

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19

«ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ»

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Τα κείμενα της ενότητας βασίζονται στη διεθνή βιβλιογραφία και έχουν διαμορφωθεί με αναφορά στο έργο του *Christos I. Negkakis*, Professor of Accounting και μέλους του Board of Directors του University of Macedonia, αποτελώντας επιστημονική βάση για την κατανόηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS).

ΣΚΟΠΟΣ

Ο καθορισμός της λογιστικής απεικόνισης και των γνωστοποιήσεων για τις παροχές στους εργαζόμενους.

Σύμφωνα με το Πρότυπο, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίζει:

- Μία υποχρέωση, εάν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει μία υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές που θα καταβληθούν μελλοντικά
- Ένα έξοδο, εάν η οικονομική οντότητα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που έχει παράσχει ο εργαζόμενος με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών

Πεδίο Εφαρμογής

Ο καθορισμός της λογιστικής απεικόνισης και των γνωστοποιήσεων για τις παροχές στους εργαζόμενους.

Σύμφωνα με το Πρότυπο, η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίζει:

- Μία υποχρέωση, εάν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει μία υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές που θα καταβληθούν μελλοντικά
- Ένα έξοδο, εάν η οικονομική οντότητα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που έχει παράσχει ο εργαζόμενος με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών

Πεδίο Εφαρμογής

Το πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση όλων των παροχών σε εργαζομένους εκτός εκείνων για τις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΑ 2 «Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών»

Επίσης, δεν ασχολείται με τις οικονομικές αναφορές των προγραμμάτων παροχών σε εργαζομένους λόγω αφυπηρέτησης, εφόσον γι' αυτές εφαρμόζεται το ΔΛΠ 26 «Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών λόγω Αφυπηρέτησης»

Στις παροχές σε εργαζόμενους, άρα και στα πλαίσια εφαρμογής του παρόντος προτύπου, συγκαταλέγονται:

- ✓ Παροχές από επίσημες ή άτυπες συμφωνίες της επιχείρησης με τους εργαζομένους της ή ομάδα εργαζομένων ή των αντιπροσώπων τους
- ✓ Παροχές προερχόμενες από νομοθετικές ρυθμίσεις, όπως για παράδειγμα οι συλλογικές συμβάσεις εργασίας
- ✓ Παροχές από άτυπες πρακτικές εφαρμογές που δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση

Πεδίο Εφαρμογής

Οι παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν τις εξής κατηγορίες:

- Βραχυχρόνιες παροχές σε εργαζομένους
 - Μισθοί, ημερομίσθια, επιδόματα αδείας, δώρα εορτών κ.α
- Παροχές εξόδου από την υπηρεσία
 - Ποσά που καταβάλλονται είτε επειδή απολύθηκε ο εργαζόμενος, είτε επειδή αποχώρησε οικειοθελώς, π.χ. πρόγραμμα εθελουσίας εξόδου
- Μακροχρόνιες παροχές σε εργαζομένους
 - Μακροχρόνιες απουσίες μετ' αποδοχών, παροχές ιωβηλαίου, παροχές μακροχρόνιας ανικανότητας
- Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία
 - Παροχές καθορισμένων εισφορών
 - Παροχές καθορισμένων παροχών

Ορισμοί

Παροχές σε εργαζομένους: όλες οι μορφές παροχών που δίνονται από μία οικονομική οντότητα σε αντάλλαγμα της παρεχόμενης υπηρεσίας ή και τον τερματισμό αυτής.

Βραχυχρόνιες Παροχές σε εργαζομένους: είναι αυτές που λήγουν εντός 12 μηνών μετά από το τέλος της χρήσης στην οποία οι εργαζόμενοι προσέφεραν τις υπηρεσίες τους. Οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία δεν συμπεριλαμβάνονται.

Μακροχρόνιες Παροχές σε εργαζομένους: παροχές που λήγουν μετά από 12 μήνες από το τέλος της χρήσης στην οποία οι εργαζόμενοι έχουν προσφέρει υπηρεσίες. Οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία και οι παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία δεν συμπεριλαμβάνονται.

Παροχές εξόδου από την υπηρεσία: είναι οι παροχές στους εργαζομένους που προκύπτουν είτε μετά από απόφαση της οικονομικής οντότητας να τερματίσει την απασχόληση πριν την κανονική ημερομηνία συνταξιοδότησης, είτε μετά από απόφαση του ίδιου του εργαζόμενου για οικειοθελή αποχώρηση, με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές.

Ορισμοί

Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία: είναι οι παροχές στους εργαζομένους που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης, πέραν των παροχών εξόδου από τη υπηρεσία.

Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία: είναι συμφωνίες βάσει των οποίων μία οικονομική οντότητα παρέχει σε έναν ή περισσότερους εργαζόμενους παροχές μετά την λήξη της σχέσεως εργασίας.

Προγράμματα καθορισμένων εισφορών: είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία σύμφωνα με τα οποία μία οικονομική οντότητα καταβάλλει καθορισμένες εισφορές σε ένα ανεξάρτητο διαχειριστικό φορέα (π.χ. ταμείο). Η οικονομική οντότητα δεν έχει καμία απολύτως ευθύνη στην περίπτωση που δεν υπάρχουν επαρκή περιουσιακά στοιχεία για την κάλυψη των παροχών στους εργαζομένους για υπηρεσίες της τρέχουσας ή προηγούμενων περιόδων.

Προγράμματα καθορισμένων παροχών: είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία τα οποία δεν εμπίπτουν στην κατηγορία των προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών (η οικονομική οντότητα έχει την ευθύνη να δώσει συγκεκριμένες παροχές στο μέλλον).

Ορισμοί

Προγράμματα πολλαπλών εργοδοτών: είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών ή παροχών, εκτός των κρατικών προγραμμάτων, που:

- ❖ Συγκεντρώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρουν οι διάφορες οικονομικές οντότητες οι οποίες όμως δεν βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο, και
- ❖ Χρησιμοποιούν αυτά τα στοιχεία για να δίνουν παροχές στους εργαζόμενους, με δεδομένο ότι τα ποσά των εισφορών και των παροχών προσδιορίζονται χωρίς αναφορά στην ταυτότητα της επιχείρησης που απασχολεί τους εργαζόμενους.

Ορισμοί

Τα στοιχεία ενεργητικού του προγράμματος: Διακρίνονται σε δύο κατηγορίες.

✓ Αυτά που διακρατούνται από Ταμείο το οποίο είναι ανεξάρτητο από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα και τα στοιχεία του ενεργητικού του προγράμματος, είναι διαθέσιμα μόνο για το διακανονισμό των παροχών στους εργαζομένους. Δεν είναι διαθέσιμα στους πιστωτές της οικονομικής οντότητας, ούτε μπορούν να επιστραφούν σε αυτή, εκτός εάν τα εναπομείναντα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου είναι αρκετά για να καλύψουν τις ανάγκες του προγράμματος ή επιστρέφονται ως αποζημίωση για τις παροχές που έχουν ήδη πληρωθεί.

✓ Εγκεκριμένες Ασφαλιστικές συμβάσεις, οι οποίες έχουν εκδοθεί από έναν ασφαλιστή, μη συνδεδεμένο μέρος, και τα έσοδα από τις συμβάσεις θα χρησιμοποιηθούν για τη χρηματοδότηση παροχών σε εργαζόμενους, στο πλαίσιο ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών. Τα έσοδα επιστρέφονται στην επιχείρηση μόνο όταν αποτελούν πλεονάζοντα στοιχεία ενεργητικού που δεν θα καλύψουν τις ανάγκες του προγράμματος ή επιστρέφονται ως αποζημίωση για τις παροχές που έχουν ήδη πληρωθεί.

Ορισμοί

Απόδοση των στοιχείων ενεργητικού του προγράμματος: Οι τόκοι, τα μερίσματα και λοιπά έσοδα που προέρχονται από τα στοιχεία του ενεργητικού του προγράμματος συμπεριλαμβανομένων των πραγματοποιημένων και μη κερδών ή ζημιών, μείον τα κόστη διαχείρισης και τους πληρωτέους φόρους από το ίδιο πρόγραμμα.

Παρούσα αξία μιας υποχρέωσης καθορισμένης παροχής: Είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων μελλοντικών πληρωμών που θα καταβληθούν για το διακανονισμό της υποχρέωσης που ανακύπτει από την εργασία των εργαζομένων, συμπεριλαμβανομένου των στοιχείων του ενεργητικού του προγράμματος.

Αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές: είναι οι μεταβολές στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που προκύπτει από:

- ❖ Εμπειρικές προσαρμογές, δηλαδή επιδράσεις από διαφορές μεταξύ των προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και των πραγματικών γεγονότων
- ❖ Τις επιπτώσεις των μεταβολών στις αναλογιστικές παραδοχές

Ορισμοί

Εύλογη Αξία: Είναι το ποσό με το οποίο μια υποχρέωση μπορεί να διακανονιστεί ή να ανταλλαγεί ένα περιουσιακό στοιχείο μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους, σε καθαρά εμπορική βάση.

Κόστος Προϋπηρεσίας: Η υπηρεσία του εργαζόμενου σε προηγούμενες περιόδους, έχει σαν αποτέλεσμα την αύξηση στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών. Αυτό λέγεται κόστος προϋπηρεσίας. Το κόστος προϋπηρεσίας μπορεί να είναι είτε θετικό (όταν η παρούσα αξία αυξάνεται), είτε αρνητικό (όταν η παρούσα αξία μειώνεται).

Κόστος τρέχουσας απασχόλησης: Η απασχόληση του εργαζόμενου κατά την τρέχουσα περίοδο, έχει σαν αποτέλεσμα την αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής. Αυτό ορίζεται ως κόστος τρέχουσας απασχόλησης.

Χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι): Η μεταβολή στην παρούσα αξία μιας υποχρέωσης καθορισμένης παροχής κατά τη διάρκεια μιας χρήσης, είναι τα χρηματοοικονομικά έξοδα.

Βραχυπρόθεσμες Παροχές

Υπολογίζονται στο απροεξόφλητο ποσό τους και αναγνωρίζονται:

- ❖ ως υποχρέωση, μετά την αφαίρεση κάθε ποσού που έχει καταβληθεί
- ❖ ως έξοδο, εκτός εάν άλλο πρότυπο απαιτεί κάτι διαφορετικό, π.χ. κεφαλαιοποίηση του εξόδου

Αμειβόμενες Βραχυχρόνιες Απουσίες:

- ❖ Συσσωρευμένες αμειβόμενες απουσίες μπορούν να μεταφερθούν και να χρησιμοποιηθούν σε μελλοντικές περιόδους. Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να αναγνωρίσει ως υποχρέωση το κόστος των συσσωρευόμενων αμειβόμενων απουσιών κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς (π.χ. κανονική άδεια που μπορεί να μεταφερθεί).
- ❖ Μη συσσωρευμένες αμειβόμενες απουσίες δεν μπορούν να μεταφερθούν σε μελλοντική περίοδο. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την υποχρέωση και το έξοδο μόνο όταν αυτές οι απουσίες πραγματοποιηθούν (π.χ. άδεια ασθενείας, άδεια μητρότητας κ.α.).

Βραχυπρόθεσμες Παροχές

Παράδειγμα

Μία οικονομική οντότητα έχει 100 εργαζομένους που ο καθένας τους δικαιούται 5 εργάσιμες ημέρες κάθε χρόνο αναρρωτική άδεια. Άδεια που δεν θα χρησιμοποιηθεί μπορεί να μεταφερθεί για ένα χρόνο μόνο. Η αναρρωτική άδεια λαμβάνεται με τη μέθοδο FIFO, δηλαδή πρώτα εξαντλούνται οι ημέρες που αναλογούν στο τρέχον έτος και έπειτα οι μεταφερόμενες από προηγούμενο έτος. Κατά την 31.12.12 το μέσο αχρησιμοποίητο υπόλοιπο αναρρωτικής άδειας ήταν 2 ημέρες. Η εκτίμηση της οικονομικής οντότητας είναι ότι εντός του επόμενου έτους (2013) 92 εργαζόμενοι δεν θα πάρουν πάνω από 5 ημέρες αναρρωτικής άδειας. Για τους υπόλοιπους 8 υπολογίζεται ότι θα πάρουν κατά μέσο όρο 6,5 ημέρες ο καθένας.

Συνεπώς, η οικονομική οντότητα κατά την 31.12.12 θα πρέπει να αναγνωρίσει μία υποχρέωση για 12 (1,5X8) ημέρες αναρρωτικής άδειας με αποδοχές, αφού μέσα στο επόμενο έτος 2013, θα πληρώσει 12 ημέρες ως αποτέλεσμα του αχρησιμοποίητου δικαιώματος που έχει σωρευτεί κατά την 31.12.12. και το οποίο μπορεί να μεταφερθεί στην επόμενη χρήση.

Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία - Προγράμματα καθορισμένων εισφορών

Η υποχρέωση της οικονομικής οντότητας σε κάθε περίοδο προσδιορίζεται από τα ποσά που έχουν συμφωνηθεί να συνεισφέρονται στο ταμείο και αφορούν αυτή την περίοδο.

Συνεπώς οι εργαζόμενοι θα λάβουν μετά την έξοδο από την υπηρεσία, το ποσό που καταβάλει η οικονομική οντότητα ως εισφορά και τις αποδόσεις της επένδυσης που προκύπτουν από τις εισφορές που έχουν καταβληθεί. Ο αναλογιστικός και επενδυτικός κίνδυνος, βαρύνει τον εργαζόμενο.

Δεν γίνονται αναλογιστικές παραδοχές, συνεπώς δεν τίθεται θέμα και αναλογιστικών κερδών/ζημιών.

Οι υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στο απροεξόφλητο ποσό εκτός εάν δεν λήγουν μέσα σε 12 μήνες από τη λήξη της περιόδου στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις υπηρεσίες τους, οπότε και χρησιμοποιείται ένα κατάλληλο προεξοφλητικό επιτόκιο.

Το προεξοφλητικό επιτόκιο υπολογίζεται σύμφωνα με τις αποδόσεις σε μία ενεργή και οργανωμένη αγορά υψηλής ποιότητας εταιρικών ομολόγων κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς. Εάν δεν υπάρχει τέτοια αγορά θα χρησιμοποιούνται οι αποδόσεις κρατικών ομολόγων.

Το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανakλά τη διαχρονική αξία του χρήματος και τον αναμενόμενο χρόνο καταβολής των παροχών και όχι τον επενδυτικό ή αναλογιστικό κίνδυνο.

Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία - Προγράμματα καθορισμένων εισφορών

Η οικονομική οντότητα δεσμεύεται:

- μέσω ενός μαθηματικού τύπου που δεν συνδέεται μόνο με το ποσό των εισφορών και απαιτεί από την οικονομική οντότητα επιπλέον συνεισφορά στην περίπτωση που δεν επαρκούν τα περιουσιακά στοιχεία να καλύψουν τις απαιτούμενες παροχές
 - ή μίας εγγύησης
 - ή μίας τεκμαιρόμενης δέσμευσης
- να παρέχει τις παροχές που έχουν συμφωνηθεί στους τωρινούς και πρώην εργαζομένους.

Ο αναλογιστικός και επενδυτικός κίνδυνος, βαρύνει την οικονομική οντότητα.

Απαιτούνται αναλογιστικές παραδοχές, συνεπώς τίθεται θέμα αναλογιστικών κερδών/ζημιών καθώς και προεξόφληση για την αποτίμηση των δεσμεύσεων.

Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία - Προγράμματα καθορισμένων εισφορών

Όταν μία οικονομική οντότητα έχει ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, για τη λογιστική τους ακολουθεί τα παρακάτω βήματα:

- ✓ Για την αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της παροχής κάνει χρήση αναλογιστικών τεχνικών. Προσδιορίζεται τι ποσοστό της παροχής αναλογεί σε προηγούμενες περιόδους και τι στην τρέχουσα, γίνονται αναλογιστικές παραδοχές σε δημογραφικές αλλά και οικονομικές μεταβλητές κ.α.
- ✓ Γίνεται προεξόφληση της παροχής, έτσι ώστε να προσδιοριστεί η παρούσα αξία της υποχρέωσης αλλά και το κόστος προϋπηρεσίας, με τη χρήση της μεθόδου της προβλεπόμενης πιστωτικής μονάδας.
- ✓ Προσδιορίζεται η εύλογη αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος.
- ✓ Προσδιορίζεται το συνολικό αλλά και το ποσό που πρέπει να αναγνωριστεί των αναλογιστικών κερδών ή ζημιών.
- ✓ Όταν υπάρχει μεταβολή σε ένα πρόγραμμα προσδιορίζεται το κόστος προϋπηρεσίας, ενώ εάν υπάρχει παύση, προσδιορίζεται το κέρδος ή η ζημιά.

Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία - Προγράμματα καθορισμένων εισφορών

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την υποχρέωση καθορισμένων παροχών στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης, υπολογίζοντας το ποσό της ως εξής:

Παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών

- (-) κάθε μη αναγνωρισμένο αναλογιστικό κέρδος (ζημιά)
- κάθε μη αναγνωρισμένο κόστος προϋπηρεσίας
- Εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος από τα οποία θα διακανονιστούν οι υποχρεώσεις

Το ΔΛΠ 19, ενθαρρύνει αλλά δεν απαιτεί τη χρήση εγκεκριμένου αναλογιστή για την αποτίμηση της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Δεν αποκλείεται το ποσό που θα προκύψει κατά τον υπολογισμό της υποχρέωσης να είναι αρνητικό, δηλαδή πλεόνασμα-στοιχείο του ενεργητικού (περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υπερχρηματοδότηση ή έχουν αναγνωριστεί αναλογιστικά κέρδη).

Μακροπρόθεσμες παροχές

Το ποσό που θα πρέπει να αναγνωριστεί ως υποχρέωση αποτελείται από:

Την παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών μείον την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος από τα οποία θα διακανονιστούν οι υποχρεώσεις.

Η αποτίμηση γίνεται σύμφωνα με αναλογιστικές μελέτες.

Το ποσό που θα αναγνωριστεί ως έσοδο ή έξοδο προκύπτει από:

το κόστος τρέχουσας απασχόλησης, των χρηματοοικονομικών εξόδων, της αναμενόμενης απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, των αναλογιστικών κερδών ή ζημιών, του κόστους προϋπηρεσίας, τυχόν επίδρασης παύσης ή διακανονισμού.

Παροχές εξόδου από την υπηρεσία

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις παροχές εξόδου από την υπηρεσία ως έξοδο και ως υποχρέωση όταν:

- ❖ Είναι βέβαιο ότι θα τερματίσει την απασχόληση ενός ή περισσότερων εργαζομένων πριν από την κανονική ημερομηνία αφυπηρέτησης
- ❖ Σύμφωνα με πρόγραμμα εθελουσίας εξόδου αποδεδειγμένα θα χορηγήσει παροχές για τη διακοπή της σχέσεως εργασίας

Τα ανωτέρω θα πρέπει να αναφέρονται και να βασίζονται σε λεπτομερές πρόγραμμα λήξης της εργασιακής σχέσης, όπου θα αναφέρεται ο αριθμός των εργαζομένων των οποίων η εργασιακή σχέση θα διακοπεί, το ποσό των παροχών που θα καταβληθούν, κ.α.

Στην περίπτωση που οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία λήγουν μετά το πέρας των 12 μηνών, τότε γίνεται προεξόφληση με το κατάλληλο προεξοφλητικό επιτόκιο

Βιβλιογραφία

- Δ.Λ.Π. 19 Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.)
- Νεγκάκης, Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Θεωρία και Εφαρμογές
- Ντζανάτος Δημήτριος, (2008), «Τα Δ.Λ.Π. με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα
- Grant Thornton (2009), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Grant Thornton, Αθήνα
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B and Hanekom, B. (2013) Wiley IFRS 2013: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, Wiley