



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Standardul IAS® 19 Beneficiile angajaților



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

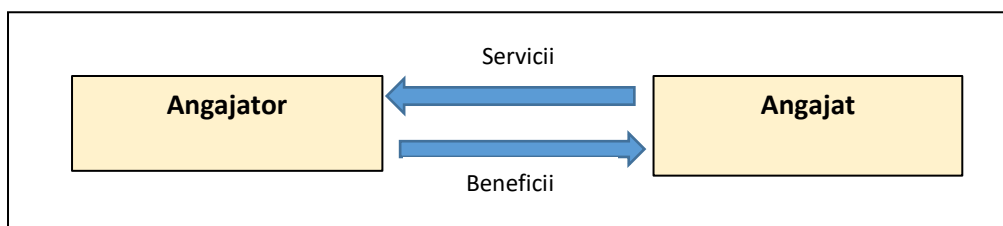
© Copyright 2021, Istanbul University

Standardul IAS 19 Beneficiile angajaților

DOMENIU DE APLICARE ȘI DEFINIȚII

Obiectivul IAS 19 Beneficiile angajaților este de a prescrie contabilizarea și prezentarea informațiilor referitoare la beneficiile angajaților. Standardul IAS 19 trebuie aplicat de către un angajator în contabilizarea tuturor beneficiilor angajaților, cu excepția celor cărora li se aplică IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni. Standardul IAS 19 nu tratează raportarea de către planurile de beneficii pentru angajați (care este abordată în IAS 26 Contabilitatea și raportarea pentru planurile de pensii).

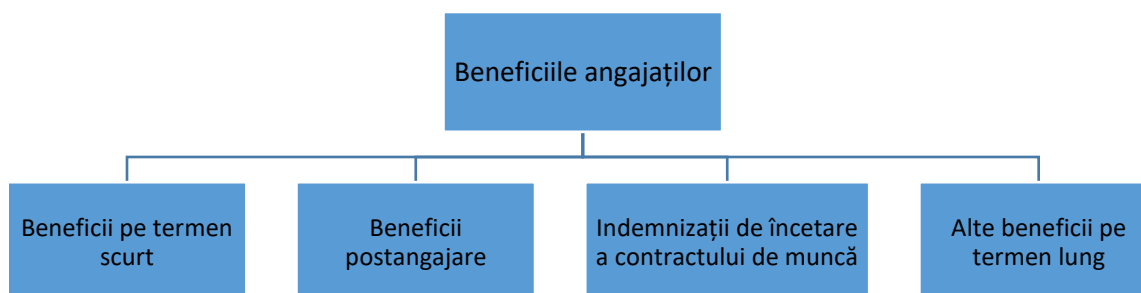
Figura 1. Alocarea beneficiilor angajaților



Beneficiile angajaților: Beneficiile angajaților acoperă toate formele de contraprestație oferite de o entitate în schimbul serviciilor prestate de angajații săi sau pentru încetarea contractului de muncă (IAS19.8) (a se vedea figura 1).

Principiul care stă la baza tuturor prevederilor detaliate din standardul IAS 19 este acela că totalul cheltuielilor aferente furnizării de beneficii pentru angajați trebuie recunoscut în perioada în care sunt furnizate serviciile și nu atunci când beneficiile angajaților sunt plătite sau scadente. Standardul descrie modul în care este evaluată fiecare categorie de beneficii ale angajaților, oferind îndrumări detaliate, în special cu privire la beneficiile postangajare. Figura 2 prezintă tipurile de beneficii ale angajaților abordate în standardul IAS 19.

Figura 2. Tipuri de beneficii ale angajaților



BENEFICIILE PE TERMEN SCURT

Beneficiile pe termen scurt ale angajaților sunt beneficiile angajaților care sunt scadente integral în termen de maximum 12 luni de la sfârșitul perioadei anuale de raportare în care angajații prestează serviciul în cauză (IAS 19.8).

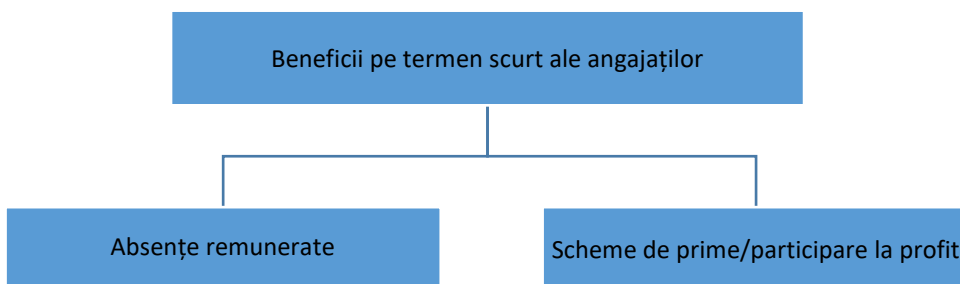
O entitate trebuie să recunoască valoarea neactualizată a beneficiilor pe termen scurt ale angajaților care se estimează că vor fi plătite în schimbul serviciilor angajaților în cursul perioadei contabile:

- ca o datorie (cheltuială angajată), după deducerea oricărei sume deja plătite; și
- ca o cheltuială, cu excepția cazului în care un alt standard prevede sau permite includerea beneficiilor în costul unui activ (de exemplu, IAS 16 Imobilizări corporale).

Cu toate acestea, în cazul în care suma plătită depășește valoarea neactualizată a beneficiilor, entitatea trebuie să recunoască acest excedent ca activ (cheltuială în avans) în măsura în care plata anticipată va conduce, de exemplu, la o reducere a plăților viitoare sau la o rambursare de numerar.

IAS 19 prevede cerințele de recunoaștere și evaluare a beneficiilor pe termen scurt ale angajaților sub forma **absențelor remunerate** și a **schemelor de prime și de participare la profit** (a se vedea figura 3).

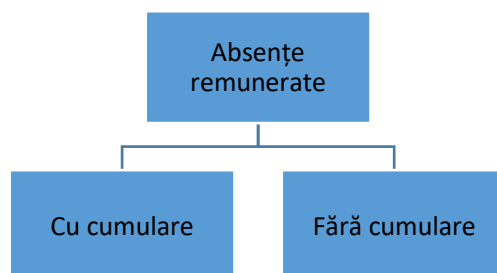
Figura 3. Beneficii pe termen scurt ale angajaților



- **Absențe remunerate**

O entitate poate remunera absențele angajaților (perioadele de repaos) pe termen scurt din diverse motive (de exemplu, concediu, boală, serviciu militar, maternitate). După cum se arată în figura 4, dreptul la absențe remunerate poate fi cu sau fără cumulare.

Figura 4. Absențe remunerate



Absențele remunerate cu cumulare dau dreptul angajaților să le reporteze și să le utilizeze în perioadele viitoare, în cazul în care dreptul aferent perioadei curente nu este utilizat în întregime (de exemplu, concediul legal plătit).

O entitate trebuie să recunoască costul estimat al acestor absențe atunci când angajații prestează un serviciu care le dă dreptul la absențe remunerate în viitor. Costul estimat reprezintă valoarea suplimentară pe care entitatea estimează să o plătească ca urmare a dreptului nefolosit care s-a acumulat la data de raportare.

În cazul în care angajații nu au dreptul la o plată în numerar pentru drepturile nefolosite la plecarea din entitate, posibilitatea ca angajații să poată pleca înainte de a folosi dreptul cumulat legitim afectează evaluarea respectivei obligații.

Absențele remunerate fără cumulare nu pot fi reportate de către un angajat (de exemplu, concediul de maternitate sau indemnizația de boală, dacă drepturile anterioare nefolosite nu duc la creșterea drepturilor viitoare). Orice drept neutilizat se pierde la sfârșitul perioadei curente sau atunci când angajatul părăsește entitatea.

O entitate nu recunoaște nicio datorie sau niciun drept până în momentul absenței, deoarece serviciul prestat de angajat nu crește valoarea beneficiului.

Exemplu: La 31 decembrie 2021, numărul total de angajați era de 30. Concediul anual mediu nefolosit la 31 decembrie 2021 era de 5 zile per angajat. Numărul mediu de zile de concediu luate în cursul anului 2022 a fost de 12 zile per angajat.

Politica entității în ceea ce privește concediul anual este următoarea: în plus față de toate sărbătorile legale, angajații vor avea dreptul la 15 zile de concediu anual plătit în fiecare an. Concediul anual nu poate fi cumulat. Orice sold restant va fi pierdut la data de 31 decembrie a fiecărui an.

Câte zile de concediu plătit ar trebui să recunoască entitatea ca datorie la 31 decembrie 2022?

În conformitate cu politica entității privind concediul anual, acesta nu poate fi cumulat. Prin urmare, datoria totală la 31 decembrie 2022 va fi 0.

Exemplu (continuare): Numărul total de angajați al unei entități la 31 decembrie 2020 și la 31 decembrie 2021 era de 50. La 31 decembrie 2020, concediul mediu nefolosit era de 5 zile per angajat. La 31 decembrie 2020, entitatea a recunoscut o datorie corespunzătoare concediului neutilizat de 20.000 u.m..

Creșterea medie a salariilor la 1 ianuarie 2021 a fost de 2%. În cursul anului 2021, durata medie a concediului anual de odihnă consumat a fost de 14 zile per angajat (5 zile din 2020 și 9 zile din 2021), care a inclus toate concediile reportate din 2020. Cât ar trebui să fie datoria totală care trebuie recunoscută pentru concediul anual în situațiile financiare la 31 decembrie 2021?

Politica entității în ceea ce privește concediul anual este următoarea: "În plus față de toate sărbătorile legale, se vor acorda 15 zile de concediu anual plătit în fiecare an, în conformitate cu politica de mai jos. Concediul anual se acumulează după ce se împlinește o lună de serviciu. Acumularea concediului anual este limitată la dreptul la concediu anual. Concediile anuale neutilizate de angajați în anul curent pot fi reportate în anul următor (doar 1 an)."

Datoria totală la 31 decembrie 2021 = 20.000 u.m. * (100%+ 2%) * 6^a/5 = 24.480 u.m.

^a6 zile pentru anul 2021 = 15 zile de concediu acordate – 9 zile de concediu consumate

Cheltuiala care trebuie recunoscută pentru concediul anual reprezintă creșterea datoriei în cursul anului. Deci cheltuiala totală care urmează să fie recunoscută în cursul anului 2021 pentru concediul anual este de 4.480 u.m.. (= 24.480 u.m. – 20.000 u.m.)

- **Scheme de prime și participare la profit**

O entitate trebuie să recunoască costul estimat aferent schemelor de prime și de participare la profit atunci când:

- entitatea are o obligație prezentă, legală sau implicită, de a efectua astfel de plăți ca urmare a unor evenimente anterioare; și
- se poate face o estimare fiabilă a obligației (IAS19.19).

BENEFICII POSTANGAJARE

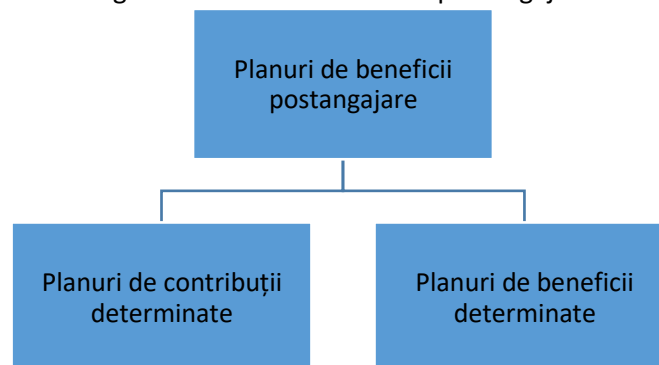
Beneficiile postangajare sunt beneficii ale angajaților (altele decât indemnizațiile de încetare a contractului de muncă și beneficiile pe termen scurt) care sunt plătibile după încheierea contractului de muncă (IAS19.8).

Câteva exemple de beneficii postangajare sunt:

- Beneficii de pensionare, precum pensiile;
- Asigurarea de viață postangajare; și
- Asistență medicală postangajare.

IAS 19 specifică două tipuri de planuri de beneficii postangajare. Clasificarea depinde de substanța economică a planului. Figura 5 prezintă tipurile de planuri de postangajare.

Figura 5. Planuri de beneficii postangajare



Planuri de contribuții determinate

Planurile de contribuții determinate sunt cele în cadrul cărora:

- O entitate plătește contribuții fixe către o entitate separată (un fond); și
- Entitatea nu are nicio obligație legală sau implicită de a plăti contribuții suplimentare în cazul în care fondul nu deține active suficiente pentru a plăti toate beneficiile angajaților aferente serviciilor prestate de angajați în perioada curentă sau în perioadele anterioare.

Planurile de contribuții determinate au termeni care specifică modul în care trebuie determinate contribuțiile în conturile individuale, mai degrabă decât valoarea beneficiilor post-angajare pe care urmează să le primească persoana respectivă. De exemplu, angajatorul poate contribui la plan cu 3 la sută din profitul său înainte de impozitare.

În cadrul planurilor de contribuții determinate:

- Obligația legală sau implicită a entității este limitată la suma cu care aceasta este de acord să contribuie;
- Valoarea beneficiilor postangajare primite de angajat este determinată de valoarea contribuțiilor plătite și de randamentul investițiilor; și
- Riscul actuarial (prestațiile vor fi mai mici decât cele estimate) și riscul de investiții (activele investite vor fi insuficiente pentru a acoperi prestațiile estimate) revin angajatului.

În cadrul unui plan de contribuții determinate, obligația unei entități este determinată de suma care trebuie să fie contribuită la plan pentru perioada respectivă. Atunci când un angajat a prestat servicii în decursul unei perioade, entitatea recunoaște contribuția care trebuie plătită în schimbul acelui serviciu:

- În situația profitului sau pierderii ca o cheltuială, cu excepția cazului în care un alt standard prevede sau permite includerea sa în costul activului, de exemplu IAS 16.
- În situația poziției financiare ca o datorie (cheltuieli angajate) după deducerea oricăror contribuții plătite
- În situația poziției financiare ca activ (cheltuială în avans), dacă plata depășește contribuțiile datorate, în măsura în care plata anticipată va putea fi recuperată, de exemplu, prin reducerea plăților viitoare sau printr-o rambursare în numerar, în conformitate cu termenii și condițiile planului și cu orice cerințe legale aferent jurisdicției planului.

Exemplu: În cadrul unui plan de contribuții determinate, entitatea A este obligată să plătească o contribuție egală cu 5% din profiturile brute. Odată ce contribuțiile au fost plătite, entitatea A nu mai are alte obligații de plată. Câștigul brut în cursul anului 2021 este 20.000.000 u.m.. Plata în numerar ca și contribuții în cursul anului 2021 este de 1.200.000 u.m.. Cheltuielile plătite în avans la 31 decembrie 2020 au fost de 200.000 u.m..

Entitatea A efectuează înregistrarea de mai jos pentru a înregistra contribuțiile entității efectuate în 2021.

Dr. Cheltuieli cu beneficiile acordate salariaților	1.000.000 u.m.
Dr. Cheltuieli în avans	200.000 u.m.
Cr. Numerar	1.200.000 u.m.

Exemplu: Entitatea angajatoare este obligată să plătească o contribuție egală cu 5% din salariu la un plan. Odată ce contribuțiile au fost plătite, entitatea nu mai are alte obligații de plată.

Salariile totale ale tuturor angajaților care beneficiază de planul de beneficii în 2021 sunt de 900.000 u.m.. Totalul plăților în cadrul la plan în 2021 este de 40.000 u.m.. La 31 decembrie 2021 nu existau active sau datorii pentru contribuții plătite în avans/în curs de plată.

În cadrul unui plan de contribuții determinate, obligația unei entități este limitată la suma cu care aceasta este de acord să contribuie la fond. Prin urmare, obligația pentru fiecare perioadă este determinată de suma care urmează să fie înregistrată pentru acea perioadă. Contribuția pentru anul respectiv este egală cu 5% din salarii, adică la 900.000 u.m. * 5% = 45.000 u.m..

Dr. Cheltuieli cu beneficiile acordate salariaților	45.000 u.m.
Cr. Numerar	40.000 u.m.
Cr. Cheltuieli angajate	5.000 u.m.

Planuri de beneficii determinate

Planurile de beneficii determinate sunt planuri de beneficii postangajare, altele decât cele care corespund definiției planurilor de contribuții determinate.

Planurile de beneficii determinate indică valoarea beneficiilor postangajare pe care un angajat le va primi după angajare, de obicei în funcție de factori precum vârsta sau vechimea în muncă. De exemplu, participanții la un astfel de plan pot primi plăți anuale de beneficii de 2% din salariul pe ultimul an pentru fiecare an de vechime, plătitibile pentru restul vieții participantului.

În cadrul planurilor de beneficii definite:

- Este obligația entității de a oferi beneficiile convenite actualilor și foștilor angajaților; și
- Riscul actuarial (că beneficiile vor costa mai mult decât se estimează) și riscul de investiții (activele investite vor fi insuficiente pentru a acoperi beneficiile estimate) revin entității.

Tratamentul contabil descris pe etape este complex, deoarece beneficiile finale vor depinde de evenimente viitoare care sunt încorporate în formula de beneficii a planului (de exemplu, durata de viață estimată a angajatului). Putem utiliza următorii pași în contabilizarea planurilor de beneficii determinate:

Etapa 1: Atribuirea beneficiilor

Sunt utilizate tehnici actuariale pentru a face o estimare fiabilă a beneficiilor pe care angajații le-au câștigat în schimbul muncii lor în perioada curentă și în perioadele anterioare (obligația angajatorului). Acest lucru impune ca o entitate să atribuie (aloc) beneficii pentru perioadele de muncă și să facă estimări (ipoteze actuariale) cu privire la variabilele care vor influența costul beneficiului.

În mod normal, o entitate ar trebui să atribuie beneficii perioadelor de muncă în conformitate cu formula de beneficii a planului. Cu toate acestea, în cazul în care serviciile prestate de un angajat în anii următori vor conduce la un nivel semnificativ mai mare de beneficii decât în anii anteriori, o entitate ar trebui să atribuie beneficiile pe o bază liniară de la data la care serviciile prestate conduc pentru prima dată la beneficii în cadrul planului, până la data la care serviciile ulterioare nu vor mai conduce la alte beneficii semnificative decât cele rezultate din creșterile salariale.

După ce beneficiile au fost estimate, următoarele etape se referă la evaluare, inclusiv actualizarea beneficiilor și evaluarea activelor planului la valoarea justă.

Etapa 2: Actualizarea beneficiilor

"Metoda unităților de credit proiectate" este necesară pentru a actualiza beneficiile în vederea determinării valorii actualizate a obligațiilor entității privind prestațiile determinate și a costului serviciului curent aferent. Această metodă de evaluare actuarială consideră că fiecare perioadă de angajare dă naștere unei unități suplimentare de drept la beneficii și măsoară fiecare unitate separat pentru a determina obligația finală.

În mod normal, costul serviciului curent se determină folosind ipotezele de la începutul perioadei anuale. Atunci când are loc un eveniment semnificativ, cum ar fi o modificare a planului, o reducere sau o decontare, costul serviciului curent pentru perioada următoare evenimentului semnificativ trebuie determinat folosind ipotezele utilizate pentru reestimarea datoriei (activului) nete (net) privind beneficiile determinate.

Etapa 3: Valoarea justă a activelor planului

Activele planului sunt, de obicei, investiții în acțiuni, obligațiuni, alte titluri de valoare și proprietăți imobiliare pe care o companie le deține pentru a obține o rată de rentabilitate rezonabilă. Activele planului sunt raportate la valoarea justă. Valoarea justă a oricăror active ale planului este dedusă din valoarea actualizată a obligației privind beneficiile definite pentru determinarea deficitului sau a excedentului. Deficitul sau excedentul este adesea denumit situația finanțării planului. În cazul în care obligația privind beneficiile determinate este mai mare decât activele planului, atunci planul de pensii are un deficit. În cazul în care obligația privind beneficiile determinate este mai mică decât activele planului, planul de pensii are un excedent.

Următoarele două etape se referă la cerințele de recunoaștere în situația poziției financiare și în situația profitului sau pierderii și a altor elemente ale rezultatului global.

Etapa 4: Suma recunoscută în situația poziției financiare - datoria (activul) netă (net) aferentă (aferent) beneficiilor determinate

Datoria (activul) netă (net) aferentă (aferent) prestațiilor determinate se determină prin deducerea valorii juste a oricăror active ale planului din valoarea actualizată a obligației privind prestațiile definite, ajustată pentru orice efect al limitării unui activ net al prestațiilor definite la plafonul de active. O entitate trebuie să recunoască datoria (activul) netă privind beneficiile definite în situația poziției financiare .

În cazul în care are loc o modificare, o reducere sau o decontare a planului, costul serviciilor anterioare sau câștigul/pierderea din decontare ar fi evaluat și recunoscut în profit sau pierdere, în timp ce efectele plafonării activelor nu sunt luate în considerare. Modificările efectului plafonului de active ar fi recunoscute separat în alte elemente ale rezultatului global, ca urmare a efectului plafonului de active asupra surplusului actualizat.

Etapa 5: Suma recunoscută în situația profitului sau pierderii

Valoarea care urmează să fie recunoscută în situația profitului sau pierderii cuprinde trei componente principale:

- 1- **Costul serviciului curent:** O entitate trebuie să atribuie beneficiile perioadelor de serviciu în conformitate cu formula de beneficii a planului de beneficii definite. Costul serviciului curent este dat de creșterea valorii actualizate a obligației privind beneficiile determinate care rezultă din serviciul prestat de angajat în perioada curentă. Acesta reprezintă costul estimat al furnizării beneficiilor alocate perioadei respective.
- 2- **Costul serviciilor trecute și câștigul sau pierderea din decontare:** O entitate trebuie să recunoască un câștig sau o pierdere la decontarea unui plan de beneficii determinate atunci

când are loc decontarea. Costul serviciilor anterioare reprezintă modificarea valorii actualizate a obligației privind beneficiile determinate pentru serviciile prestate de angajați în perioadele anterioare (în general, ca urmare a unei modificări a planului). O entitate trebuie să recunoască costul serviciilor trecute (incluzând atât cele dobândite, cât și cele neacoperite, împreună cu câștigurile și pierderile din reduceri) ca o cheltuială la prima dintre următoarele date:

- Când are loc modificarea sau reducerea planului; și
- În cazul în care entitatea recunoaște costurile de restructurare aferente în conformitate cu IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente, ca indemnizații de concediere.

Câștigul sau pierderea din decontare reprezintă diferența dintre:

- Valoarea actualizată a obligației privind beneficiul determinat care face obiectul decontării, determinată la data decontării; și
- Prețul de decontare, inclusiv orice active ale planului transferate și orice plăți efectuate direct de către entitate în legătură cu decontarea.

3- Dobânda netă a datoriei (activul) nete aferentă prestațiilor determinate: Dobânda netă a datoriei (activului) nete a prestațiilor determinate reprezintă variația pe parcursul perioadei a datoriei (activului) nete (net) aferentă (aferent) prestațiilor determinate care rezultă din trecerea timpului. În cadrul unui plan de beneficii determinate, trebuie calculat costul net al dobânzii pentru o perioadă.

$$\text{Dobânda netă} = (\text{Obligația de beneficii definite} * \text{Rata de actualizare}) - (\text{Activele planului} * \text{Rata de actualizare})$$

Rata utilizată pentru actualizarea obligațiilor privind beneficiile postangajare (atât finanțate, cât și nefinanțate) se determină prin raportare la randamentele de piață ale obligațiunilor corporative de înaltă calitate la sfârșitul perioadei de raportare. În țările în care nu există o piață lichidă pentru astfel de obligațiuni, se utilizează randamentele de piață ale obligațiunilor guvernamentale. Rata de actualizare reflectă:

- Valoarea în timp a banilor, dar nu și riscul actuarial sau de investiții; și
- Calendarul estimat al plăților de beneficii.

În practică, entitățile aplică adesea o singură rată medie ponderată de actualizare pentru a reflecta momentul, valoarea și moneda în care se estimează că vor fi plătite beneficiile.

Acesta poate fi considerat ca fiind compus din venitul din dobânzi aferente activelor planului, costul dobânzii aferente obligației de beneficii definite și dobânda la efectul plafonului de active. Atunci când are loc un eveniment semnificativ, cum ar fi o modificare a planului, o reducere sau o decontare, dobânda netă pentru perioada care urmează evenimentului semnificativ ar trebui să fie determinată folosind ipotezele utilizate pentru reevaluarea datoriilor (activului) nete privind beneficiul determinat.

Etapa 6: Suma recunoscută în alte elemente ale rezultatului global - reestimarea datoriei (activului) nete (net) privind beneficiile determinate

Suma care urmează să fie recunoscută în alte elemente ale rezultatului global cuprinde trei componente principale:

- 1- **Câștiguri și pierderi actuariale:** Modificări ale valorii actualizate a obligației privind prestațiile definite care rezultă din ajustarea experienței și din efectele modificărilor ipotezelor actuariale.
- 2- **Randamentul activelor planului, cu excepția sumelor incluse în dobânda netă a datoriei (activul) nete (net) aferentă (aferent) prestațiilor determinate:** Randamentul efectiv al activelor planului, după deducerea dobânzii la activele planului incluse în componenta de dobândă netă. Randamentul activelor planului cuprinde:
 - Dobânzi, dividende și alte venituri obținute din activele planului, împreună cu câștigurile sau pierderile realizate și nerealizate din activele planului
 - Minus orice costuri de gestionare a activelor planului și orice impozit de plătit de către plan, altele decât impozitul inclus în ipotezele actuariale utilizate pentru a evalua valoarea actualizată a obligației privind beneficiile definite.
- 3- **Orice modificare a efectului plafonului activelor, cu excepția sumelor incluse în dobânda netă asupra datoriei (activului) nete (net) aferentă (aferent) beneficiilor determinate:** reestimările nu sunt niciodată reclasificate în situația profitului sau pierderii în perioada următoare, dar pot fi transferate în cadrul capitalurilor proprii (de exemplu, în rezultatul reportat).

Contribuțiile de plătit la un plan și beneficiile deja plătite

Contribuțiile de plătit la un plan de către o entitate cresc valoarea justă a activelor planului. Contribuțiile nu au niciun impact asupra obligației, deoarece efectele tranzacțiilor sunt recunoscute atunci când angajatul prestează serviciul (și nu atunci când se plătește în numerar sau echivalente de numerar).

Exemplu: Entitatea A gestionează un plan de beneficii determinate pentru angajații săi. Soldurile activelor și datoriilor planului de beneficii determinate la 31 decembrie 2020 erau de 30.000.000 u.m. și respectiv 32.000.000 u.m..

Costul serviciului curent	5.000.000 u.m.
Costul serviciilor anterioare.	3.000.000.000 u.m.
Contribuții încasate	2.000.000 u.m.
Prestații plătite	4.000.000 u.m.
Valoarea justă a activelor planului	32.000.000 u.m.
Valoarea justă a datoriilor planului	34.000.000 u.m.

Randamentul obligațiunilor corporative de înaltă calitate este de 3%.

- Conturile și soldurile care trebuie raportate în situația profitului sau pierderii sunt următoarele:

Costul total al serviciului = 5.000.000.000 + 3.000.000.000 u.m. = 8.000.000.000 u.m.

Cheltuieli cu dobânzile = 32.000.000.000 u.m. * 3% = 960.000 u.m.

Randamentul activelor planului = 30.000.000.000 u.m. * 3% = 900.000 u.m.

- Câștigul care urmează să fie raportat în alte elemente ale rezultatului global este următorul:

Activele planului de beneficii determinate = 30.000.000 u.m. + 900.000 u.m. + 2.000.000.000 u.m. - 4.000.000.000 u.m. = 28.900.000 u.m.

Câștig = Valoarea justă a activelor planului - Active ale planului de beneficii determinate (31 decembrie 2021) = 32.000.000.000 u.m. - 28.900.000 u.m. = 3.100.000 u.m.

Datoria planului de beneficii determinate = 32.000.000 u.m. + 960.000 u.m. + 8.000.000.000 u.m. - 4.000.000.000 u.m. = 36.960.000 u.m.

Câștig = Valoarea justă a datoriei planului - datoria planului de beneficii determinate (31 decembrie 2021) = 34.000.000 - 36.960.000 = 2.960.000 u.m.

Câștig (raportat în alte elemente ale rezultatului global) 3.100.000 u.m. + 2.960.000 u.m. = 6.060.000 u.m.

Deficitul planului = 34.000.000.000 u.m. - 32.000.000.000 u.m. = (2.000.000.000) u.m.

Exemplu: Dacă o entitate contribuie anual în numerar cu o valoare de 150.000 u.m. la un plan de beneficii determinate, se înregistrează următoarea intrare în jurnal:

Dr. Activele planului	150.000 u.m.
Cr. Numerar	150.000 u.m.

Beneficii plătite angajaților

Plata beneficiilor este efectuată din activele planului ca decontare a unei părți din obligația entității de a plăti astfel de beneficii. Efectele tranzacțiilor sunt recunoscute în momentul în care se plătește în numerar sau echivalente de numerar.

Exemplu: Dacă o entitate efectuează plata beneficiilor în valoare de 600.000 u.m. dintr-un plan de beneficii determinate, se înregistrează următoarea intrare în jurnal:

Dr. Obligație de beneficii determinate	600.000 u.m.
Cr. Numerar	600.000 u.m.

Ipoteze actuariale și câștiguri și pierderi actuariale

Câștigurile și pierderile actuariale rezultă din creșteri sau scăderi ale valorii actuale a obligației privind prestațiile definite ca urmare a modificărilor ipotezelor actuariale și a ajustărilor.

Toate câștigurile și pierderile actuariale trebuie recunoscute imediat ca **alte elemente ale rezultatului global pentru** ca activul sau datoria net/ă aferentă pensiilor recunoscute în situația poziției financiare să reflecte valoarea totală a deficitului sau excedentului planului.

Ipotezele actuariale reprezintă cea mai bună estimare a unei entități cu privire la variabilele care vor determina costul final al furnizării de beneficii postangajare. Ele cuprind:

- Ipoteze demografice (cu privire la caracteristicile viitoare ale angajaților actuali și foști angajați și ale persoanelor aflate în întreținerea acestora care sunt eligibile pentru prestații). Ipotezele demografice se referă la aspecte cum ar fi mortalitatea, ratele de rotație a angajaților, invaliditatea și ratele cererilor de despăgubire în cadrul planurilor medicale.

- Ipoteze financiare. Ipotezele financiare se referă la aspecte cum ar fi rata de actualizare, nivelurile viitoare ale salariilor și ale prestațiilor, costurile medicale viitoare și impozitele care trebuie plătite de plan în legătură cu prestațiile.

Cauzele câștigurilor și pierderilor actuariale includ, de exemplu:

- Ratele ridicate sau scăzute neașteptate ale fluctuației de personal, ale pensionării anticipate sau ale mortalității sau ale creșterilor salariale, ale beneficiilor (în cazul în care condițiile formale sau implicite ale unui plan prevăd creșteri ale beneficiilor în funcție de inflație) sau ale costurilor medicale;
- Efectul modificărilor ipotezelor privind opțiunile de plată a prestațiilor;
- Efectul modificărilor în estimările privind fluctuația viitoare a personalului, pensionarea anticipată sau mortalitatea și creșterile salariale, ale beneficiilor (în cazul în care condițiile formale sau implicite ale unui plan prevăd creșteri ale beneficiilor în funcție de inflație) sau ale costurilor medicale; și
- Efectul modificărilor ratei de actualizare.

Contribuțiile angajaților sau ale terților la planurile de beneficii determinate

Unele planuri de beneficii determinate impun angajaților sau unor terțe părți să contribuie la costul planului. În general, astfel de contribuții sunt tratate ca parte a beneficiilor postangajare, ceea ce reduce efectiv costul pentru entitate.

IAS 19 oferă îndrumări specifice pentru contabilizarea contribuțiilor angajaților sau ale terților, care depinde de măsura în care aceste contribuții sunt fie prevăzute în termenii formali ai planului (sau rezultă dintr-o obligație implicită care depășește acești termeni), fie sunt discreționare. În cazul în care astfel de contribuții nu sunt discreționare, contabilizarea diferă, de asemenea, de măsura în care ele sunt sau nu legate de angajare.

În cazul în care valoarea contribuțiilor depinde de numărul de ani de muncă ai angajatului, o entitate trebuie să atribuie contribuțiile la perioadele de serviciu folosind o metodă de atribuire a beneficiului brut (de exemplu, fie folosind formula de calcul a contribuției planului, fie pe o bază liniară).

În cazul în care valoarea contribuțiilor angajaților sau ale terților este independentă de vechimea angajaților, entitatea poate recunoaște aceste contribuții ca o reducere a costului cu angajatul în perioada în care serviciul respectiv este prestat. Printre exemplele de contribuții care sunt independente de numărul de ani de serviciu se numără cele care reprezintă un procent fix din salariul angajatului, o sumă fixă pe toată perioada de angajare sau care depind de vârsta angajatului.

În cazul în care valoarea contribuțiilor angajaților sau ale terților nu este legată de munca prestată, aceasta conduce la reestimarea datoriei (activului) nete (net) privind beneficiul determinat.

În cazul în care valoarea contribuțiilor angajaților sau ale terților este discreționară, aceasta reduce costul serviciului la plata acestor contribuții la plan.

INDEMNIZAȚII PENTRU ÎNCETAREA CONTRACTULUI DE MUNCĂ

Indemnizațiile pentru încetarea a contractului de muncă sunt beneficii ale angajaților care trebuie să fie plătite fie ca urmare a deciziei unei entități de a înceta contractul de muncă al unui angajat înainte de data normală de pensionare, fie ca urmare a deciziei angajatului de a accepta concedierea voluntară în schimbul acestor beneficii.

Forma beneficiului pentru angajat nu determină dacă acesta este oferit în schimbul serviciului sau în schimbul încetării contractului de muncă al angajatului. Prestațiile de încetare a contractului de muncă sunt, de obicei, plăți de sume forfetare, dar uneori includ și:

- Îmbunătățirea beneficiilor postangajare, fie indirect, prin intermediul unui plan de beneficii pentru angajați, fie direct; și/sau
- Salariul până la sfârșitul unei perioade de preaviz specificate, dacă angajatul nu mai prestează niciun serviciu.

IAS 19 tratează prestațiile de încetare a contractului de muncă separat de alte prestații ale angajaților, deoarece o obligație rezultă din încetarea contractului de muncă și nu din serviciul prestat de angajat.

ALTE BENEFICII PE TERMEN LUNG ALE ANGAJAȚILOR

Alte beneficii pe termen lung ale angajaților sunt toate beneficiile angajaților, altele decât beneficiile pe termen scurt ale angajaților, beneficiile postangajare și beneficiile pentru încetarea contractului de muncă (IAS19.8). Câteva exemple de alte beneficii pe termen lung ale angajaților sunt:

- Concediu sabatic;
- Jubilee (de exemplu, o primă plătabilă pentru 15 ani de vechime);
- Bonusuri pentru vechime în muncă;
- Prestații pentru invaliditate pe termen lung; și
- Participarea la profit, bonusuri sau compensații amânate plătibile după 12 luni sau mai mult de la sfârșitul perioadei în care angajatul prestează serviciul respectiv.

INFORMAȚII DE PREZENTAT

O entitate trebuie să prezinte valoarea recunoscută drept cheltuială pentru planurile de contribuții definite. În cazul în care IAS 24 Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate prevede acest lucru, o entitate prezintă informații privind contribuțiile la planurile de contribuții determinate pentru personalul-cheie din conducere.

O entitate trebuie să prezinte informațiile care:

- Detaliază caracteristicile planurilor sale de beneficii definite și riscurile asociate acestora,
- Identifică și explică sumele din situațiile sale financiare care rezultă din planurile sale de beneficii definite,
- Descriu modul în care planurile sale de beneficii definite pot afecta valoarea, momentul și incertitudinea fluxurilor de trezorerie viitoare ale entității,

- Prezintă orice modificări, reduceri și decontări ale planului.

O entitate trebuie să evalueze dacă toate sau o parte din informațiile prezentate trebuie dezagregate pentru a distinge planurile sau grupurile de planuri cu riscuri semnificativ diferite.

O entitate trebuie să prezinte o descriere a oricărei strategii de corelare a activelor cu datoriile utilizate de plan sau de entitate, inclusiv utilizarea anuităților și a altor tehnici.