

Na gorąco

Biuletyn PwC na temat MSSF

25 listopada 2013 r.

RMSR publikuje zmiany do MSR 19Z

O co chodzi?

RMSR opublikowała zmiany objaśniające stosowanie znowelizowanego MSR 19 „Świadczenia pracownicze” z 2011 r. –znanego jako MSR 19Z – w odniesieniu do programów, które wymagają wnoszenia przez pracowników lub osoby trzecie składek na poczet świadczeń. Zmiana wchodzi w życie dla okresów rocznych rozpoczynających się 1 lipca 2014 r. lub później, przy czym dozwolone jest jej wcześniejsze stosowanie. Zmiana nie ma wpływu na rachunkowość składek dobrowolnych.

Niektóre programy emerytalne wymagają wnoszenia składek na poczet programu przez pracowników lub osoby trzecie. Składki takie pomniejszają koszty świadczeń, które ponosi pracodawca. Powszechną praktyką według poprzedniej wersji MSR 19 było odliczanie składek od kosztu świadczeń uzyskanych w roku, w którym składki zostały wpłacone.

Znowelizowany MSR 19Z, który obowiązuje dla okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2013 r. lub później, ma na celu wyjaśnienie ujęcia księgowego składek wnoszonych przez pracowników lub osoby trzecie. Jednakże zmienione wytyczne dają możliwość kilku potencjalnie skomplikowanych interpretacji i mogą wymagać od większości jednostek zmiany sposobu, w jaki księgują takie składki.

Wprowadzone w 2011 r. zmiany do MSR 19 rozróżniają pomiędzy składkami pracowniczymi dotyczącymi świadczenia pracy i niezwiązanymi ze świadczeniem pracy. Obecna zmiana wprowadza dalsze rozróżnienie pomiędzy składkami powiązanymi ze świadczeniem pracy tylko w okresie, którego składka dotyczy i takimi, które dotyczą świadczenia pracy w więcej niż jednym okresie. Naszym zdaniem składka płatna z aktualnego wynagrodzenia jest powiązana ze świadczeniem pracy.

Zmiana pozwala na odliczenie od kosztów świadczeń uzyskanych w okresie, w którym praca była świadczona, tych składek, które są powiązane ze świadczeniem pracy i nie zależą od długości zatrudnienia pracownika.

Przykład 1

Program, który wymaga od pracownika wnoszenia składki w wysokości 4% wynagrodzenia przez pracowników w wieku do 40 lat oraz 7% wynagrodzenia przez pracowników w wieku 40 lat lub więcej, jest przykładem programu, w którym składki pracownicze nie są powiązane z długością okresu zatrudnienia.

Składki są powiązane z wiekiem i wysokością wynagrodzenia, ale nie zależą od długości zatrudnienia. Tak więc składki te będą ujmowane jako pomniejszenie kosztu świadczeń emerytalnych w roku, w którym świadczona była odnośna praca.

Zmiana umożliwi wielu jednostkom dalsze stosowanie dotychczasowych zasad rachunkowości do księgowania składek pracowniczych zamiast rozkładania ich na całą długość okresu zatrudnienia pracownika (ale tego od nich nie wymaga).

Składki, które są powiązane ze świadczeniem pracy i uzależnione od długości stażu pracownika, należy rozłożyć na okres zatrudnienia przy użyciu tej samej metody przypisywania, która jest stosowana w odniesieniu do świadczeń, czyli albo zgodnie z formułą programu emerytalnego, albo – o ile program zapewnia znacząco wyższy poziom świadczeń za pracę świadczoną w późniejszych latach – metodą liniową.

Przykład 2

Program, który w momencie przejścia na emeryturę zapewnia ryczałtowe świadczenie w wysokości 10% wynagrodzenia końcowego za pierwszych dziesięć lat pracy plus 20% wynagrodzenia końcowego za każdy kolejny rok pracy, i wymaga wnoszenia przez pracownika składek równych 5% wynagrodzenia przez pierwszych dziesięć lat pracy i 8% w późniejszych latach, jest programem, w którym składki są powiązane z długością zatrudnienia.

Składki zmieniają się w zależności od długości okresu zatrudnienia, a także od wysokości wynagrodzenia, a zatem należy je ujmować w rozłożeniu na cały okres zatrudnienia pracownika. W tym przykładzie nabyte świadczenia i składki pracownicze należy ujmować liniowo przez cały okres pracy danego pracownika.

Świadczenie dotyczące składki pracowniczej powiązane z okresem zatrudnienia ujmuje się w rachunku zysków i strat przez cały okres zatrudnienia pracownika. Nie jest jasne, jak należy to robić, więc prawdopodobnie wykształci się wiele różnych podejść.

Składki, które nie są powiązane ze świadczeniem pracy, znajdują odzwierciedlenie w wycenie zobowiązania z tytułu świadczeń.

Przykład 3

Plan ubezpieczeń zdrowotnych po okresie zatrudnienia, w którym pracownik ma obowiązek pokryć pierwszych 20 jednostek walutowych składki ubezpieczeniowej za miesiąc, stanowi program, w którym składki nie są powiązane ze świadczeniem pracy. Oczekiwane przyszłe składki od pracownika, które byłyby płatne po przejściu na emeryturę, będą uwzględnione w wycenie zobowiązania z tytułu świadczenia.

Czy mnie to dotyczy?

Zmiana MSR 19Z dotyczy wszystkich programów świadczeń po okresie zatrudnienia, w których pracownicy lub osoby trzecie mają obowiązek ponoszenia części kosztów programu.

Zmiana objaśnia ujęcie księgowe przez jednostki, które mają programy wymagające wnoszenia składek powiązanych tylko z pracą świadczoną w każdym okresie.

Jednostki, które mają programy wymagające wnoszenia składek, które różnią się w zależności od okresu świadczenia pracy, będą mieć obowiązek wykazania świadczenia dotyczącego tych składek rozłożonego na cały okres pracy danego pracownika. Kierownictwo powinno przeanalizować, jak będzie stosować ten model.

Jest mało prawdopodobne, by UE zatwierdziła tę zmianę przed terminem sporządzenia sprawozdań finansowych za 2013 r. Tak więc w sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z „MSSF zatwierdzonymi przez UE” nie będzie możliwe wcześniejsze zastosowanie tej zmiany. Jednakże naszym zdaniem wytyczne MSR 19Z (czyli przed wprowadzeniem omawianej zmiany) nie są jasne i

mogą być interpretowane w taki sposób, by umożliwić uzyskanie takiego samego wyniku w rachunku zysków i strat, na jaki pozwalałaby omawiana poprawka.

W przypadku jakichkolwiek pytań co do sposobu stosowania propozycji lub innych kwestii prosimy o kontakt z osobą, z którą zwykle kontaktują się Państwo w PwC.