تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٤
"الحد على أصل المنافع المحددة ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل والتداخل بينهما"

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٤ "الحد على أصل المنافع المحددة ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل والتداخل بينهما"، الصادر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، كما صدر من غير أي تعديل.

تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٤ الحد على أصل المنافع المحددة ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل والتداخل بينهما

المراجع

- المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية"
- المعيار الدولي للمحاسبة ٨ "أساس إعداد القوائم المالية"
- المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ "منافع الموظفين" (المعدل في ٢٠١١)
- المعيار الدولي للمحاسبة ٣٧ "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

الخلفية

- ١ تقيد الفقرة ٦٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ قياس صافي أصل المنافع المحددة بالفائض في خطة المنافع المحددة أو الحد الأعلى للأصل، أيهما أقل. وتعرف الفقرة ٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٩، الحد الأعلى للأصل بأنه "القيمة الحالية لأية منافع اقتصادية متاحة في شكل مبالغ مُستردة من الخطة أو تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية للخطة". وقد نشأت تساؤلات حول التوقيت الذي ينبغي فيه اعتبار أنه يمكن استرداد مبالغ أو إجراء تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية، ولاسيما عند وجود متطلب لحد أدنى من التمويل.
- ٢ يوجد في العديد من الدول متطلبات للحد الأدنى من التمويل لتحسين ضمان منافع ما بعد انتهاء الخدمة المُتعهد بها لأعضاء خطة منافع الموظفين. وتشترط مثل هذه المتطلبات عادةً حداً أدنى لمبلغ أو مستوى الاشتراكات التي يجب أن تُقدّم للخطة على مدى فترة مُحددة. وبناءً عليه، قد يحد متطلب الحد الأدنى للتمويل من قدرة المنشأة على تخفيض الاشتراكات المستقبلية.
- ٣ إضافة إلى ذلك، قد يتسبب القيد على قياس أصل المنافع المُحددة في زيادة عبء متطلب الحد الأدنى للتمويل. ولن يؤثر عادةً متطلب تقديم اشتراكات للخطة على قياس أصل أو التزام المنافع المُحددة. وهذا لأن الاشتراكات - بمجرد دفعها - ستصبح أصولاً للخطة وبالتالي يكون صافي الالتزام الإضافي صفرًا. وبالرغم من ذلك، قد ينشأ عن متطلب الحد الأدنى للتمويل التزام إذا كانت الاشتراكات المطلوبة لن تكون متاحة للمنشأة بمجرد دفعها.
- ٤٣ في نوفمبر ٢٠٠٩، عدل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي ١٤ لإزالة نتيجة غير مقصودة ناشئة عن معالجة السداد المبكر للاشتراكات المستقبلية في بعض الظروف عندما يكون هناك متطلب للحد الأدنى من التمويل.

النطاق

- ٤ ينطبق هذا التفسير على جميع المنافع المُحددة لما بعد انتهاء الخدمة ومنافع الموظفين الأخرى المُحددة طويلة الأجل.
- ٥ لغرض هذا التفسير، فإن متطلبات الحد الأدنى للتمويل هي أي متطلبات لتمويل خطة لمنافع ما بعد انتهاء الخدمة أو خطة منافع أخرى مُحددة طويلة الأجل.

الإشكالات

- ٦ الإشكالات التي تم تناولها في هذا التفسير هي:
 - (أ) التوقيت الذي ينبغي فيه اعتبار أنه يمكن استرداد مبالغ أو إجراء تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية وفقاً لتعريف الحد الأعلى للأصل الوارد في الفقرة ٨ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٩.

- (ب) الكيفية التي يمكن أن يؤثر بها متطلب الحد الأدنى للتمويل على إتاحة تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية.
- (ج) التوقيت الذي يمكن أن ينشأ فيه التزام عن متطلب الحد الأدنى للتمويل.

الإجماع

إمكانية استرداد مبالغ أو إجراء تخفيض في الاشتراكات المستقبلية

- ٧ يجب على المنشأة أن تحدد مدى إمكانية استرداد مبالغ أو إجراء تخفيضات في الاشتراكات المستقبلية وفقاً لأحكام وشروط الخطة ووفقاً لأي متطلبات تشريعية في الدولة التي تُطبق فيها الخطة.
- ٨ تتوفر منفعة اقتصادية، في شكل مبلغ مُسترد أو تخفيض في الاشتراكات المستقبلية، عندما تستطيع المنشأة أن تحققها في مرحلة ما خلال عمر الخطة أو عند تسوية التزامات الخطة. وبصورة أكثر تفصيلاً، قد تكون مثل هذه المنفعة الاقتصادية متاحة حتى ولو لم تكن قابلة للتحقق مباشرة في نهاية فترة التقرير.
- ٩ لا تعتمد المنفعة الاقتصادية المتاحة على الكيفية التي تنوي المنشأة أن تستخدم بها الفائض. ويجب على المنشأة أن تحدد الحد الأقصى للمنفعة الاقتصادية المتاحة من المبالغ المُستردة أو من التخفيضات في الاشتراكات المستقبلية أو من كليهما معاً. ولا يجوز للمنشأة أن تثبت المنافع الاقتصادية من المبالغ المُستردة والتخفيضات في الاشتراكات المستقبلية معاً على أساس افتراضات يستبعد أحدها الآخر.
- ١٠ وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ٨، يجب على المنشأة أن توضح عن معلومات عن المصادر الرئيسية لعدم التأكد المحيط بالتقدير في نهاية فترة التقرير والتي تكون لها مخاطر كبيرة تتسبب في إجراء تعديل ذي أهمية نسبية على المبلغ الدفترتي لصافي الأصل أو الالتزام المُثبت في قائمة المركز المالي. وقد يشمل هذا الإفصاح أي قيود على إمكانية تحقق الفائض في الوقت الحالي أو الإفصاح عن الأساس المُستخدم لتحديد مبلغ المنفعة الاقتصادية المتاحة. ويجب على المنشأة التي تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ١٩ أن توضح بدلاً من ذلك عن تلك المعلومات وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي ١٩.

المنفعة الاقتصادية المتاحة في صورة مبلغ مُسترد

الحق في استرداد مبلغ

- ١١ يمكن للمنشأة استرداد مبلغ فقط إذا كان للمنشأة حق غير مشروط في الحصول على مبلغ مُسترد:
- (أ) خلال عمر الخطة، بدون افتراض أن التزامات الخطة يجب تسويتها من أجل الحصول على المبلغ المُسترد (مثلاً، في بعض الدول، قد يكون للمنشأة حق في الحصول على مبلغ مُسترد خلال عمر الخطة، بغض النظر عما إذا كانت التزامات الخطة قد تم تسويتها)؛ أو
- (ب) بافتراض التسوية المتدرجة لالتزامات الخطة مع مرور الوقت إلى أن يترك جميع الأعضاء الخطة؛ أو
- (ج) بافتراض التسوية الكاملة لالتزامات الخطة في حالة واحدة (أي عند تصفية الخطة).
- يمكن أن يوجد حق غير مشروط في الحصول على مبلغ مُسترد أيضاً كان مستوى تمويل الخطة في نهاية فترة التقرير.
- ١٢ عندما يعتمد حق المنشأة في الحصول على مبلغ مُسترد من الفائض على حدوث، أو عدم حدوث، واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تقع بالكلية تحت سيطرة المنشأة، فإن المنشأة لا يكون لها حق غير مشروط ولا يجوز لها أن تثبت أصلاً.

١ تم تعديل هذه الفقرة نتيجة لإصدار المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨. ويتم تطبيق هذا التعديل عندما تطبق المنشأة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨. وقد كان نص الفقرة قبل التعديل كما يلي: "وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١، يجب على المنشأة أن توضح عن معلومات عن المصادر الرئيسية لعدم التأكد المحيط بالتقدير في نهاية فترة التقرير والتي تكون لها مخاطر كبيرة تتسبب في إجراء تعديل ذي أهمية نسبية على المبلغ الدفترتي لصافي الأصل أو الالتزام المُثبت في قائمة المركز المالي. وقد يشمل هذا الإفصاح أي قيود على إمكانية تحقق الفائض في الوقت الحالي أو الإفصاح عن الأساس المُستخدم لتحديد مبلغ المنفعة الاقتصادية المتاحة."

قياس المنفعة الاقتصادية

- ١٣ يجب على المنشأة أن تقيس المنفعة الاقتصادية المتاحة في صورة مبلغ مُسترد، بمبلغ الفائض في نهاية فترة التقرير (وهو القيمة العادلة لأصول الخطة مطروحاً منها القيمة الحالية لواجب المنافع المُحددة) الذي يكون للمنشأة حق في الحصول عليه على أنه مبلغ مُسترد، مطروحاً منه أي تكاليف مرتبطة به. فعلى سبيل المثال، إذا كان المبلغ المُسترد سيخضع لضريبة بخلاف ضريبة الدخل، يجب على المنشأة أن تقيس المبلغ المُسترد بالصافي بعد الضريبة.
- ١٤ عند قياس المبلغ المُسترد المتاح عند تصفية الخطة (الفقرة ١١ ج)، يجب على المنشأة أن تُدرج التكاليف التي تتحملها الخطة لتسوية التزامات الخطة ودفع المبلغ المُسترد. فعلى سبيل المثال، يجب على المنشأة أن تطرح الأتعاب المهنية إذا كانت هذه الأتعاب تدفعها الخطة وليس المنشأة، وتكاليف أي أقساط تأمين قد تكون مطلوبة لضمان الالتزام عند التصفية.
- ١٥ في حالة تحديد المبلغ المُسترد بأنه كامل مبلغ الفائض أو نسبة منه، بدلاً من أن يكون مبلغاً ثابتاً، فلا يجوز للمنشأة إجراء أي تعديل تبعاً للقيمة الزمنية للنقود، حتى ولو كان المبلغ المُسترد قابلاً للتحقق فقط في تاريخ مستقبلي.

المنفعة الاقتصادية المتاحة في صورة تخفيض للاشتراك

- ١٦ في حالة عدم وجود أي متطلب يقضي بوجود حد أدنى من التمويل للاشتراكات المتعلقة بالخدمة المستقبلية، تكون المنفعة الاقتصادية المتاحة في صورة تخفيض للاشتراكات المستقبلية هي تكلفة الخدمة المستقبلية على المنشأة لكل فترة على مدى العمر المتوقع للخطة أو العمر المتوقع للمنشأة، أيهما أقصر. ويُستثنى من تكلفة الخدمة المستقبلية على المنشأة المبالغ التي سيتحملها الموظفون.
- ١٧ يجب على المنشأة أن تحدد تكاليف الخدمة المستقبلية باستخدام افتراضات تتفق مع تلك المُستخدمة عند تحديد واجب المنافع المُحددة ومع الحالة التي توجد في نهاية فترة التقرير كما هو مُحدد بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١٩. وبناءً عليه، لا يجوز للمنشأة أن تفترض حدوث أي تغيير في المنافع التي ستقدمها الخطة في المستقبل إلى حين تعديل الخطة ويجب عليها أن تفترض استقرار القوى العاملة في المستقبل ما لم تخفض المنشأة عدد الموظفين الذين تشملهم الخطة. وفي الحالة الأخيرة، يجب أن يشتمل الافتراض المتعلق بالقوى العاملة المستقبلية على التخفيض.

أثر متطلب الحد الأدنى للتمويل على المنفعة الاقتصادية المتاحة في صورة تخفيض للاشتراكات المستقبلية

- ١٨ يجب على المنشأة أن تحلل أي متطلب يقضي بوجود حد أدنى للتمويل في تاريخ مُحدد إلى الاشتراكات التي تكون مطلوبة لتغطية (أ) أي عجز موجود فيما يخص الخدمة السابقة على أساس الحد الأدنى للتمويل و(ب) الخدمة المستقبلية.
- ١٩ لا تؤثر الاشتراكات لتغطية أي عجز موجود على أساس الحد الأدنى للتمويل، فيما يتعلق بالخدمات المُتلقاة بالفعل، على الاشتراكات المستقبلية للخدمة المستقبلية. وقد ينشأ عنها التزام وفقاً للفقرات ٢٣-٢٦.
- ٢٠ في حالة وجود متطلب يقضي بوجود حد أدنى من التمويل للاشتراكات المتعلقة بالخدمة المستقبلية، فإن المنفعة الاقتصادية المتاحة في صورة تخفيض للاشتراكات المستقبلية تكون هي مجموع:
- (أ) أي مبلغ يخفض الاشتراكات المستقبلية لمتطلب الحد الأدنى من التمويل فيما يخص الخدمة المستقبلية لأن المنشأة قامت بسداد مبلغ مبكراً (أي دفعت المبلغ قبل أن تكون مُطلوبة بذلك)؛ و
- (ب) تكلفة الخدمة المستقبلية المُقدرة في كل فترة وفقاً للقرتين ١٦ و١٧، مطروحاً منها الاشتراكات المُقدرة لمتطلب الحد الأدنى من التمويل التي ستكون مطلوبة فيما يخص الخدمة المستقبلية في تلك الفترات إذا لم يكن هناك أي مبلغ سُدد مبكراً كما هو موضح في البند (أ).

- ٢١ يجب على المنشأة أن تقدر الاشتراكات المستقبلية لمتطلب الحد الأدنى من التمويل فيما يخص الخدمة المستقبلية مع الأخذ في الحسبان أثر أي فائض موجود يتم تحديده باستخدام أساس الحد الأدنى للتمويل ولكن باستثناء المبلغ المسدد مبكراً الموضح في الفقرة ٢٠ (أ). ويجب على المنشأة أن تستخدم افتراضات متفقة مع أساس الحد الأدنى للتمويل، وفيما يخص أي عوامل غير مُحددة بموجب ذلك الأساس، فإنها تستخدم افتراضات متفقة مع تلك المُستخدمة عند تحديد واجب المنافع المُحددة ومع الحالة التي توجد في نهاية فترة التقرير كما هو مُحدد

بموجب المعيار الدولي للمحاسبة ١٩. ويجب أن يتضمن التقدير أي تغيرات متوقعة نتيجة دفع المنشأة للحد الأدنى من الاشتراكات عند استحقاقها. وبالرغم من ذلك، لا يجوز أن يتضمن التقدير أثر التغييرات المتوقعة في أحكام وشروط أساس الحد الأدنى للتمويل والتي لا تُعد في حكم المسنونة أو متفقاً علماً تعاقدياً في نهاية فترة التقرير.

٢٢ عند تحديد المنشأة للمبلغ الموضح في الفقرة ٢٠(ب)، إذا كانت الاشتراكات المستقبلية لمتطلب الحد الأدنى من التمويل فيما يخص الخدمة المستقبلية تزيد عن تكلفة الخدمة المستقبلية وفقاً للمعيار الدولي للمحاسبة ١٩ في أية فترة بعينها، فإن تلك الزيادة تخفض مبلغ المنفعة الاقتصادية المتاحة في صورة تخفيض للاشتراكات المستقبلية. وبالرغم من ذلك، لا يمكن مطلقاً أن يكون المبلغ الموضح في الفقرة ٢٠(ب) أقل من الصفر.

عندما يمكن أن ينشأ التزام عن متطلب الحد الأدنى للتمويل

٢٣ عندما يكون على المنشأة واجب بموجب متطلب يقضي بوجود حد أدنى من التمويل لدفع الاشتراكات اللازمة لتغطية عجز قائم على أساس الحد الأدنى للتمويل فيما يتعلق بالخدمات التي تم تلقيها بالفعل، فيجب على المنشأة أن تحدد ما إذا كانت الاشتراكات المستحقة السداد ستكون متاحة في صورة مبلغ مُسترد أو تخفيض في الاشتراكات المستقبلية بعد أن تُدفع في الخطة.

٢٤ بالقدر الذي ستكون به الاشتراكات المستحقة السداد غير متاحة بعد أن تُدفع في الخطة، يجب على المنشأة أن تثبت التزاماً عندما ينشأ الواجب. ويجب أن يخفض الالتزام صافي أصل المنافع المحددة أو أن يزيد صافي التزام المنافع المحددة بحيث لا يُتوقع أن ينتج أي مكسب أو خسارة من تطبيق الفقرة ٦٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ عندما تُدفع الاشتراكات.

٢٦-٢٥ [حُذفت]

تاريخ السريان

- ٢٧ يجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٨ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق.
- أ٢٧ عدّل المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) المصطلحات المستخدمة في جميع المعايير الدولية للتقرير المالي. وإضافة لذلك، فقد عدّل الفقرة ٢٦. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ. وإذا طبقت المنشأة المعيار الدولي للمحاسبة ١ (المُنقح في ٢٠٠٧) لفترة أسبق، فيجب تطبيق التعديلات لتلك الفترة الأسبق.^٢
- ب٢٧ أضاف الإصدار "السداد المبكر لمتطلب الحد الأدنى للتمويل" الفقرة ١٣، وعدل الفقرات ١٦-١٨ و ٢٠-٢٢. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠١١ أو بعد ذلك التاريخ. ويُسمح بالتطبيق الأسبق. وإذا طبقت المنشأة التعديلات لفترة أسبق، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.
- ج٢٧ عدل المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ (المُعدل في ٢٠١١) الفقرات ١ و ٦ و ١٧ و ٢٤ وحذف الفقرتين ٢٥ و ٢٦. ويجب على المنشأة أن تطبق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للمحاسبة ١٩ (المُعدل في ٢٠١١).
- د٢٧ عدل المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨، الصادر في أبريل ٢٠٢٤، الفقرة ١٠. ويجب على المنشأة تطبيق تلك التعديلات عندما تطبق المعيار الدولي للتقرير المالي ٣.١٨.

التحول

- ٢٨ يجب على المنشأة أن تطبق هذا التفسير من بداية أول فترة معروضة في القوائم المالية الأولى التي ينطبق عليها التفسير. ويجب على المنشأة أن تثبت أي تعديل أولي ينشأ عن تطبيق هذا التفسير ضمن الأرباح المبقاة في بداية تلك الفترة.

^٢ في أبريل ٢٠٢٤، أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨ "العرض والإفصاح في القوائم المالية" ونقل هذه المتطلبات من المعيار الدولي للمحاسبة ١ "عرض القوائم المالية" إلى المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨.

^٣ تم إضافة هذه الفقرة نتيجة لإصدار المعيار الدولي للتقرير المالي ١٨.

٢٩ يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الواردة في الفقرات ١٣ و١٦-١٨ و٢٠-٢٢ من بداية أسبق فترة مقارنة معروضة في القوائم المالية الأولى التي تطبق فيها المنشأة هذا التفسير. وإذا كانت المنشأة قد طبقت هذا التفسير في وقت سابق قبل أن تطبق التعديلات، فيجب عليها أن تثبت التعديل الناتج عن تطبيق التعديلات ضمن الأرباح المبقة في بداية أسبق فترة مقارنة معروضة.