomiesięczny okres pracy koszt 200 000 j.p. (tj. 2 000 000 j.p. ÷ 10) ujmuje się w każdym miesiącu, z uwzględnieniem odpowiedniego wzrostu wartości bilansowej zobowiązania.

Ujawnianie informacji

171 Mimo że niniejszy standard nie zawiera wymogu ujawniania żadnych konkretnych informacji na temat świadczeń z tytułu rozwiązania stosunku pracy, taki wymóg wynikać może z innych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Na przykład MSR 24 wymaga ujawniania informacji dotyczących świadczeń pracowniczych dla kluczowych członków kadry kierowniczej. MSR 1 wymaga ujawniania kosztów świadczeń pracowniczych.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

172 Standard stosuje się w odniesieniu do rocznych okresów obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. i później. Dozwolone jest jego wcześniejsze stosowanie. Jeśli jednostka zastosuje niniejszy standard w odniesieniu do wcześniejszego okresu obrotowego, ma obowiązek ujawnić ten fakt.

173 Jednostka stosuje niniejszy standard ze skutkiem przeszłym zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*, chyba że:

(a) jednostka nie musi dostosowywać wartości bilansowej aktywów nieobjętych zakresem niniejszego standardu o zmiany kosztów świadczeń pracowniczych, które zostały uwzględnione w wartości bilansowej przed datą rozpoczęcia stosowania standardu. Terminem rozpoczęcia stosowania standardu przez jednostkę jest początek najwcześniejszego okresu przedstawionego w jej pierwszym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z niniejszym standardem.

(b) w sprawozdaniu finansowym za okresy rozpoczynające się przed dniem 1 stycznia 2014 r. jednostka nie prezentuje danych porównawczych dotyczących informacji, które należy ujawnić na mocy paragrafu 145, na temat wrażliwości zobowiązania z tytułu określonego świadczenia.

▼B

ZAŁĄCZNIK

Zmiany w innych MSSF

Niniejszy załącznik zawiera zmiany w innych MSSF, będące konsekwencją zmian wprowadzonych przez Radę do MSR 19 w czerwcu 2011 r. Przy stosowaniu zmienionego MSR 19 jednostka jest obowiązana stosować te zmiany.

MSSF 1 ***Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy***

A1. Dodaje się paragraf 39L w brzmieniu:

39LW MSR 19 *Świadczenia pracownicze* (zmienionym w czerwcu 2011 r.) wprowadzono zmiany do paragrafu D1, usunięto paragrafy D10 i D11 oraz dodano paragraf E5. Przy stosowaniu MSR 19 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka jest obowiązana stosować te zmiany.

A2 W załączniku D (Zwolnienia ze stosowania innych MSSF) skreśla się nagłówek paragrafu D10, a także paragrafy D10 i D11, a do paragrafu D1 wprowadza się następujące zmiany:

D1 Jednostka może podjąć decyzję o stosowaniu jednego lub kilku następujących zwolnień:

(a) …

(e) [usunięty] …

A3 W załączniku E (Krótkoterminowe zwolnienia ze stosowania innych MSSF) dodaje się nagłówek i paragraf E5.

Świadczenia pracownicze

E5 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe określone w paragrafie 173 b) MSR 19.

MSSF 8 ***Segmenty operacyjne***

A4 W paragrafie 24 wprowadza się następujące zmiany:

24 Dla każdego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym, jeżeli określone kwoty zostały uwzględnione w wycenie aktywów segmentu, która była przedmiotem przeglądu dokonywanego przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych lub w inny sposób była okresowo przedstawiana temu organowi, jednostka ujawnia następujące informacje, nawet jeśli nie zostały uwzględnione w wycenie aktywów segmentu:

(a) …

(b) wysokości wzrostu wartości aktywów trwałych* innych niż instrumenty finansowe, aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, aktywów dotyczących świadczeń związanych z zakończeniem stosunku pracy (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*) oraz prawa z umów ubezpieczenia.

[przypis usunięty]

IFRS 13 ***Wycena wartości godziwej***

A5 Do nagłówka paragrafu D61 wprowadza się następujące zmiany:

▼B

MSR 19 ***Świadczenia pracownicze*** **(zmieniony w czerwcu 2011 r.)**

A6 W paragrafach D62 i D63 wprowadza się następujące zmiany:

D62 W paragrafie 113 wprowadza się następujące zmiany:

50		[usunięty]
		(c) [usunięty]
~~102~~	113	Ustalając kwotę nadwyżki lub niedoboru, odlicza się wartość godziwą wszystkich aktywów programu.

D63 Dodaje się paragraf 174 w brzmieniu:

~~162~~	174	W MSR 13, wydanym w maju 2011 r., wprowadzono zmiany do definicji wartości godziwej w paragrafie 8 i zmieniono paragraf 113. Przy stosowaniu MSR 13 jednostka jest obowiązana stosować te zmiany.

MSR 1 ***Prezentacja sprawozdań finansowych***

A7 W paragrafie 7 w definicji „innych całkowitych dochodów” wprowadza się następujące zmiany:

7 …

Inne całkowite dochody obejmują pozycje przychodów i kosztów (w tym korekty wynikające z przeklasyfikowania), które nie zostały ujęte jako zyski lub straty zgodnie z tym, czego wymagają lub na co zezwalają inne MSSF.

Składniki innych całkowitych dochodów obejmują:

(a) zmiany w nadwyżce z przeszacowania (zob. MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* oraz MSR 38 *Wartości niematerialne*),

(b) ponowne wyceny programów określonych świadczeń (zob. MSR 19 *Świadczenia pracownicze*);

(c) …

A8 W paragrafie 96 wprowadza się następujące zmiany oraz dodaje się paragraf 139K w następującym brzmieniu:

96 Korekty wynikające z przeklasyfikowania nie powstają na skutek zmian w nadwyżkach z przeszacowania ujmowanych zgodnie z MSR 16 lub MSR 38 ani z tytułu ponownych wycen programów określonych świadczeń ujmowanych zgodnie z MSR 19. Te składniki ujmuje się w innych całkowitych dochodach i nie przenosi się ich do rachunku zysków i strat w kolejnych okresach. Zmiany w nadwyżce z przeszacowania mogą być w późniejszych okresach przeniesione do zysków zatrzymanych po tym, jak składnik aktywów został zużyty lub wyłączony (zob. MSR 16 i MSR 38).

139K W MSR 19 *Świadczenia pracownicze* (zmienionym w czerwcu 2011 r.) wprowadzono zmiany w definicji „innych całkowitych dochodów” w paragrafie 7 oraz w paragrafie 96. Przy stosowaniu MSR 19 (zmienionego w czerwcu 2011 r.) jednostka jest obowiązana stosować te zmiany.

MSR 24 ***Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych***

A9 W paragrafie 22 wprowadza się następujące zmiany:

22 Uczestnictwo jednostki dominującej lub jednostki zależnej w programie określonych świadczeń, w którym ryzyko jest dzielone pomiędzy jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej, jest transakcją między podmiotami powiązanymi (zob. paragraf 42 w MSR 19 *Świadczenia pracownicze* (zmienionym w czerwcu 2011 r.)).

▼B

IFRIC 14 ***MSR 19 – Limit wyceny aktywów z tytułu określonych świadczeń, minimalne wymogi finansowania oraz ich wzajemne zależności***

A10 Pod nagłówkiem „Dotyczy” po odesłaniu do MSR 19 *Świadczenia pracownicze* dodaje się: „(zmieniony w czerwcu 2011 r.)”.

Skreśla się paragrafy 25 i 26, wprowadzono zmiany do paragrafu 1, 6, 17 i 24 oraz dodaje się paragraf 27C w brzmieniu:

1 W paragrafie 64 w MSR 19 wycena składnika aktywów netto z tytułu określonych świadczeń zostaje ograniczona do wysokości nadwyżki w programie określonych świadczeń albo do wysokości pułapu aktywów, w zależności od tego, która z tych kwot jest niższa. W paragrafie 8 w MSR 19 określono pułap aktywów jako „wartość bieżącą wszelkich korzyści ekonomicznych dostępnych w formie refundacji z programu świadczeń pracowniczych lub obniżek przyszłych składek na rzecz programu”. Powstały wątpliwości, kiedy należy uznać za dostępną korzyść w postaci refundacji lub obniżki przyszłych składek, w szczególności gdy obowiązuje minimalny wymóg finansowania.

6 Niniejsza interpretacja dotyczy następujących kwestii:

(a) kiedy należy uznać za dostępną korzyść w postaci refundacji lub obniżenia przyszłych składek zgodnie z definicją pułapu aktywów zawartą w paragrafie 8 w MSR 19.

…

17 Jednostka określa przyszłe koszty zatrudnienia, stosując założenia spójne z założeniami zastosowanymi do określenia zobowiązań z tytułu określonych świadczeń oraz z sytuacją panującą na koniec okresu sprawozdawczego zgodnie z MSR 19. Z tego względu jednostka nie powinna zakładać żadnych zmian świadczeń wynikających z programu do momentu dokonania zmian w programie przy jednoczesnym założeniu stałego poziomu zatrudnienia w przyszłości, chyba że na koniec okresu sprawozdawczego jednostka dokonuje redukcji liczby pracowników objętych programem określonych świadczeń. W tym drugim przypadku założenia dotyczące przyszłego poziomu zatrudnienia powinny uwzględniać tę redukcję.

24 W zakresie, w jakim składki płatne do programu nie będą dostępne po ich wpłacie do programu, jednostka ujmuje zobowiązanie w momencie powstania obowiązku zapłaty. Zobowiązanie powinno zmniejszać aktywa z tytułu określonych świadczeń lub zwiększyć zobowiązanie z tytułu określonych świadczeń tak, aby w momencie zapłaty składek nie powstały zysk ani strata na skutek zastosowania paragrafu 64 MSR 19.

27C W MSR 19 (zmienionym w 2011 r.) wprowadzono zmiany do paragrafu 1,6, 17 i 24 oraz usunięto paragrafy 25 i 26. Przy stosowaniu MSR 19 (zmienionego w 2011 r.) jednostka jest obowiązana stosować te zmiany.