Standardul Internaţional de Contabilitate 19   
*Beneficiile angajaţilor*

Obiectiv

1 Obiectivul prezentului standard este de a prescrie contabilizarea şi prezentarea de informaţii pentru beneficiile angajaţilor. Standardul impune unei entităţi să recunoască:

(a) o datorie, atunci când un angajat a prestat servicii în schimbul beneficiilor care urmează a fi plătite în viitor; și

(b) o cheltuială, atunci când entitatea consumă beneficiile economice care apar ca urmare a serviciului prestat de un angajat în schimbul beneficiilor.

Domeniu de aplicare

**2** **Prezentul standard trebuie aplicat de un angajator pentru contabilizarea tuturor beneficiilor angajaţilor, exceptând beneficiile cărora li se aplică IFRS 2 *Plata pe bază de acţiuni*.**

3 Standardul nu tratează raportarea planurilor de beneficii ale angajaţilor (a se vedea IAS 26 *Contabilizarea şi raportarea planurilor de pensii*).

4 Prezentul standard se aplică beneficiilor angajaţilor care sunt furnizate:

(a) în baza unor planuri oficiale sau a altor acorduri oficiale între o entitate şi angajaţii individuali, grupuri de angajaţi sau reprezentanţi ai acestora;

(b) în baza unor dispoziţii legislative sau prin angajamente la nivel de sector de activitate prin care entităţilor li se impune să contribuie la planuri naţionale, de stat, ale sectoarelor de activitate sau la alte planuri cu mai mulţi angajatori; sau

(c) prin acele practici neoficiale care generează o obligaţie implicită. Practicile neoficiale generează o obligaţie implicită când entitatea nu are altă alternativă realistă decât să plătească beneficiile angajaţilor. Un exemplu de obligaţie implicită este situaţia în care o modificare a practicilor neoficiale ale unei entităţi ar produce o deteriorare inacceptabilă a relaţiei entităţii cu angajaţii ei.

5 Beneficiile angajaţilor includ:

(a) beneficiile pe termen scurt ale angajaţilor, cum ar fi următoarele, dacă se preconizează că vor fi decontate în totalitate în termen de cel mult douăsprezece luni după finalul perioadei anuale de raportare în care angajaţii prestează serviciile respective:

(i) remuneraţii săptămânale, salarii şi contribuţii la asigurările sociale;

(ii) concediu anual plătit şi concediu medical plătit;

(iii) participarea la profit şi prime; și

(iv) beneficii nemonetare (cum ar fi asistenţa medicală, cazarea, autoturismele, precum şi bunurile sau serviciile gratuite sau subvenţionate) pentru angajaţii actuali;

(b) beneficiile postangajare, cum ar fi următoarele:

(i) pensii (de exemplu, pensii şi indemnizaţii forfetare la pensionare); și

(ii) alte beneficii postangajare, cum ar fi asigurările de viaţă postangajare şi asistenţa medicală postangajare;

(c) alte beneficii pe termen lung ale angajaţilor, cum ar fi următoarele:

(i) absenţe compensate pe termen lung, cum ar fi concediile aferente vechimii în serviciu sau concediile sabatice;

(ii) jubilee sau alte beneficii pentru vechimea în serviciu; și

(iii) indemnizaţii pentru incapacitatea de muncă de lungă durată; și

(d) beneficiile pentru încetarea contractului de muncă.

6 Beneficiile angajaţilor includ beneficii oferite fie angajaţilor, fie persoanelor dependente de aceştia şi pot fi decontate prin plăţi (sau prin furnizarea de bunuri sau servicii) făcute fie în mod direct angajaţilor, soţilor acestora, copiilor sau altor persoane dependente, sau altor părți, cum ar fi societăţile de asigurări.

7 Un angajat poate presta servicii unei entități lucrând cu normă întreagă, cu jumătate de normă, permanent, ocazional sau temporar. În sensul prezentului standard, termenul „angajaţi” include și directorii şi alţi membri ai personalului din conducere.

Definiţii

**8** **Următorii termeni sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în continuare:**

Definiţii ale beneficiilor angajaţilor

***Beneficiile angajaţilor* sunt toate formele de contravalori acordate de o entitate în schimbul serviciului prestat de angajaţi sau pentru încetarea contractului de muncă.**

***Beneficiile pe termen scurt ale angajaţilor* sunt beneficiile angajaţilor (altele decât beneficiile pentru încetarea contractului de muncă) preconizate a fi decontate în totalitate în termen de cel mult douăsprezece luni după finalul perioadei anuale de raportare în care angajaţii prestează serviciul respectiv.**

***Beneficiile postangajare* sunt beneficiile angajaţilor (altele decât beneficiile pentru încetarea contractului de muncă şi beneficiile pe termen scurt ale angajaţilor) care trebuie plătite după terminarea perioadei de angajare.**

***Alte beneficii pe termen lung ale angajaţilor* sunt toate beneficiile angajaţilor, altele decât beneficiile pe termen scurt ale angajaţilor, beneficiile postangajare şi beneficiile pentru încetarea contractului de muncă.**

***Beneficiile pentru încetarea contractului de muncă* sunt beneficii ale angajaţilor plătite în schimbul încetării contractului de muncă al unui angajat ca urmare fie:**

**(a)** **a deciziei unei entităţi de a încheia contractul unui angajat înainte de data normală de pensionare; fie**

**(b)** **a deciziei unui angajat de a accepta încetarea contractului de muncă în schimbul unei oferte de beneficii.**

Definiţii legate de clasificarea planurilor

***Planurile de beneficii postangajare* sunt angajamente oficiale sau neoficiale în baza cărora o entitate furnizează unuia sau mai multor angajaţi beneficii postangajare.**

***Planurile de contribuţii determinate* sunt planuri de beneficii postangajare în baza cărora o entitate plăteşte contribuţii fixe unei entități separate (un fond) şi nu va avea nicio obligaţie legală sau implicită de a plăti contribuţii suplimentare dacă fondul nu deţine suficiente active pentru a plăti toate beneficiile angajaţilor aferente serviciului prestat de angajat în perioada actuală şi în perioadele anterioare.**

***Planurile de beneficii determinate* sunt planuri de beneficii postangajare, altele decât planurile de contribuţii determinate.**

***Planurile cu mai mulţi angajatori* sunt planuri de contribuţii determinate (altele decât planurile de stat) sau planuri de beneficii determinate (altele decât planurile de stat) care:**

**(a)** **pun în comun activele cu care au contribuit diferite entităţi care nu se află sub control comun; și**

**(b)** **folosesc acele active pentru a asigura beneficii angajaţilor mai multor entităţi, bazându-se pe faptul că atât nivelul contribuţiei, cât şi cel al beneficiului sunt determinate fără a se ține seama de identitatea entităţii care angajează personalul în cauză.**

Definiţii legate de datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat

***Datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat* este deficitul sau surplusul, ajustat pentru orice efect al limitării a unui activ net privind beneficiul determinat la nivelul plafonului activului.**

***Deficitul sau surplusul* este:**

**(a)** **valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat minus**

**(b)** **valoarea justă a activelor planului (dacă există).**

***Plafonul activului* este valoarea actualizată a oricăror beneficii economice disponibile sub forma refinanţărilor din plan sau a reducerilor din contribuţiile viitoare la plan.**

***Valoarea actualizată a unei obligații privind beneficiile determinate* este valoarea actualizată, fără scăderea valorii oricăror active ale planului, a plăţilor viitoare preconizate necesare pentru a deconta obligaţia care rezultă din serviciul angajatului în perioada actuală şi în perioadele anterioare.**

***Activele planului* cuprind:**

**(a)****activele deţinute de un fond de beneficii pe termen lung ale angajaţilor; și**

**(b)****poliţele de asigurare restrictive.**

***Activele deţinute de un fond de beneficii pe termen lung ale angajaţilor* sunt activele (altele decât instrumentele financiare netransferabile emise de entitatea raportoare) care:**

**(a)** **sunt deţinute de o entitate (un fond) care este separată din punct de vedere juridic de entitatea raportoare şi al cărei unic scop este de a plăti sau de a finanţa beneficiile angajaţilor; și**

**(b)** **sunt disponibile pentru utilizarea numai cu scopul de a plăti sau de a finanţa beneficiile angajaţilor, dar nu sunt disponibile creditorilor entităţii raportoare (nici măcar în caz de faliment) şi nu îi pot fi returnate entităţii raportoare, cu excepţia cazului în care:**

**(i)** **activele rămase în posesia fondului sunt suficiente pentru a îndeplini toate obligaţiile aferente privind beneficiile angajaţilor, obligaţii care aparţin planului sau entităţii raportoare; sau**

**(ii)** **activele îi sunt returnate entităţii raportoare, cu scopul de a rambursa beneficiile deja plătite ale angajaţilor.**

**O *poliţă de asigurare restrictivă* este o poliţă de asigurare**[[1]](#footnote-1) **emisă de un asigurător care nu este parte afiliată (conform definiţiei din IAS 24 *Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate*) a entităţii raportoare, dacă încasările aferente poliţei:**

**(a)** **pot fi utilizate doar pentru a plăti sau finanţa beneficiile angajaţilor în baza unui plan de beneficii determinate; și**

**(b)** **nu sunt disponibile creditorilor entităţii raportoare (nici măcar în caz de faliment) şi nu pot fi plătite entităţii raportoare, cu excepţia cazului în care:**

**(i)** **încasările reprezintă un surplus de active care nu sunt necesare îndeplinirii tuturor obligaţiilor cu privire la beneficiile angajaţilor; sau**

**(ii)** **încasările îi sunt returnate entităţii raportoare cu scopul de a-i acorda o rambursare pentru beneficiile deja plătite ale angajaţilor.**

***Valoarea justă* reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie reglementată între participanţii de pe piaţă, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)**

Definiţii legate de costul aferent beneficiului determinat

***Costul serviciului* cuprinde:**

**(a)** ***costul serviciului actual*, care reprezintă creşterea valorii actualizate a obligaţiei privind beneficiul determinat care rezultă din serviciul angajatului în perioada curentă;**

**(b)** ***costul serviciilor anterioare*, care reprezintă modificarea valorii actualizate a obligaţiei privind beneficiul determinat pentru serviciul angajatului în perioade anterioare, generată de un amendament la plan (introducerea, eliminarea sau modificarea unui plan de beneficii determinate) sau de o reducere (o diminuare importantă efectuată de entitate în numărul de angajaţi cuprinşi de un plan); și**

**(c)** **orice câştig sau pierdere din decontare.**

***Dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat* este modificarea pe parcursul perioadei a datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat apărută odată cu trecerea timpului.**

***Reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat* cuprind:**

**(a)** **câştigurile şi pierderile actuariale;**

**(b)** **rentabilitatea activelor planului, excluzând valorile incluse în dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat; și**

**(c)** **orice modificare a efectului plafonului activului, excluzând valorile incluse în dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat.**

***Câştigurile şi pierderile actuariale* sunt modificările valorii actualizate a obligaţiei privind beneficiile determinate generate de:**

**(a)** **ajustări statistice (efectele diferenţelor dintre ipotezele actuariale anterioare şi ceea ce s-a întâmplat de fapt); și**

**(b)** **efectele modificărilor ipotezelor actuariale.**

***Rentabilitatea activelor planului* reprezintă dobânzile, dividendele şi alte venituri derivate din activele planului, împreună cu câştigurile sau pierderile realizate şi nerealizate aferente activelor planului, minus:**

**(a)** **orice costuri aferente gestionării activelor planului; și**

**(b)** **orice impozit plătibil chiar prin plan, altul decât impozitul inclus în ipotezele actuariale utilizate pentru a evalua valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat.**

**O *decontare* este o tranzacţie prin care se elimină orice alte obligaţii implicite sau legale pentru o parte sau toate beneficiile furnizate pe baza unui plan de beneficii determinate, diferită de o plată a beneficiilor în contul sau în numele angajaţilor care este menţionată în termenele planului şi este inclusă în ipotezele actuariale.**

Beneficii pe termen scurt ale angajaţilor

9 Beneficiile pe termen scurt ale angajaţilor includ elemente cum ar fi următoarele, dacă se preconizează că vor fi decontate în totalitate în termen de cel mult douăsprezece luni după finalul perioadei anuale de raportare în care angajaţii prestează serviciile respective:

(a) remuneraţii săptămânale, salarii şi contribuţii la asigurările sociale;

(b) concediu anual plătit şi concediu medical plătit;

(c) participarea la profit şi prime; și

(d) beneficii nemonetare (cum ar fi asistenţa medicală, cazarea, autoturismele, precum şi bunurile sau serviciile gratuite sau subvenţionate) pentru angajaţii actuali.

10 Nu este necesar ca o entitate să reclasifice un beneficiu pe termen scurt al angajaţilor dacă așteptările entităţii cu privire la plasarea în timp a decontării se modifică temporar. Totuși, în cazul în care caracteristicile beneficiului se modifică (cum ar fi o trecere de la un beneficiu necumulativ la un beneficiu cumulativ) sau dacă o modificare a așteptărilor cu privire la plasarea în timp a decontării nu este temporară, atunci entitatea analizează dacă beneficiul mai îndeplineşte sau nu definiţia unui beneficiu pe termen scurt al angajaţilor.

Recunoaştere şi evaluare

Toate beneficiile pe termen scurt ale angajaţilor

**11** **Atunci când un angajat a prestat un serviciu unei entități în timpul unei perioade contabile, entitatea trebuie să recunoască valoarea neactualizată a beneficiilor pe termen scurt ale angajatului preconizate a fi plătite în schimbul acelui serviciu:**

**(a)****drept datorie (cheltuială angajată), după deducerea oricărei valori deja plătite. Dacă valoarea deja plătită depăşeşte valoarea neactualizată a beneficiilor, o entitate trebuie să recunoască acel exces ca activ (cheltuială în avans) în măsura în care plata în avans va conduce, de exemplu, la o reducere a plăţilor viitoare sau la o rambursare de numerar.**

**(b)****drept cheltuială, cu excepţia cazului în care un alt IFRS prevede sau permite includerea beneficiilor în costul unui activ (a se vedea, de exemplu, IAS 2 *Stocuri* şi IAS 16 *Imobilizări corporale*).**

**12** **Punctele 13, 16 şi 19 explică modul în care o entitate trebuie să aplice punctul 11 beneficiilor pe termen scurt ale angajaţilor sub forma absenţelor compensate şi a planurilor de participare la profit şi prime.**

Absenţe compensate pe termen scurt

**13** **O entitate trebuie să recunoască costul preconizat al beneficiilor pe termen scurt ale angajaţilor sub forma absenţelor compensate, conform punctului 11, după cum urmează:**

**(a)****în cazul absenţelor compensate prin cumulare, când angajaţii prestează un serviciu care măreşte dreptul lor la absenţe compensate viitoare.**

**(b)****în cazul absenţelor compensate fără cumulare, când acestea au loc.**

14 O entitate poate compensa angajaţii pentru absenţe din diferite motive, cum ar fi concedii, incapacitate de muncă de scurtă durată şi în caz de boală, maternitate sau paternitate, îndeplinirea datoriei de jurat şi a serviciului militar. Dreptul la absenţe compensate se împarte în două categorii:

(a) cumulat; și

(b) necumulat.

15 Absenţele compensate cumulate sunt acelea care se reportează şi pot fi utilizate în perioadele viitoare dacă drepturile cuvenite în perioada curentă nu sunt utilizate în întregime. Absenţele compensate cumulate pot fi legitime (cu alte cuvinte, angajaţii au dreptul la o plată în numerar pentru dreptul nefolosit la plecarea din entitate) sau nelegitime (când angajaţii nu au dreptul la o plată în numerar pentru dreptul nefolosit la plecare). Atunci când angajaţii prestează un serviciu care creşte dreptul lor la absenţe viitoare compensate apare o obligaţie. Obligaţia există şi este recunoscută chiar dacă absenţele compensate sunt nelegitime, deşi posibilitatea ca angajaţii să poată pleca înainte de a folosi un drept nelegitim cumulat afectează evaluarea respectivei obligaţii.

**16** **O entitate trebuie să evalueze costul estimat al absenţelor compensate cumulate drept valoarea suplimentară pe care entitatea preconizează să o plătească drept rezultat al dreptului nefolosit acumulat la finalul perioadei de raportare.**

17 Metoda precizată la punctul anterior evaluează obligaţia la valoarea plăţilor suplimentare care se preconizează să apară în mod exclusiv din faptul că beneficiul se acumulează. În multe cazuri, o entitate poate să nu fie nevoită să efectueze calcule detaliate pentru a estima că nu există nicio obligaţie semnificativă cu privire la absenţele compensate nefolosite. De exemplu, este probabil ca o obligaţie pentru plata unui concediu medical să fie semnificativă doar dacă există o înţelegere oficială sau neoficială conform căreia plata nefolosită pentru concediul medical să fie considerată concediu anual plătit.

| **Exemplu ilustrativ pentru punctele 16 şi 17** |
| --- |
| O entitate are 100 de angajaţi, fiecare având dreptul la cinci zile lucrătoare de concediu medical plătit pe an. Concediul medical neutilizat poate fi reportat doar în anul calendaristic următor. Concediul medical este mai întâi scos de la drepturile alocate anului curent şi apoi din orice sold reportat din anul anterior (pe baza LIFO). La 31 decembrie 20X1, media drepturilor neaccesate este de două zile pe angajat. Entitatea preconizează, bazându-se pe experienţa anterioară, preconizată să se repete, că 92 de angajaţi nu îşi vor lua mai mult de cinci zile de concediu medical plătit în 20X2 şi că ceilalţi opt angajaţi îşi vor lua, în medie, şase zile şi jumătate fiecare. |
| *Entitatea preconizează să plătească suplimentar 12 zile de concediu medical, ca rezultat al dreptului nefolosit acumulat la 31 decembrie 20X1 (o zi şi jumătate pentru fiecare dintre cei opt angajaţi). Prin urmare, entitatea recunoaşte o datorie egală cu plata a 12 zile de concediu medical.* |

18 Absenţele compensate necumulate nu sunt reportate: ele sunt reziliate dacă nu se face uz în întregime de dreptul perioadei curente şi dacă nu le dau angajaţilor dreptul la o plată în numerar pentru dreptul nefolosit la plecarea din entitate. Acesta este, de obicei, cazul concediilor medicale (în măsura în care acel drept anterior nefolosit nu majorează dreptul viitor), al concediului de maternitate sau de paternitate şi al absenţelor compensate pentru îndeplinirea datoriei de jurat sau a serviciului militar. O entitate nu recunoaşte nicio datorie sau cheltuială în timpul absenţei, pentru că serviciul angajatului nu creşte valoarea beneficiului.

Planuri privind participarea la profit şi prime

**19** **O entitate trebuie să recunoască costul preconizat al participării la profit şi al primelor în conformitate cu punctul 11 atunci şi numai atunci când:**

**(a)****entitatea are o obligaţie legală sau implicită de a face astfel de plăţi ca rezultat al evenimentelor trecute; și**

**(b)****poate fi realizată o estimare fiabilă a obligaţiei.**

**Există o obligaţie actuală atunci şi numai atunci când entitatea nu are o alternativă realistă decât să efectueze aceste plăţi.**

20 Pe baza unor planuri de participare la profit, angajaţii primesc procente din profit doar dacă ei rămân în entitate pentru o perioadă specificată. Astfel de planuri creează o obligaţie implicită la fel ca serviciul prestat de angajaţi, care creşte valoarea de plătit dacă angajaţii rămân în serviciu până la terminarea perioadei specificate. Evaluarea unor astfel de obligaţii implicite reflectă posibilitatea ca unii angajaţi să poată pleca din entitate fără a primi plăți din participarea la profit.

| **Exemplu ilustrativ pentru punctul 20** |
| --- |
| Un plan de participare la profit impune unei entităţi să plătească anual o proporţie specificată din profitul său angajaţilor care au lucrat tot anul. Dacă niciun angajat nu pleacă din entitate în timpul anului, procentele totale de plătit din profit pentru acel an vor fi de 3% din profit. Entitatea estimează că rotaţia personalului va reduce plăţile la 2,5% din profit. |
| *Entitatea recunoaşte o datorie şi o cheltuială de 2,5% din profit.* |

21 O entitate poate să nu aibă o obligaţie legală de a plăti o primă. Cu toate acestea, în unele cazuri, într-o entitate există o practică de plată a unor prime. În astfel de cazuri, entitatea are o obligaţie implicită pentru că aceasta nu are o alternativă realistă decât de a plăti primele. Evaluarea obligaţiei implicite reflectă posibilitatea ca unii angajaţi să poată pleca din entitate fără a primi o primă.

22 O entitate poate face o estimare fiabilă în legătură cu obligaţia ei implicită sau legală pe baza unui plan de participare la profit sau de prime atunci şi numai atunci când:

(a) termenele oficiale ale planului conţin o formulă de determinare a valorii beneficiului;

(b) entitatea determină sumele de plătit înainte de aprobarea situaţiilor financiare în vederea publicării; sau

(c) experienţa anterioară indică foarte clar valoarea obligaţiei implicite a entităţii.

23 O obligaţie aferentă unui plan de participare la profit şi de prime rezultă din serviciul angajatului, şi nu dintr-o tranzacţie cu proprietarii entităţii. Prin urmare, o entitate recunoaşte costul planurilor de participare la profit şi de prime nu ca distribuire a profitului, ci ca o cheltuială.

24 Dacă se preconizează că plăţile de participare la profit şi ale primelor nu se vor deconta în totalitate în termen de cel mult douăsprezece luni după finalul perioadei anuale de raportare în care angajaţii au prestat serviciul în cauză, aceste plăţi reprezintă alte beneficii pe termen lung ale angajaţilor (a se vedea punctele 153-158).

Prezentarea informaţiilor

25 Deşi prezentul standard nu prevede prezentări de informații specifice despre beneficiile pe termen scurt ale angajaţilor, alte IFRS-uri pot impune astfel de prezentări. De exemplu, IAS 24 prevede prezentarea de informaţii despre beneficiile angajaţilor pentru personalul-cheie din conducere. IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* prevede prezentarea de informaţii legate de costurile privind beneficiile angajaţilor.

Beneficii postangajare: distincţia între planuri de contribuţii determinate şi planuri de beneficii determinate

26 Beneficiile postangajare includ elemente cum ar fi următoarele:

(a) pensii (de exemplu, pensii şi indemnizaţii forfetare la pensionare); și

(b) alte beneficii postangajare, cum ar fi asigurările de viaţă postangajare şi asistenţa medicală postangajare.

Angajamentele prin care o entitate furnizează beneficii postangajare sunt planuri de beneficii postangajare. O entitate aplică prezentul standard tuturor angajamentelor de acest tip, fie că implică, fie că nu implică înfiinţarea unei entităţi separate pentru a primi contribuţiile şi pentru a plăti beneficiile.

27 Planurile de beneficii postangajare sunt clasificate fie ca planuri de contribuţii determinate, fie ca planuri de beneficii determinate, în funcţie de fondul economic al planului, aşa cum derivă din termenele şi condiţiile principale.

28 Conform unui plan de contribuţii determinate, obligaţia legală sau implicită a entităţii este limitată la valoarea cu care se hotărăşte să contribuie la fond. Astfel, valoarea beneficiilor postangajare primite de angajat este determinată de valoarea contribuţiilor plătite de o entitate (şi probabil şi de angajat) unui plan de beneficii postangajare sau unei societăţi de asigurări, împreună cu randamentul investiţiilor efectuate cu ajutorul contribuţiilor. În consecinţă, riscul actuarial (acela că beneficiile vor fi mai mici decât se aşteaptă) şi riscul investiţiei (acela că activele investite vor fi insuficiente pentru a putea genera beneficiile aşteptate) îi revin, în esenţă, angajatului.

29 Exemple de cazuri în care o obligaţie a entităţii nu este limitată la valoarea cu care se hotărăşte să contribuie la fond sunt cele în care entitatea are o obligaţie legală sau implicită prin intermediul:

(a) unei formule a beneficiului din cadrul planului care nu este legată doar de valoarea contribuţiilor şi care impune unei entități să furnizeze mai multe contribuţii dacă activele nu sunt suficiente pentru a respecta beneficiile din formula beneficiului din cadrul planului;

(b) unei garanţii, fie în mod indirect printr-un plan, fie în mod direct, a rentabilităţii specificate a contribuţiilor; sau

(c) acelor practici neoficiale care generează o obligaţie implicită. De exemplu, o obligaţie implicită poate apărea atunci când o entitate are un istoric de creştere a beneficiilor foştilor angajaţi pentru a ţine pasul cu inflaţia, chiar dacă nu are nicio obligaţie legală de a face acest lucru.

30 Pe baza planurilor de beneficii determinate:

(a) entitatea are obligaţia să furnizeze angajaţilor actuali şi foştilor angajaţi beneficiile convenite; și

(b) riscul actuarial (acela că beneficiile vor costa mai mult decât se aşteaptă) şi riscul investiţiei revin, în fond, entităţii. Dacă experienţa actuarială sau cea investiţională este sub aşteptări, obligaţia entităţii poate să crească.

31 Punctele 32-49 explică diferenţa dintre planurile de contribuţii determinate şi planurile de beneficii determinate în contextul planurilor cu mai mulţi angajatori, al planurilor de beneficii determinate care repartizează riscurile între entităţi aflate sub control comun, al planurilor de stat şi al beneficiilor asigurate.

Planuri cu mai mulţi angajatori

**32** **O entitate trebuie să clasifice un plan cu mai mulţi angajatori ca un plan de contribuţii determinate sau un plan de beneficii determinate sub incidenţa clauzelor planului (incluzând orice obligaţie implicită care depăşeşte clauzele oficiale).**

**33** **Dacă o entitate participă la un plan de beneficii determinate cu mai mulţi angajatori, cu excepţia cazului în care se aplică punctul 34, entitatea trebuie:**

**(a)****să contabilizeze partea care îi revine din obligaţia privind beneficiul determinat, din activele planului şi din costul asociat planului în acelaşi mod ca pentru orice alt plan de beneficii determinate; și**

**(b)****să prezinte informaţiile prevăzute la punctele 135-148 (cu excepţia punctului 148 litera (d)).**

**34** **Atunci când nu sunt disponibile suficiente informaţii pentru a folosi contabilizarea beneficiului determinat pentru un plan de beneficii determinate cu mai mulţi angajatori, o entitate trebuie:**

**(a)****să contabilizeze planul în conformitate cu punctele 51 şi 52 ca şi cum ar fi un plan de contribuţii determinate; și**

**(b)****să prezinte informaţiile prevăzute la punctul 148.**

35 Un exemplu de plan de beneficii determinate cu mai mulţi angajatori este unul în care:

(a) planul este finanţat pe baza principiului „plăţi în rate pe măsura câştigului”: contribuţiile sunt stabilite la un nivel preconizat a fi suficient pentru a plăti beneficiile cuvenite pentru aceeaşi perioadă; şi beneficiile viitoare câştigate în timpul perioadei curente vor fi plătite din contribuţii viitoare; și

(b) beneficiile angajaţilor sunt determinate de durata serviciului lor şi entităţile participante nu au posibilităţi reale de a se retrage din plan fără a plăti o contribuţie pentru beneficiile câştigate de angajaţi, după data retragerii. Un astfel de plan creează un risc actuarial pentru entitate: în cazul în care costul final al beneficiilor deja câştigate la finalul perioadei de raportare este mai mare decât se preconiza, entitatea va trebui fie să crească valoarea contribuţiilor, fie să convingă angajaţii să accepte reducerea beneficiilor. Prin urmare, un astfel de plan este un plan de beneficii determinate.

36 Atunci când sunt disponibile suficiente informaţii despre un plan de beneficii determinate cu mai mulţi angajatori, o entitate îşi contabilizează partea proporţională din obligaţia privind beneficiul determinat, din activele planului şi din costul beneficiilor postangajare asociate planului în acelaşi mod ca pentru orice alt plan de beneficii determinate. Cu toate acestea, este posibil ca o entitate să nu-şi poată identifica, în scopuri contabile, partea ei din poziţia financiară şi din performanţa planului în mod suficient de fiabil. Aceasta se poate întâmpla dacă:

(a) planul expune entităţile participante la riscuri actuariale asociate foştilor şi actualilor angajaţi ai altor entităţi, având ca rezultat lipsa unei baze consecvente şi fiabile pentru alocarea obligaţiei, a activelor planului şi a costului pentru entităţile individuale participante la plan; sau

(b) entitatea nu are acces la suficiente informaţii despre plan care să satisfacă dispoziţiile prezentului standard.

În acele cazuri, o entitate contabilizează planul ca şi cum ar fi un plan de contribuţii determinate şi prezintă informaţiile suplimentare prevăzute la punctul 148.

37 Poate exista un acord contractual între planul cu mai mulţi angajatori şi participanţii la acest plan care să determine modul în care surplusul din plan va fi distribuit participanţilor (sau deficitul finanţat). Un participant la un plan cu mai mulţi angajatori având un astfel de acord care contabilizează planul drept un plan de contribuţii determinate conform punctului 34 va recunoaşte activul sau datoria care rezultă din acordul contractual şi venitul sau cheltuiala rezultat(ă) în profit sau pierdere.

| **Exemplu ilustrativ pentru punctul 37** |
| --- |
| O entitate participă la un plan de beneficii determinate cu mai mulţi angajatori care nu întocmeşte evaluări de plan pe baza IAS 19. Prin urmare, contabilizează planul ca şi cum ar fi un plan de contribuţii determinate. O evaluare a finanţării care nu se bazează pe IAS 19 arată un deficit de 100 de milioane u.m.(a) în cadrul planului. Planul prevede, conform contractului, un scadenţar al contribuţiilor cu angajatorii participanţi la plan care va elimina deficitul în decursul următorilor cinci ani. Contribuţiile totale ale entităţii conform contractului sunt în valoare de 8 milioane u.m. |
| *Entitatea recunoaşte o datorie pentru contribuţiile ajustate pentru valoarea-timp a banilor şi o cheltuială egală în profit sau pierdere.* |
| (a) În prezentul standard, valorile monetare sunt exprimate în „unităţi monetare (u.m.)”. |

38 Planurile cu mai mulţi angajatori sunt distincte de planurile de administrare a grupului. Un plan de administrare a grupului este mai degrabă o agregare a planurilor cu un singur angajator, combinate pentru a le permite angajatorilor participanţi să îşi pună în comun activele în scopuri investiţionale şi pentru a reduce costurile de administrare şi de gestiune a investiţiei, dar revendicările diferiţilor angajatori sunt separate pentru beneficiul unic al propriilor lor angajaţi. Planurile de administrare a grupului nu prezintă probleme speciale de contabilizare, deoarece informaţia este uşor accesibilă pentru a le trata în acelaşi mod ca în cazul oricărui alt plan cu un singur angajator şi pentru că astfel de planuri nu expun entităţile participante la riscuri actuariale asociate actualilor şi foştilor angajaţi ai altor entităţi. Definiţiile din prezentul standard impun unei entităţi să clasifice un plan de administrare a grupului ca pe un plan de contribuţii determinate sau ca pe un plan de beneficii determinate, în conformitate cu clauzele planului (incluzând orice obligaţie implicită care depăşeşte clauzele oficiale).

**39****Pentru a determina momentul recunoaşterii şi modul de evaluare a unei datorii aferente lichidării unui plan de beneficii determinate cu mai mulţi angajatori sau aferente retragerii unei entităţi dintr-un plan de beneficii determinate cu mai mulţi angajatori, o entitate trebuie să aplice IAS 37 *Provizioane, datorii contingente şi active contingente*.**

Planuri de beneficii determinate care repartizează riscurile între diferite entităţi aflate sub control comun

40 Planurile de beneficii determinate care repartizează riscurile între entităţi diferite aflate sub control comun, de exemplu, o societate-mamă şi filialele ei, nu sunt planuri cu mai mulţi angajatori.

41 O entitate care participă la un astfel de plan trebuie să obţină informaţii privind planul în ansamblu, evaluat conform prezentului standard, pe baza ipotezelor care se aplică planului în ansamblul său. Dacă există un acord contractual sau o politică declarată pentru înregistrarea costului net privind beneficiul determinat pentru planul în ansamblu evaluat în conformitate cu prezentul standard pentru entităţile individuale din grup, entitatea va recunoaşte în situaţiile sale financiare separate sau individuale costul net privind beneficiul determinat înregistrat astfel. Dacă nu există un astfel de contract sau o astfel de politică, costul net privind beneficiul determinat va fi recunoscut în situaţiile financiare separate sau individuale ale entităţii din grup ce reprezintă angajatorul care sponsorizează legal planul. Celelalte entităţi din grup vor recunoaşte, în situaţiile lor financiare separate sau individuale, un cost egal cu contribuţiile de plată aferente perioadei.

42 Participarea la un astfel de plan reprezintă o tranzacţie cu părţile afiliate pentru fiecare entitate individuală din grup. Prin urmare, o entitate trebuie să prezinte, în situaţiile sale financiare separate sau individuale, informaţiile prevăzute la punctul 149.

Planuri de stat

**43** **O entitate trebuie să contabilizeze un plan de stat în acelaşi mod ca pe un plan cu mai mulţi angajatori (a se vedea punctele 32-39).**

44 Planurile de stat sunt stabilite prin legislaţie pentru a acoperi toate entităţile (sau toate entităţile dintr-o anumită categorie, de exemplu, cele dintr-un anumit sector de activitate) şi sunt aplicate de guvernul local sau naţional, ori de alt organism (de exemplu, de o agenţie autonomă creată special în acest scop) care nu face obiectul controlului sau influenţei entităţii raportoare. Unele planuri stabilite de o entitate oferă atât beneficii obligatorii care substituie acele beneficii care altfel ar fi acoperite de un plan de stat, cât şi beneficii voluntare suplimentare. Astfel de planuri nu sunt planuri de stat.

45 Planurile de stat sunt caracterizate ca fiind beneficii determinate sau contribuţii determinate, în funcţie de obligaţia entităţii aferentă planului. Multe planuri de stat sunt finanţate pe baza principiului „plăţi în rate pe măsura câştigului”: contribuţiile sunt fixate la un nivel care se preconizează a fi suficient pentru a plăti beneficiile prevăzute, cuvenite în aceeaşi perioadă; beneficiile viitoare câştigate în timpul perioadei actuale vor fi plătite din contribuţii viitoare. Cu toate acestea, în majoritatea planurilor de stat, entitatea nu are nicio obligaţie legală sau implicită de a plăti aceste beneficii viitoare: singura ei obligaţie este de a plăti contribuţiile la termen şi dacă entitatea încetează să angajeze membri în planul de stat, ea nu va avea nicio obligaţie pentru plata beneficiilor câştigate de propriii angajaţi în anii anteriori. Din acest motiv, planurile de stat sunt definite, în mod normal, ca planuri de contribuţii determinate. Cu toate acestea, atunci când un plan de stat este definit ca plan de beneficii determinate, o entitate aplică punctele 32-39.

Beneficii asigurate

**46****O entitate poate plăti prime de asigurare pentru a finanţa un plan de beneficii postangajare. Entitatea trebuie să trateze un astfel de plan ca plan de contribuţii determinate, cu excepţia cazului în care entitatea va avea (fie în mod direct, fie în mod indirect, prin plan) o obligaţie implicită sau legală:**

**(a)** **de a plăti beneficiile angajaţilor în mod direct, la termen; sau**

**(b)** **de a plăti sume suplimentare dacă asigurătorul nu plăteşte toate beneficiile viitoare ale angajatului aferente serviciului acestuia din perioada actuală şi perioadele anterioare.**

**Dacă entitatea păstrează o astfel de obligaţie legală sau implicită, entitatea trebuie să trateze planul ca pe un plan de beneficii determinate.**

47 Beneficiile asigurate printr-o poliță de asigurare nu trebuie să se afle într-o relaţie directă sau automată cu obligaţia entităţii faţă de beneficiile angajaţilor. Planurile de beneficii postangajare care implică polițe de asigurare sunt supuse aceleiaşi distincţii între contabilizare şi finanţare ca alte planuri finanţate.

48 Când o entitate finanţează o obligaţie privind beneficiul postangajare prin contribuţia la o poliţă de asigurare, în baza căreia entitatea (fie în mod direct, fie în mod indirect prin plan, prin mecanismul de stabilire a primelor viitoare sau printr-o relaţie de afiliere cu asigurătorul) reţine o obligaţie legală sau implicită, plata primelor nu echivalează un angajament privind o contribuţie determinată. Prin urmare, entitatea:

(a) contabilizează o poliţă de asigurare restrictivă ca pe un activ al planului (a se vedea punctul 8); și

(b) recunoaşte alte poliţe de asigurare ca drepturi de rambursare (dacă poliţele îndeplinesc criteriile de la punctul 116).

49 Atunci când o poliţă de asigurare este pe numele unui participant specificat la plan sau al unui grup de participanţi la plan şi entitatea nu are nicio obligaţie legală sau implicită de a acoperi orice pierdere aferentă poliţei, entitatea nu are nicio obligaţie de a plăti angajaţilor beneficii, iar asigurătorul este singurul răspunzător pentru plata acelor beneficii. Plata primelor fixe în baza unor astfel de contracte este, în esenţă, mai degrabă decontarea obligaţiei privind beneficiile angajatului decât o investiţie pentru respectarea obligaţiei. În consecinţă, entitatea nu mai are un activ sau o datorie. Prin urmare, o entitate tratează astfel de plăţi drept contribuţii la un plan de contribuţii determinate.

Beneficii postangajare: planuri de contribuţii determinate

50 Contabilizarea planurilor de contribuţii determinate este simplă, deoarece obligaţia entităţii raportoare pentru fiecare perioadă este determinată de sumele cu care s-a contribuit în acea perioadă. În consecinţă, nu sunt prevăzute ipoteze actuariale pentru evaluarea obligaţiei sau cheltuielii şi nu există nicio posibilitate de pierderi sau de câştiguri actuariale. Mai mult, obligaţiile sunt evaluate pe o bază neactualizată, exceptând cazul în care nu se preconizează ca acestea să fie decontate în totalitate în termen de cel mult douăsprezece luni de la sfârşitul perioadei anuale de raportare în care angajaţii prestează serviciul respectiv.

Recunoaştere şi evaluare

**51** **Atunci când un angajat a prestat un serviciu unei entităţi în timpul unei perioade, entitatea trebuie să recunoască contribuţia de plătit la un plan de contribuţii determinate în schimbul acelui serviciu:**

**(a)** **drept datorie (cheltuială angajată), după deducerea oricărei contribuţii deja plătite. În cazul în care contribuţia deja plătită depăşeşte contribuţia cuvenită pentru serviciu înainte de finalul perioadei de raportare, o entitate trebuie să recunoască acel exces ca activ (cheltuială în avans), în măsura în care plata în avans va conduce, de exemplu, la o reducere a plăţilor viitoare sau la o rambursare de numerar.**

**(b)** **drept cheltuială, cu excepţia cazului în care un alt IFRS prevede sau permite includerea contribuţiei în costul unui activ (a se vedea, de exemplu, IAS 2 şi IAS 16).**

**52** **Atunci când contribuţiile la un plan de contribuţii determinate nu sunt preconizate a fi decontate în totalitate în termen de cel mult douăsprezece luni de la finalul perioadei anuale de raportare în care angajaţii efectuează serviciul respectiv, ele trebuie actualizate folosind rata de actualizare specificată la punctul 83.**

Prezentarea informaţiilor

53 **O entitate trebuie să prezinte informaţii privind valoarea recunoscută drept cheltuială pentru planurile de contribuţii determinate.**

54 Atunci când IAS 24 prevede acest lucru, o entitate prezintă informaţii despre contribuţiile la planurile de contribuţii determinate pentru personalul-cheie din conducere.

Beneficii postangajare: planuri de beneficii determinate

55 Contabilizarea planurilor de beneficii determinate este complexă pentru că sunt impuse ipoteze actuariale pentru evaluarea obligaţiei şi a cheltuielii şi pentru că există o posibilitate de câştiguri sau pierderi actuariale. Mai mult, obligaţiile sunt evaluate pe o bază actualizată pentru că ele pot fi decontate mulţi ani după ce angajaţii prestează serviciul respectiv.

Recunoaştere şi evaluare

56 Planurile de beneficii determinate pot fi nefinanţate sau pot fi finanţate în totalitate sau parţial prin contribuţii ale unei entităţi şi câteodată ale angajaţilor ei într-o entitate sau într-un fond care este, din punct de vedere juridic, separat(ă) de entitatea raportoare şi din care sunt plătite beneficiile angajatului. Plata beneficiilor finanţate, atunci când acestea ajung la termen, depinde nu doar de poziţia financiară şi de performanţa investiţională ale fondului, ci și de capacitatea şi de dorinţa entităţii de a acoperi orice deficit în activele fondului. Prin urmare, entitatea, în esență, garantează riscurile actuariale şi de investiţie asociate planului. În consecinţă, cheltuiala recunoscută pentru un plan de beneficii determinate nu reprezintă în mod necesar valoarea contribuţiei cuvenite pentru perioada respectivă.

57 Contabilizarea de către o entitate a planurilor de beneficii determinate implică următorii paşi:

(a) determinarea deficitului sau a surplusului. Aceasta implică:

(i) utilizarea unei tehnici actuariale, metoda unităţilor de credit proiectate, pentru realizarea unei estimări fiabile a costului final plătit de entitate pentru beneficiul pe care angajaţii l-au câştigat în schimbul serviciului lor în perioada actuală şi în cele anterioare (a se vedea punctele 67-69). Acest lucru impune unei entităţi să determine valoarea beneficiului atribuibilă perioadei actuale şi celor anterioare (a se vedea punctele 70-74) şi să facă estimări (ipoteze actuariale) în legătură cu variabilele demografice (cum ar fi rotaţia personalului şi mortalitatea) şi cu variabilele financiare (cum sunt creşterile viitoare ale salariilor şi ale costurilor medicale) care vor influenţa costul beneficiului (a se vedea punctele 75-98).

(ii) actualizarea acelui beneficiu pentru a determina valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat şi costul serviciului actual (a se vedea punctele 67-69 şi 83-86).

(iii) scăderea valorii juste a oricăror active ale planului (a se vedea punctele 113-115) din valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat.

(b) determinarea valorii datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat ca fiind valoarea deficitului sau surplusului determinat la litera (a), ajustat pentru orice efect al limitării unui activ net privind beneficiul determinat la nivelul plafonului activului (a se vedea punctul 64).

(c) determinarea valorilor care trebuie recunoscute în profit sau pierdere:

(i) costul serviciului actual (a se vedea punctele 70-74).

(ii) orice cost al serviciilor anterioare şi orice câştig sau pierdere din decontare (a se vedea punctele 99-112).

(iii) dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 123-126).

(d) determinarea reevaluărilor datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat, care trebuie recunoscute în alte elemente ale rezultatului global şi care cuprind:

(i) câştigurile şi pierderile actuariale (a se vedea punctele 128 şi 129);

(ii) rentabilitatea aferentă activelor planului, excluzând valorile incluse în dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctul 130); și

(iii) orice modificare a efectului plafonului activului (a se vedea punctul 64), excluzând valorile incluse în dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat.

Atunci când o entitate are mai multe planuri de beneficii determinate, entitatea aplică aceste proceduri separat pentru fiecare plan semnificativ în parte.

**58** **O entitate trebuie să determine datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat cu suficientă regularitate, astfel încât valorile recunoscute în situaţiile financiare să nu difere în mod semnificativ de valorile care ar fi determinate la finalul perioadei de raportare.**

59 Prezentul standard încurajează o entitate, dar nu îi impune să implice un statistician calificat în evaluarea tuturor obligaţiilor semnificative privind beneficiile postangajare. Din motive practice, o entitate îi poate solicita unui statistician calificat să desfăşoare o evaluare detaliată a obligaţiei înainte de finalul perioadei de raportare. Totuşi, rezultatele acelei evaluări sunt actualizate pentru orice tranzacţii semnificative şi alte schimbări semnificative ale circumstanţelor (inclusiv modificările preţurilor pe piaţă şi ale ratelor dobânzilor) până la finalul perioadei de raportare.

60 În unele cazuri, estimările, mediile şi artificiile de calcul pot oferi o aproximare fiabilă a calculelor detaliate ilustrate în prezentul standard.

Contabilizarea obligaţiei implicite

**61** **O entitate trebuie să contabilizeze nu doar obligaţia ei legală, conformă clauzelor oficiale dintr-un plan de beneficii determinate, ci şi orice obligaţie implicită generată de practicile neoficiale ale entităţii. Practicile neoficiale generează o obligaţie implicită atunci când entitatea nu are o alternativă realistă decât să plătească beneficiile angajaţilor. Un exemplu de obligaţie implicită este situaţia în care o modificare a practicilor neoficiale ale unei entităţi ar produce o deteriorare inacceptabilă a relaţiei entităţii cu angajaţii ei.**

62 Clauzele formale ale unui plan de beneficii determinate pot permite unei entităţi să își anuleze obligaţia ce îi revine în baza acelui plan. Totuşi, este dificil, de obicei, pentru o entitate să-și anuleze obligaţia aferentă unui plan (fără plată) dacă angajaţii sunt păstraţi. Prin urmare, în absenţa unei probe contrare, contabilizarea beneficiilor postangajare presupune ca o entitate care promite, în mod curent, astfel de beneficii să continue să facă acest lucru pentru angajaţii ei în cursul perioadei de muncă rămase până la pensie.

Situaţia poziţiei financiare

**63** **O entitate trebuie să recunoască datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat în situaţia poziţiei financiare.**

**64** **Atunci când o entitate are un surplus într-un plan de beneficii determinate, entitatea trebuie să evalueze activul net aferent beneficiului determinat ca fiind cea mai mică valoare dintre:**

**(a)** **surplusul din planul de beneficii determinate; și**

**(b)** **plafonul activului, determinat pe baza ratei de actualizare specificate la punctul 83.**

65 Un activ net privind beneficiul determinat poate apărea atunci când un plan de beneficii determinate a fost suprafinanţat sau când sunt generate câştiguri actuariale. O entitate recunoaşte un activ net privind beneficiul determinat în astfel de cazuri deoarece:

(a) entitatea controlează o resursă, care reprezintă capacitatea de a folosi surplusul pentru a genera beneficii viitoare;

(b) acel control este rezultatul unor evenimente trecute (contribuţii plătite de entitate şi serviciul prestat de angajat); și

(c) beneficiile economice viitoare sunt disponibile entităţii sub forma unei reduceri a contribuţiilor viitoare sau a unei rambursări de numerar, fie în mod direct către entitate, fie în mod indirect către un alt plan în deficit. Plafonul activului este valoarea actualizată a acelor beneficii viitoare.

Recunoaştere şi evaluare: valoarea actualizată a unei obligaţii privind beneficiile determinate şi costul serviciului actual

66 Costul final al unui plan de beneficii determinate poate fi influenţat de multe variabile, cum ar fi salariile finale, rotaţia personalului şi mortalitatea, contribuţiile angajaţilor şi tendințele costurilor medicale. Costul final al planului nu este cert şi această incertitudine va persista probabil o perioadă lungă de timp. Pentru a evalua valoarea actualizată a obligaţiilor privind beneficiile postangajare şi a costului aferent serviciului actual, este necesar:

(a) să se aplice o metodă de evaluare actuarială (a se vedea punctele 67-69);

(b) să se atribuie un beneficiu perioadelor de serviciu (a se vedea punctele 70-74); și

(c) să se emită ipoteze actuariale (a se vedea punctele 75-98).

Metoda evaluării actuariale

**67** **O entitate trebuie să utilizeze metoda unităţilor de credit proiectate pentru a determina valoarea actualizată a obligaţiilor sale privind beneficiile determinate şi costul aferent serviciului actual şi, acolo unde este aplicabil, costul aferent serviciilor anterioare.**

68 Metoda unităţilor de credit proiectate (uneori cunoscută ca metoda beneficiului angajat proporţional pentru serviciu sau ca metoda beneficiu / ani de serviciu) recunoaşte fiecare perioadă de serviciu ca generând o unitate suplimentară de beneficiu (a se vedea punctele 70-74) şi evaluează separat fiecare unitate pentru a crea obligaţia finală (a se vedea punctele 75-98).

| **Exemplu ilustrativ pentru punctul 68** | | | | | | | | | | | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Un beneficiu în sumă forfetară se plăteşte la terminarea serviciului şi reprezintă 1% din salariul final pentru fiecare an de serviciu. Salariul în anul 1 este de 10.000 u.m. şi se presupune o creştere de 7% (cumulată) în fiecare an. Rata de actualizare utilizată este de 10% pe an. Tabelul următor arată cum se acumulează obligaţia pentru un angajat despre care se ştie că va părăsi entitatea la sfârşitul anului 5, presupunând că nu sunt modificări în ipotezele actuariale. Pentru simplificare, acest exemplu ignoră ajustările suplimentare necesare pentru a reflecta probabilitatea că angajatul ar putea pleca din entitate mai devreme sau mai târziu decât s-a presupus iniţial. | | | | | | | | | | | |
| *Anul* | | ***1*** | *2* | | *3* | | *4* | | *5* | | |
|  | | *u.m.* | *u.m.* | | *u.m.* | | *u.m.* | | *u.m.* | |  |
| *Beneficiul atribuit:* | |  |  |  |  |  |  |  |  |  | |
| *– anilor anteriori* | | *0* |  | *131* |  | *262* |  | *393* |  | *524* | |
| *- anului curent  (1% din salariul final)* | | *131* |  | *131* |  | *131* |  | *131* |  | *131* |  |
| *– anului curent şi anilor anteriori* | | *131* |  | *262* |  | *393* |  | *524* |  | *655* | |
|  | | | | | | | | | | | |
| *Obligaţia iniţială* | | – |  | *89* |  | *196* |  | *324* |  | *476* |  |
| *Dobânda la 10%* | | – |  | *9* |  | *20* |  | *33* |  | *48* |  |
| *Costul serviciului actual* | | *89* |  | *98* |  | *108* |  | *119* |  | *131* |  |
| *Obligaţia finală* | | *89* |  | *196* |  | *324* |  | *476* |  | *655* |  |
|  | | | | | | | | | | | |
| *Notă:* | | | | | | | | | | | |
| ***1*** | *Obligaţia iniţială este valoarea actualizată a beneficiului atribuit anilor anteriori.* | | | | | | | | | | |
| *2* | *Costul serviciului actual este valoarea actualizată a beneficiului atribuit anului curent.* | | | | | | | | | | |
| *3* | *Obligaţia finală este valoarea actualizată a beneficiului atribuit anului curent şi anilor anteriori.* | | | | | | | | | | |
|  | | | | | | | | | | | |

69 O entitate actualizează în întregime o obligaţie privind beneficiile postangajare, chiar dacă se preconizează că o parte a acestei obligaţii se va deconta în termen de cel mult douăsprezece luni de la finalizarea perioadei de raportare.

Atribuirea de beneficii perioadelor de serviciu

**70** **Pentru determinarea valorii actualizate a obligaţiilor privind beneficiile determinate şi a costului aferent serviciului actual şi, acolo unde este aplicabil, a costului aferent serviciului anterior, o entitate trebuie să atribuie beneficii perioadelor de serviciu utilizând formula beneficiului din cadrul planului. Cu toate acestea, dacă serviciul unui angajat în ultimii ani va conduce la un nivel semnificativ mai ridicat al beneficiilor decât în primii ani, o entitate trebuie să atribuie beneficii pe o bază liniară de la:**

**(a)** **data când serviciul angajatului conduce prima dată la beneficii calculate conform planului (fie că sunt, fie că nu sunt condiţionate de servicii suplimentare) până la**

**(b)** **data când serviciile suplimentare prestate de angajat nu vor conduce la o altă valoare semnificativă sau la alte beneficii suplimentare calculate pe baza planului decât cele din creşteri suplimentare de salariu.**

71 Metoda unităţilor de credit proiectate impune unei entităţi să atribuie beneficii perioadei actuale (pentru a determina costul serviciului actual), respectiv perioadei actuale şi perioadelor anterioare (pentru a determina valoarea actualizată a obligaţiilor privind beneficiile determinate). O entitate atribuie beneficii perioadelor în care apare obligaţia de a furniza beneficii postangajare. Această obligaţie apare la efectuarea de către angajaţi a serviciilor în schimbul beneficiilor postangajare, pe care o entitate preconizează să le plătească în perioadele de raportare viitoare. Tehnicile actuariale permit unei entităţi să evalueze acea obligaţie cu suficientă fiabilitate pentru a justifica recunoaşterea unei datorii.

| **Exemple ilustrative pentru punctul 71** | |
| --- | --- |
| **1** | Un plan de beneficii determinate prevede plata unui beneficiu în sumă forfetară de 100 u.m. de plătit la pensionare pentru fiecare an de serviciu. |
|  | *Un beneficiu de 100 u.m. este atribuit pentru fiecare an. Costul serviciului actual este valoarea actualizată de 100 u.m. Valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat este valoarea actualizată de 100 u.m. înmulţită cu numărul de ani de serviciu până la finalul perioadei de raportare.* |
|  | *Dacă beneficiul este plătibil imediat când angajatul pleacă din entitate, costul serviciului actual şi valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiile determinate reflectă data la care se aşteaptă ca angajatul să plece din entitate. Astfel, datorită efectului actualizării, acestea sunt mai mici decât valorile care ar fi determinate dacă angajatul ar pleca la finalul perioadei de raportare.* |
| 2 | Un plan furnizează o pensie lunară de 0,2% din salariul final pentru fiecare an de serviciu. Pensia este plătibilă de la vârsta de 65 de ani. |
|  | *Beneficiul egal cu valoarea actualizată, la data previzionată de pensionare, a unei pensii lunare de 0,2% din salariul final estimat plătibil de la data de pensionare previzionată până la data previzionată a decesului este atribuit fiecărui an de serviciu. Costul serviciului actual este valoarea actualizată a acelui beneficiu. Valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat este valoarea actualizată a plăţilor pensiilor lunare de 0,2% din salariul final înmulţită cu numărul de ani de serviciu până la finalul perioadei de raportare. Costul serviciului actual şi valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiile determinate sunt actualizate, pentru că plăţile pensiilor încep de la vârsta de 65 de ani.* |

72 Serviciul prestat de angajat creează o obligaţie în baza unui plan de beneficii determinate, chiar dacă beneficiile sunt condiţionate de angajarea viitoare (cu alte cuvinte, acestea nu sunt irevocabile). Serviciul angajatului înainte de data de intrare în drepturi creează o obligaţie implicită pentru că, la finalul fiecărei perioade de raportare, valoarea serviciului viitor pe care un angajat îl are de efectuat înainte de a avea dreptul la beneficii este redusă. Pentru evaluarea obligaţiei sale privind beneficiile determinate, o entitate analizează probabilitatea ca unii angajaţi să nu poată satisface nicio dispoziţie de intrare în drepturi. În mod similar, deşi anumite beneficii postangajare, de exemplu, beneficiile medicale postangajare, devin plătibile doar dacă un eveniment specificat are loc atunci când un salariat nu mai este angajat, o obligaţie este creată când angajatul prestează un serviciu care îi va da dreptul la beneficii dacă acel eveniment specificat are loc. Probabilitatea ca evenimentul specificat să aibă loc afectează evaluarea obligaţiei, dar nu determină existenţa sau inexistenţa acesteia.

| **Exemple ilustrative pentru punctul 72** | |
| --- | --- |
| **1** | Un plan plăteşte un beneficiu de 100 u.m. pentru fiecare an de serviciu. Beneficiile devin irevocabile după zece ani de serviciu.  *Un beneficiu de 100 u.m. este atribuit pentru fiecare an. În fiecare din primii zece ani, costul serviciului actual şi valoarea actualizată a obligaţiei reflectă probabilitatea ca angajatul să nu poată efectua zece ani de serviciu.* |
| 2 | Un plan plăteşte un beneficiu de 100 u.m. pentru fiecare an de serviciu, excluzând serviciul efectuat înainte de vârsta de 25 de ani. Beneficiile devin irevocabile imediat.  *Nu este atribuit niciun beneficiu serviciului înainte de vârsta de 25 de ani, pentru că serviciul înainte de această dată nu conduce la beneficii (condiţionate sau necondiţionate). Un beneficiu de 100 u.m. este atribuit pentru fiecare an ulterior.* |

73 Obligaţia creşte până la data când serviciul suplimentar al angajatului nu va conduce la nicio valoare semnificativă a beneficiilor suplimentare. Prin urmare, toate beneficiile sunt atribuite perioadelor care se termină la sau înainte de acea dată. Beneficiile sunt atribuite perioadelor contabile individuale utilizând formula beneficiilor planului. Cu toate acestea, dacă serviciul unui angajat în ultimii ani va conduce la un nivel semnificativ mai ridicat al beneficiilor decât în primii ani, o entitate trebuie să atribuie beneficii pe o bază liniară până la data când serviciul suplimentar al angajatului nu va conduce la nicio valoare semnificativă a beneficiilor suplimentare. Aceasta deoarece serviciul angajatului în toată această perioadă va conduce, în cele din urmă, la beneficii cotate la acel nivel mai ridicat.

| **Exemple ilustrative pentru punctul 73** | |
| --- | --- |
| **1** | Un plan plăteşte un beneficiu în sumă forfetară de 1.000 u.m. care devine irevocabil după zece ani de serviciu. Planul nu furnizează beneficii suplimentare pentru serviciul ulterior.  *Un beneficiu de 100 u.m. (1.000 u.m. împărţit la zece) este atribuit fiecăruia din primii zece ani.*  *Costul serviciului actual în fiecare din primii zece ani reflectă probabilitatea ca angajatul să nu poată efectua complet zece ani de serviciu. Nu este atribuit niciun beneficiu anilor ulteriori.* |
| 2 | Un plan plăteşte o pensie în sumă forfetară de 2.000 u.m. tuturor salariaţilor care sunt încă angajaţi la vârsta de 55 de ani după douăzeci de ani de serviciu sau care sunt încă angajaţi la vârsta de 65 de ani, fără a se ţine cont de durata serviciului lor.  *Pentru salariaţii angajaţi înainte de vârsta de 35 de ani, serviciul conduce mai întâi la beneficii oferite în cadrul planului la vârsta de 35 de ani (un angajat ar putea pleca la vârsta de 30 de ani şi s-ar putea întoarce la vârsta de 33 de ani, fără vreun efect asupra valorii sau plasării în timp a beneficiilor). Acele beneficii sunt condiţionate de serviciul viitor. De asemenea, serviciul după vârsta de 55 de ani nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor suplimentare. Pentru aceşti angajaţi, entitatea atribuie beneficii de 100 u.m. (2.000 u.m. împărţit la 20) pentru fiecare an de la vârsta de 35 de ani până la cea de 55 de ani.*  *Pentru salariaţii angajaţi între vârsta de 35 de ani şi cea de 45 de ani, serviciul de peste douăzeci de ani nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor suplimentare. Pentru aceşti angajaţi, entitatea atribuie un beneficiu de 100 u.m. (2.000 împărţit la 20) pentru fiecare din primii douăzeci de ani.* |
|  | *Pentru un salariat angajat la vârsta de 55 de ani, serviciul de peste zece ani nu va conduce la o valoare semnificativă a beneficiilor suplimentare. Pentru acest angajat, entitatea atribuie un beneficiu de 200 u.m. (2.000 u.m. împărţit la zece) pentru fiecare din primii zece ani.*  *Pentru toţi angajaţii, costul serviciului actual şi valoarea actualizată a obligaţiei reflectă probabilitatea ca angajatul să nu poată efectua complet perioada de serviciu necesară.* |
| 3 | Un plan medical postangajare rambursează 40% din costurile medicale postangajare ale unui salariat, dacă acesta pleacă după mai mult de zece ani şi mai puţin de douăzeci de ani de serviciu, şi 50% din aceste costuri, dacă pleacă după douăzeci de ani de serviciu sau mai mult.  *Utilizând formula beneficiilor planului, entitatea atribuie 4% din valoarea actualizată a costurilor medicale preconizate (40% împărţit la zece) fiecăruia din primii zece ani şi 1% (10% împărţit la zece) fiecăruia din următorii zece ani. Costul serviciului actual în fiecare an reflectă probabilitatea ca angajatul să nu efectueze complet perioada de serviciu necesară pentru câştigarea în totalitate sau parţial a beneficiilor. Pentru angajaţii care se estimează că pleacă în cel mult zece ani nu se atribuie beneficii.* |
| 4 | Un plan medical postangajare rambursează 10% din costurile medicale postangajare ale salariatului, dacă acesta pleacă după mai mult de zece ani şi mai puţin de douăzeci de ani de serviciu, şi 50% din aceste costuri, dacă pleacă după douăzeci de ani de serviciu sau mai mult.  *Serviciul din ultimii ani va conduce la un nivel semnificativ mai ridicat al beneficiilor decât în primii ani. Prin urmare, pentru angajaţii care se estimează că pleacă după douăzeci de ani sau mai mult, entitatea atribuie beneficii pe o bază liniară aplicând punctul 71. Serviciul de peste douăzeci de ani nu va conduce la valori semnificative ale beneficiilor suplimentare. Prin urmare, beneficiul atribuit fiecăruia din primii douăzeci de ani este de 2,5% din valoarea actualizată a costurilor medicale preconizate (50% împărţit la 20).*  *Pentru angajaţii care se estimează că pleacă între zece şi douăzeci de ani de serviciu, beneficiile atribuite fiecăruia din primii zece ani sunt de 1% din valoarea actualizată a costurilor medicale preconizate.* |
|  | *Pentru aceşti angajaţi nu se atribuie beneficii pentru serviciul între sfârşitul celor zece ani şi data estimată a plecării.*  *Pentru angajaţii care se estimează că pleacă în cel mult zece ani nu se atribuie beneficii.* |

74 Acolo unde valoarea unui beneficiu reprezintă o proporţie constantă din salariul final pentru fiecare an de serviciu, creşterile viitoare de salariu vor afecta valoarea impusă pentru a deconta obligaţia care există pentru serviciu înainte de finalul perioadei de raportare, dar care nu creează o obligaţie suplimentară. Prin urmare:

(a) în sensul punctului 70 litera (b), creşterile salariale nu conduc la beneficii suplimentare, chiar dacă valoarea beneficiilor este dependentă de salariul final; și

(b) valoarea beneficiului atribuit fiecărei perioade este o proporţie constantă din salariul la care se raportează beneficiul.

| **Exemplu ilustrativ pentru punctul 74** |
| --- |
| Angajaţii au dreptul la un beneficiu de 3% din salariul final pentru fiecare an de serviciu înainte de vârsta de 55 de ani.  *Beneficiul de 3% din salariul final estimat este atribuit fiecărui an până la vârsta de 55 de ani. Aceasta este data de la care serviciul suplimentar efectuat de angajat nu va mai conduce la o valoare semnificativă a beneficiilor suplimentare conform planului. Nu se atribuie beneficii pentru serviciul efectuat după acea vârstă.* |

Ipoteze actuariale

**75** **Ipotezele actuariale trebuie să fie imparţiale şi compatibile reciproc.**

76 Pentru o entitate, ipotezele actuariale sunt cele mai bune estimări ale variabilelor care vor determina costul final al acordării beneficiilor postangajare. Ipotezele actuariale cuprind:

(a) ipoteze demografice despre caracteristicile viitoare ale foştilor şi actualilor angajaţi (şi ale celor care depind de aceştia) care sunt eligibili pentru beneficii. Ipotezele demografice se referă la aspecte precum:

(i) mortalitatea (a se vedea punctele 81 şi 82);

(ii) ratele de fluctuaţie a personalului, incapacitatea temporară de muncă şi pensionarea timpurie;

(iii) proporţia membrilor participanţi la plan cu persoane dependente care vor fi eligibili pentru beneficii;

(iv) proporţia membrilor participanți la plan care vor selecta fiecare formă de opţiune de plată disponibilă conform termenelor planului; și

(v) ratele despăgubirilor pe baza planurilor medicale.

(b) ipoteze financiare care se referă la aspecte precum:

(i) rata de actualizare (a se vedea punctele 83-86);

(ii) nivelurile beneficiilor, excluzând orice cost al beneficiilor care trebuie suportat de angajaţi, şi viitoarele salarii (a se vedea punctele 87-95);

(iii) în cazul beneficiilor medicale, costurile medicale viitoare, incluzând costurile de instrumentare a cererilor de despăgubire (şi anume costurile care vor fi angajate pentru procesarea şi soluţionarea despăgubirilor, inclusiv onorariile juridice şi ale agentului de investigare) (a se vedea punctele 96-98); și

(iv) impozitele datorate de plan pentru contribuţiile aferente serviciului înainte de data de raportare sau pentru beneficiile rezultate din serviciul respectiv.

77 Ipotezele actuariale sunt imparţiale dacă ele nu sunt nici lipsite de prevedere, nici excesiv de conservatoare.

78 Ipotezele actuariale sunt compatibile reciproc dacă ele reflectă relaţia economică dintre factori ca inflaţia, creşterea ratelor salariale şi ratele de actualizare. De exemplu, toate ipotezele care depind de un anumit nivel al inflaţiei (cum ar fi ipotezele în legătură cu ratele dobânzii, salariul şi creşterile beneficiilor) în orice perioadă viitoare presupun acelaşi nivel al inflaţiei în acea perioadă.

79 O entitate determină rata de actualizare şi alte ipoteze financiare în termeni nominali (ficşi), cu excepția cazului în care estimările în termeni reali (ajustaţi după inflaţie) sunt mai fiabile, de exemplu, într-o economie hiperinflaţionistă (a se vedea IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaţioniste*), sau unde beneficiul este legat de indexare şi există o piaţă foarte activă pentru obligaţiunile indexate emise în acea monedă şi având acelaşi termen.

**80** **Ipotezele financiare trebuie să se bazeze pe aşteptările pieţei, la finalul perioadei de raportare, pentru perioada pentru care sunt decontate obligaţiile.**

Ipoteze actuariale: mortalitate

**81** **O entitate trebuie să îşi determine ipotezele legate de mortalitate în funcţie de cele mai bune estimări privind mortalitatea membrilor planului, atât pe durata angajării, cât şi după aceasta.**

82 Pentru a estima costul final al beneficiului, o entitate ţine cont de modificările preconizate ale mortalităţii, de exemplu, prin modificarea graficelor standard de mortalitate cu estimări ale îmbunătățirii ratei mortalității.

Ipoteze actuariale: rata de actualizare

**83** **Rata utilizată pentru actualizarea obligaţiilor privind beneficiile postangajare (atât finanţate, cât și nefinanţate) trebuie determinată prin raportare la randamentele obligaţiunilor corporative de înaltă calitate stabilite pe piaţă la finalul perioadei de raportare. Pentru monedele pentru care nu există o piaţă foarte activă pentru astfel de obligaţiuni corporative de înaltă calitate se vor utiliza randamentele obligaţiunilor de stat denominate în acea monedă (la finalul perioadei de raportare). Moneda în care sunt emise obligaţiunile corporative sau cele de stat, precum şi scadenţa acestora trebuie să fie consecvente cu moneda şi cu scadenţa estimată ale obligaţiilor privind beneficiile postangajare.**

84 O ipoteză actuarială care are un efect semnificativ este rata de actualizare. Rata de actualizare reflectă valoarea-timp a banilor, dar nu şi riscul actuarial sau cel investiţional. Mai mult, rata de actualizare nu reflectă riscul de credit specific al entităţii, risc ce apare din cauza creditorilor acesteia, şi nici riscul ca experienţa viitoare să difere de ipotezele actuariale.

85 Rata de actualizare reflectă plasarea în timp estimată a plăţilor beneficiilor. În practică, o entitate realizează adesea aceasta prin aplicarea unei singure rate de actualizare medii ponderate care reflectă momentul estimat, valoarea plăţilor beneficiilor şi moneda în care beneficiile vor fi plătite.

86 În unele cazuri, poate să nu existe o piaţă foarte activă pentru obligaţiunile scadente după un timp suficient de îndelungat pentru a satisface maturitatea estimată a tuturor plăţilor de beneficii. În aceste cazuri, o entitate utilizează ratele actuale pe piaţă ale termenului adecvat pentru actualizarea plăţilor pe termen scurt şi estimează rata de actualizare pentru scadenţe în timp mai îndelungat prin extrapolarea ratelor actuale pe piaţă de-a lungul curbei randamentului. Este puţin probabil ca valoarea actualizată totală a unei obligaţii privind beneficiul determinat să fie foarte sensibilă la rata de actualizare aplicată proporţiei din beneficii care sunt de plătit după trecerea scadenţei finale a obligaţiunilor corporative sau de stat disponibile.

Ipoteze actuariale: salarii, beneficii şi costuri medicale

**87** **O entitate trebuie să îşi evalueze obligaţiile privind beneficiile determinate pe o bază care reflectă:**

**(a)** **beneficiile prezentate în termenele planului (sau care rezultă din orice obligaţie implicită care depăşeşte acele termene) la finalul perioadei de raportare;**

**(b)** **orice creşteri estimate viitoare ale salariilor care afectează beneficiile plătibile;**

**(c)** **efectul oricărei limitări asupra părţii care îi revine angajatorului din costul beneficiilor viitoare;**

**(d)** **contribuţiile din partea angajaților sau terţilor care conduc la o scădere a costului final al beneficiilor respective pentru entitate; și**

**(e)** **modificările viitoare estimate ale nivelului oricăror beneficii de stat care afectează beneficiile plătibile în baza unui plan de beneficii determinate, dacă şi numai dacă:**

**(i)** **acele modificări au fost adoptate înainte de finalul perioadei de raportare; sau**

**(ii)** **există date istorice sau alte dovezi fiabile care indică faptul că acele beneficii de stat se vor schimba într-o manieră previzibilă, de exemplu, în funcție de modificările viitoare ale nivelurilor generale ale preţurilor sau ale nivelurilor generale ale salariilor.**

88 Ipotezele actuariale reflectă schimbări viitoare ale beneficiilor care sunt descrise în termenele oficiale ale planului (sau o obligaţie implicită care trece dincolo de termenele respective) la finalul perioadei de raportare. Acesta este cazul când, de exemplu:

(a) entitatea are un istoric al creşterii beneficiilor, de exemplu, pentru a diminua efectele inflaţiei, şi nu există niciun indiciu că această practică se va modifica în viitor;

(b) entitatea este obligată, fie prin termenele oficiale ale unui plan (sau prin intermediul unei obligaţii implicite care depăşeşte acele termene), fie prin legislaţie, să folosească orice surplus din plan pentru beneficiul participanţilor la plan (a se vedea punctul 108 litera (c)); sau

(c) beneficiile variază ca răspuns la un obiectiv de performanţă sau la alte criterii. De exemplu, termenele planului pot să stipuleze că planul va plăti beneficii reduse sau pot impune contribuţii suplimentare din partea angajaţilor dacă activele planului sunt insuficiente. Evaluarea obligaţiei reflectă cea mai bună estimare a efectului obiectivului de performanţă sau a altor criterii.

89 Ipotezele actuariale nu reflectă schimbări viitoare ale beneficiilor care nu sunt stabilite în termenele oficiale ale planului (sau în obligaţia implicită) la finalul perioadei de raportare. Astfel de modificări vor genera:

(a) costul serviciilor anterioare, în măsura în care ele modifică beneficiile pentru serviciul efectuat înainte de modificare; și

(b) costul serviciului actual pentru perioadele de după modificare, în măsura în care ele modifică beneficiile pentru serviciul efectuat după modificare.

90 Estimările creşterilor salariale viitoare ţin cont de inflaţie, vechime în muncă, promovare şi alţi factori relevanţi, cum ar fi cererea şi oferta pe piaţa muncii.

91 Unele planuri de beneficii determinate limitează contribuţiile pe care trebuie să le plătească o entitate. Costul final al beneficiilor ţine cont de efectul unei limitări asupra contribuţiilor. Efectul unei limitări asupra contribuţiilor este determinat ca fiind cea mai scurtă dintre:

(a) durata de viaţă estimată a entităţii; și

(b) durata de viaţă estimată a planului.

92 Anumite planuri de beneficii determinate le impun angajaţilor sau terţilor să contribuie la costul planului. Contribuţiile din partea angajaţilor reduc costul beneficiilor pentru entitate. O entitate analizează dacă prin contribuţiile din partea terţilor se reduce costul beneficiilor pentru entitate sau dacă acestea sunt un drept de rambursare, aşa cum se menţionează la punctul 116. Contribuţiile din partea angajaţilor sau a terţilor fie sunt stabilite în termenele oficiale ale planului (sau decurg dintr-o obligaţie implicită care depășește aceste termene), fie sunt discreţionare. Contribuţiile discreţionare din partea angajaţilor sau a terţilor conduc la o scădere a costului serviciului la plata acestor contribuţii către plan.

93 Contribuţiile din partea angajaţilor sau a terţilor prezentate în termenele oficiale ale planului fie conduc la o scădere a costului serviciului (dacă au legătură cu acel serviciu), fie afectează reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (dacă nu au legătură cu acel serviciu). Un exemplu de contribuţii care nu au legătură cu serviciul este atunci când contribuţiile sunt necesare pentru a reduce un deficit generat de pierderi din activele planului sau de pierderi actuariale. În cazul în care contribuţiile din partea angajaţilor sau a terţilor au legătură cu serviciul, acele contribuţii reduc costul serviciului după cum urmează:

(a) dacă valoarea contribuţiilor depinde de numărul de ani de serviciu, o entitate trebuie să atribuie contribuţiile aferente perioadelor de serviciu utilizând aceeaşi metodă de atribuire impusă de punctul 70 pentru beneficiul brut (fie utilizând formula planului de contribuţii, fie pe o bază liniară); sau

(b) dacă valoarea contribuţiilor este independentă de numărul anilor de serviciu, entitatea are permisiunea de a recunoaşte astfel de contribuţii drept o reducere a costului serviciului în perioada în care serviciul aferent a fost prestat. Exemplele de contribuţii care sunt independente de numărul de ani de serviciu includ acele contribuţii care sunt în procentaj fix din salariul angajatului, o sumă fixă pe perioada serviciului sau în funcţie de vârsta angajatului.

Punctul A1 oferă îndrumările de aplicare aferente.

94 Pentru contribuţiile de la angajaţi sau terţe părţi care sunt atribuite perioadelor de serviciu în conformitate cu punctul 93 litera (a), modificările contribuţiilor au ca rezultat:

(a) costul serviciului actual şi anterior (dacă acele modificări nu sunt stabilite în termenele oficiale ale planului şi nu sunt generate de o obligaţie implicită); sau

(b) câştiguri şi pierderi actuariale (dacă acele modificări sunt stabilite în termenele oficiale ale planului sau sunt generate de o obligaţie implicită).

95 Unele beneficii postangajare depind de variabile cum ar fi nivelul pensiilor de stat sau al asistenţei medicale gratuite de stat. Evaluarea unor astfel de beneficii reflectă cea mai bună estimare a unor astfel de variabile, bazată pe date istorice şi pe alte dovezi fiabile.

**96** **Ipotezele legate de costurile medicale vor ţine seama de modificările viitoare estimate ale costurilor serviciilor medicale, care sunt generate atât de inflaţie, cât şi de modificările specifice ale costurilor medicale.**

97 Evaluarea beneficiilor medicale postangajare impune ipoteze în ceea ce priveşte nivelul şi frecvenţa revendicărilor viitoare şi costul pentru satisfacerea acestor pretenţii. O entitate estimează costurile medicale viitoare pe baza datelor istorice cu privire la propria experienţă a entităţii, suplimentându-le, unde este necesar, cu date istorice de la alte entităţi, societăţi de asigurări, furnizori medicali sau alte surse. Estimările costurilor medicale viitoare iau în calcul efectul progreselor tehnologice, schimbările în utilizarea asistenţei medicale sau în formele de furnizare, precum şi modificările stării de sănătate a participanţilor la plan.

98 Nivelul şi frecvenţa revendicărilor depind, în mod particular, de vârsta, starea de sănătate şi sexul angajaţilor (şi ale persoanelor dependente de aceştia) şi pot fi sensibile la alţi factori, cum ar fi localizarea geografică. Prin urmare, datele istorice sunt ajustate în măsura în care structura demografică a populaţiei diferă de cea folosită ca bază pentru datele istorice. De asemenea, datele istorice sunt ajustate acolo unde există o dovadă fiabilă că tendinţele istorice nu vor continua.

Costul serviciilor anterioare și câştiguri şi pierderi din decontare

**99** **Înainte de a determina costul serviciilor anterioare ori câştigul sau pierderea din decontare, o entitate trebuie să reevalueze datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat utilizând valoarea justă actuală a activelor planului şi ipotezele actuariale curente (inclusiv ratele curente ale dobânzii pe piaţă şi alte preţuri de piaţă curente), reflectând beneficiile oferite în conformitate cu planul înainte de modificarea, reducerea sau decontarea acestuia.**

100 Nu este necesar ca o entitate să facă distincţie între costul serviciilor anterioare care rezultă dintr-un amendament la plan, costul serviciului anterior ce rezultă dintr-o reducere şi un câştig sau o pierdere din decontare dacă aceste tranzacţii apar simultan. În anumite situații, un amendament la plan apare înainte de o decontare, cum ar fi cazul în care o entitate modifică beneficiile în conformitate cu planul şi decontează beneficiile modificate ulterior. În aceste situaţii, o entitate recunoaşte costul serviciilor anterioare înainte de orice câştig sau pierdere din decontare.

101 O decontare are loc simultan cu un amendament la plan sau o reducere a acestuia dacă un plan este terminat astfel încât obligaţia este decontată şi planul încetează să mai existe. Cu toate acestea, terminarea unui plan nu reprezintă o decontare dacă planul este înlocuit de un nou plan ce oferă beneficii care sunt, în fond, identice.

Costul serviciilor anterioare

102 Costul serviciilor anterioare reprezintă modificarea valorii actualizate a obligaţiei privind beneficiile determinate, care rezultă dintr-un amendament la plan sau o reducere a acestuia.

**103** **O entitate trebuie să recunoască costul serviciilor anterioare ca fiind o cheltuială la cea mai recentă dată dintre următoarele:**

**(a)** **data la care are loc amendamentul sau reducerea planului; și**

**(b)** **data la care entitatea recunoaşte costurile de restructurare aferente (a se vedea IAS 37) sau beneficiile pentru încetarea contractului de muncă (a se vedea punctul 165).**

104 Un amendament la plan are loc atunci când o entitate introduce sau retrage un plan de beneficii determinate sau modifică beneficiile plătibile în conformitate cu un plan de beneficii determinate existent.

105 O reducere are loc atunci când o entitate diminuează în mod semnificativ numărul angajaţilor acoperiţi de un plan. O reducere poate fi generată de un eveniment izolat, cum ar fi închiderea unei fabrici, întreruperea unei activităţi, terminarea sau suspendarea unui plan.

106 Costul serviciilor anterioare poate să fie pozitiv (dacă beneficiile sunt introduse sau modificate astfel încât valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat să crească) sau negativ (dacă beneficiile sunt retrase sau modificate astfel încât valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat să se reducă).

107 În cazul în care o entitate reduce beneficii plătibile în baza unui plan de beneficii determinate şi, în acelaşi timp, majorează alte beneficii plătibile conform planului pentru aceiaşi angajaţi, entitatea tratează modificarea ca pe o modificare netă unică.

108 Costul serviciilor anterioare exclude:

(a) efectul diferenţelor dintre creşterile reale ale salariilor şi cele prevăzute anterior asupra obligaţiei de plată a beneficiilor pentru servicii prestate în anii trecuţi (nu există un cost al serviciilor anterioare, pentru că ipotezele actuariale permit salarii proiectate);

(b) subestimările şi supraestimările creşterilor pensiilor discreţionare, dacă o entitate are o obligaţie implicită de a oferi astfel de creşteri (nu există un cost al serviciilor anterioare, deoarece ipotezele actuariale permit astfel de creşteri);

(c) estimările îmbunătăţirilor beneficiilor care rezultă din câştiguri actuariale sau din rentabilitatea aferentă activelor planului care au fost recunoscute în situaţiile financiare, dacă entitatea este obligată, fie prin termenii oficiali ai unui plan (sau printr-o obligaţie implicită care depăşeşte acei termeni), fie prin legislaţie, să folosească orice surplus din plan în beneficiul participanţilor la plan, chiar şi atunci când creşterea beneficiilor nu a fost încă acordată oficial (nu există un cost al serviciilor anterioare deoarece creşterea rezultată a obligaţiei este o pierdere actuarială, a se vedea punctul 88); și

(d) creşterea beneficiilor irevocabile (adică beneficii care nu sunt condiţionate de angajarea viitoare, a se vedea punctul 72) când, în absenţa unor beneficii noi sau îmbunătăţite, angajaţii îndeplinesc dispoziţiile pentru intrarea în drepturi (nu există un cost al serviciilor anterioare, pentru că entitatea a recunoscut costul estimat al beneficiilor ca un cost al serviciului actual atunci când serviciul a fost prestat).

Câştiguri şi pierderi din decontare

109 Câştigurile sau pierderile din decontare reprezintă diferenţa dintre:

(a) valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat care este decontată, aşa cum este calculată la data decontării; și

(b) preţul de decontare, inclusiv orice active ale planului transferate şi orice plăţi efectuate direct de entitate în raport cu decontarea respectivă.

**110** **O entitate trebuie să recunoască un câştig sau o pierdere din decontarea unui plan de beneficii determinate în momentul în care are loc decontarea.**

111 O decontare are loc atunci când o entitate încheie o tranzacţie prin care se elimină orice altă obligaţie legală sau implicită pentru o parte sau pentru toate beneficiile furnizate pe baza unui plan de beneficii determinate (alta decât o plată a beneficiilor în contul sau în numele angajaţilor, în conformitate cu termenele planului, şi inclusă în ipotezele actuariale). De exemplu, un transfer izolat al unor obligaţii semnificative ale angajatorului conform planului către o companie de asigurări prin achiziţionarea unei poliţe de asigurare reprezintă o decontare; o plată forfetară în numerar, conform termenelor planului, către participanţii la plan în schimbul drepturilor acestora de a primi anumite beneficii postangajare nu reprezintă o decontare.

112 În unele cazuri, o entitate dobândeşte o poliţă de asigurare cu scopul de a finanţa o parte din sau toate beneficiile angajaţilor aferente serviciului prestat de aceștia în perioada actuală şi în perioadele anterioare. Achiziţia unei astfel de poliţe nu reprezintă o decontare dacă entitatea păstrează o obligaţie legală sau implicită (a se vedea punctul 46) de a plăti valori suplimentare în situația în care asigurătorul nu plăteşte beneficiile angajaţilor specificate în poliţa de asigurare. Punctele 116-119 tratează modul de recunoaştere şi evaluare a drepturilor de rambursare în baza unor poliţe de asigurare care nu sunt active ale planului.

Recunoaştere şi evaluare: activele planului

Valoarea justă a activelor planului

113 Valoarea justă a oricăror active ale planului este dedusă din valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat, atunci când se determină deficitul sau surplusul.

114 Activele planului exclud contribuţiile neplătite datorate fondului de către entitatea raportoare şi orice instrumente financiare netransferabile emise de entitate şi păstrate de fond. Activele planului sunt reduse cu orice datorii ale fondului care nu sunt aferente beneficiilor angajaţilor, de exemplu, datorii comerciale şi similare şi datorii rezultate din instrumentele financiare derivate.

115 În cazul în care activele planului includ poliţe de asigurare restrictive care satisfac în totalitate valoarea şi momentul unora sau a tuturor beneficiilor plătibile în baza unui plan, valoarea justă a respectivelor poliţe de asigurare trebuie să fie valoarea actualizată a obligaţiilor asociate (condiţionată de orice reducere necesară dacă valorile de primit pe baza poliţelor de asigurare nu sunt recuperabile în totalitate).

Rambursări

**116** **Atunci şi numai atunci când este aproape sigur că o altă parte va rambursa parţial sau în întregime cheltuiala necesară pentru decontarea unei obligaţii privind beneficiile determinate, o entitate trebuie:**

**(a)** **să îşi recunoască dreptul la rambursare ca activ separat. Entitatea trebuie să evalueze activul la valoarea justă.**

**(b)** **să separe şi să recunoască modificările valorii juste a dreptului său la rambursare în acelaşi mod ca pentru modificările valorii juste a activelor planului (a se vedea punctele 124 şi 125). Componentele costului beneficiilor determinate, recunoscute în conformitate cu punctul 120, pot fi recunoscute fără valorile aferente modificărilor valorii contabile a dreptului la rambursare.**

117 Uneori, o entitate poate apela la o altă parte, cum ar fi un asigurător, care să plătească parţial sau în întregime cheltuiala necesară pentru decontarea unei obligaţii privind beneficiile determinate. Poliţele de asigurare restrictive, aşa cum sunt definite la punctul 8, sunt active ale planului. O entitate contabilizează poliţele de asigurare restrictive în mod similar cu toate celelalte active ale planului şi punctul 116 nu este relevant (a se vedea punctele 46-49 şi 115).

118 Atunci când o poliţă de asigurare deţinută de o entitate nu este o poliţă de asigurare restrictivă, acea poliţă de asigurare nu este un activ al planului. Punctul 116 este relevant pentru asemenea cazuri: entitatea recunoaşte dreptul său la rambursare în baza poliţei de asigurare mai degrabă ca activ separat decât ca o deducere în determinarea deficitului sau a surplusului aferent beneficiului determinat. Punctul 140 litera (b) impune entităţii să prezinte o scurtă descriere a legăturii dintre dreptul de rambursare şi obligaţia aferentă.

119 Dacă dreptul la rambursare apare în baza unei poliţe de asigurare care se potriveşte exact valorii şi momentului unei părţi din sau totalităţii beneficiilor plătibile în baza unui plan de beneficii determinate, valoarea justă a dreptului de rambursare se presupune a fi valoarea actualizată a obligaţiei aferente (sub rezerva oricărei reduceri necesare dacă rambursarea nu este recuperabilă în întregime).

Componente ale costului beneficiului determinat

**120** **O entitate trebuie să recunoască elementele costului beneficiului determinat, exceptând măsura în care un alt IFRS prevede sau permite includerea acestor elemente în costul unui activ, după cum urmează:**

**(a)** **costul serviciului (a se vedea punctele 66-112), în profit sau pierdere;**

**(b)** **dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 123-126), în profit sau pierdere; și**

**(c)** **reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 127-130), în alte elemente ale rezultatului global.**

121 Alte IFRS-uri prevăd includerea anumitor costuri ale beneficiilor angajaţilor în costul activelor, cum ar fi stocurile şi imobilizările corporale (a se vedea IAS 2 şi IAS 16). Orice costuri ale beneficiilor postangajare incluse în costul unor astfel de active includ proporţia adecvată a componentelor enumerate la punctul 120.

**122** **Reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat recunoscute în alte elemente ale rezultatului global nu trebuie reclasificate în profit sau pierdere într-o perioadă ulterioară. Cu toate acestea, entitatea poate transfera aceste sume recunoscute în alte elemente ale rezultatului global la capitaluri proprii.**

Dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat

**123** **Dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat trebuie calculată prin înmulţirea datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat cu rata de actualizare de la punctul 83, ambele aşa cum au fost calculate la începutul perioadei anuale de raportare, ţinând cont de orice modificare a datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat pe parcursul perioadei, ca urmare a plăților contribuţiei şi beneficiului.**

124 Dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat poate fi considerată ca fiind formată din veniturile din dobânda aferentă activelor planului, costul dobânzii aferent obligaţiei privind beneficiul determinat şi dobânda aferentă efectului plafonului activului menţionat la punctul 64.

125 Venitul din dobânda aferentă activelor planului este o componentă a rentabilității activelor planului şi este calculată prin înmulţirea valorii juste a activelor planului cu rata de actualizare de la punctul 83, amândouă aşa cum au fost calculate la începutul perioadei anuale de raportare, ţinând cont de orice modificare a activelor planului deținute pe parcursul perioadei, ca urmare a plăţilor contribuţiei şi beneficiului. Diferenţa dintre venitul din dobânda aferentă activelor planului şi rentabilitatea aferentă activelor planului este inclusă în reevaluarea datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat.

126 Dobânda aferentă efectului plafonului activului face parte din modificarea totală a efectului plafonului activului şi este determinată prin înmulţirea efectului plafonului activului cu rata de actualizare menţionată la punctul 83, amândouă aşa cum au fost calculate la începutul perioadei anuale de raportare. Diferenţa dintre acea valoare şi modificarea totală a efectului plafonului activului este inclusă în reevaluarea datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat.

Reevaluări ale datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat

127 Reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat cuprind:

(a) câştigurile şi pierderile actuariale (a se vedea punctele 128 şi 129);

(b) rentabilitatea aferentă activelor planului (a se vedea punctul 130), excluzând valorile incluse în dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctul 125); și

(c) orice modificare a efectului plafonului activului, excluzând valorile incluse în dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctul 126).

128 Câştigurile şi pierderile actuariale rezultă din creşteri sau reduceri în valoarea actualizată a unei obligaţii privind beneficiul determinat, ca urmare a modificărilor ipotezelor actuariale şi a ajustărilor statistice. Cauzele câştigurilor şi pierderilor actuariale includ, de exemplu:

(a) ratele neașteptat de ridicate sau de scăzute ale fluctuaţiei personalului, pensionării anticipate sau mortalității ori ale creşterilor salariilor, beneficiilor (dacă termenele oficiale sau implicite ale unui plan permit majorarea beneficiilor în funcție de inflaţie) sau costurilor medicale;

(b) efectul modificărilor ipotezelor legate de opţiunile de plată a beneficiilor;

(c) efectul modificărilor estimărilor fluctuaţiei viitoare a personalului, pensionării anticipate sau mortalității ori ale creşterilor salariilor, beneficiilor (dacă termenele oficiale sau implicite ale unui plan permit majorarea beneficiilor în funcție de inflaţie) sau costurilor medicale; și

(d) efectul modificărilor ratei de actualizare.

129 Câştigurile şi pierderile actuariale nu includ modificările valorii actualizate a obligaţiei privind beneficiul determinat ca urmare a introducerii, modificării, reducerii sau decontării planului de beneficii determinate, sau modificările beneficiilor plătibile conform planului de beneficii determinate. Astfel de modificări generează costuri ale serviciilor anterioare sau câştiguri sau pierderi din decontare.

130 Atunci când determină rentabilitatea activelor planului, o entitate deduce costurile de administrare a activelor planului şi orice impozite plătibile de către plan, altele decât impozitele incluse în ipotezele actuariale utilizate pentru evaluarea obligaţiei privind beneficiul determinat (punctul 76). Alte costuri administrative nu sunt deduse din rezultatele aferente activelor planului.

Prezentare

Compensare

**131** **O entitate trebuie să compenseze un activ asociat unui plan cu o datorie asociată unui alt plan atunci şi numai atunci când entitatea:**

**(a)****are un drept exercitabil legal de a folosi orice surplus dintr-un plan pentru a deconta obligaţii pe baza celuilalt plan; și**

**(b)****intenţionează fie să deconteze obligaţiile pe o bază netă, fie să valorifice surplusul dintr-un plan şi să îşi deconteze simultan obligaţia în baza celuilalt plan.**

132 Criteriile de compensare sunt similare celor stabilite pentru instrumentele financiare în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare.*

Distincţia activ circulant/imobilizat, respectiv datorie curentă/pe termen lung

133 Unele entităţi disting activele circulante şi datoriile curente de activele imobilizate şi datoriile pe termen lung. Prezentul standard nu specifică dacă o entitate trebuie să facă diferenţa între părţile din activele circulante şi datoriile curente şi activele imobilizate şi datoriile pe termen lung care apar din beneficiile postangajare.

Componente ale costului beneficiului determinat

134 Punctul 120 impune unei entități să recunoască în profit sau pierdere costul serviciului şi dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat. Standardul nu specifică modul în care o entitate trebuie să prezinte costul serviciului şi dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat. O entitate prezintă acele componente în conformitate cu IAS 1.

Prezentarea informaţiilor

**135** **O entitate trebuie să prezinte informaţii care:**

**(a)** **oferă o explicaţie a caracteristicilor planurilor sale de beneficii determinate şi a riscurilor asociate cu acestea (a se vedea punctul 139);**

**(b)** **identifică şi explică valorile din situaţiile sale financiare rezultate din planurile sale de beneficii determinate (a se vedea punctele 140-144); și**

**(c)** **descriu modul în care planurile de beneficii determinate pot afecta valoarea, plasarea în timp şi incertitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare ale entităţii (a se vedea punctele 145-147).**

136 Pentru a îndeplini obiectivele de la punctul 135, o entitate trebuie să analizeze toate aspectele următoare:

(a) nivelul de detaliu necesar pentru a îndeplini dispoziţiile de prezentare a informaţiilor;

(b) gradul de atenţie care trebuie acordată fiecărei dispoziţii;

(c) gradul de agregare sau de dezagregare a datelor; și

(d) măsura în care utilizatorii situaţiilor financiare au nevoie de informaţii suplimentare pentru a evalua informaţiile cantitative prezentate.

137 Dacă informaţiile prezentate în conformitate cu dispoziţiile din acest standard şi din alte IFRS-uri sunt insuficiente pentru a îndeplini obiectivele de la punctul 135, o entitate trebuie să prezinte informaţiile suplimentare necesare pentru a îndeplini obiectivele respective. De exemplu, o entitate poate prezenta o analiză a valorii actualizate a obligaţiei privind beneficiul determinat care să distingă natura, caracteristicile şi riscurile obligaţiei. O astfel de prezentare de informaţii poate distinge:

(a) între valorile care corespund membrilor activi, membrilor inactivi şi pensionarilor.

(b) între beneficiile irevocabile şi cele angajate, dar care nu sunt irevocabile.

(c) între beneficiile condiţionale, valorile atribuibile viitoarelor creşteri ale salariilor şi alte beneficii.

138 O entitate trebuie să evalueze dacă o parte din sau toate prezentările de informaţii trebuie dezagregate pentru a distinge planurile sau grupurile de planuri care prezintă riscuri semnificativ diferite. De exemplu, o entitate poate dezagrega prezentări de informaţii legate de planuri care prezintă una sau mai multe dintre caracteristicile următoare:

(a) localizări geografice diferite.

(b) caracteristici diferite, cum ar fi planurile de pensii cu sumă fixă, planurile de pensii din salariul final sau planurile medicale postangajare.

(c) medii de reglementare diferite.

(d) segmente de raportare diferite.

(e) angajamente de finanţare diferite (de exemplu, nefinanţate în totalitate, finanţate în totalitate sau finanțate parţial).

Caracteristici ale planurilor de beneficii determinate şi riscurile asociate cu acestea

139 O entitate trebuie să prezinte:

(a) informaţii cu privire la caracteristicile planurilor sale de beneficii determinate, inclusiv:

(i) natura beneficiilor oferite de plan (de exemplu, plan de beneficii determinate aferente salariului final sau plan bazat pe contribuţii, cu garantare).

(ii) o descriere a cadrului general de reglementare în care operează planul, de exemplu, nivelul oricărei dispoziţii minime de finanţare şi orice efect al cadrului general de reglementare asupra planului, cum ar fi plafonul activului (a se vedea punctul 64).

(iii) o descriere a responsabilităţii oricărei alte entităţi faţă de guvernarea planului, de exemplu, responsabilităţi ale administratorilor sau ale membrilor consiliului de administraţie al planului.

(b) o descriere a riscurilor la care planul expune entitatea, cu accent pe orice riscuri neobişnuite, specifice entităţii sau specifice planului, şi a oricăror concentrări importante de risc. De exemplu, dacă activele planului sunt investite în principal într-o singură clasă de investiţii, de exemplu, investiții imobiliare, planul poate expune entitatea la o concentrare a riscului pieței imobiliare.

(c) o descriere a oricăror amendamente, reduceri şi decontări ale planului.

Explicarea valorilor din situaţiile financiare

140 O entitate trebuie să furnizeze o reconciliere de la bilanţul de deschidere la bilanţul de închidere pentru fiecare dintre următoarele, dacă este aplicabil:

(a) datoria netă (activul net) privind beneficiul determinat, prezentând reconcilieri separate pentru:

(i) activele planului.

(ii) valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat.

(iii) efectul plafonului activului.

(b) orice drepturi de rambursare. O entitate trebuie, de asemenea, să descrie relaţia dintre orice drept de rambursare şi obligaţia aferentă.

141 Fiecare reconciliere menționată la punctul 140 trebuie să prezinte fiecare dintre următoarele elemente, dacă este aplicabil:

(a) costul serviciului actual.

(b) veniturile din şi cheltuielile cu dobânda.

(c) reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat, prezentând separat:

(i) rentabilitatea activelor planului, excluzând valorile incluse în dobândă de la litera (b).

(ii) câştigurile şi pierderile actuariale rezultate din modificările ipotezelor demografice (a se vedea punctul 76 litera (a)).

(iii) câştigurile şi pierderile actuariale rezultate din modificările ipotezelor financiare (a se vedea punctul 76 litera (b)).

(iv) modificările efectului limitării unui activ net privind beneficiul determinat la plafonul activului, excluzând valorile incluse în dobândă de la litera (b). O entitate trebuie să prezinte, de asemenea, informaţii cu privire la modul în care a determinat beneficiul economic maxim disponibil, adică dacă acele beneficii ar lua forma unor rambursări, reduceri din contribuţiile viitoare sau o combinaţie între cele două.

(d) costul serviciilor anterioare și câştigurile şi pierderile din decontări. Aşa cum permite punctul 100, nu este necesar să se facă distincţie între costul serviciilor anterioare și câştigurile şi pierderile generate de decontări, dacă acestea au loc simultan.

(e) efectul variaţiei cursurilor de schimb valutar.

(f) contribuţiile la plan, prezentându-le separat pe cele efectuate de angajator şi pe cele ale participanţilor la plan.

(g) plăţile din partea planului, prezentându-se separat valoarea plătită pentru orice decontare.

(h) efectele combinărilor de întreprinderi şi ale cedărilor.

142 O entitate trebuie să separe valoarea justă a activelor planului în clase care să distingă natura şi riscurile aferente acelor active, împărţind în subclase fiecare clasă de active ale planului în cele care au un preţ de piaţă cotat pe o piaţă activă (conform definiţiei din IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*) şi cele care nu au un astfel de preţ. De exemplu, şi ţinând cont de nivelul de prezentare a informaţiilor discutat la punctul 136, o entitate poate face distincţia între:

(a) numerar şi echivalente de numerar;

(b) instrumente de capitaluri proprii (separate în funcție de tipul de sector de activitate, dimensiunea companiei, localizare etc.);

(c) instrumente de datorie (separate în funcție de tipul emitentului, calitatea creditului, localizare etc.);

(d) imobiliare (separate în funcţie de localizare etc.);

(e) instrumente derivate (separate în funcție de tipul de riscuri de bază din contract, de exemplu, contracte privind rata dobânzii, contracte de schimb valutar, contracte privind capitalurile proprii, contracte de credit, swapuri aferente longevității etc.);

(f) fonduri de investiţii (separate în funcție de tipul de fond);

(g) titluri de valoare garantate cu active; și

(h) datorie structurată.

143 O entitate trebuie să prezinte valoarea justă a propriilor instrumente financiare transferabile ale entităţii deţinute ca active ale planului, precum şi valoarea justă a activelor planului care sunt proprietăţi ocupate de entitate sau alte active utilizate de aceasta.

144 O entitate trebuie să prezinte ipotezele actuariale semnificative utilizate pentru a determina valoarea actualizată a obligaţiei privind beneficiul determinat (a se vedea punctul 76). O astfel de prezentare a informaţiilor trebuie efectuată în termeni absoluţi (de exemplu, ca procentaj absolut, şi nu doar ca o marjă între diferite procentaje şi alte variabile). Atunci când o entitate prezintă informaţii cumulat pentru o grupare de planuri, astfel de informaţii sunt oferite sub forma mediilor ponderate sau ariilor relativ restrânse.

Valoarea, plasarea în timp şi incertitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare

145 O entitate trebuie să prezinte:

(a) o analiză a sensibilităţii pentru fiecare tip de ipoteză actuarială semnificativă (aşa cum este prezentată conform punctului 144) la finalul perioadei de raportare, indicând modul în care obligaţia privind beneficiul determinat ar fi fost afectată de modificările ipotezei actuariale relevante care ar fi fost posibile în mod rezonabil la data respectivă.

(b) metodele şi ipotezele utilizate în elaborarea analizelor sensibilităţii prevăzute conform literei (a) şi limitările acestor metode.

(c) modificările faţă de perioada anterioară în metodele şi ipotezele utilizate la elaborarea analizelor sensibilităţii, precum şi motivele care stau la baza acestor modificări.

146 O entitate trebuie să prezinte o descriere a oricăror strategii de corelare a activelor şi datoriilor utilizate de plan sau de entitate, inclusiv utilizarea anuităţilor şi altor tehnici, cum ar fi swapurile aferente longevității, pentru a gestiona riscul.

147 Pentru a furniza o indicaţie privind efectul planului de beneficii determinate asupra fluxurilor de trezorerie viitoare ale entităţii, o entitate trebuie să prezinte:

(a) o descriere a oricăror acorduri de finanţare şi a politicii de finanţare care afectează viitoarele contribuţii.

(b) contribuţiile la plan preconizate pentru următoarea perioadă anuală de raportare.

(c) informaţii cu privire la profilul de scadenţă al obligaţiei privind beneficiul determinat. Acestea vor include media ponderată a duratei obligaţiei privind beneficiul determinat şi pot include alte informaţii despre distribuirea plasării în timp a plăţilor beneficiilor, cum ar fi analiza scadenţei plăţilor beneficiilor.

Planuri cu mai mulţi angajatori

148 Dacă o entitate participă la un plan de beneficii determinate cu mai mulţi angajatori, ea trebuie să prezinte:

(a) o descriere a acordurilor de finanţare, inclusiv metoda utilizată pentru a calcula rata contribuţiilor din partea entităţii, precum şi orice dispoziţii minime privind finanţarea.

(b) o descriere a măsurii în care entitatea poate fi responsabilă în faţa planului pentru obligaţiile altor entităţi, conform termenelor şi condiţiilor planului cu mai mulţi angajatori.

(c) o descriere a oricărei alocări convenite a unui deficit sau a unui surplus din:

(i) lichidarea planului; sau

(ii) retragerea entităţii din plan.

(d) dacă entitatea contabilizează acel plan ca şi cum ar fi un plan de contribuţii determinate în conformitate cu punctul 34, entitatea va prezenta următoarele informaţii, în plus faţă de cele prevăzute la literele (a)-(c) şi în locul celor prevăzute la punctele 139-147:

(i) faptul că planul este un plan de beneficii determinate.

(ii) motivul pentru care nu sunt disponibile suficiente informaţii pentru a permite entităţii să contabilizeze planul ca pe un plan de beneficii determinate.

(iii) contribuţiile la plan preconizate pentru următoarea perioadă anuală de raportare.

(iv) informaţii despre orice deficit sau surplus din plan care poate afecta valoarea contribuţiilor viitoare, inclusiv baza folosită pentru calcularea deficitului sau surplusului respectiv, precum şi implicaţiile pentru entitate, dacă există.

(v) o indicaţie a nivelului de participare a entităţii la plan, în comparaţie cu alte entităţi participante. Exemplele de măsuri care pot furniza o astfel de indicaţie includ proporţia contribuţiilor entităţii din totalul contribuţiilor la plan sau proporţia entităţii din numărul total de membri activi, membri pensionaţi şi foşti membri care sunt îndreptăţiţi la beneficii, dacă aceste informaţii sunt disponibile.

Planuri de beneficii determinate care repartizează riscurile între entităţi aflate sub control comun

149 Dacă o entitate participă la un plan de beneficii determinate care repartizează riscurile între entităţi aflate sub control comun, ea trebuie să prezinte:

(a) acordul contractual sau politica declarată pentru înregistrarea costului net privind beneficiul determinat sau faptul că nu există o astfel de politică.

(b) politica pentru determinarea contribuţiei de plătit de către entitate.

(c) dacă entitatea contabilizează o alocare a costului net privind beneficiul determinat conform punctului 41, toate informaţiile despre plan în ansamblu, conform punctelor 135-147.

(d) dacă entitatea contabilizează contribuţia plătibilă pentru perioada respectivă conform punctului 41, toate informaţiile despre plan în ansamblu, conform punctelor 135-137, 139, 142-144 şi 147 literele (a) şi (b).

150 Informaţiile impuse conform punctului 149 literele (c) şi (d) pot fi prezentate prin referinţe încrucişate la prezentările de informaţii din situaţiile financiare ale unei alte entităţi din grup dacă:

(a) situaţiile financiare ale respectivei entităţi din grup identifică şi prezintă separat informaţiile necesare despre plan; și

(b) situaţiile financiare ale respectivei entităţi din grup sunt disponibile pentru utilizatorii situaţiilor financiare conform aceloraşi termeni ca în cazul situaţiilor financiare ale entităţii şi în acelaşi timp sau mai devreme decât situaţiile financiare ale entităţii.

Dispoziţii de prezentare a informaţiilor din alte IFRS-uri

151 În cazul în care este prevăzut de IAS 24, o entitate prezintă informaţii despre:

(a) tranzacţiile cu planuri de beneficii postangajare între părţile afiliate; și

(b) beneficiile postangajare pentru personalul-cheie din conducere.

152 Atunci când IAS 37 prevede acest lucru, o entitate prezintă informaţii despre datoriile contingente care apar din obligaţiile privind beneficiile postangajare.

Alte beneficii pe termen lung ale angajaţilor

153 Alte beneficii pe termen lung ale angajaţilor includ elemente cum ar fi următoarele, dacă nu se preconizează că vor fi decontate în totalitate în termen de cel mult douăsprezece luni după finalul perioadei anuale de raportare în care angajaţii prestează serviciile respective:

(a) absenţe compensate pe termen lung, cum ar fi concediile aferente vechimii în serviciu sau concediile sabatice;

(b) jubilee sau alte beneficii pentru vechimea în serviciu;

(c) indemnizaţii pentru incapacitatea de muncă de lungă durată;

(d) participarea la profit şi prime; și

(e) remunerarea amânată.

154 Evaluarea altor beneficii pe termen lung ale angajaţilor nu face, de obicei, obiectul aceluiaşi grad de incertitudine ca evaluarea beneficiilor postangajare. Din aceste motive, prezentul standard prevede o metodă simplificată de contabilizare pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaţilor. Spre deosebire de contabilizarea prevăzută pentru beneficiile postangajare, această metodă nu recunoaşte reevaluările în alte elemente ale rezultatului global.

Recunoaştere şi evaluare

**155** **Atunci când se recunoaşte şi se evaluează surplusul sau deficitul într-un alt plan de beneficii pe termen lung ale angajaţilor, o entitate trebuie să aplice punctele 56-98 şi 113-115. O entitate trebuie să aplice punctele 116-119 la recunoaşterea şi evaluarea oricărui drept de rambursare.**

**156** **Pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaţilor, o entitate trebuie să recunoască totalul net al următoarelor valori în profit sau pierdere, făcând excepţie în măsura în care un alt IFRS prevede sau permite includerea lor în costul unui activ:**

**(a)** **costul serviciului (a se vedea punctele 66-112);**

**(b)** **dobânda netă aferentă datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 123-126); și**

**(c)** **reevaluările datoriei nete (activului net) privind beneficiul determinat (a se vedea punctele 127-130).**

157 O formă de beneficiu diferit pe termen lung al angajaţilor este indemnizaţia pentru incapacitatea de muncă de lungă durată. Dacă nivelul beneficiului depinde de durata serviciului, apare o obligaţie atunci când serviciul este prestat. Evaluarea acelei obligaţii reflectă probabilitatea ca plata să fie prevăzută pe durata de timp a serviciului pentru care se aşteaptă să fie făcută plata. Dacă nivelul beneficiului este acelaşi pentru orice angajat cu dizabilităţi, fără a ţine seama de anii de serviciu, costul preconizat al acestor beneficii este recunoscut atunci când are loc evenimentul care cauzează incapacitatea de muncă de lungă durată.

Prezentarea informaţiilor

158 Deşi acest standard nu impune prezentări de informații specifice pentru alte beneficii pe termen lung ale angajaţilor, alte IFRS-uri pot impune astfel de prezentări. De exemplu, IAS 24 prevede prezentarea de informaţii despre beneficiile angajaţilor pentru personalul-cheie din conducere. IAS 1 prevede prezentarea de informaţii legate de cheltuielile privind beneficiile angajaţilor.

Beneficii pentru încetarea contractului de muncă

159 Prezentul standard tratează beneficiile pentru încetarea contractului de muncă separat de alte beneficii ale angajaţilor, deoarece evenimentul care generează o obligaţie este încetarea contractului de muncă, mai degrabă decât serviciul prestat de angajat. Beneficiile pentru încetarea contractului de muncă rezultă fie din decizia entităţii de a înceta contractul de muncă, fie din decizia angajatului de a accepta o ofertă de beneficii din partea entităţii în schimbul încetării contractului de muncă.

160 Beneficiile pentru încetarea contractului de muncă nu includ beneficiile angajaţilor generate de încetarea contractului de muncă la cererea angajatului fără a exista o ofertă a entităţii sau de dispoziţii obligatorii de încetare a contractului de muncă, deoarece aceste beneficii sunt beneficii postangajare. Unele entităţi oferă un beneficiu mai redus pentru încetarea contractului de muncă la cererea angajatului (în fond, un beneficiu postangajare) decât pentru încetarea contractului de muncă la cererea entităţii. Diferenţa dintre beneficiul oferit pentru încetarea contractului de muncă la cererea angajatului şi un beneficiu mai mare oferit la cererea entităţii reprezintă un beneficiu pentru încetarea contractului de muncă.

161 Forma beneficiului angajatului nu determină dacă acesta este oferit în schimbul serviciului sau în schimbul încetării contractului de muncă al angajatului. Beneficiile pentru încetarea contractului de muncă reprezintă, în mod tipic, plăţi în sumă forfetară, dar uneori includ și:

(a) mărirea beneficiilor postangajare fie în mod indirect, printr-un plan de beneficii ale angajaţilor, fie în mod direct.

(b) salariul până la încheierea unei perioade de timp specificate prin aviz, dacă angajatul nu efectuează un serviciu suplimentar care aduce beneficii economice entităţii.

162 Indicatorii care arată că un beneficiu al angajatului este oferit în schimbul serviciului includ următoarele informaţii:

(a) beneficiul depinde de furnizarea unui serviciu viitor (inclusiv beneficii care cresc dacă sunt furnizate servicii suplimentare).

(b) beneficiul este furnizat conform termenelor unui plan de beneficii ale angajaţilor.

163 Anumite beneficii pentru încetarea contractului de muncă sunt oferite conform termenelor unui plan de beneficii pentru angajaţi deja existent. De exemplu, acestea pot fi specificate de statut, de contractul de angajare sau de acordul colectiv sau pot fi implicate ca urmare a practicilor anterioare ale angajatorului de a furniza beneficii similare. Un alt exemplu este situaţia în care, dacă entitatea face o ofertă de beneficii disponibile pentru mai mult de o perioadă scurtă de timp sau dacă există mai mult de o perioadă scurtă de timp între ofertă şi data preconizată a încetării efective a contractului de muncă, entitatea analizează dacă a stabilit sau nu un nou plan de beneficii pentru angajaţi şi, prin urmare, dacă beneficiile oferite conform planului sunt sau nu beneficii pentru încetarea contractului de muncă sau beneficii postangajare. Beneficiile angajaţilor oferite conform termenelor unui plan de beneficii pentru angajaţi sunt beneficii pentru încetarea contractului de muncă dacă rezultă din decizia unei entităţi de a înceta contractul de muncă al unui angajat şi nu sunt condiţionate de furnizarea unor servicii viitoare.

164 Unele beneficii ale angajaţilor sunt oferite fără a ţine seama de motivul plecării angajatului. Plata unor astfel de beneficii este sigură (pentru orice dispoziţii de intrare în drepturi sau pentru orice dispoziţii minime de serviciu), dar plasarea în timp a acestei plăţi este nesigură. Deşi astfel de beneficii sunt descrise în unele jurisdicții ca indemnizaţii pentru încetarea contractului de muncă sau prime la încetare, ele sunt mai degrabă beneficii postangajare decât beneficii pentru încetarea contractului de muncă şi o entitate le contabilizează ca atare.

Recunoaştere

**165** **O entitate trebuie să recunoască o datorie şi o cheltuială aferente beneficiilor pentru încetarea contractului de muncă la prima dată dintre următoarele:**

**(a)** **data la care entitatea nu mai poate retrage oferta acelor beneficii; și**

**(b)** **data la care entitatea recunoaşte costurile de restructurare care intră sub incidența IAS 37 şi care implică plata beneficiilor pentru încetarea contractului de muncă.**

166 În cazul beneficiilor pentru încetarea contractului de muncă plătibile ca urmare a deciziei angajatului de a accepta o ofertă de beneficii în schimbul încetării contractului de muncă, momentul în care entitatea nu mai poate retrage oferta de beneficii pentru încetarea contractului de muncă este prima dată dintre:

(a) data la care angajatul acceptă oferta; și

(b) data la care intră în vigoare o restricţionare (de exemplu, o dispoziţie juridică, de reglementare sau contractuală sau un alt tip de restricţionare) asupra capacităţii entităţii de a retrage oferta. Aceasta ar putea fi data la care este făcută oferta, dacă restricţionarea exista la data ofertei.

167 În cazul beneficiilor pentru încetarea contractului de muncă plătibile ca urmare a deciziei entității de a înceta contractul de muncă al angajatului, entitatea nu mai poate retrage oferta atunci când entitatea le-a comunicat angajaţilor vizaţi un plan de încetare a contractului de muncă ce respectă toate criteriile următoare:

(a) Acţiunile prevăzute pentru finalizarea planului indică faptul că este puţin probabil să aibă loc modificări semnificative ale planului.

(b) Planul identifică numărul de angajaţi al căror contract de muncă va fi terminat, clasificarea posturilor sau funcţiilor lor, precum şi localizarea acestora (nu este însă necesar ca planul să identifice fiecare angajat în parte) şi data preconizată a finalizării.

(c) Planul stabileşte beneficiile pentru încetarea contractului de muncă pe care le vor primi angajaţii, cu suficiente detalii pentru ca angajaţii să poată stabili tipul şi valoarea beneficiilor pe care le vor primi atunci când le va înceta contractul de muncă.

168 În cazul în care o entitate recunoaşte beneficii pentru încetarea contractului de muncă, entitatea poate fi nevoită, de asemenea, să contabilizeze un amendament la plan sau o reducere a altor beneficii ale angajaţilor (a se vedea punctul 103).

Evaluare

**169** **O entitate trebuie să evalueze beneficiile pentru încetarea contractului de muncă la recunoaşterea iniţială şi trebuie să evalueze şi să recunoască modificările ulterioare, conform naturii beneficiului angajatului, cu condiţia că, în cazul în care beneficiile pentru încetarea contractului de muncă reprezintă o suplimentare a beneficiilor postangajare, entitatea trebuie să aplice dispoziţiile privind beneficiile postangajare. Altfel:**

**(a)** **dacă se preconizează că beneficiile pentru încetarea contractului de muncă vor fi decontate în totalitate în termen de cel mult douăsprezece luni după finalul perioadei anuale de raportare în care este recunoscut beneficiul pentru încetarea contractului de muncă, entitatea trebuie să aplice dispoziţiile cu privire la beneficiile pe termen scurt ale angajaţilor.**

**(b)** **dacă nu se preconizează că beneficiile pentru încetarea contractului de muncă vor fi decontate în totalitate în termen de cel mult douăsprezece luni după finalul perioadei anuale de raportare, entitatea trebuie să aplice dispoziţiile cu privire la alte beneficii pe termen lung ale angajaţilor.**

170 Deoarece beneficiile pentru încetarea contractului de muncă nu sunt oferite în schimbul serviciilor, punctele 70-74 referitoare la atribuirea beneficiilor pe perioade de serviciu nu sunt relevante.

| **Exemplu ilustrativ pentru punctele 159-170** |
| --- |
| *Context*  Ca urmare a unei achiziţii recente, o entitate planifică să închidă o fabrică în zece luni şi, la acel moment, să înceteze contractele de muncă pentru toţi angajaţii rămași în fabrică. Deoarece entitatea are nevoie de expertiza angajaţilor din fabrică pentru a finaliza anumite contracte, entitatea anunţă un plan de terminare după cum urmează.  Fiecare angajat care rămâne şi prestează servicii până la închiderea fabricii va primi la data încetării contractului de muncă o plată în numerar de 30.000 u.m. Angajaţii care pleacă înainte de închiderea fabricii vor primi 10.000 u.m.  În fabrică există 120 de angajaţi. La data anunţării planului, entitatea preconizează că 20 dintre ei vor pleca înainte de închidere. Prin urmare, totalul ieşirilor de numerar preconizate conform planului este de 3.200.000 u.m. (adică 20 x 10.000 u.m. + 100 x 30.000 u.m.). Conform punctului 160, entitatea contabilizează beneficiile oferite în schimbul încetării contractului de muncă ca beneficii pentru încetarea contractului de muncă şi contabilizează beneficiile oferite în schimbul serviciilor drept beneficii pe termen scurt ale angajaţilor. |
| *Beneficiile pentru încetarea contractului de muncă*  Beneficiul oferit în schimbul încetării contractului de muncă este de 10.000 u.m. Aceasta este suma pe care o entitate ar trebui să o plătească pentru încetarea contractului de muncă, indiferent dacă angajaţii rămân şi prestează servicii până la închiderea fabricii sau pleacă înainte de închiderea acesteia. Chiar dacă angajaţii pot pleca înainte de închidere, încetarea tuturor contractelor de muncă este rezultatul deciziei entităţii de a închide fabrica şi de a înceta contractele de muncă (adică toţi angajaţii vor intra în şomaj atunci când se va închide fabrica). Prin urmare, entitatea recunoaşte o datorie de 1.200.000 u.m. (adică 120 x 10.000 u.m.) pentru beneficiile pentru încetarea contractului de muncă oferite conform planului de beneficii pentru angajaţi la prima dată dintre data la care este anunţat planul de încetare a contractului de muncă şi data la care entitatea recunoaşte costurile de restructurare asociate cu închiderea fabricii. |
| *Beneficiile oferite în schimbul serviciului*  Beneficiile marginale pe care le vor primi angajaţii dacă prestează servicii pentru perioada completă de zece luni sunt oferite în schimbul serviciilor prestate pe parcursul acelei perioade. Entitatea contabilizează aceste beneficii drept beneficii pe termen scurt ale angajaţilor, deoarece entitatea preconizează să le deconteze în termen de cel mult douăsprezece luni după finalul perioadei anuale de raportare. În acest exemplu, actualizarea nu este necesară, prin urmare este recunoscută o cheltuială de 200.000 u.m. (adică 2.000.000 u.m. ÷ 10) în fiecare lună pe perioada serviciului de zece luni, cu o creştere corespunzătoare a valorii contabile a datoriei. |

Prezentarea informaţiilor

171 Deşi acest standard nu impune prezentări de informaţii specifice cu privire la beneficiile pentru încetarea contractului de muncă, alte IFRS-uri pot impune astfel de prezentări. De exemplu, IAS 24 prevede prezentarea de informaţii despre beneficiile angajaţilor pentru personalul-cheie din conducere. IAS 1 prevede prezentarea de informaţii legate de cheltuielile privind beneficiile angajaţilor.

Tranziţia şi data intrării în vigoare

172 O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2013 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

173 O entitate trebuie să aplice prezentul standard retroactiv, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori*, cu următoarele excepții:

(a) o entitate nu trebuie să ajusteze valoarea contabilă a activelor care nu intră sub incidența prezentului standard pentru modificări ale costurilor cu beneficiile angajaţilor care au fost incluse în valoarea contabilă înainte de data aplicării iniţiale. Data aplicării iniţiale este începutul primei perioade anterioare prezentate în primele situaţii financiare pentru care entitatea adoptă prezentul standard.

(b) în situaţiile financiare pentru perioadele care încep înainte de 1 ianuarie 2014 nu este necesar ca o entitate să prezinte informaţii comparative pentru prezentările de informaţii prevăzute la punctul 145 cu privire la sensibilitatea obligaţiei privind beneficiul determinat.

174 IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat definiţia valorii juste de la punctul 8 şi a modificat punctul 113. O entitate trebuie să aplice acele amendamente atunci când aplică IFRS 13.

175 Documentul *Planuri de beneficii determinate: contribuţiile angajaţilor*  (Amendamente la IAS 19), emis în noiembrie 2013, a modificat punctele 93-94. O entitate trebuie să aplice acele amendamente retroactiv pentru perioadele anuale care încep la 1 iulie 2014 sau ulterior acestei date, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori.* Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică acele amendamente pentru o perioadă anterioară, aceasta trebuie să prezinte acest fapt.

176 Documentul *Îmbunătățiri anuale la IFRS-uri, ciclul 2012-2014*, emis în septembrie 2014, a modificat punctul 83 și a adăugat punctul 177. O entitate trebuie să aplice acel amendament pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2016 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică respectivul amendament pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

177 O entitate trebuie să aplice amendamentul de la punctul 176 de la începutul primei perioade comparative prezentate în primele situaţii financiare în care entitatea aplică amendamentul. Orice ajustare iniţială care decurge din aplicarea amendamentului trebuie recunoscută în rezultatul reportat la începutul perioadei respective.

Anexa A Îndrumări de aplicare

*Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul IFRS. Anexa descrie modul de aplicare a punctelor 92-93 şi are aceeaşi autoritate ca celelalte secţiuni ale IFRS-ului.*

A1 Dispoziţiile contabile pentru contribuţiile din partea angajaţilor sau a terţilor sunt prezentate în diagrama de mai jos.

(1)

Contribuţiile din partea angajaţilor sau a terţilor

Stabilite în termenele oficiale ale planului (sau generate

de o obligaţie implicită care depășește aceste termene)

Discreţionare

Nu sunt legate de acel serviciu

(de exemplu,

reducerea unui deficit)

Legate de acel serviciu

În funcţie de

numărul

de ani de serviciu

Independent de

numărul

de ani de serviciu

Reduc costul serviciului,

acesta fiind

atribuit

perioadei de serviciu

(Punctul 93 litera (a))

Reduc costul serviciului,

în perioada

în care

serviciul aferent

este prestat

(punctul 93 litera (b))

Afectează

reevaluările

(punctul 93)

Reduc costul serviciului,

la

plata către

plan

(punctul 92)

1. Această săgeată punctată înseamnă că entității i se permite să îşi aleagă sistemul contabil.

1. O poliţă de asigurare restrictivă nu este neapărat un contract de asigurare, conform definiţiei din IFRS 4 *Contracte de asigurare*. [↑](#footnote-ref-1)